

MARTEDÌ 1 GIUGNO 2021

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Riscossione sospesa fino al 30 giugno: contribuenti alla cassa entro il 2 agosto - pag. 2
- Giustizia tributaria: provvedimenti giurisdizionali digitali con il nuovo calendario - pag. 6
- Procura europea EPPO al via. Con competenza per i reati lesivi degli interessi finanziari UE - pag. 8
- Passaggio dal regime ordinario a forfetario: opzione si desume da comportamenti concludenti - pag. 11

## LAVORO E PREVIDENZA

- Smart working: una soluzione win-win per i costi di connessione dei dipendenti - pag. 19
- Rimborso spese ai dipendenti in smart working: quando è esente da tassazione - pag. 22
- Sostegni-bis: l'analisi delle manovre fiscali e per l'occupazione - pag. 24

## FINANZIAMENTI

- Contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis: la procedura per ottenerli - Infografica - pag. 27
- Patrimonio Destinato: supporto alla ricapitalizzazione delle società per azioni esteso al 31 dicembre - pag. 29

## IMPRESA

- Crisi d'impresa: quali sono gli accordi negoziali stragiudiziali per il riequilibrio finanziario - pag. 31
- Decreto Semplificazioni in vigore: superbonus e subappalto con nuove regole - pag. 32

## IN EVIDENZA

## Contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis: la procedura per ottenerli - Infografica

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Brindisi

Il decreto Sostegni bis ha previsto la possibilità di ottenere alcuni contributi a fondo perduto. Rispetto al contributo disciplinato dal primo decreto Sostegni, il D.L. n. 73/2021 prevede un ventaglio di possibilità, alcune delle quali richiamano proprio il precedente contributo, che viene comunque garantito - ex novo e in automatico - a tutti coloro che ne hanno beneficiato. Ci sono però anche altre forme di sostegno che potrebbero risultare più convenienti. Con questa infografica si riassumono le varie ipotesi previste e gli importi eventualmente spettanti.

La nuova versione dei **contributi a fondo perduto** prevista dal decreto Sostegni bis (art. 1, D.L. n. 73/2021) è molto variegata e molto più estesa di quanto fatto in passato.

Infatti, accanto alla riconferma del contributo previsto dal decreto Sostegni (art. 1, D.L. n. 41/2021) c'è la possibilità di ottenere somme più sostanziose.

Vale dunque la pena di riassumere le varie possibilità.

**Leggi anche** Contributo a fondo perduto: i nuovi meccanismi di calcolo premiano le partite IVA

“Vecchio” contributo del decreto Sostegni



## Riscossione sospesa fino al 30 giugno: contribuenti alla cassa entro il 2 agosto

di Matteo Dellapina - Avvocato in Parma, Genova e Milano

I pagamenti degli atti sospesi fino al 30 giugno dal decreto Sostegni bis devono essere effettuati entro il mese successivo alla fine del periodo di sospensione, quindi entro il 31 luglio 2021; cadendo di sabato, il termine ultimo slitta a lunedì 2 agosto. Lo hanno ricordato le FAQ dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Il D.L. n. 73/2021 ha prorogato il termine di sospensione dei versamenti di tutte le entrate (tributarie e non) derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di accertamento esecutivo, avvisi di addebito INPS, la cui scadenza ricade nel periodo 8 marzo 2020-30 giugno 2021. La sospensione riguarda anche il pagamento delle rate dei piani di dilazione. Ferma fino al 30 giugno anche l'attività di notifica di nuove cartelle e avvisi.

L'art. 9 del decreto Sostegni Bis procedure di riscossione.

(D.L. n. 73/2021) ha disposto la I versamenti di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti dal termine finale di **sospensione dell'attività di riscossione** e dei versamenti. da cartelle di pagamento, avvisi di addebito, avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione e avvisi di addebito INPS, sospesi nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 30 giugno 2021,

**Dal 1° luglio** riprenderanno le **notifiche** delle cartelle di pagamento, degli altri atti nonché delle



## Fisco

Nel decreto Sostegni bis

## Riscossione sospesa fino al 30 giugno: contribuenti alla cassa entro il 2 agosto

di Matteo Dellapina - Avvocato in Parma, Genova e Milano

I pagamenti degli atti sospesi fino al 30 giugno dal decreto Sostegni bis devono essere effettuati entro il mese successivo alla fine del periodo di sospensione, quindi entro il 31 luglio 2021; cadendo di sabato, il termine ultimo slitta a lunedì 2 agosto. Lo hanno ricordato le FAQ dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Il D.L. n. 73/2021 ha prorogato il termine di sospensione dei versamenti di tutte le entrate (tributarie e non) derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di accertamento esecutivo, avvisi di addebito INPS, la cui scadenza ricade nel periodo 8 marzo 2020-30 giugno 2021. La sospensione riguarda anche il pagamento delle rate dei piani di dilazione. Ferma fino al 30 giugno anche l'attività di notifica di nuove cartelle e avvisi.

L'art. 9 del decreto Sostegni Bis (D.L. n. 73/2021) ha disposto la **proroga al 30 giugno 2021** del termine finale di **sospensione dell'attività di riscossione** e dei **versamenti**.

**Dal 1° luglio** riprenderanno le **notifiche** delle cartelle di pagamento, degli altri atti nonché delle procedure di riscossione.

I versamenti di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito, avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione e avvisi di addebito INPS, sospesi nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 30 giugno 2021, dovranno essere **versati entro il 2 agosto 2021** (il 31 luglio 2021 cade di sabato).

Sono invece validi gli atti e i provvedimenti adottati e gli adempimenti svolti dall'agente della riscossione nel periodo compreso dal 1° maggio 2021 al 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021)

**Leggi anche** Decreto Sostegni bis: le novità sulla riscossione

### Sospensione dell'attività di notifica e dei pignoramenti

Sino al 30 giugno 2021 le attività di notifica delle nuove cartelle, degli altri atti di riscossione e delle procedure di riscossione, cautelari (quali ipoteche e fermi amministrativi) ed esecutive (ossia le procedure di pignoramento), risultano sospese e non potranno essere iscritte o rese operative.

Stessa sorte per i **pignoramenti presso terzi** avviati, prima della data di entrata in vigore del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020), su stipendi, salari ed altre indennità relative al rapporto di lavoro o impiego nonché a titolo di pensioni e trattamenti assimilati. Infatti, le somme oggetto di pignoramento non sono sottoposte ad alcun vincolo di indisponibilità ed il terzo pignorato dovrà renderle fruibili al debitore, anche in caso di assegnazione disposta dal giudice dell'esecuzione. A partire **dal 1° luglio 2021**, cessati gli effetti della

sospensione, torneranno in vigore gli obblighi in capo al soggetto terzo debitore, con la conseguenza che dovrà rendere indisponibili le somme oggetto di pignoramento e di versamento all'Agente della riscossione fino alla concorrenza del debito.

### Pagamento di cartelle, avvisi di addebito e di accertamento

Rientrano nella sospensione sino al 30 giugno 2021 anche i versamenti di tutte le **entrate tributarie e non tributarie** derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito, avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione e avvisi di addebito INPS.

Per quanto concerne i pagamenti, riferiti al periodo che va dall'8 marzo 2020 al 30 giugno 2021, dovranno essere effettuati **entro il mese successivo** alla scadenza del periodo di sospensione, ossia entro il 31 luglio 2021. Tale pagamento potrà essere effettuato **entro il 2 agosto** (sarà considerato **tempestivo**), siccome la scadenza fissata dal decreto Sostegni Bis cade di sabato.

### Pagamenti delle PA superiori a 5.000 euro

È prorogata al **30 giugno 2021** la sospensione delle **verifiche di inadempienza** che le Pubbliche Amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica devono effettuare (art. 48-bis, D.P.R. n. 602/1973), prima di provvedere ai pagamenti, a qualunque titolo, di importo superiore a 5.000 euro.

Durante la fase di sospensione, le Pubbliche Amministrazioni possono effettuare i pagamenti senza eseguire le preventive "verifiche di inadempienza" ovvero senza verificare la presenza di eventuali debiti scaduti, di importo superiore a 5.000 euro, intestati al beneficiario del pagamento.

Cessata la fase cd. sospensiva, ossia **dal 1° luglio 2021**, riprenderanno ad operare gli obblighi per le PA e le società a prevalente partecipazione pubblica che dovranno effettuare le verifiche di inadempienza, prima di disporre i pagamenti, a qualunque titolo, superiori

alla soglia di 5.000 euro.

## Ripresa attività e pagamenti

	LUN	MAR	MER	GIO	VEN	SAB	DOM
Luglio	28	29	30	<b>1</b>	2	3	4
	5	6	7	8	9	10	11
	12	13	14	15	16	17	18
	19	20	21	22	23	24	25
Agosto	26	27	28	29	30	<b>31</b>	<b>1</b>
	2	3	4	5	6	7	8

Devono essere eseguiti i versamenti sospesi nel periodo dall'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i soggetti residenti o con sede legale o operativa nei comuni della prima zona rossa) e il 30 giugno 2021. Cadendo di sabato, il termine slitta al **2 agosto 2021**.

Riprende l'attività di riscossione per le cartelle in scadenza nel periodo di sospensione (8 marzo 2020-30 giugno 2021)

Riprendono:  
 - attività di **notifica** di nuove cartelle di pagamento e altri atti di riscossione;  
 - **procedure cautelari, esecutive e di riscossione**, relative a cartelle o avvisi scaduti prima dell'inizio del periodo di sospensione;  
 - **verifiche di inadempienza** di PA e società a prevalente partecipazione pubblica;  
 - termine per il **versamento** delle entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito, avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione e

Ora le date da tenere a mente sono:

### 1° luglio 2021:

- ripresa dell'attività di notifica delle nuove cartelle di pagamento, degli altri atti di riscossione;
- ripresa delle procedure cautelari, esecutive e di riscossione, relative a cartelle o avvisi scaduti prima dell'inizio del periodo di sospensione;
- ripresa verifica di inadempienza da parte della P.A. e delle società a prevalente partecipazione pubblica (art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973);
- ripresa del termine per effettuare il versamento di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito, avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione e avvisi di addebito INPS.

### 31 luglio 2021:

- entro tale termine dovranno essere eseguiti i **versamenti sospesi** nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 (per i soggetti residenti, o con sede legale o operativa nei comuni della c.d. "zona rossa" - allegato 1 del D.P.C.M. 1° marzo 2020, la sospensione decorre dal 21 febbraio 2020) e il 30 giugno 2021.

Il **pagamento** sarà considerato **tempestivo** se il contribuente effettuerà il versamento **entro il 2 agosto 2021** siccome la scadenza fissata dal D.L. n. 73/2021 (31 luglio) coincide con il sabato.

### 1° agosto 2021:

- a partire da tale data riprenderà l'attività di riscossione per le cartelle in scadenza nel periodo di sospensione (8 marzo 2020-30 giugno 2021)

	Ripresa procedure di riscossione cautelari ed esecutive (art. 9, comma 1, D.L. n. 73/2021)	Nota bene
Cartelle o avvisi scaduti prima dell'inizio del periodo di sospensione	<b>1° luglio</b>	È possibile evitare l'attivazione delle procedure purché sia presentata istanza di rateizzazione prima del termine del periodo di sospensione
Cartelle o avvisi con termini di pagamento in scadenza in scadenza nel periodo di sospensione (08.03.2020-30.06.2021)	<b>1° agosto</b>	

### Effettuazione dei versamenti

A luglio i contribuenti saranno chiamati a effettuare i versamenti di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione, i quali avranno a disposizione una finestra temporale ridotta ad un mese. Ossia dal 1° luglio al 31

luglio 2021 (**2 agosto** quale **termine finale**).

Si potrà effettuare o un unico versamento del totale dovuto oppure si potrà richiedere la **dilazione** dei ruoli. Infatti, al fine di evitare l'attivazione di procedure esecutive di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, il contribuente dovrà presentare la **richiesta di rateizzazione entro il 31 luglio 2021**

oppure pagare l'intero entro tale data (FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione del 28 maggio 2021).

### Nuovi termini di decadenza per le rateizzazioni e aumento delle soglie

La prima novità, introdotta in precedenza con il D.L. n. 137/2020 (art. 13-*decies*, comma 4), riguarda la modifica dei termini decadenziali relativi alle rateizzazioni. È qui utile riprendere tale modifica.

Il decreto Ristori aveva disposto un **ampliamento dei termini di decadenza** previsti per i provvedimenti di rateizzazione di cartelle di pagamento e altri atti della riscossione, ossia per i piani di dilazione in essere all'8 marzo 2020 e per quelli nuovi concessi in seguito alle domande presentate entro il 31 dicembre 2021.

La **decadenza** dalla rateizzazione è stata aumentata a **10 rate**: ossia il contribuente decade dalla rateazione se si verifica il mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive anziché di 5, previste ordinariamente. Vero è che a partire dal 1° gennaio 2022, ritornerà in vigore il precedente limite: ossia le richieste di rateazione presentate saranno soggetto al regime ordinario di decadenza pari a 5 rate.

Quanto all'aumento della **soglia di debito** per rateizzazioni ordinarie, l'art. 13-*decies*, comma 3, del D.L. n. 137/2020 ha previsto un innalzamento della soglia per poter richiedere la rateizzazione, da 60.000 a 100.000 euro per richiedere fino ad un massimo di 72 rate, senza dover documentare la temporanea situazione di difficoltà economica. Il nuovo limite è in vigore dal 30 novembre 2020 sino al 31 dicembre 2021.

Infine, il decreto Ristori ha ammesso la possibilità di beneficiare dell'istituto della rateizzazione anche a coloro che erano decaduti da precedenti rateizzazioni, prima dell'8 marzo 2020. Entro il 31 dicembre 2021 si potrà presentare una nuova domanda di rateizzazione per ottenere un nuovo piano di dilazione dei debiti decaduti da precedenti dilazioni, senza necessità di saldare le rate scadute nel piano precedente.

### Considerazioni conclusive

Il decreto Sostegni Bis interviene ancora una volta facendo slittare in avanti di quasi due mesi (rispetto al precedente termine del 30 aprile 2021) il termine di

sospensione degli atti da parte dell'agente della riscossione e dei versamenti.

A partire dal 1° luglio 2021 ci sarà la ripresa dell'attività dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione che potrà procedere alla notifica delle nuove cartelle e degli altri atti propri della riscossione, nonché dell'avvio delle procedure cautelari, di riscossione e dei pignoramenti ad oggi sospesi.

La **criticità** che si segnala maggiormente riguarda le **modalità operative** della ripresa di tali attività, ossia se avverrà in modo cd. "**massiccio**" oppure si assisterà, come auspicabile, ad un **avvio graduale e scaglionato**, considerato che tale ripartenza coincide con il periodo "estivo", tenuto altresì conto che si arriva da un periodo di sospensione di circa 15 mesi.

Altro aspetto introdotto dal decreto Sostegni bis riguarda i **versamenti** (derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento) che dovranno essere effettuati **in un'unica soluzione nel mese di luglio**. Tali versamenti riguarderanno sia l'importo complessivo della cartella, da versare in un'unica soluzione e sia le rate relative a rateizzazioni precedenti, sospese tra l'8 marzo 2020 ed il 30 giugno 2021. Nel primo caso si potrà chiedere la rateizzazione del debito, beneficiando del maggior periodo di decadenza, stabilito nel mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive invece delle 5 previste ordinariamente (relativamente ai piani di rateizzazione richiesti entro il 31 dicembre 2021 o in essere al 31 dicembre 2020).

Gli aspetti critici invece riguardano le **rateizzazioni sospese nel periodo emergenziale** (8 marzo 2020-30 giugno 2021), in quanto il contribuente sarà chiamato a uno **sforzo economico assai arduo**, versando tutte le rate sospese entro il 31 luglio. In tal caso il contribuente non potrà beneficiare del periodo di tolleranza del mancato versamento delle 10 rate, siccome l'arco temporale di sospensione comprende un numero di rate assai maggiore al limite previsto.

Anche in tal caso si auspica l'introduzione di una norma apposita, volta a consentire un **versamento graduale** degli importi sospesi, calendarizzando il piano di rateazione originario.

Notifica di atti (cartelle, avvisi e atti di competenza agenzia delle entrate-riscossione)	Sospensione fino al 30 giugno	ripresa dal 1° luglio 2021
Versamenti (tutte le entrate tributarie e non derivanti da cartelle, avvisi di accertamento esecutivi e avvisi di addebito INPS)		Da effettuare entro il 2 agosto (31 luglio cade di sabato)
Stop pignoramenti e procedure di riscossione		Ripresa dal 1° luglio



## Fisco

Dal 1° giugno in sei regioni

## Giustizia tributaria: provvedimenti giurisdizionali digitali con il nuovo calendario

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Dal 1° giugno, presso le CTP di Frosinone, Latina, Rieti e Viterbo e le CTP e CTR delle regioni Calabria, Campania, Lombardia, Puglia e Sicilia, i giudici tributari possono utilizzare l'applicativo informatico che consente la redazione in formato digitale e il deposito con modalità telematiche dei provvedimenti giurisdizionali. Lo ha previsto il decreto direttoriale 18 maggio 2021 con cui il Ministero dell'Economia e delle finanze ha parzialmente modificato le date di avvio per l'uso dell'applicativo informatico, già in vigore dal 1° dicembre 2020 per Roma e Lazio. Bisognerà attendere il 1° ottobre 2021 per Emilia Romagna, Liguria, Piemonte, Toscana e Veneto, nonché il 1° dicembre 2021 per il resto d'Italia.

Nella Gazzetta Ufficiale del 25 maggio 2021 è stato pubblicato il decreto del Direttore Generale delle Finanze del 18 maggio 2021, con il quale sono state individuate **nuove date** per l'utilizzo dell'applicativo informatico che consente ai giudici tributari la **redazione in formato digitale** e il **deposito telematico** dei **provvedimenti giurisdizionali**.

Il differimento di alcune delle date di avvio è stato chiesto dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria al fine di consentire il completamento del programma di formazione dei giudici tributari relativo alle nuove modalità di gestione dei provvedimenti giurisdizionali

### Il nuovo calendario

In base al testo originario dell'art. 10, comma 1, del decreto direttoriale del 6 novembre 2020, le regole tecniche per la redazione dei provvedimenti giurisdizionali digitali da parte dei giudici tributari sarebbero dovute entrare in vigore:

- a) il **1° dicembre 2020** presso la Commissione Tributaria Provinciale di Roma e la Commissione Tributaria Regionale per il Lazio;
- b) il **1° giugno 2021** presso tutte le altre Commissioni Tributarie.

La nuova disciplina mantiene ferma la scadenza del 1° dicembre 2020 per la Commissione Tributaria Provinciale di Roma e la Commissione Tributaria Regionale per il Lazio, mentre rimodula le scadenze relative alle altre Commissioni Tributarie come segue:

- il **1° giugno 2021** per le Commissioni Tributarie Provinciali di Frosinone, Latina, Rieti e Viterbo, nonché per le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali delle regioni Calabria, Campania, Lombardia, Puglia e Sicilia;
- il **1° ottobre 2021** presso le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali delle regioni Emilia Romagna, Liguria, Piemonte, Toscana e Veneto;

- il **1° dicembre 2021** presso le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali delle regioni Abruzzo, Basilicata, Friuli Venezia Giulia, Marche, Molise, Sardegna, Umbria, Valle d'Aosta, nonché presso le Commissioni di primo e secondo grado di Trento e Bolzano.

### Regole tecniche per la redazione dei provvedimenti giurisdizionali digitali

Le regole tecniche per la redazione dei provvedimenti giurisdizionali digitali da parte dei giudici tributari contenute nel decreto direttoriale del 6 novembre 2020 entreranno in vigore secondo il nuovo scadenziario.

Viene introdotta la c.d. "**scrivania del giudice**", vale a dire l'area di lavoro contenente le applicazioni informatiche utili allo svolgimento dell'attività giurisdizionale a cui il giudice accede via web con proprie credenziali. Nella piattaforma è presente anche un **applicativo** che realizza l'automazione dell'iter di redazione, approvazione, apposizione della firma elettronica qualificata o firma digitale e deposito in formato PDF/A dei provvedimenti giurisdizionali digitali (PGD).

I **provvedimenti giurisdizionali digitali** sono redatti in formato PDF/A, derivante dalla conversione di un documento testuale, senza limiti per le operazioni di selezione e copia parti, sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, nel rispetto delle disposizioni contenute nel CAD. L'applicativo PGD permette la **trasmissione** del documento tra l'estensore e il presidente e la relativa **sottoscrizione** con firma elettronica qualificata o firma digitale, l'**oscuramento** dei dati personali ex art. 53, D.Lgs. n. 196/2003, la trasmissione all'area di lavoro del segretario di sezione i provvedimenti giurisdizionali monocratici o collegiali. Il segretario di sezione, utilizzando le specifiche funzionalità del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria - S.I.Gi.T., pubblica digitalmente il

provvedimento del giudice con apposizione della firma elettronica qualificata o firma digitale e mediante **deposito** nel fascicolo processuale informatico. Il S.I.Gi.T. attribuisce automaticamente il numero e la data al provvedimento. Se il deposito del provvedimento giurisdizionale avviene in formato analogico per **indisponibilità del sistema informatico**, il segretario di sezione provvede ad estrarre copia informatica del documento cartaceo e ne attesta la conformità all'originale apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale.

#### Redazione del processo verbale di udienza in formato digitale

In base alle regole tecniche contenute nel decreto direttoriale del 6 novembre 2020, il processo verbale di udienza, redatto dal segretario utilizzando le specifiche funzionalità del S.I.Gi.T., viene prodotto in formato **PDF/A**, sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale e inserito in forma integrale nel fascicolo processuale informatico. Se il processo verbale è redatto in formato analogico per **indisponibilità del sistema informatico**, il segretario di sezione provvede a crearne la copia informatica e attestarne la conformità all'originale apponendo la firma elettronica qualificata o firma digitale.

#### Trasmissione del fascicolo processuale informatico e dei singoli atti

La trasmissione del fascicolo processuale informatico tra le Commissioni Tributarie avviene **tramite S.I.Gi.T.**, mentre la trasmissione del fascicolo informatico o di suoi singoli atti, in ogni stato e grado del giudizio, tra organi giurisdizionali diversi (ad esempio verso la Corte di Cassazione) avviene con modalità telematiche stabilite con **apposite convenzioni** stipulate dal Dipartimento delle Finanze.

Tali norme necessitano di essere coordinate con la disciplina processuale emergenziale che fino al 31 luglio 2021 consente di utilizzare lo strumento telematico per il deposito degli atti e dei documenti da parte degli

avvocati nei giudizi innanzi la **Corte di Cassazione**. Poiché è stata introdotta una mera facoltà, il ricorrente può produrre solo una parte degli atti e dei documenti in formato digitale (ad esempio depositando nelle forme tradizionali i documenti *ex art. 369 c.p.c.*), mentre la parte intimata può depositare un controricorso cartaceo a fronte di un ricorso telematico (e viceversa).

Secondo quanto sostenuto dall'Ufficio del Massimario e del Ruolo nella relazione del 10 marzo 2021, n. 21, per il giudizio di legittimità è stato così introdotto un **regime promiscuo** nella gestione degli atti processuali, siano essi introduttivi che endoprocedimentali, rendendo necessario che accanto al fascicolo telematico sia formato anche un fascicolo d'ufficio cartaceo, salva applicazione dell'art. 14, comma 2, D.M. 21 febbraio 2011, n. 44, vale a dire salvo onerare il cancelliere della effettuazione di copie informatiche dei documenti analogici e del loro inserimento nel fascicolo telematico, previa sottoscrizione digitale.

Quanto all'acquisizione del fascicolo d'ufficio dei gradi di merito *ex art. 369 c.p.c.*, si ritiene che, qualora telematico, detto fascicolo potrà essere **trasmesso anche a pezzo PEC**, mentre, qualora sia **tenuto in forma cartacea**, occorrerà procedere secondo la medesima modalità, "sempre che non se ne ipotizzi una massiva attività di estrazione di copia informatica a cura della cancelleria".

#### Trasmissione degli atti digitali da parte degli ausiliari del giudice

Non sono state apportate modificazioni alla data di entrata in vigore delle regole tecniche relative alla trasmissione degli atti digitali da parte degli ausiliari del giudice.

In base all'art. 7 del decreto direttoriale del 6 novembre 2020, a partire **dal 1° dicembre 2020**, la trasmissione degli atti digitali, redatti secondo gli standard tecnici previsti per il processo tributario telematico, da parte degli ausiliari del giudice e delle amministrazioni pubbliche alle quali sono stati chiesti adempimenti istruttori è effettuata tramite il S.I.Gi.T..

## Fisco

Anche per tutelare le risorse del Recovery Fund

## Procura europea EPPO al via. Con competenza per i reati lesivi degli interessi finanziari UE

di Saverio Capolupo - Professore a contratto di diritto tributario presso l'Università di Cassino - Facoltà di economia

A distanza di circa 20 anni dall'avvio del dibattito sull'opportunità o meno della sua costituzione, dal 1° giugno 2021 prende il via l'attività della Procura Europea - EPPO. Attualmente alla Procura europea partecipano 22 Stati membri dell'UE, le cui procure nazionali dovranno, quindi, interfacciarsi con i procuratori europei delegati. Sul piano della giurisdizione, la Procura europea è dotata di una competenza circoscritta ai reati che ledono gli interessi finanziari dell'UE ed è titolare di poteri di indagine significativamente dipendenti da scelte e valutazioni delle competenti autorità nazionali.

Ai sensi dell'art. 86 TFUE, per combattere i **reati che ledono gli interessi finanziari** dell'Unione il Consiglio può istituire una **Procura europea** deliberando mediante regolamenti. In merito sono stati emanati la direttiva UE n. 2017/13 (**direttiva PIF**) e il regolamento CE n. 2017/1939/UE con il quale sono state emanate disposizioni relative all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea (c.d. **EPPO - European public prosecutor office**).

**Leggi anche** L'EPPO indagherà anche sui reati delle persone giuridiche

Il funzionamento della Procura è stato disciplinato con regolamento interno 12 ottobre 2020, n. 2021/C22/03. L'Italia ha recepito la direttiva con il D.Lgs. n. 75/2020 mentre con il D.Lgs. 2 febbraio 2021, n. 9 sono state emanate disposizioni per l'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni dell'indicato regolamento.

### Le ragioni della costituzione dell'EPPO

Per espressa definizione del regolamento, rientrano nella competenza della Procura europea le condotte che riguardano tutte le **entrate** e le **spese** e i beni coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù del bilancio dell'Unione e dei bilanci delle istituzioni, organi, uffici e agenzie stabiliti a norma dei trattati o dei bilanci da questi gestiti e controllati.

Ne consegue che i **compiti dell'EPPO** sono limitati a individuare, perseguire e rinviare a giudizio gli autori di **reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione** e di quelli che sono indissolubilmente connessi a tali reati.

L'**estensione di tale competenza** alle forme gravi di criminalità che hanno una dimensione transfrontaliera richiede la **decisione unanime** del Consiglio europeo. I motivi che hanno indotto alla creazione dell'EPPO trovano fondamento nel principio di sussidiarietà; si è

ritenuto che l'obiettivo (combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione) possa essere meglio conseguito a livello di Unione, a motivo della sua portata e dei suoi effetti.

D'altra parte, le Istituzioni comunitarie hanno preso atto che i reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE sono perseguiti penalmente solo su iniziativa delle autorità degli Stati membri dell'Unione, soluzione che non sempre ha consentito di conseguire tale obiettivo in misura sufficiente.

Tale carenza è dovuta, sostanzialmente, alla **disorganicità dell'azione penale nazionale** contro i reati a danno degli interessi finanziari dell'Unione, fermo restando che il perseguimento degli obiettivi deve comunque garantire di incidere sugli ordinamenti giuridici e sulle strutture istituzionali degli Stati membri nella misura più contenuta possibile.

### Il funzionamento dell'EPPO

A decorrere **dal 1° giugno 2021** inizia dunque il lavoro della Procura Europea, a distanza di circa venti anni dall'avvio del dibattito in sede scientifica in ordine all'opportunità o meno della sua costituzione.

Attualmente partecipano alla Procura europea **22 Stati membri UE** sicché le relative procure dovranno interfacciarsi con i procuratori europei delegati.

Sul piano della **giurisdizione**, la Procura europea è dotata di una competenza circoscritta ai reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione ed è titolare di **poteri di indagine significativamente dipendenti** da scelte e valutazioni delle competenti autorità nazionali. L'EPPO è istituita come **organo dell'Unione**, ha **personalità giuridica** e coopera con Eurojust avvalendosi del suo sostegno.

Le indagini sono affidate al "procuratore europeo delegato incaricato del caso" che si avvale del "procuratore europeo delegato incaricato di prestare assistenza" avente sede in uno Stato membro, diverso da



quello del Procuratore europeo delegato incaricato, in cui sono compiuti atti di indagine o altri atti ad esso demandati.

Nonostante siano trascorsi due anni dall'entrata in vigore del regolamento, le **questioni tuttora da chiarire** sono numerose sotto differenti profili, sebbene siano state oggetto di una specifica disciplina: **coordinamento** delle legislazioni, **cooperazione** tra diverse Autorità giudiziaria, eventuali conflitti tra normativa interna e normativa comunitaria, accesso alle banche dati, tutela della **privacy**, etc.

Il lavoro dell'EPPO è svolto, in linea di massima, in forma elettronica e a tal riguardo è stato istituito un sistema automatico di gestione dei fascicoli, di proprietà dell'EPPO e da essa gestito.

Il funzionamento dell'EPPO si basa sull'**obbligo di informazione** in caso di **presunto reato** di sua competenza. A tal fine, le autorità nazionali degli Stati membri e tutte le istituzioni, gli organi, gli uffici e le agenzie dell'Unione hanno l'obbligo di seguire le procedure di segnalazione esistenti e disporre di meccanismi efficaci per una valutazione preliminare delle denunce che ricevono.

Ne consegue la necessità di istituire un sistema diretto o centralizzato (a scelta degli Stati aderenti) che assicuri che le informazioni siano comunicate all'EPPO il più presto possibile.

L'EPPO può chiedere, caso per caso, informazioni alle autorità degli Stati membri in merito ad altri reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione quantunque sia da escludere che la Procura Europea possa chiedere informazioni sistematiche o periodiche alle autorità degli Stati membri in merito a reati minori.

Particolare importanza assume la possibilità di **estendere le indagini ai reati connessi** qualora tale circostanza si renda necessaria per assicurare l'efficienza delle indagini e il rispetto del principio del *ne bis in idem*.

Verificandosi i presupposti l'EPPO può estendere le indagini ad altri reati ai sensi del diritto nazionale, qualora questi ultimi siano **indissolubilmente connessi** a un reato che lede gli interessi finanziari dell'Unione.

Molto si discuterà, ovviamente, sulla nozione di "**reati indissolubilmente connessi**" che, secondo la normativa comunitaria, deve intendersi alla luce della relativa giurisprudenza che, per l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, adotta come criterio pertinente l'identità dei fatti materiali (o fatti sostanzialmente identici), intesa come esistenza di un insieme di **circostanze concrete inscindibilmente collegate tra loro nel tempo e nello spazio**.

Nell'ambito delle sue attività l'EPPO, in conformità sia delle disposizioni comunitarie sia del diritto

nazionale, può adottare le misure d'indagine e altre misure di persona oppure darne incarico alle autorità competenti del suo Stato membro.

A queste ultime è fatto obbligo di assicurare l'osservanza di tutte le istruzioni nonché adottare le misure loro assegnate in qualsiasi momento durante le indagini condotte dall'EPPO e, sempre nel rispetto del diritto nazionale, devono adottare le misure urgenti necessarie per garantire l'efficacia delle indagini, anche quando non agiscono specificamente su istruzione del procuratore europeo delegato, con conseguente immediata informazione al procuratore europeo delegato.

Le attività dell'EPPO si svolgono nel pieno rispetto dei diritti degli indagati e degli imputati sanciti dalla Carta, in particolare il diritto a un giudice imparziale e i diritti della difesa.

### Le condotte illecite perseguite dalla EPPO

L'EPPO è competente per individuare, perseguire e portare in giudizio gli autori dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione previsti dalla direttiva (UE) 2017/1371 e loro complici.

A tale proposito l'EPPO svolge **indagini, esercita l'azione penale** ed esplica le funzioni di **pubblico ministero** dinanzi agli organi giurisdizionali competenti degli Stati membri fino alla pronuncia del provvedimento definitivo.

Costituiscono **frode che lede gli interessi finanziari** dell'UE le seguenti condotte:

- in materia di **spese non relative agli appalti**: l'azione od omissione relativa:

i) utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua l'appropriazione indebita o la ritenzione illecita di fondi o beni provenienti dal bilancio dell'Unione o dai bilanci gestiti da quest'ultima, o per suo conto;

ii) mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero

iii) distrazione di tali fondi o beni per fini diversi da quelli per cui erano stati inizialmente concessi;

- in materia di **spese relative agli appalti**, commessa al fine di procurare all'autore del reato o ad altri un ingiusto profitto arrecando pregiudizio agli interessi finanziari dell'Unione, l'azione od omissione relativa:

i) utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua l'appropriazione indebita o la ritenzione illecita di fondi o beni provenienti dal bilancio dell'Unione o dai bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto;

ii) mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero

iii) distrazione di tali fondi o beni per fini diversi da quelli per cui erano stati inizialmente concessi, che leda gli interessi finanziari dell'Unione;

- in materia di **entrate diverse** dalle entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione relativa:

i) utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua la diminuzione illegittima delle risorse del bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto;

ii) mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero

iii) distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto;

- in materia di **entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA**, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione:

i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione;

ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero

iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA.

**Fisco**

Dall'Agenzia delle Entrate

## Passaggio dal regime ordinario a forfetario: opzione si desume da comportamenti concludenti

Quanto al passaggio dal regime ordinario a regime forfetario non è prevista alcuna specifica opzione. Ciò non toglie che si rende applicabile anche a detto regime quando disposto dall'articolo 1 del DPR n. 442 del 1997, secondo cui l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 378 del 31 maggio 2021 con cui ha specificato che la validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività.

Con la risposta a interpello n. 378 del 31 maggio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **passaggio** dal regime ordinario a regime forfetario. La legge n. 190 del 2014, all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto un regime fiscale agevolato, regime forfetario, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercanti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati **requisiti**.

Successivamente, la legge di bilancio 2019 ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del **regime forfetario**. Da ultimo, legge di bilancio 2020 ha modificato ulteriormente l'ambito di applicazione del regime forfetario.

Ai fini della sua applicazione, da parte di un soggetto già in attività e che applica il regime ordinario, non è, peraltro, prevista alcuna specifica opzione.

Ciò non toglie che si rende applicabile anche a detto regime quando disposto dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, secondo cui l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività.

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 378

**Fisco**

Dal CNDCEC

## Corsi online: non è possibile imporre l'utilizzo della telecamera

Nell'ambito dei corsi online, in assenza di espressa regolamentazione, che preveda modalità limiti e scopo dei trattamenti dei dati, non è possibile imporre l'utilizzo della telecamera né ai docenti né ai corsisti. Lo ha specificato il CNDCEC con il pronto ordini n. 65 dell'11 maggio 2021. Spetta al Titolare del corso, in qualità di Titolare del trattamento dei dati personali, regolamentare le modalità di trattamento dei dati personali e specificare con Regolamento l'utilizzo della webcam, indicando l'eventuale obbligatorietà, le finalità dell'obbligo (es. attestazione presenza, limitazione alla fase del test finale ecc...) ed i limiti del trattamento, che deve sempre rispettare la riservatezza e la dignità degli interessati.

Il CNDCEC ha pubblicato pronto ordini n. 65 dell'11 maggio 2021 riguardante le lezioni in videoconferenza e la privacy.

Nel contesto della formazione a distanza, l'accensione della webcam durante le sessioni formative costituisce di fatto la modalità più immediata ed efficace per poter verificare l'effettiva frequenza della lezione da parte del corsista.

Spetta al Titolare del corso, in qualità di Titolare del trattamento dei dati personali, regolamentare le modalità di trattamento dei dati personali e specificare con Regolamento l'utilizzo della webcam, indicando l'eventuale obbligatorietà, le finalità dell'obbligo (es. attestazione presenza, limitazione alla fase del test finale ecc...) ed i limiti del trattamento, che deve sempre rispettare la riservatezza e la dignità degli interessati. Ove il Regolamento preveda la facoltà di registrare il corso, è comunque necessario dare specifica indicazione nell'Informativa e raccogliere il consenso esplicito del partecipante.

Quindi, in assenza di espressa regolamentazione, che preveda modalità limiti e scopo dei trattamenti dei dati, non sembra possibile imporre l'utilizzo della telecamera né ai docenti né ai corsisti.

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

CNDCEC, pronto ordini 11/05/2021, n. 65

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Nautica da diporto: non si applica il regime di non imponibilità iva

Anche le prestazioni di servizio relative alla nautica da diporto non possono beneficiare del regime di non imponibilità. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 379 del 31 maggio 2021. Sono strutture dedicate alla nautica da diporto il "porto turistico", ovvero il complesso di strutture amovibili ed inamovibili realizzate con opere a terra e a mare allo scopo di servire unicamente o precipuamente la nautica da diporto ed il diportista nautico, anche mediante l'apprestamento di servizi complementari.

Con la risposta a interpello n. 379 del 31 maggio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **nautica da diporto**.

Ai sensi degli articoli 8, 8-bis e 9 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono **non imponibili Iva** le operazioni riguardanti:

- le cessioni all'esportazione;
- le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione;
- i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Il suddetto regime di non imponibilità è stato adottato in recepimento delle previsioni contenute nei capi da 7 a 10 della Direttiva n. 2006/112/CE, riferite alle operazioni connesse alle esportazioni e al carattere **internazionale** dei traffici di beni e dei trasporti, nell'ambito dei quali si inserisce la particolare disciplina riservata alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi relative al settore navale e aeronautico, ambiti che, per loro natura, rivestono un carattere transnazionale. In attuazione di tale disciplina, l'articolo 9, primo comma, n. 6) del predetto Decreto prevede il trattamento di non imponibilità ad Iva per i servizi prestati nei **porti**, aeroporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari.

Al riguardo, la circolare n. 41/E del 21 aprile 2008 chiarisce che la norma introdotta dalla legge finanziaria 2007 precisa ulteriormente la portata della disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 13 del d.l. n. 90 del 1990, riconoscendo il **regime di non imponibilità** ai fini Iva anche alle prestazioni relative ad opere realizzate ex novo nelle preesistenti aree portuali e

relative adiacenze, a condizione che siano previste nel piano regolatore portuale e nelle eventuali varianti e che siano qualificate come opere di adeguamento tecnico-funzionale della struttura portuale esistente.

Dal riportato quadro normativo emerge, dunque, che ai fini della **non imponibilità** è richiesto, da un lato, che le prestazioni di servizi siano rese in un determinato luogo (porto, aeroporto ecc.) e, dall'altro, che le stesse siano direttamente riferibili al funzionamento e alla manutenzione degli impianti ovvero all'attività di movimentazione di beni o di persone, nonché di assistenza ai mezzi di trasporto, che viene ordinariamente svolta nel luogo stesso.

La risoluzione n. 118/E del 31 marzo 2008 ha ulteriormente chiarito che, considerato il tenore delle norme in esame che fa riferimento alle prestazioni immediatamente riferibili alla **manutenzione portuale**, il trattamento di non imponibilità Iva può essere applicato alle predette prestazioni di servizi solo quando le stesse siano rese dai soggetti che realizzano il complesso intervento di **manutenzione portuale**.

Tali prestazioni possono, quindi, essere rese:

- **dall'appaltatore principale** a favore del committente di tali opere;

- dal subappaltatore all'appaltante dei lavori di **manutenzione portuale**;

- per analogia con i casi precedenti, da coloro che effettuano una prestazione di **manutenzione portuale** ad un committente sulla base di un contratto di risultato, anche se non riconducibile immediatamente alle figure tipiche dell'appalto e del subappalto (ad esempio, prestazioni realizzate dai consorziati a favore della società consortile, aggiudicataria dei lavori di appalto).

Il trattamento di **non imponibilità**, quindi, si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi rispondenti a requisiti posti dall'articolo 9, primo comma, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972, e non anche alle cessioni di beni.

Assume, di conseguenza, rilevanza il concetto di "**area portuale**", da cui restano esclusi i c.d. "porti turistici", dedicati all'attività da diporto, atteso che la nozione fiscale di porto richiama il complesso di opere ed attrezzature funzionalmente destinate a consentire gli scambi commerciali e le attività a questi strumentali, quali ad esempio il movimento dei **mezzi di trasporto**.

In particolare, con la citata circolare n. 66/E del 1988 è stato precisato che, per quanto riguarda il caso dei cosiddetti **porti turistici**, non può richiamarsi la disciplina agevolativa dell'articolo 9, punto 6), dal momento che il luogo in cui vengono rese le prestazioni di cui trattasi non può ricomprendersi nel concetto di "porto", quale deve ritenersi assunto nella norma de

qua. Ed invero, gli impianti marittimi realizzati per l'uso di aree demaniali, pur se definiti "**porti turistico-pescherecci**" e classificati nella categoria residuale dei porti di quarta classe, presentano in concreto, per il modo in cui vengono utilizzati, i caratteri propri dei cosiddetti "marina" (veri e propri **parcheggi nautici**). Trattasi, in particolare, di impianti destinati prevalentemente **all'ormeggio di imbarcazioni** da diporto e quasi esclusivamente ad utenti che hanno l'esclusiva del posto fisso; solo la parte residua dell'approdo è riservata all'uso pubblico, cioè agli utenti in transito, ma per una durata non superiore alle 48 ore, prorogabili, in presenza di comprovate esigenze o in situazioni di forza maggiore, ad un massimo di 96 ore.

Di fatto, detti impianti non risultano aperti all'uso della generalità, secondo i principi che governano, in particolare, l'uso cosiddetto comune dei **beni demaniali**, bensì ad uso eccezionale riservato ad un limitato numero di utenti (con la sola eccezione della parte destinata a fungere da "porto pubblico"); inoltre gli stessi impianti, essendo allestiti per offrire **ormeggio** e ricovero ad imbarcazioni, non possono essere utilizzati per attività commerciali, in ragione delle loro caratteristiche di costruzione e del tipo di imbarcazione (da diporto) che in netta prevalenza vi sono ospitate per durevoli periodi di ormeggio. Le suaccennate peculiarità consentono di escludere i "**marina**" dalla nozione di "porto", nell'accezione, beninteso, che tale termine assume nella disposizione fiscale, e cioè il complesso di opere ed attrezzature funzionalmente destinate a consentire gli scambi commerciali e le attività a questi strumentali, quali ad esempio il movimento dei mezzi di trasporto. La norma in esame, in buona sostanza, accorda l'agevolazione della non imponibilità ai servizi prestati nei porti, in quanto luoghi in cui si svolgono attività commerciali internazionali.

Conseguentemente le prestazioni di servizi rese nei predetti impianti marittimi, ivi compreso, in particolare, quelli aventi ad oggetto i "**contratti preliminari di ormeggio**", le locazioni, o la concessione del posto barca non rientrano nella non imponibilità, per cui i relativi corrispettivi vanno assoggettati all'imposta nella misura ordinaria. Nella risoluzione n. 82/E del 2002 è stato confermato che nella nozione di porto di cui all'art. 9, comma 1, n. 6, non possono essere ricompresi i porti e gli approdi turistici.

Sono strutture dedicate alla **nautica da diporto** il "porto turistico", ovvero il complesso di strutture amovibili ed inamovibili realizzate con opere a terra e a mare allo scopo di servire unicamente o precipuamente la nautica da diporto ed il diportista nautico, anche mediante l'apprestamento di servizi complementari.

Pertanto anche le prestazioni di servizio relative alla nautica da diporto non possono beneficiare del regime di non imponibilità previsto dal citato articolo 9, n. 6), del d.P.R. n. 633 del 1972.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 379](#)

#### Fisco

Dal CNDCEC

## STP anche come società benefit: in quali casi

Nell'ambito delle STP, la società può introdurre accanto alla denominazione sociale (o alla ragione sociale) le parole "società benefit" o l'abbreviazione "SB" e utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni rivolte ai terzi. Lo ha reso noto il CNDCEC con il pronto ordini n. 77 del 12 maggio 2021. Nell'oggetto sociale della società, oltre all'imprescindibile indicazione dell'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale esercitata dai soci professionisti della STP, andranno indicate le finalità di beneficio comune perseguite.

Il CNDCEC ha pubblicato pronto ordini n. 77 del 12 maggio 2021 riguardante le STP benefit.

Qualora la STP volesse connotarsi come società benefit, l'Ordine dovrà verificare che i requisiti che connotano la STP, come società costituita per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico e il cui atto costitutivo preveda l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci, requisiti puntualmente individuati nell'art. 10 della legge n. 183/2011, ricorrano o continuino a essere espressi in modo inequivocabile nell'atto costitutivo. Si fa presente che a tali requisiti si andranno ad aggiungere quelli individuati nella disciplina descritta nei commi 376 - 384 dell'art. 1 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015, con riferimento ai profili dell'operatività, della trasparenza e della pubblicità dell'attività delle società benefit.

In questa prospettiva, occorre rammentare che la società benefit non configura un nuovo modello societario o una specifica forma giuridica; piuttosto, la destinazione dell'attività alla finalità di beneficio comune sembra comportare la "codificazione" di una qualifica per l'ente societario.

Sotto il profilo operativo, la caratteristica peculiare



delle società benefit si evince dalla lettura combinata dei commi 376 e 378, lettera a) dell'art. 1 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 che subordina l'acquisizione di tale qualifica al perseguimento di "una o più finalità di beneficio comune" in ambito sociale, ambientale, culturale e/o di pubblica utilità, beneficio identificato in "uno o più effetti positivi, o la riduzione degli effetti negativi" nei confronti di una o più categorie di soggetti individuati nell'alveo dei propri stakeholder.

La società può introdurre accanto alla denominazione sociale (o alla ragione sociale) le parole "società benefit" o l'abbreviazione "SB" e utilizzare tale denominazione nei titoli emessi, nella documentazione e nelle comunicazioni rivolte ai terzi.

Nell'oggetto sociale della società, oltre all'imprevedibile indicazione dell'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale esercitata dai soci professionisti della STP, andranno indicate le finalità di beneficio comune perseguite.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

CNDCEC, pronto ordini 12/05/2021, n. 77

#### Fisco

Dal CNDCEC

## Iscrizione all'AIPO e commercialista: i chiarimenti sull'incompatibilità

L'esercizio della professione di "professional organizer" in conseguenza dell'iscrizione al registro tenuto dall'AIPO non è incompatibile con l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile poiché tale professione non è espressamente inclusa nell'elencazione. Il comma 3 dell'art. 4, OP non consente però l'iscrizione nell'Albo ai soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione. Posto che la Legge n. 4/2013 non individua alcuna ipotesi di incompatibilità per gli iscritti a tale associazione professionale, si dovrà comunque verificare se la normativa di riferimento dell'associazione stabilisca per gli iscritti all'associazione il divieto di esercizio di altre professioni. Lo ha specificato il CNDCEC con il pronto ordini n. 71 del 5 maggio 2021.

Il CNDCEC ha pubblicato pronto ordini n. 71 del 5 maggio 2021 riguardante la tematica dell'incompatibilità. L'art. 4, co. 1, lett. c), del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 dispone l'incompatibilità tra

l'esercizio della professione e l'esercizio, anche non prevalente, né abituale dell'attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti.

L'esercizio della professione di "professional organizer" in conseguenza dell'iscrizione al registro tenuto dall'AIPO (associazione professionale costituita ai sensi della Legge n. 4/2013 cui sono iscritti i cd. Professionisti dell'organizzazione) non è incompatibile, ai sensi del citato art. 4, co. 1, OP, con l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile poiché tale professione non è espressamente inclusa nell'elencazione di cui al comma 1 del suddetto articolo 4.

Come è noto, tuttavia, il comma 3 dell'art. 4, OP non consente l'iscrizione nell'Albo ai soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione.

Posto che la Legge n. 4/2013 non individua alcuna ipotesi di incompatibilità per gli iscritti a tale associazione professionale, si dovrà comunque verificare se la normativa di riferimento dell'associazione (ad esempio lo statuto sociale o gli eventuali regolamenti da questa emanati) stabilisca per gli iscritti all'associazione il divieto di esercizio di altre professioni.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

CNDCEC, pronto ordini 05/05/2021, n. 71

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Dogane

## Lotteria degli scontrini: nuovi premi aggiuntivi per il 2021

Per la lotteria degli scontrini sono previsti nell'anno 2021 ulteriori premi. Lo hanno previsto l'Agenzia delle Dogane e l'Agenzia delle Entrate con la determinazione n. 168441 del 31 maggio 2021. L'ammontare degli ulteriori premi è pari a 11.100.000 euro, da assegnare durante le previste estrazioni settimanali. Per tale ragione sono stabiliti 25 premi settimanali aggiuntivi pari a 10.000 euro cadauno per gli acquirenti e 25 premi settimanali aggiuntivi pari a 2.000 euro cadauno per gli esercenti. Inoltre, per ciascuna delle estrazioni settimanali del 12 agosto 2021 e del 30 dicembre 2021 è prevista l'assegnazione di 5 Maxi Premi di 150.000 euro cadauno per gli acquirenti e 5 Maxi Premi di 30.000 euro cadauno per gli esercenti.

L'Agenzia delle Dogane insieme all'Agenzia delle Entrate hanno emanato la determinazione n. 168441 del 28 maggio 2021 riguardante la lotteria degli scontrini.

Il documento prevede all'art. 1 che per la lotteria degli scontrini sono previsti nell'anno 2021 ulteriori premi. La prima estrazione settimanale avverrà in data 10 giugno 2021.

Questi premi si aggiungono a quelli già stabiliti dall'articolo 9 della determinazione interdirettoriale del Direttore Generale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, del 5 marzo 2020, n. 80217/RU come modificata dalla successiva determinazione del 29 gennaio 2021 n. 32051.

In complessivo, l'ammontare degli **ulteriori premi** è pari a 11.100.000 euro, da assegnare durante le previste estrazioni settimanali.

Per tale ragione sono stabiliti 25 premi settimanali aggiuntivi pari a **10.000 euro** cadauno per gli acquirenti e 25 premi settimanali aggiuntivi pari a **2.000 euro** cadauno per gli esercenti.

Inoltre, per ciascuna delle estrazioni settimanali **del 12 agosto 2021** e del 30 dicembre 2021 è prevista l'assegnazione di **5 Maxi Premi** di 150.000 euro cadauno per gli acquirenti e 5 Maxi Premi di 30.000 euro cadauno per gli esercenti.

I premi, secondo quanto statuito dal Regolamento della lotteria dei corrispettivi che si applica nella sua completezza anche sull'attribuzione dei premi aggiuntivi, devono essere **reclamati** entro il previsto termine decadenziale di 90 giorni dalla ricezione della comunicazione di vincita.

I **premi settimanali** aggiuntivi e i Maxi Premi non reclamati nel termine previsto, unitamente ai premi eventualmente non attribuiti, sono versati all'Erario.

Anche per i premi definiti con il nuovo provvedimento si applicano le disposizioni già emanate con la determinazione interdirettoriale del Direttore Generale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, del 5 marzo 2020, n. 80217/RU come modificata dalla successiva determinazione del 29 gennaio 2021 n. 32051.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle dogane, determinazione 31/05/2021, n. 168441

Fisco

Dal CNDCEC

## Obbligo di comunicazione al cliente dell'iscritto per il parere di congruità

I Consigli degli Ordini possono procedere a liquidare le parcelle facendo riferimento alle abrogate tariffe professionali in riferimento agli incarichi conclusi dagli iscritti prima dell'entrata in vigore del Decreto Liberalizzazioni. L'opinamento, al pari del parere di congruità, rappresenta un vero e proprio provvedimento amministrativo adottato in esito al relativo procedimento; devono, pertanto, ritenersi applicabili le disposizioni di cui alla L. n. 241/1990 ivi compresa quelle relative all'obbligo di comunicazione al cliente dell'iscritto. Lo ha reso noto il CNDCEC con il pronto ordini n. 8 del 14 maggio 2021.

Il CNDCEC ha pubblicato pronto ordini n. 8 del 14 maggio 2021 riguardante la liquidazione delle parcelle. In merito a opinamento parcella o parere di congruità in riferimento a prestazioni professionali svolte tra il 1997 e il 2010 occorre evidenziare che a seguito dell'abrogazione delle tariffe professionali (art. 9, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 - cd. "Decreto Liberalizzazioni") è venuta meno la funzione della liquidazione del Consiglio dell'Ordine, che rappresentava lo strumento mediante il quale era espressa una valutazione tecnica sulla corretta applicazione della tariffa professionale (cd. opinamento delle parcelle); il nuovo parere del Consiglio dell'Ordine (cd. parere di congruità) non costituisce più un parere di conformità (sulla corretta applicazione della tariffa professionale), ma deve fornire al giudice gli elementi necessari per esercitare in concreto il potere di determinazione del compenso spettante al professionista e rappresentare un supporto per la comprensione della complessità della prestazione.

I Consigli degli Ordini possono procedere a liquidare le parcelle facendo riferimento alle abrogate tariffe professionali in riferimento agli incarichi conclusi dagli iscritti prima dell'entrata in vigore del decreto.

L'opinamento, al pari del parere di congruità, rappresenta un vero e proprio provvedimento amministrativo adottato in esito al relativo procedimento; devono, pertanto, ritenersi applicabili le disposizioni di cui alla L. n. 241/1990 ivi compresa quelle relative all'obbligo di comunicazione al cliente dell'iscritto.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

CNDCEC, pronto ordini 14/05/2021, n. 8

**Fisco**

Dall'Agenzia delle Entrate

**Iva ridotta per integratori alimentari se ricompresi nelle preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove**

La cessione degli integratori alimentari è da ritenersi soggetta a un'aliquota IVA ridotta solo nel caso in cui i loro componenti siano riconducibili ai prodotti indicati nella citata Tabella A, Parti II, II-bis o III, allegate al Decreto IVA, cui consegue l'applicazione dell'aliquota IVA del 4, del 5 o del 10 per cento. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello nn. 380, 381, 382, 382, 384, 385, e 386 del 31 maggio 2021. Se il prodotto rientra tra le preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove, le cessioni sono soggette all'aliquota IVA ridotta al 10 per cento.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le risposte a interpello nn. 380, 381, 382, 382, 384, 385, e 386 del 31 maggio 2021 riguardanti l'aliquota IVA applicabile integratori alimentari.

I cd. "integratori alimentari" non sono prodotti che beneficino automaticamente dell'aliquota IVA ridotta, in quanto questi beni non sono previsti in alcuna delle parti della Tabella A, allegata al Decreto IVA. L'eventuale applicazione agli stessi di **un'aliquota IVA** ridotta dunque è decisa caso per caso, in base al **parere tecnico** reso dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ADM) che ne ha analizzato la relativa composizione.

In altri termini, la cessione degli integratori alimentari è da ritenersi soggetta a **un'aliquota IVA ridotta** solo nel caso in cui i loro componenti siano riconducibili - in base al parere dell'ADM - ai prodotti indicati nella citata Tabella A, Parti II, II-bis o III, allegate al Decreto IVA, cui consegue l'applicazione **dell'aliquota IVA** del 4, del 5 o del 10 per cento. Con diversi documenti di prassi, questi prodotti, classificati dall'ADM, in ragione della loro specifica composizione, nell'ambito della voce 21.06 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove", sono stati assoggettati **all'aliquota IVA del 10 per cento**, in quanto

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 380

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 381](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 382](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 383](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 384](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 385](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/05/2021, n. 386](#)

## Fisco

Dal CNDCEC

# Sospensione dell'iscritto da comunicare al Consiglio dell'Ordine per la trascrizione nell'albo

Solo nel caso di sentenza di proscioglimento perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non ha commesso il fatto, il procedimento disciplinare può concludersi con una delibera di archiviazione. Lo ha precisato il CNDCEC nei Pronto Ordini n. 89, n. 90 e n. 91 del 2021. Una volta deliberata la sospensione cautelare, il Consiglio di Disciplina dovrà darne immediata comunicazione al Consiglio dell'Ordine, il quale dovrà effettuare la trascrizione nell'albo della misura cautelare disposta nei confronti dell'iscritto.

Con il Pronto Ordini n. 90 del 20 maggio 2021 il CNDCEC ha fornito chiarimenti sull'**avvio del procedimento disciplinare**.

L'art. 7, comma 5, del Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale in vigore dal 1° giugno 2015 dispone che il professionista nei cui confronti sia stata esercitata dal Pubblico Ministero l'**azione penale** con la richiesta di **rinvio a giudizio** è sottoposto anche a procedimento disciplinare per il fatto che ha formato oggetto dell'imputazione, tranne ove sia intervenuta sentenza di proscioglimento perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso.

Qualora il Consiglio di Disciplina sia venuto a conoscenza di una richiesta di rinvio a giudizio da parte della Procura nei confronti di un iscritto all'albo, può del tutto legittimamente disporre l'apertura del procedimento disciplinare a carico del professionista e contestualmente sospendere il procedimento in attesa degli esiti del procedimento penale.

A seguito della richiesta di rinvio a giudizio formulata dal Pubblico Ministero, il giudice dell'udienza preliminare può emettere **due distinti provvedimenti**:

- nel caso ne ravvisi i presupposti, disporrà il "**decreto che dispone il giudizio**", disciplinato dall'art. 429 c.p.p., il quale segna, per così dire, la fondatezza della ipotesi accusatoria formulata dal PM e contraddistingue l'inizio del processo penale di merito avente ad oggetto l'accertamento del reato e la colpevolezza dell'imputato;

- in caso contrario, ovvero "se sussiste una causa che estingue il reato o per la quale l'azione penale non doveva essere iniziata o non deve essere proseguita, se il fatto non è previsto dalla legge come reato ovvero quando risulta che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o che si tratta di persona non punibile per qualsiasi causa, il giudice pronuncia **sentenza di non luogo a procedere**, indicandone la causa nel dispositivo", ai sensi di quanto previsto dall'art. 425, comma 1, c.p.p. In base a quanto disposto dall'art. 50, comma 10, D.Lgs. n. 139/05, che solo nel caso di sentenza di **proscioglimento perché il fatto non sussiste** o perché l'imputato non l'ha commesso il procedimento disciplinare potrà concludersi con una **delibera di archiviazione** nei confronti del soggetto incolpato.

## Segnalazione nell'Albo di sospensione attività di un iscritto

Con i Pronto Ordini n. 89 e n. 91 del 25 maggio 2021, il CNDCEC ha fornito chiarimenti sulla segnalazione nell'Albo di sospensione attività di un iscritto.

L'art. 10 del Regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare territoriale prevede al comma 3 che l'incolpato, salvo l'ipotesi di applicazione consequenziale a seguito di provvedimento giudiziale, deve essere sentito prima della deliberazione e, se impedito, l'obbligo di audizione può essere sostituito dall'invito a presentare una memoria difensiva e dall'audizione del proprio difensore, munito di apposita procura speciale.

L'espressione "**applicazione consequenziale**" è da intendersi nel senso che, nel caso di provvedimento direttamente disposto dall'A.G., che implica l'interdizione dall'esercizio professionale, l'audizione della professionista, che pure può essere sempre effettuata per consentire all'iscritto di esporre la propria difesa innanzi al Consiglio, non è necessaria, in quanto non potrebbe determinare un provvedimento diverso rispetto a quello, necessario, ("è comunque disposta") della sospensione cautelare della professionista, atteso che l'Autorità giudiziaria si è già pronunciata al

riguardo.

Quanto alla **decorrenza del provvedimento di sospensione cautelare**, si ritiene che, trattandosi di attività “vincolata” da parte del Consiglio di Disciplina territoriale, che deve assumere la misura della sospensione cautelare della sospensione dall’esercizio professionale conformemente a quanto disposto nella misura cautelare interdittiva già irrogata dalla Autorità Giudiziaria nei confronti dell’iscritto, il provvedimento cautelare debba recare la medesima data di decorrenza della misura cautelare disposta dall’A.G.

Si evidenzia infine che, una volta deliberata la sospensione cautelare, il Consiglio di Disciplina dovrà darne immediata **comunicazione** al Consiglio dell’Ordine, il quale dovrà effettuare la **trascrizione nell’albo** della misura cautelare disposta nei confronti dell’iscritto.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

CNDCEC, Pronto Ordini 20/05/2021, n. 90

CNDCEC, Pronto Ordini 25/05/2021, n. 89

CNDCEC, Pronto Ordini 25/05/2021, n. 91



## Lavoro e Previdenza

Per le aziende

## Smart working: una soluzione win-win per i costi di connessione dei dipendenti

di Massimo Brisciani - Consulente del Lavoro in Milano e Coordinatore scientifico della rivista "Guida alle Pagine"

L'assunzione diretta da parte del datore di lavoro dei costi di connessione internet attraverso la fornitura al lavoratore in smart working di dispositivi mobili risolve brillantemente il problema del rimborso al dipendente. È una soluzione win-win: da un lato l'azienda aggira la difficoltà di effettuare un calcolo analitico dei risparmi ottenuti attraverso lo smart working, dall'altro il lavoratore evita l'attrazione a reddito imponibile del rimborso ottenuto. L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (risposta a interpello n. 956-632/2021) è in linea con altre risposte a interpello (n. 314 e n. 328) che chiariscono come gestire il problema del rimborso dei costi sopportati dal lavoratore agile e il conseguente riflesso fiscale sul proprio reddito da lavoro.

Nel **lavoro agile** il dipendente non utilizza le strutture aziendali, intese come spazio fisico organizzato dal datore di lavoro e attrezzato con postazioni fisse comportante una serie di costi per l'azienda che vanno dal riscaldamento alla climatizzazione estiva, alle pulizie, alla connessione internet, ai costi di energia elettrica e di fornitura/sostituzione del mobilio.

### Rimborso rapportato al "risparmio" aziendale

Nel caso prospettato all'Agenzia (Risposta n. 314 del 30 aprile 2021), il contribuente, partendo dal presupposto che tutti questi costi in capo all'azienda sono quantificabili con criteri oggettivi in una certa misura giornaliera, proponeva quale soluzione di rimborso al lavoratore la determinazione di un importo fisso giornaliero di entità inferiore al costo analiticamente "risparmiato" dall'azienda.

L'Agenzia delle Entrate, prima di rispondere allo specifico quesito, afferma in via generale che solo le mere anticipazioni da parte del lavoratore di costi di interesse esclusivo del datore di lavoro possono costituire oggetto di rimborso escluso dalla base imponibile IRPEF del lavoratore; si tratta, ad esempio, dell'acquisto di una risma di carta per fotocopie o di piccoli beni strumentali per conto e nell'interesse esclusivo del datore di lavoro.

Al di fuori di questi casi, occorre determinare con criteri oggettivi e analitici e documentalmente accertabili l'importo dei costi sostenuti dal dipendente nell'interesse esclusivo del datore di lavoro, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla formazione del reddito da lavoro dipendente. Infatti, l'Agenzia ricorda che, in via generale, il principio di onnicomprensività della retribuzione attrae nell'alveo della retribuzione imponibile tutte le somme determinate in via forfettaria, fatte salve le ipotesi tassativamente escluse dalla legge (ad esempio le indennità in relazione alle trasferte di lavoro).

Nell'ipotesi prospettata, l'azienda istante individua il criterio per determinare la quota dei costi da rimborsare ai dipendenti in *smart working* sulla base dei costi risparmiati dalla società, che invece sono stati sostenuti dal dipendente. Tale criterio, secondo l'Agenzia, è corretto ai fini della determinazione della quota dei consumi "privati" sostenuti dal lavoratore nell'interesse esclusivo del datore di lavoro e, quindi, conclude per l'esclusione dalla base imponibile IRPEF delle somme erogate dalla società.

Sul piano pratico, la soluzione prospettata non è priva di criticità, in quanto obbliga il datore di lavoro a distinguere **analiticamente** i costi che effettivamente si riducono per effetto dello *smart working* da quelli che restano invariati.

### Esempio

se le postazioni di lavoro rimangono nello stesso numero, come pure i relativi locali aziendali, è evidente che le spese generali, quelle di riscaldamento, quelle di climatizzazione e persino le tariffe di connessione telefonica e internet, ormai determinate in misura fissa, restano invariati.

Se, al contrario, l'azienda decide in una prospettiva di stabile ricorso allo *smart working* di riorganizzare, riducendoli, i propri spazi e per l'effetto ottiene un'oggettiva e dimostrabile riduzione permanente dei costi, allora il criterio indicato potrà risultare senz'altro efficace, potendo essere comprovato dal raffronto dei costi ante e post variazione. Ma questo comporta un intervento strutturale di ripensamento del modello organizzativo che, ad esempio, preveda la riduzione del 50% degli spazi destinati ad ufficio, un sistema di prenotazione delle postazioni di lavoro da parte dei dipendenti per le giornate in presenza e l'applicazione di un rigoroso e omogeneo criterio di alternanza predefinita e concordata di lavoro da remoto e di lavoro in ufficio.

## Rimborso forfettario delle spese sostenute dal lavoratore

Nella seconda risposta ad interpello (Risposta n. 328 del 11 maggio 2021), l'Agenzia delle Entrate prende posizione su una diversa modalità di rimborso, questa volta convenzionale, delle spese sostenute dal lavoratore agile.

In particolare, la società istante chiedeva se il rimborso determinato nella misura del 30% dei consumi effettivi addebitati al dipendente nelle fatture per la connessione a internet e l'utilizzo dell'energia elettrica e del riscaldamento potesse essere escluso per la natura restitutiva dalla retribuzione imponibile.

L'Agenzia delle Entrate risponde **negativamente** sulla possibilità di escludere dalla retribuzione imponibile i rimborsi calcolati in questa modalità, richiamando il principio secondo il quale nella determinazione del reddito da lavoro dipendente *“le spese sostenute dal lavoratore e rimborsate in modo forfettario sono escluse dalla base imponibile solo nelle ipotesi in cui il legislatore abbia previsto un criterio volto a determinare la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa dall'imposizione”*.

L'Agenzia si riferisce esplicitamente all'ipotesi dell'assegnazione ad uso promiscuo di un'autovettura al dipendente, in relazione alla quale la legge stabilisce una ripartizione convenzionale tra quota riferibile all'uso privato e quota riferibile all'uso per servizio del veicolo.

Sempre nell'ambito della medesima risposta, l'Agenzia delle entrate richiama il **criterio sussidiario** di determinazione dell'ammontare della spesa rimborsata in assenza di una predeterminazione per legge, già espresso nella risoluzione n. 74 del 20 giugno 2017: i costi sostenuti dal dipendente, nell'interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi **oggettivi, documentalmente accertabili**, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito da lavoro dipendente.

### Attenzione

Con specifico riferimento al lavoro agile, l'amministrazione finanziaria suggerisce, anche in questo caso, il **metodo del raffronto** tra spesa rimborsata al dipendente e costo risparmiato dal datore di lavoro, enunciando il seguente principio che, a questo punto, può ritenersi un preciso indirizzo: *“al fine di non far concorrere il rimborso spese alla determinazione del reddito da lavoro dipendente occorre adottare un criterio analitico che permetta di determinare per ciascuna tipologia di spesa (quali ad esempio l'energia elettrica, la connessione a internet, etc.) la quota di costi risparmiati dalla società che, invece, sono stati*

*sostenuti dal dipendente, in maniera tale da poter considerare la stessa quota (in valore assoluto) di costi rimborsati a tutti i dipendenti riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro”*.

## Assunzione diretta dei costi di connessione internet

Nella terza risposta ad interpello, l'Agenzia delle Entrate (**interpello n. 956-632/2021**) risponde al quesito specifico della possibilità di rimborsare al lavoratore dipendente il costo della **connessione internet** con dispositivo mobile (chiavetta internet) o dell'abbonamento del **servizio dati domestico** per consentire lo svolgimento della prestazione da remoto ai sensi della legge n. 81/2017.

La società istante, richiamando la posizione espressa dall'Agenzia nella **risoluzione n. 357 del 7 dicembre 2007** a proposito del telelavoro, chiedeva chiarimenti sulla possibilità di estendere in via analogica il principio della non concorrenza al reddito del lavoratore di questa categoria di spese rimborsate.

L'Amministrazione finanziaria non concorda sull'applicazione analogica al lavoro agile del principio espresso con riferimento al telelavoro.

### Attenzione

Secondo l'Agenzia *“in relazione alla fattispecie in esame, il rimborso da parte del datore di lavoro non è relativo al solo costo riferibile all'esclusivo interesse del datore di lavoro, dal momento che l'istante rimborserebbe tutte le spese sostenute dal lavoratore per l'attivazione e per i canoni di abbonamento al servizio di connessione dati internet. Inoltre, si rileva che la relazione tra l'utilizzo della connessione internet e l'interesse del datore di lavoro è dubbio in quanto il contratto relativo al traffico dati non è scelto e stipulato dal datore di lavoro che, limitandosi a rimborsare i costi, rimarrebbe estraneo al rapporto negoziale instaurato con il gestore. Inoltre, si osserva che dalla descrizione della fattispecie non emerge l'importo del costo che verrebbe rimborsato dal datore di lavoro, consentendo, pertanto, al dipendente un pieno accesso a tutte le funzionalità oggi fruibili e offerte dalla tecnologia presente sul mercato”*.

In sintesi, dunque, l'Agenzia formula tre importanti **osservazioni**:

- il costo rimborsato per la connessione internet al telelavoratore **non può essere equiparato** a quello rimborsato al lavoratore agile, il quale ultimo alterna il lavoro in azienda con il lavoro da luoghi potenzialmente sempre diversi;
- il contratto relativo al **traffico dati** non è scelto e stipulato dal datore di lavoro che dunque ne rimane estraneo;

- il costo della connessione internet **non può essere legato** esclusivamente all'utilizzo lavorativo, dal momento che oggi le connessioni internet consentono i più diversi utilizzi e funzionalità (ad es. *pay TV* e altri contenuti).

### Conclusioni

Alla luce delle tre risposte ad interpello, si può concludere che il problema dei costi sostenuti dal lavoratore agile e della **rilevanza reddituale** dei relativi rimborsi può essere risolto completamente solo in due modi:

- attraverso un **calcolo analitico** degli effettivi risparmi sostenuti dal datore di lavoro, da rapportare su base individuale e giornaliera, per determinare la soglia massima di rimborso (in valore assoluto e mai in quota percentuale) da riconoscere al lavoratore;
- l'**assunzione diretta** da parte del datore di lavoro dei **costi di connessione** attraverso la fornitura al lavoratore di *device* mobili da utilizzare esclusivamente nelle giornate di lavoro agile o, in alternativa, consentire al lavoratore di beneficiare sull'utenza telefonica mobile

aziendale di un traffico dati mediante collegamento (*hotspot*) del PC al telefono cellulare.

La **prima soluzione**, come sopra osservato, presenta non poche difficoltà pratiche di attuazione perché presuppone una strutturale revisione del modello organizzativo aziendale che consenta un oggettivo e dimostrabile abbattimento dei costi per effetto dell'adozione del modello del lavoro agile (riduzione spazi, riduzione postazioni di lavoro, ecc.).

La **seconda soluzione**, che esclude evidentemente la via del rimborso, può rappresentare senz'altro la modalità più agevole per tenere indenne il lavoratore da maggiori costi quando è occupato in modalità agile e consentire al datore di lavoro di integrare la dotazione strumentale del lavoratore senza generare **componenti aggiuntivi di retribuzione** in capo al lavoratore stesso, con relativo aggravio di oneri anche per l'azienda.

### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello n. 956-632/2021](#)

## Lavoro e Previdenza

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

## Rimborso spese ai dipendenti in smart working: quando è esente da tassazione

di Giuseppe Marianetti - Studio Tributario e Societario - Deloitte

La somma corrisposta a titolo di rimborso spese ad un dipendente che opera in regime di lavoro agile può essere esclusa dall'imposizione fiscale solo se la cifra corrisposta si riferisce al risparmio di determinati costi aziendali ed è il più possibile documentabile e analitica. Lo spiega l'Agenzia delle Entrate con le risposte ad interpello n. 314 e n. 328 del 2021. L'Agenzia delle Entrate precisa che, in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente, le spese sostenute dal lavoratore in smart working, e rimborsate in modo forfetario, sono escluse dalla base imponibile solo nell'ipotesi in cui il legislatore abbia previsto un criterio volto a determinarne la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa dall'imposizione.

La **smart working**, a seguito dell'emergenza sanitaria, è divenuto, in alcuni periodi e per talune aziende, l'unica modalità permessa per lo svolgimento della prestazione lavorativa. Ciò ha comportato il ricorso allo strumento anche da parte di società senza una pregressa esperienza; il percorso è stato agevolato dal nostro legislatore mediante una semplificazione della modalità di implementazione del lavoro agile.

Nel corso degli ultimi mesi, poi, molte imprese hanno valutato i possibili benefici del lavoro da remoto e hanno ipotizzato policy più strutturali da utilizzare anche post pandemia. In tale contesto, sono molteplici gli aspetti da tenere in considerazione, tra queste, le **conseguenze fiscali** derivanti dall'erogazione al dipendente che opera presso la propria abitazione del **rimborso** delle maggiori **spese** che quest'ultimo si trova costretto ad affrontare (ad esempio energia elettrica, consumo acqua ecc.).

La principale problematica è rappresentata dall'assenza di specifiche norme in materia; l'interprete, pertanto, deve fare ricorso a criteri ermeneutici ritratti dai **principi generali** che informano la **tassazione** del reddito di lavoro dipendente.

### Come viene tassata la somma erogata per rimborso spese

Con due recenti risposte ad interpello l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti molto interessanti in merito alla tematica sopra menzionata.

### Rimborso spese stabilito sulla base di criteri oggettivi

L'**interpello n. 314** del 30 aprile 2021 analizza il caso della concessione ai dipendenti di una **somma a titolo di rimborso** delle spese delle quali il lavoratore si deve far carico per poter svolgere la propria attività lavorativa secondo le modalità del lavoro agile anziché presso i locali dell'azienda.

Detto rimborso, è stabilito in euro 0,50 per ogni giorno

di lavoro agile e tale importo è stato determinato sulla base del **risparmio giornaliero** per la **società** (ad esempio per quanto attiene alle spese di energia elettrica, acqua e altro materiale di consumo).

L'Amministrazione concorda con la soluzione prospettata dall'istante (**esenzione del rimborso giornaliero**) in quanto il criterio per determinare la quota dei costi da rimborsare ai dipendenti in smart working, in sostanza, si basa su **parametri diretti** ad individuare **costi risparmiati** dalla Società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente.

Sulla base di tale considerazione, si ritiene corretto che la quota di costi rimborsati al dipendente, possa considerarsi riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro.

### Leggi anche

- [Rimborso spese dipendenti in smart working: non sono imponibili](#)

### Rimborso spese forfetario stabilito senza parametri oggettivi

Di segno opposto la **risposta n. 328** dell'11 maggio 2021; in tal caso l'istante intende rimborsare ai lavoratori un importo forfetario pari al 30 per cento dei consumi effettivi addebitati al dipendente nelle fatture periodiche emesse a suo nome o a nome del coniuge convivente, delle spese documentate per il costo della connessione ad internet e per l'utilizzo della corrente elettrica, dell'aria condizionata o del riscaldamento prevedendo, altresì, che dette somme abbiano, a tutti gli effetti, natura **risarcitoria** e che non siano computabili ai fini degli altri istituti contrattuali e di legge compreso l'eventuale trattamento di fine rapporto.

L'Agenzia delle entrate rileva che, in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente, le spese sostenute dal lavoratore e rimborsate in modo forfetario sono escluse dalla base imponibile solo nell'ipotesi in cui il legislatore abbia previsto un criterio volto a

determinarne la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa dall'imposizione. Si conclude, pertanto, che le somme rimborsate dalla società istante ai propri dipendenti che svolgono la loro attività lavorativa in smart working sulla base di un **criterio forfetario, non supportato da elementi e parametri oggettivi, non possano essere escluse**, in assenza di una precisa disposizione di legge al riguardo, dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

#### **Leggi anche**

- Rimborso spese a dipendenti in smart working: quando non è reddito di lavoro

#### **Difficoltà delle società nello stimare il proprio risparmio**

Le conclusioni raggiunte dall'Amministrazione finanziaria sono senza dubbio condivisibili, considerando l'attuale contesto normativo e la rigidità di alcuni principi che informano la tassazione del reddito

di lavoro dipendente. Il principio fissato, chiaro nella sua enunciazione, potrebbe tuttavia essere di **difficile applicazione pratica** in quanto **non** sempre è **agevole determinare il risparmio aziendale** a cui l'Amministrazione sembra connettere la non imponibilità del rimborso. Quello che può essere senz'altro **escluso** è il **ricorso a criteri forfetari** a cui collegare l'ammontare del rimborso riconosciuto al personale.

Ad ogni modo, a fronte del profondo mutamento delle modalità di svolgimento della prestazione e dello sviluppo di differenti paradigmi lavorativi (quali, appunto, il *remote working*), si rende forse opportuno un ripensamento complessivo del regime tributario dei redditi di lavoro che sono ancorati al contesto socio-economico della fine degli anni '90. Il **concetto** stesso di **sede di lavoro** ha assunto connotazioni più fluide e ciò dovrebbe avere un impatto su molteplici istituti previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi (si pensi, ad esempio, al **regime della trasferta** e proprio alle tematiche connesse allo smart working).



## Lavoro e Previdenza

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

## Sostegni-bis: l'analisi delle manovre fiscali e per l'occupazione

La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro ha pubblicato la circolare n°8 del 31/05/2021, un'analisi tecnica delle misure contenute nel Sostegni-bis che sottolinea le criticità in fase di applicazione pratica. A partire dai contributi a fondo perduto ai crediti d'imposta previsti, dalla sospensione delle cartelle alle decontribuzioni, passando per il reddito d'emergenza, quello di ultima istanza per gli autonomi con disabilità, gli interventi

sui contratti con la previsione dei contratti di rioccupazione e l'estensione della platea per il contratto di espansione, cassa integrazione e divieto di licenziamento.

Con la pubblicazione della circolare n°8 del 31/05/2021 la **Fondazione Studi Consulenti del Lavoro** fa una carrellata delle disposizioni introdotte dal **decreto Sostegni-bis**, analizzando le consuete criticità nel passaggio dalla legislazione all'applicazione pratica. Particolare interesse è rivolto alle indennità e alle manovre a **sostegno dell'occupazione**.

**Fruizione della CIG e divieto di licenziamento**  
Salta la proroga del **blocco dei licenziamenti** al 28 agosto. Rimane la possibilità di utilizzare la **Cassa Integrazione** ordinaria dal 1° luglio senza addizionali. Le imprese, che sospendono o riducono l'attività per eventi riconducibili all'emergenza COVID-19 e che hanno subito nei primi 6 mesi dell'anno 2021 un calo di fatturato del 50% rispetto allo stesso periodo del 2019, possono ricorrere a 26 settimane di Cassa integrazione guadagni straordinaria dal periodo di entrata in vigore del decreto al 31 dicembre 2021.

Dunque, dal 1° luglio:

- per le **aziende industriali**, manifatturiere e dell'**edilizia**, non ha più efficacia il divieto assoluto di licenziare;
- rimane il blocco dei licenziamenti, laddove le medesime aziende presentino domanda di integrazione salariale.

Il **Governo**, quindi, introduce un forte incentivo a non licenziare, esonerando l'azienda dal pagamento del contributo addizionale fino al 31 dicembre 2021. Le aziende interessate potranno decidere in alternativa se accedere alla cassa integrazione ordinaria o se

iniziare una procedura di **licenziamento collettivo o individuale**.

Quanto esposto riguarda le aziende industriali e dell'edilizia, mentre per quanto riguarda le aziende del **settore dei servizi**, il blocco dei licenziamenti avrà efficacia sino alla fine di ottobre.

### Le altre misure

Tra le altre novità del pacchetto lavoro è previsto lo stop della progressiva riduzione dell'indennità **NASPI** fino al 31 dicembre 2021.

Le aziende con particolare rilevanza strategica a livello nazionale possono beneficiare della proroga di sei mesi per i trattamenti di **CIGS**, nel caso in cui sia stato avviato l'iter di **cessazione dell'attività aziendale**.

È stata ampliata la platea delle imprese beneficiarie del **contratto di espansione**, riconosciuta anche alle imprese con 100 dipendenti ed è stato istituito fino al 31 ottobre 2021 un **contratto di rioccupazione**, un contratto a tempo indeterminato che ha come obiettivo quello di favorire il reinserimento nel mondo del lavoro per i disoccupati.

*A cura della Redazione*

## Lavoro e Previdenza

Circolare INPS

## Emersione rapporti di lavoro irregolare: istruzioni e scadenze per il contributo forfettario dovuto

In materia di emersione di rapporti di lavoro irregolari con cittadini italiani, comunitari o extracomunitari, con circolare del 31 maggio 2021, n. 79, l'Inps fornisce indicazioni relative al contributo forfettario, nonché agli adempimenti informativi e contributivi per i periodi per i quali non è dovuto tale contributo e alla contribuzione dovuta nel caso di inammissibilità della domanda o di rigetto dell'istanza.

L'**INPS** ha pubblicato il 28 maggio 2021 la circolare n. 79 in cui sono fornite le istruzioni per il versamento del **contributo forfettario dovuto per l'emersione del lavoro irregolare**, introdotta dal **Decreto Rilancio** n. 34/2020. Si tratta in particolare delle somme dovute dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale per i periodi precedenti la regolarizzazione, il 19 maggio 2020.

L'Istituto ricorda che nella domanda di emersione

presentata, riferita ai rapporti di lavoro instaurati con cittadini italiani o dell'Unione europea, il datore di lavoro ha dovuto dichiarare di impegnarsi a pagare il contributo entro dieci giorni dalla pubblicazione del decreto interministeriale.

Ora l'istituto prevede che i datori di lavoro che hanno inoltrato istanza di emersione di rapporti di lavoro - già instaurati prima del 19 maggio 2020 - con cittadini italiani o comunitari, possano effettuare il versamento del contributo forfettario del D.L. n. 34/2020, entro dieci giorni dalla data di pubblicazione della circolare, quindi entro il 7 giugno 2021.

Viene anche ricordato che il decreto legge non prevede la possibilità di rimborso delle somme in caso di inammissibilità, archiviazione o rigetto della dichiarazione di emersione, ovvero di mancata presentazione della stessa.

### Calcolo e versamento arretrati

Il contributo da versare è pari, per ciascun mese o frazione di mese, ai seguenti importi:

- euro 300,00, per i **settori dell'agricoltura**, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse;
  - euro 156,00, per i **settori dell'assistenza alla persona** per se stessi o per componenti della propria famiglia, ancorché non conviventi, affetti da patologie o disabilità che ne limitino l'autosufficienza;
  - euro 156,00, per il **settore del lavoro domestico** di sostegno al bisogno familiare;
- questi riferiti al massimo ai cinque anni precedenti la data della domanda dato che la contribuzione obbligatoria previdenziale ha prescrizione quinquennale.

### Istanze di emersione dei lavoratori extracomunitari

La circolare fornisce poi specifiche istruzioni relative alle istanze di emersione dei **lavoratori extracomunitari**, per i quali il contributo forfettario è dovuto anche in caso di emersione di un rapporto di lavoro con cittadini extracomunitari titolari di permesso di soggiorno non valido per lo svolgimento di attività lavorativa. Sia per i lavoratori extracomunitari che italiani e comunitari, con il versamento del contributo il datore di lavoro assolve agli obblighi di versamento della contribuzione afferenti al periodo compreso tra la data di inizio del rapporto di lavoro e la data della domanda di emersione, senza pagamento della contribuzione previdenziale a loro carico per cui il datore di lavoro non può applicare la rivalsa per la quota contributiva normalmente posta a carico del lavoratore.

Per i periodi di lavoro successivi, dal giorno successivo la presentazione dell'istanza, il datore di lavoro è

tenuto, invece, al versamento della contribuzione ordinariamente dovuta.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

INPS, circolare 28/05/2021, n. 79

## Lavoro e Previdenza

Il parere dell'INL

## Assistenti di studio odontoiatrico abilitati, sì all'apprendistato professionalizzante

Secondo il parere n. 873 del 31 maggio 2021 dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro non è possibile escludere la possibilità di assumere un assistente di studio odontoiatrico con contratto di apprendistato professionalizzante, pur se dotato di abilitazione conseguita a seguito di tirocinio, a condizione che sia possibile individuare un percorso formativo dedicato, che tenga conto delle competenze acquisite nel corso della formazione già effettuata e della disciplina in base al titolo di studio posseduto dall'apprendista.

Con il parere n. 873 del 31 maggio 2021 l'**Ispettorato Nazionale del Lavoro** chiarisce che gli **assistenti di studio odontoiatrico**, seppur dotati di abilitazione, possono essere assunti con **contratto di apprendistato professionalizzante**, a condizione che sia previsto un adeguato percorso formativo.

### Il percorso formativo dedicato

E' la componente formativa l'elemento centrale di tale tipologia di contratto, una precisa obbligazione a carico del datore di lavoro che deve seguire il **piano formativo individuale** previsto per garantire all'apprendista la formazione utile al raggiungimento degli obiettivi.

L'Istituto sottolinea che, anche secondo il **Ministero del Lavoro**, un soggetto già dotato di una propria professionalità e di proprie competenze può sempre essere assunto con contratto di apprendistato se questo permette allo stesso di conseguire ulteriori profili formativi, differenti e complementari rispetto alle conoscenze già possedute con l'**abilitazione**.

### L'abilitazione dell'ASO (Assistente di studio odontoiatrico)

La formazione in tale ambito è di competenza delle Regioni e delle province autonome di Trento e

Bolzano. Oltre a una parte teorica, prevede un **tirocinio** presso gli studi odontoiatrici o altri servizi e strutture autorizzate, sotto la supervisione di un operatore qualificato ed esperto. E' previsto un esame finalizzato alla verifica dell'apprendimento, al cui esito positivo viene rilasciato un **attestato di qualifica**.

Ispettorato Nazionale del Lavoro, Parere n. 873 del 31 maggio 2021

*A cura della Redazione*

## Finanziamenti

La novità In-grafica

## Contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis: la procedura per ottenerli - Infografica

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Brindisi

Il decreto Sostegni bis ha previsto la possibilità di ottenere alcuni contributi a fondo perduto. Rispetto al contributo disciplinato dal primo decreto Sostegni, il D.L. n. 73/2021 prevede un ventaglio di possibilità, alcune delle quali richiamano proprio il precedente contributo, che viene comunque garantito - ex novo e in automatico - a tutti coloro che ne hanno beneficiato. Ci sono però anche altre forme di sostegno che potrebbero risultare più convenienti. Con questa infografica si riassumono le varie ipotesi previste e gli importi eventualmente spettanti.

La nuova versione dei **contributi a fondo perduto** prevista dal decreto Sostegni bis (art. 1, D.L. n. 73/2021) è molto variegata e molto più estesa di quanto fatto in passato.

Infatti, accanto alla riconferma del contributo previsto dal decreto Sostegni (art. 1, D.L. n. 41/2021) c'è la possibilità di ottenere somme più sostanziose.

Vale dunque la pena di riassumere le varie possibilità.

**Leggi anche** Contributo a fondo perduto: i nuovi meccanismi di calcolo premiano le partite IVA

### "Vecchio" contributo del decreto Sostegni

E' previsto un contributo a fondo perduto a favore di coloro che:

- hanno la partita IVA attiva alla data del 26 marzo 2021 (data di entrata in vigore del decreto Sostegni bis);
- presentano istanza e ottengono il riconoscimento del contributo a fondo perduto del decreto Sostegni (art. 1, D.L. n. 41/2021)
- non hanno indebitamente percepito o che non hanno restituito tale contributo.

La misura spettante, riconosciuta in automatico dall'Agenzia delle Entrate (quindi non occorre presentare alcuna istanza), è pari al 100% di quanto percepito con il decreto Sostegni.

### "Nuovo" contributo del decreto Sostegni bis

In **alternativa** a quanto detto al punto precedente, è possibile richiedere (quindi, in questo caso, va presentata **apposita istanza**) un **nuovo contributo**.

Se il soggetto ha ottenuto il 100% del vecchio contributo e presenta l'istanza per il nuovo contributo, non vedrà totalmente preclusa la possibilità di **ottenere il maggior valore** che dovesse risultare applicando le nuove regole.

Se, invece, dal calcolo effettuato risultasse un minor importo, l'Agenzia delle entrate non dà seguito all'istanza.

I soggetti interessati sono sostanzialmente gli stessi

che hanno beneficiato del primo Sostegni, con queste uniche differenze:

- la partita IVA deve essere attiva al 26 maggio 2021;
- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 deve essere inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020.

Passando al **calcolo degli importi**, occorre distinguere tra chi ha beneficiato del contributo del decreto Sostegni e chi no.

Nel primo caso (soggetti che hanno beneficiato del contributo di cui all'art. 1, D.L. n. 41/2021), sulla differenza di fatturato o corrispettivi medi mensili del periodo sopra indicato, si applicano le seguenti percentuali:

- a) 60% per i soggetti con ricavi e compensi non superiori a 100.000 euro;
- b) 50% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;
- c) 40% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;
- d) 30% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) 20% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

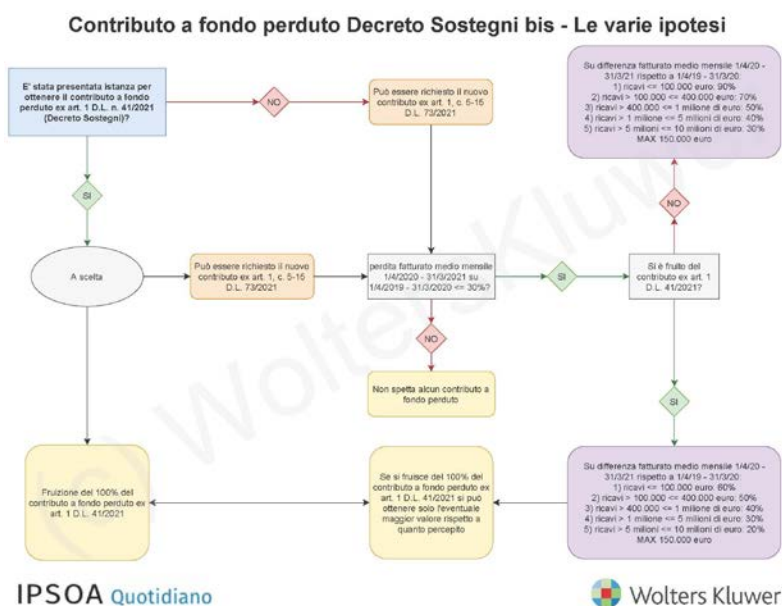
Invece, chi non ha beneficiato del vecchio contributo applica le seguenti percentuali:

- a) 90% per i soggetti con ricavi e compensi non superiori a 100.000 euro;
- b) 70% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;
- c) 50% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;
- d) 40% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) 30% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

In tutti i casi non si può ottenere un importo superiore a 150 mila euro.

cui i soggetti interessati possono trovarsi e le eventuali possibilità o meno di poter ottenere l'indennizzo.

Di seguito, si riporta un'infografica con le varie ipotesi





## Finanziamenti

Nel decreto Sostegni bis

## Patrimonio Destinato: supporto alla ricapitalizzazione delle società per azioni esteso al 31 dicembre

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Si allunga fino al 31 dicembre 2021 la validità degli interventi di supporto pubblico effettuati dal Patrimonio Destinato in regime di Temporary framework. La proroga è prevista dal decreto Sostegni bis e alla novità si aggiunge la notizia della costituzione del Patrimonio da parte dell'assemblea degli azionisti di Cassa Depositi e Prestiti. Dovrebbe, quindi, mancare poco all'effettiva operatività dello strumento straordinario istituito dal decreto Rilancio, finalizzato a supportare la ricapitalizzazione di società per azioni, comprese le cooperative, con sede legale in Italia e fatturato annuo superiore a 50 milioni di euro, che abbiano subito impatti derivanti dall'emergenza Covid-19.

Prolungata fino al 31 dicembre 2021 l'operatività di **Patrimonio Destinato**. La proroga viene stabilita dal **decreto Sostegni bis** (D.L. 73/2021, art. 17) e si riferisce agli interventi di supporto effettuati in regime di Temporary framework.

Alla novità si aggiunge la notizia della costituzione del Patrimonio da parte dell'assemblea degli azionisti di Cassa Depositi e Prestiti del 26 maggio 2021.

Dovrebbe quindi mancare poco alla possibilità per le imprese di accedere **strumento straordinario** istituito dal **decreto Rilancio** (D.L. 34/2020, art. 27) e disciplinato dal decreto n. 26 del 3 febbraio 2021 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, finalizzato a sostenere la **ricapitalizzazione di società per azioni**, comprese le cooperative, con sede legale in Italia e fatturato annuo superiore a 50 milioni di euro, che abbiano subito impatti derivanti dall'emergenza Covid-19.

### Modalità di intervento

Patrimonio Destinato opera in due diverse modalità: in Temporary framework o a condizioni di mercato con il coinvolgimento di investitori privati per almeno il 30% dell'intervento.

Nell'ambito del regime di **Temporary Framework**, Patrimonio Destinato effettua i propri interventi mediante il **Fondo Nazionale Supporto Temporaneo** (FNST), che prevede interventi temporanei in aziende sane che hanno subito impatti derivanti dall'emergenza Covid-19, tramite strumenti come: aumenti di capitale, prestiti obbligazionari convertibili, prestiti obbligazionari subordinati convertibili e prestiti obbligazionari subordinati.

Gli interventi a **condizioni di mercato** invece vengono effettuati tramite:

- il **Fondo Nazionale Strategico** (FNS) che prevede investimenti (sia di carattere diretto che indiretto) con il coinvolgimento di altri investitori di mercato, in imprese caratterizzate da solide prospettive di crescita, al fine di supportarne i piani di sviluppo. Patrimonio

Destinato effettua i propri interventi attraverso la sottoscrizione di aumenti di capitale e prestiti obbligazionari convertibili;

- il **Fondo Nazionale Ristrutturazioni Imprese** dedicato agli investimenti in aziende caratterizzate da temporanei squilibri patrimoniali e finanziari e adeguate prospettive di redditività, in co-investimento con altri player di mercato e anche mediante interventi di carattere indiretto con il coinvolgimento di Fondi di turnaround.

### Fondo Nazionale Supporto Temporaneo

Con la **proroga** disposta dall'art. 17 del decreto Sostegni bis si allunga **fino al 31 dicembre 2021** la finestra temporale entro cui Patrimonio Destinato potrà effettuare interventi di supporto pubblico in regime di Temporary Framework attraverso il Fondo Nazionale Supporto Temporaneo (FNST).

Con la disposizione si superano quindi i termini molto ristretti previsti dal D.M. 26/2021, secondo cui i relativi contratti devono essere sottoscritti entro il 30 settembre 2021 ovvero entro il 30 giugno 2021 per gli interventi da attuarsi mediante la sottoscrizione di prestiti obbligazionari subordinati non convertibili.

Il Fondo Nazionale Supporto Temporaneo (FNST), a scelta della società, potrà:

- **partecipare ad aumenti di capitale;**
- **sottoscrivere prestiti obbligazionari** subordinati con obbligo di conversione;
- sottoscrivere prestiti obbligazionari subordinati convertibili;
- sottoscrivere prestiti obbligazionari subordinati.

### Società ammesse

Possono beneficiare degli interventi le **società per azioni**, anche **quotate o cooperative** (escluse banche e assicurazioni), con sede legale in Italia con fatturato annuo superiore a 50 milioni di euro.

Per accedere al Fondo Nazionale Supporto

Temporaneo, per gli interventi da attuarsi mediante partecipazione ad aumenti di capitale, sottoscrizione di prestiti obbligazionari subordinati con obbligo di conversione e sottoscrizione di prestiti obbligazionari subordinati convertibili, la società richiedente dovrà:

- essere **impresa di interesse nazionale**, per il settore in cui operano o per la loro rilevanza dimensionale od occupazionale;
- non in grado di reperire finanziamenti sui mercati a condizioni accessibili;
- avere una **situazione economico/finanziaria** (che non si sia già presente prima del 31 dicembre 2019) tale che, in assenza dell'intervento, rischierebbe di **perdere la continuità aziendale di fallire** o avrebbe gravi difficoltà a mantenere le sue attività. Tali difficoltà possono essere rivelate dal deterioramento, in particolare, del rapporto tra debito e patrimonio netto ovvero tra l'indebitamento e il margine operativo lordo dell'impresa richiedente;
- non essere impresa in difficoltà al 31 dicembre 2019;
- (per i soli prestiti obbligazionari subordinati convertibili) avere un **rating non inferiore a B+**, o equivalente, rilasciato da un'agenzia di rating del credito esterna (ECAI) in data non precedente al 31 dicembre 2019 e aver costituito una riserva di cassa sufficiente a coprire l'obbligo di pagamento degli interessi che maturano nei primi 6 mesi dalla data di emissione dello strumento.

Nel caso di prestiti obbligazionari subordinati, per essere ammesse le imprese richiedenti devono rispettare le seguenti condizioni:

- nel periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e la data di richiesta dell'intervento, l'impresa dovrà aver registrato una **riduzione di ricavi pari al 10%** rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente;

- **non essere impresa in difficoltà** alla data del 31 dicembre 2019;

- il prestito obbligazionario subordinato riguarda il fabbisogno relativo agli investimenti e/o quello relativo al capitale di esercizio.

### Obblighi in capo alle società beneficiarie

Le società beneficiarie devono assumere una serie di impegni, come:

- **non effettuare pagamenti di dividendi non obbligatori** né riacquistare azioni se non in favore del Patrimonio Destinato;
- **limiti alla remunerazione del management**;
- non acquisire partecipazioni superiori al 10% in imprese concorrenti o altri operatori dello stesso ramo di attività, comprese le operazioni a monte e a valle, fino a quando l'intervento del Patrimonio Destinato non si sia ridotto di almeno il 75%.

I contratti relativi agli interventi del Patrimonio Destinato possono prevedere, tra l'altro:

- il diritto del Patrimonio Destinato di **designare componenti negli organi di amministrazione** e controllo dell'impresa beneficiaria;
- specifiche dichiarazioni e impegni dell'impresa beneficiaria e dei suoi soci di controllo fino alla cessazione dell'intervento del Patrimonio Destinato, inclusi impegni in materia di **riduzione delle disparità di genere** nel sistema retributivo e in materia di parità di trattamento tra i generi all'interno dell'organizzazione aziendale;
- specifiche ipotesi di risoluzione anticipata dell'intervento.

### Fondo Nazionale Supporto Temporaneo in sintesi

Intervento in regime di Temporary Framework
<p>Gli strumenti previsti sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>aumenti di capitale</b>;</li> <li>- prestiti obbligazionari convertendi;</li> <li>- prestiti obbligazionari subordinati convertibili;</li> <li>- prestiti obbligazionari subordinati.</li> </ul>
<p>Con il decreto Sostegni bis, si <b>proroga fino al 31 dicembre 2021</b> la finestra temporale entro cui il Fondo potrà effettuare gli interventi.</p>
<p>Ammesse le <b>società italiane</b> (anche cooperative) con <b>fatturato superiore a 50 milioni di euro</b>.</p>
<p>Previsti alcuni <b>obblighi</b>: limiti alla capacità distributiva, alla <b>remunerazione del management</b>, diritti di nomina di componenti degli organi di amministrazione e controllo, ecc.</p>

**Impresa**

Risanamento dei debiti

## Crisi d'impresa: quali sono gli accordi negoziali stragiudiziali per il riequilibrio finanziario

di Giulio Pennisi - Dottore commercialista e revisore legale - Partner e socio fondatore Pennisi & Partners

Gli accordi in esecuzione di piani attestati di risanamento e quelli di ristrutturazione dei debiti sono gli strumenti negoziali stragiudiziali previsti dal Codice della crisi d'impresa per garantire il risanamento della esposizione debitoria ed assicurare il riequilibrio finanziario. Entrambi garantiscono all'imprenditore la possibilità di uscire dallo stato di difficoltà economica proponendo ai creditori un piano che consenta il risanamento aziendale. Differente è, invece, il contesto in cui operano. Mentre nel caso degli accordi in esecuzione i creditori saranno pagati distintamente e sulla base della loro adesione al piano, l'accordo di ristrutturazione dei debiti, pur verificato dal giudizio del professionista indipendente, è omologato in tribunale. Se ne parlerà al Master Crisi d'impresa e dell'insolvenza, organizzato da Wolters Kluwer, al via dal 4 giugno.



## Impresa

In Gazzetta Ufficiale

## Decreto Covid: personale sanitario responsabile solo nei casi di colpa grave

La legge di conversione del D.L. n. 44/2021 approda in Gazzetta Ufficiale. Tra le novità la previsione della responsabilità del personale sanitario, per morte o lesioni personali in ambito sanitario durante lo stato di emergenza epidemiologica da Covid-19, esclusivamente nei casi di colpa grave e l'accesso consentito a familiari e visitatori muniti delle certificazioni verdi Covid-19 a strutture di ospitalità e di lungodegenza, residenze sanitarie assistite (RSA), hospice, strutture riabilitative e strutture residenziali per anziani, anche non autosufficienti. Ulteriori novità riguardano le assunzioni di lavoratori socialmente utili o impegnati in attività di pubblica utilità e la semplificazione dei concorsi pubblici.

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 128 del 31 maggio 2021 la legge di conversione del D.L. n. 44/2021 che introduce misure urgenti per il contenimento dell'epidemia da Covid-19, in materia di **vaccinazioni**, di **giustizia** e di **concorsi pubblici**.

La legge di conversione apporta una serie di modifiche e integrazioni al testo originario del decreto legge. In particolare, alcune riguardano l'art. 1, comma 7 relativo alle sanzioni, l'art. 7 relativo allo svolgimento in modalità telematica delle elezioni degli organi dell'ordine dei giornalisti. Ulteriori modifiche hanno interessato l'art. 8, relativo alle assunzioni di lavoratori socialmente utili o impegnati in attività di pubblica utilità e l'art. 10 relativo alla semplificazione dei concorsi pubblici.

Di seguito si riportano ulteriori novità che riguardano:

- l'introduzione dell'art. 1-bis che consente su tutto il territorio nazionale, l'**accesso di familiari e visitatori** muniti delle **certificazioni verdi** Covid-19 a **strutture di ospitalità e di lungodegenza**, residenze sanitarie assistite (RSA), hospice, strutture riabilitative e strutture residenziali per anziani, anche non autosufficienti, e comunque in tutte le strutture residenziali e in quelle socio-assistenziali;

- l'introduzione dell'art. 3-bis che prevede la **responsabilità del personale sanitario**, per morte o lesioni personali in ambito sanitario durante lo stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 **esclusivamente** nei casi di **colpa grave**. Per la valutazione del grado della colpa, il giudice deve tener conto, tra i fattori che ne possono escludere la gravità, della limitatezza delle conoscenze scientifiche al momento del fatto sulle

patologie da SARS-CoV-2 e sulle terapie appropriate, nonché della scarsità delle risorse umane e materiali concretamente disponibili in relazione al numero dei casi da trattare, oltre che del minor grado di esperienza e conoscenze tecniche possedute dal personale non specializzato impiegato per far fronte all'emergenza;

- l'introduzione dell'art. 7-bis che introduce le disposizioni per le **elezioni** dei componenti del **Consiglio degli avvocati e procuratori** dell'Avvocatura dello Stato;

- l'introduzione dell'art. 11-bis recante la definizione dei **soggetti ammessi alle agevolazioni** di cui all'art. 1, comma 412, della l. n. 160/2019 con l'obiettivo di favorire la diffusione delle competenze nell'utilizzo delle **tecnologie abilitanti** nell'ambito della **trasformazione 4.0**, necessarie ad accompagnare e sostenere in modo sistematico le misure per lo sviluppo economico e la competitività del sistema produttivo.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Legge 28 maggio 2021, n. 76 (Gazzetta Ufficiale n. 128 del 31/05/2021)

## Impresa

Dalla Gazzetta Ufficiale

## Decreto Semplificazioni in vigore: superbonus e subappalto con nuove regole

È in vigore dal 1° giugno 2021 il D.L. n. 77/2021 - decreto Semplificazioni, che detta le regole per la governance del Piano nazionale di rilancio e resilienza e le prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure. Il decreto prevede che gli interventi incentivati con il superbonus del 110% costituiscano manutenzione straordinaria e siano realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (Cila) ad esclusione degli interventi che comportano demolizione e ricostruzione. In riferimento al subappalto, il decreto prevede che - dal 1° giugno fino al 31 ottobre 2021 - il subappalto non possa superare la quota del 50% dell'importo complessivo del contratto di lavori, servizi o forniture.

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 31 maggio 2021 ed è **in vigore dal 1° giugno 2021**, il decreto Semplificazioni (D.L. n. 77/2021, "Governance del Piano nazionale di rilancio e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure").

**Leggi anche** Appalti, digitalizzazione e incentivi alle



assunzioni: come cambierà il volto del Paese

Il decreto definisce il quadro normativo finalizzato a semplificare e agevolare la realizzazione dei traguardi e degli obiettivi stabiliti dal **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza** la cui responsabilità di indirizzo è assegnata alla Presidenza del Consiglio dei Ministri. Il decreto ha previsto l'istituzione di alcuni organi ognuno con specifici compiti e responsabilità per l'attuazione del piano, tra cui:

- la Cabina di regia;
  - la Segreteria tecnica;
  - l'Unità per la razionalizzazione e il miglioramento dell'efficacia della regolazione;
  - il Tavolo permanente per il partenariato economico, sociale e territoriale;
  - il Servizio centrale per il PNRR;
  - l'ufficio dirigenziale presso la Ragioneria dello Stato.
- Un'attenzione particolare viene posta dal decreto al **superbonus 110%** e al **subappalto**.

### Superbonus

Per favorire l'efficientamento energetico degli edifici sono state **semplificate le procedure** per l'accesso all'agevolazione del superbonus 110%.

**Leggi anche Superbonus 110%: snellite le procedure di accesso. Chi resta escluso?**

In particolare, viene previsto che gli interventi incentivati con il credito di imposta del 110% costituiscano manutenzione straordinaria e siano realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (**Cila**) ad esclusione degli interventi che comportano demolizione e ricostruzione.

Altro aspetto positivo è l'aver esteso l'agevolazione agli interventi volti alla **rimozione delle barriere architettoniche**.

### Subappalto

In riferimento al subappalto, il decreto prevede che, dalla data di entrata in vigore del decreto **fino al 31 ottobre 2021**, in **deroga** alle norme in vigore che prevedono un limite del 30%, il subappalto non possa superare la **quota del 50% dell'importo complessivo** del contratto di lavori, servizi o forniture.

È fatto inoltre **divieto di cedere integralmente** il contratto di appalto e di affidare a terzi l'integrale esecuzione delle prestazioni o lavorazioni che ne sono oggetto, così come l'esecuzione prevalente delle lavorazioni ad alta intensità di manodopera.

Dal **1° novembre 2021**, viene **rimosso ogni limite quantitativo** al subappalto, ma le stazioni appaltanti indicheranno nei documenti di gara le prestazioni o lavorazioni che devono essere eseguite obbligatoriamente a cura dell'aggiudicatario in ragione della loro

specificità. Inoltre, le stesse dovranno indicare le opere per le quali è necessario rafforzare il controllo delle attività di cantiere e dei luoghi di lavoro e garantire una più intensa tutela delle condizioni di lavoro e della salute e sicurezza dei lavoratori e prevenire il rischio di infiltrazioni criminali, a meno che i subappaltatori siano iscritti nelle white list o nell'anagrafe antimafia. Il contraente principale e il subappaltatore sono **responsabili in solido** nei confronti della stazione appaltante.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

D.L. 31/05/2021, n. 77 (G.U. 31/05/2021, n. 129)



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.