

VENERDÌ 11 GIUGNO 2021

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Rivalutazione beni d'impresa: gli effetti fiscali del "limite economico" - pag. 2
- Superbonus 110%: pertinenza o immobile indipendente? Come cambia il limite di spesa - pag. 5
- Redditometro: spese e risparmi per ricostruire la capacità contributiva dei contribuenti - pag. 7

LAVORO E PREVIDENZA

- Ispezioni in azienda: quando si applica il nuovo potere di disposizione - pag. 17
- Fondi pensione: la road map degli adempimenti - pag. 21
- Contributi maggior artigiani e commercianti: versamento ad agosto senza maggiorazioni - pag. 23
- Artigiani e commercianti: chiarimenti su reddito imponibile soci srl - pag. 23
- Smart working: lavoratori computabili per la quota di riserva dei disabili - pag. 24

FINANZIAMENTI

- Contributo a fondo perduto automatico o alternativo? Cosa conviene - pag. 26

IMPRESA


- Controllo di gestione: intelligenza artificiale sempre più strategica per le imprese - pag. 30
- Aggiornamento sulla riscossione: necessario l'intervento del legislatore - pag. 36
- Certificazioni verdi: via libera del Garante, con adeguate garanzie - pag. 37

IN EVIDENZA

Redditometro: spese e risparmi per ricostruire la capacità contributiva dei contribuenti

di Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima


Spese e risparmi guidano la ricostruzione del reddito complessivo accertabile dei contribuenti. In base allo schema di decreto sul redditometro posto in pubblica consultazione dal MEF, le spese relative ai beni e servizi si considerano sostenute (salva la prova contraria) dalla persona fisica cui risultano riferibili sulla base dei dati disponibili o delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria. Le spese effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico del contribuente si considerano finanziate con i redditi del contribuente. Non si considerino invece sostenute dalla persona fisica le spese per i beni e servizi se gli stessi sono relativi "esclusivamente" ed "effettivamente" all'attività di impresa o all'esercizio di arti e professioni, sempre che tale circostanza risulti da idonea documentazione.

Il Ministero dell'Economia e delle finanze ha dato il via a una **consultazione pubblica**, riservata alle associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori, dello schema di decreto, attuativo dell'art. 38, comma 5, D.P.R. n. 600/1973, come novellato dall'art. 10, comma 1, del D.L. 87/2018, diretto ad individuare il contenuto induttivo degli **elementi indicativi di capacità contributiva**, 

Contributo a fondo perduto automatico o alternativo? Cosa conviene

di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

Il decreto Sostegni bis ha affiancato al contributo a fondo perduto previsto dal decreto Sostegni nuove varianti, ampliando la platea dei possibili beneficiari. La scelta tra il contributo automatico o il contributo alternativo dipende da due variabili: il calo di fatturato registrato nel nuovo intervallo temporale compreso dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 rispetto al periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020 e l'aver o meno presentato già istanza per beneficiare del contributo. Qual è la scelta migliore per il contribuente?

Il **decreto Sostegni bis** (D.L. n. 73/2021) disciplina, all'art. 1, le **nuove tipologie di contributi a fondo perduto** di cui possono beneficiare gli operatori economici con partita IVA colpiti dall'emergenza sanitaria Covid-19. L'intervento legislativo replica le misure di ristoro già varate nel corso dell'ultimo anno attraverso la **platea** dei possibili **beneficiari**. 

Fisco

Ricadute sulla scelta del metodo

Rivalutazione beni d'impresa: gli effetti fiscali del "limite economico"

di Gianluca Settepani - Partner Studio Gnudi e Associati, di Luciano Volta - Studio Gnudi e Associati

La rivalutazione dei beni d'impresa può essere eseguita attraverso tre differenti modalità (riduzione del fondo di ammortamento, rivalutazione del solo costo storico o rivalutazione di entrambi). Le tre metodologie non sono indifferenti: l'utilizzo dell'una piuttosto che dell'altra comporta effetti in termini di vita utile dei beni e di quote di ammortamento imputate a conto economico, cui segue (per chi ha optato anche per il riconoscimento fiscale della rivalutazione) il relativo risparmio fiscale. Nella scelta del metodo, gli operatori economici incontrano però una forte limitazione nella posizione, ormai consolidata, dell'Agenzia delle Entrate in merito al limite economico della rivalutazione. Di cosa si tratta? E quali ripercussioni ha sulle modalità di rivalutazione in concreto utilizzabili dagli operatori economici?

Il decreto Agosto (art. 110, D.L. n. 104/2020) ha reintrodotto la possibilità di procedere alla **rivalutazione dei beni di impresa**.

La disposizione in commento, come più volte osservato dagli addetti ai lavori, si presenta **particolarmente conveniente** per diverse ragioni:

- i) per la misura dell'imposta sostitutiva dovuta per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti (3%);
- ii) per la possibilità di rivalutare singoli beni (e non necessariamente categorie omogenee);
- iii) per il riconoscimento ai fini IRES ed IRAP degli ammortamenti sui maggiori valori iscritti già a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Con il presente intervento si vuole concentrare l'attenzione su quello che viene definito il "**limite economico della rivalutazione**" e le ripercussioni del medesimo sulle modalità di rivalutazione in concreto utilizzabili dagli operatori economici.

Rivalutazione a tre vie

Con riferimento alle modalità con cui la rivalutazione può essere attuata, il comma 7 dell'art. 110, D.L. n. 104/2020 rinvia ai decreti attuativi emanati in relazione alla legge n. 342/2000 (alla quale sono riconducibili, in larga parte, tutte le ultime leggi speciali di rivalutazione).

Per effetto di tale richiamo, ai sensi dell'art. 5 del D.M. n. 162/2001, l'operazione di rivalutazione può essere eseguita attraverso **tre differenti modalità**:

- 1) rivalutazione sia del fondo di ammortamento, sia del costo storico;
- 2) rivalutazione del solo costo storico;
- 3) riduzione del fondo di ammortamento.

A tal riguardo l'OIC nel documento Interpretativo 7 al § 14 osserva come il limite massimo della rivalutazione

possa essere individuato tramite il criterio del valore d'uso o mediante il valore di mercato.

Le **tre metodologie** di rivalutazione, tuttavia, **non sono indifferenti**: l'utilizzo dell'una piuttosto che dell'altra comporta **effetti in termini di vita utile dei beni** e - di conseguenza - di **quote di ammortamento** imputate a conto economico a cui segue, per chi avesse optato anche per il riconoscimento fiscale della rivalutazione, il relativo **risparmio fiscale**.

Nella **scelta** del metodo, gli operatori economici incontrano una forte **limitazione** per via della posizione, ormai consolidata, dell'Agenzia delle Entrate in merito al **limite economico della rivalutazione**.

Limite economico della rivalutazione

Infatti, nonostante l'art. 6 del D.M. n. 162/2001 - rubricato "Limite economico della rivalutazione" - disponga che "il valore attribuito ai singoli beni **in esito alla rivalutazione eseguita** a norma degli articoli 10 e seguenti della legge, **al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore al valore realizzabile nel mercato**", la posizione dell'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare n. 18/E del 2006), come anche osservato da Assonime nella circolare n. 6 del 2021, è sempre stata quella di ritenere che il **costo storico post rivalutazione non può mai eccedere il costo di sostituzione** del bene, intendendo per tale il costo di acquisto di un bene nuovo del medesimo tipo, ovvero il valore attuale del bene aumentato dei costi da sostenere per il ripristino della sua funzionalità originaria.

Leggi anche Rivalutazione dei beni d'impresa con questioni ancora aperte

In sostanza, mentre il D.M. n. 162/2001 in relazione al limite economico fa riferimento a **valori al netto** degli ammortamenti contabilizzati, la posizione dell'Agenzia è basata su **valori al lordo** degli ammortamenti

contabilizzati.

La *ratio* della posizione assunta dall'Agenzia risiede nella volontà di evitare che, in sostanza, per effetto della rivalutazione si produca un incremento "irrazionale" del costo storico sul quale poi vengono computati gli ammortamenti, con la conseguenza che i

maggiori ammortamenti calcolati applicando le tabelle ministeriali (D.M. 31 dicembre 1988), su valori storici non calcolati correttamente, potrebbero comportare il disconoscimento fiscale.

Si veda l'esempio numerico sotto riportato:

	Valori ante. Riv.ne	Metodo 2	Metodo 3
Costo storico	100	150	100
F.do amm.to	(80)	(80)	(30)
Valore netto (a)	20	70	70
Aliquota ammo.to	20%	20%	20%
Ammortamento		30	20
Costo di sostituzione	70		
Valore di perizia.	70		
Importo della rivalutazione	50		

Tralasciando per un momento le considerazioni sulla vita utile del bene, dall'esempio sopra riportato si evince chiaramente come, a parità di valori netti, l'incremento del solo costo storico (metodo 2) comporti la contabilizzazione a conto economico di quote di ammortamento maggiori rispetto a quelle che derivano dalla riduzione del fondo di ammortamento (metodo 3),

La posizione dell'Agenzia incide **direttamente** nella **scelta della modalità** con cui eseguire la rivalutazione: ogni qualvolta il costo storico del bene, al lordo del fondo di ammortamento, risulti non più allineato in termine di valore al costo di sostituzione del bene, con la conseguenza che l'unica modalità di rivalutazione in concreto percorribile è quella che comporta la riduzione del fondo di ammortamento (metodo 3).

Nel contesto sopra delineato ci si chiede cosa accada qualora il costo storico ante rivalutazione risulti superiore al costo di sostituzione del bene (come nell'esempio numerico). Nella pratica non di rado accade, infatti, che per via anche dei progressi tecnologici nel processo di produzione dei beni che il costo di sostituzione sia inferiore al costo storico del bene ante rivalutazione.

Ci si chiede quindi se in applicazione del criterio del limite economico della rivalutazione e dell'interpretazione dell'Agenzia si renda necessario - prima di

procedere alla rivalutazione del bene - operare una riduzione del costo storico del bene.

Interpretazioni a confronto

Una **prima interpretazione** potrebbe portare a ritenere che ogni qualvolta si proceda alla rivalutazione di un bene, a prescindere dalla modalità in concreto utilizzata, il cui costo storico ante rivalutazione sia superiore al suo costo di sostituzione, si debba procedere a un adeguamento del costo storico al fine di ricondurlo all'interno del limite rappresentato dal costo di sostituzione.

Una **seconda interpretazione**, basata sul tenore letterale della disposizione dell'art. 5 del D.M. n. 162/2001, porta a ritenere, invece, che il limite di cui sopra operi solo qualora la rivalutazione implichi un incremento del costo storico, non trovando applicazione qualora la modalità di rivalutazione porti alla sola riduzione del fondo di ammortamento. In tal caso, quindi, diverrebbe irrilevante la circostanza che il costo storico ante rivalutazione sia superiore al costo di sostituzione (seguendo l'esempio in tabella, non sarebbe necessario ricondurre il costo storico del bene di 100 al valore di mercato di 70).

Chi scrive ritiene di condividere tale seconda interpretazione essendo **più aderente al dato letterale** delle disposizioni in commento e non in contrasto con la **prassi dell'Agenzia delle Entrate**. Infatti, si

ricorda che nella ormai risalente circolare n. 18/E del 2006 l'Agenzia ebbe ad affermare che "resta inteso che la rivalutazione effettuata secondo le modalità **sub 1) e sub 2)** non potrà mai portare il costo storico del bene rivalutato ad un valore superiore a quello di sostituzione."

Nonostante la lettura coordinata delle disposizioni sopra richiamate, unitamente al pensiero dell'Agenzia

sul tema, porti a ritenere non necessaria la riduzione del costo storico ante rivalutazione (ove questo risulti superiore al costo di sostituzione) in caso di rivalutazione mediante riduzione del fondo, si ritiene che **ragioni di cautela fiscale** possano comunque portare gli operatori economici a un **approccio prudentiale** allineando il costo storico al costo di sostituzione del bene.

Fisco

Le indicazioni delle Entrate

Superbonus 110%: pertinenza o immobile indipendente? Come cambia il limite di spesa

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

La classificazione di un'unità immobiliare come pertinenza di un immobile unifamiliare piuttosto che come immobile indipendente può avere riflessi ai fini della determinazione del limite di spesa per accedere al superbonus del 110%. Il principio si desume dalla risposta a istanza di interpello n. 242 del 13 aprile 2021 dell'Agenzia delle Entrate. Diversamente dalle pertinenze, le unità immobiliari classificate come indipendenti concorrono a incrementare il limite di spesa ammissibile alla maxi-detrazione per gli immobili unifamiliari. Quali sono i criteri per verificare l'indipendenza delle unità immobiliari?

L'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto che le pertinenze incrementano il limite di spesa con riferimento agli immobili condominiali. Invece, nessun incremento si verifica se le pertinenze sono relative a un immobile unifamiliare.

Ad esempio

Si consideri il caso in cui si intenda fruire del superbonus per un **immobile unifamiliare**, con due pertinenze distinte catastalmente, quindi un box auto C/6 e una cantina C/2.

In tale ipotesi il limite riguardante gli interventi di isolamento termico per una superficie superiore al 25% dell'edificio ammonta a 50.000 euro.

Non può applicarsi il criterio previsto per gli **immobili in condominio** secondo cui, prendendo in considerazione anche le due pertinenze, il limite di 40.000 euro avrebbe dovuto essere moltiplicato per le tre unità immobiliari, cioè l'abitazione e le due pertinenze.

Come classificare correttamente le unità immobiliari

Il problema, però, è comprendere quando le unità immobiliari possono essere considerate **pertinenze** e quando, invece, hanno natura di **immobili indipendenti**.

Si tratta di un passaggio fondamentale in quanto in quest'ultimo caso, le unità indipendenti concorrono ad incrementare il limite di spesa.

Il problema è stato affrontato con la [risposta a istanza di interpello n. 242 del 2021](#).

In particolare, l'istante era comproprietaria insieme al marito di un intero fabbricato, composto da un'abitazione con relativo garage autonomamente accatastati. Inoltre, gli stessi soggetti erano proprietari di altre due unità immobiliari, accatastate C/2, e C/6, indipendenti dall'abitazione. L'unità abitativa è **funzionalmente indipendente** rispetto alle altre due unità immobiliari in quanto ha tutti gli impianti di proprietà esclusiva e ha accesso autonomo dall'esterno. Invece, le predette

unità immobiliari non residenziali "sono prive di allacciamenti" e hanno ognuno il loro ingresso.

L'istante intendeva procedere alla demolizione delle unità immobiliari e alla successiva ricostruzione accorpando le stesse.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato preliminarmente, richiamando la circolare n. 30/E del 2020 che "se si realizza un intervento che comporta l'**accorpamento** o la suddivisione delle unità immobiliari, anche nell'ambito della **demolizione e ricostruzione**, per il **calcolo del limite di spesa ammissibile** al superbonus si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori".

Nel caso in esame e con riferimento all'intervento antisismico, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il limite di 96.000 euro dovesse essere moltiplicato per tre unità immobiliari e non per quattro. Infatti, devono essere considerati gli immobili classificati in C/2 e C/6 e l'abitazione con la relativa pertinenza, **unitariamente considerate**.

Pertanto, la pertinenza dell'abitazione non incrementa il limite di spesa, diversamente dalle unità immobiliari indipendenti aventi classificazione catastale C/2 e C/6 che devono essere considerate separatamente. Diviene dunque essenziale comprendere se le unità immobiliari debbano o meno essere considerate pertinenze o unità indipendenti.

Ad esempio

Si consideri il caso in cui si proceda ad accatastare distintamente un sottotetto di un'abitazione come C/2.

È evidente che le caratteristiche tecniche del sottotetto non consentono di considerarlo un immobile indipendente. In tale ipotesi, anche se accatastato distintamente, il sottotetto non sarà in grado di incrementare il limite di spesa.

Un discorso completamente diverso riguarda il caso in cui le altre due unità immobiliari siano classificate catastalmente come C/6. La **verifica circa l'indipendenza dall'abitazione** deve essere effettuata caso per

caso.

Ad esempio

Se il box auto è dotato di un ingresso indipendente, se per potervi accedere non è necessario entrare nel giardino dell'unità abitativa e se è dotato di impianto elettrico autonomo, è in possesso di tutte le caratteristiche per essere considerato **indipendente**.

In questo caso, l'unità immobiliare, essendo del tutto indipendente, concorre a incrementare il limite di

spesa.

Invece, se per potervi accedere si deve entrare nel giardino dell'unità immobiliare, è evidente come il box auto sia posto a servizio dell'abitazione.

In tale ipotesi diverrebbe oltremodo complicato affermare l'indipendenza, dall'abitazione. Si tratta di una pertinenza, in quanto posta a servizio dell'unità immobiliare e quindi essendo la "proiezione" dell'immobile unifamiliare non incrementa il limite di spesa.

Fisco

Nuove regole sui controlli

Redditometro: spese e risparmi per ricostruire la capacità contributiva dei contribuenti

di Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima

Spese e risparmi guidano la ricostruzione del reddito complessivo accertabile dei contribuenti. In base allo schema di decreto sul redditometro posto in pubblica consultazione dal MEF, le spese relative ai beni e servizi si considerano sostenute (salva la prova contraria) dalla persona fisica cui risultano riferibili sulla base dei dati disponibili o delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria. Le spese effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico del contribuente si considerano finanziate con i redditi del contribuente. Non si considerino invece sostenute dalla persona fisica le spese per i beni e servizi se gli stessi sono relativi "esclusivamente" ed "effettivamente" all'attività di impresa o all'esercizio di arti e professioni, sempre che tale circostanza risulti da idonea documentazione.

Il Ministero dell'Economia e delle finanze ha dato il via a una **consultazione pubblica**, riservata alle associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori, dello schema di decreto, attuativo dell'art. 38, comma 5, D.P.R. n. 600/1973, come novellato dall'art. 10, comma 1, del D.L. 87/2018, diretto ad individuare il contenuto induttivo degli **elementi indicativi di capacità contributiva**, finalizzato alla determinazione sintetica dei redditi delle persone fisiche relativi agli **anni d'imposta a decorrere dal 2016 (c.d. redditometro)**. Il termine per l'invio dei contributi per la consultazione è fissato per il 15 luglio 2021.

Leggi anche Redditometro con nuove regole per gli accertamenti dal 2016

La norma in questione - che si inserisce nell'ambito delle disposizioni volte ad individuare le modalità con le quali l'ufficio delle imposte procede alla rettificazione delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione - prevede che con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze siano individuati elementi indicativi di capacità contributiva, mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area geografica di appartenenza.

In conformità al disposto dell'art. 38, comma 5, D.P.R. n. 600/1973, la consultazione appena avviata è dunque diretta ad acquisire valutazioni, osservazioni e suggerimenti delle associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori, individuate in base ad apposito contenuto nell'ambito del Codice del consumo.

I contenuti del decreto

Lo schema di decreto si compone di cinque articoli,

volti ad individuare, rispettivamente, gli elementi indicativi di capacità contributiva, i criteri di imputazione delle spese al contribuente, le modalità di determinazione sintetica del reddito complessivo accertabile da parte dell'Agenzia delle Entrate, i criteri per la dimostrazione della sussistenza della **prova contraria** da parte del contribuente e da ultimo, l'efficacia delle (nuove) disposizioni così introdotte.

Parti integranti del documento risultano, inoltre:

- la **Tabella A**, che individua l'elenco delle voci di spesa che, alla luce dell'attuale contesto socio-economico, caratterizzano i diversi aspetti della vita quotidiana e sono riconducibili alle seguenti macro-categorie: consumi; investimenti; risparmio; spese per trasferimenti. La Tabella, cioè, quelle informazioni utilizzabili per determinare gli elementi indicativi di capacità contributiva presenti negli archivi in possesso dell'Amministrazione Finanziaria.

- la **Tabella B**, che a sua volta individua le diverse tipologie di nuclei familiari e relative aree territoriali di appartenenza.

Gli elementi indicativi di capacità contributiva

L'art. 1 del decreto delinea il significato da attribuire a "elemento indicativo di capacità contributiva", indentificandolo:

- nella "spesa sostenuta dal contribuente";
- nella "propensione al risparmio",

come determinate sulla scorta dei criteri esplicitati nelle Tabelle A e B.

L'imputazione delle spese al contribuente

L'art. 2 del decreto fissa alcune regole generali che attengono ai **criteri di attribuzione delle spese** al contribuente.

In particolare, il comma 1, facendo sempre salva la prova contraria, stabilisce che le spese relative ai beni

e servizi si considerano sostenute dalla persona fisica cui risultano riferibili sulla base dei dati disponibili o delle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria. Inoltre, con riguardo alla riferibilità delle spese relative ai beni e servizi effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico del contribuente, il medesimo comma precisa che le stesse si considerano finanziate con i redditi del contribuente.

Il comma 2, invece, prevede come non si considerino sostenute dalla persona fisica le spese per i beni e servizi se gli stessi sono relativi “**esclusivamente**” ed “**effettivamente**” all’attività di impresa o all’esercizio di arti e professioni, sempre che tale circostanza risulti da idonea documentazione.

La determinazione sintetica del reddito complessivo accertabile

Lo schema di decreto affida dunque all’art. 3 l’individuazione dei criteri chiamati a guidare il metodo di ricostruzione del reddito complessivo accertabile, facendo anche in questo caso salva la prova contraria da parte del contribuente.

In particolare, il reddito complessivo accertabile di quest’ultimo sarà determinato tenendo conto:

- dell’ammontare delle **spese** che dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema Informativo dell’Anagrafe Tributaria, risultano sostenute dal contribuente;
- dell’ammontare delle **spese** correnti determinato sulla base di analisi e studi socio-economici;

- della quota parte, attribuibile al contribuente, dell’ammontare della **spesa** per i beni e servizi considerati essenziali per conseguire uno standard di vita minimamente accettabile (c.d. soglia di povertà assoluta) per una famiglia corrispondente alla tipologia di nucleo familiare di appartenenza;
- della quota relativa agli **incrementi patrimoniali** del contribuente, imputabile al periodo di imposta, come determinata sulla base di apposita regola prudenziale individuata nella citata Tabella A;
- infine, della **quota di risparmio** riscontrata dall’Agenzia delle Entrate, formata nell’anno e non utilizzata per consumi ed investimenti.

La prova contraria riconosciuta al contribuente

L’art. 4 del decreto prevede, sempre che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/5 quello dichiarato, che in sede di **contraddittorio** - sia in fase preventiva che nell’eventuale successiva fase di accertamento con adesione - il contribuente possa fornire all’Ufficio la c.d. **prova contraria**, avvalendosi di elementi e circostanze di fatto idonee a dimostrare una diversa valorizzazione delle spese attribuite, volta a ridimensionare la pretesa tributaria.

L’efficacia delle disposizioni

Le disposizioni contenute nel decreto si rendono applicabili alla determinazione sintetica dei redditi e dei maggiori redditi relativi agli anni di imposta a decorrere **dall’esercizio 2016**.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Reti idriche e serbatoio artificiale per esigenze privatistiche dei soli membri del Consorzio: non si applica l'Iva al 10%

Per la costruzione di un serbatoio artificiale, funzionale a soddisfare esigenze privatistiche dei soli membri del Consorzio, che non consente l'approvvigionamento idrico della rete esistente nel tessuto urbano e come tale non è riconducibile nell'ambito delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, non può trovare applicazione l'aliquota IVA agevolata del 10%. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 403 del 10 giugno 2021. Sono da considerarsi rientranti nell'agevolazione in parola le condutture e le altre opere, poste al di fuori dell'ambito urbano, che consentono l'approvvigionamento idrico della rete esistente nel tessuto urbano.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 403 del 10 giugno 2021 in tema di opere di **urbanizzazione primaria** e secondaria.

Il numero 127-quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede, tra l'altro, l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

Tra le opere di urbanizzazione primaria citate dalle disposizioni richiamate è annoverata la "**rete idrica**" (art. 4, comma 1, lettera d), della legge n. 847 del 1964).

Le opere di urbanizzazione, in via generale, hanno la funzione di soddisfare esigenze ed interessi collettivi di primario spessore; inoltre, di norma, vengono poste in essere contestualmente alla realizzazione di interventi sia pubblici sia privati.

La caratteristica peculiare delle opere di urbanizzazione è, quindi, costituita dalla loro destinazione ad uso pubblico, a prescindere dalla localizzazione delle stesse.

Al riguardo, con Circolare del 24 ottobre 1990, n. 69 è stato chiarito che, fra le opere di urbanizzazione primaria e secondaria riconducibili all'agevolazione sono da annoverare tutte le opere elencate negli articoli 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, e 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865, ancorché non siano effettuate

nell'ambito propriamente urbano stricto sensu, ma che comunque conservano la loro caratteristica di opere al servizio di un tessuto urbano.

Sono pertanto da considerarsi rientranti nell'agevolazione in parola le **condutture** e le altre opere, poste al di fuori dell'ambito urbano, che consentono l'approvvigionamento idrico della rete esistente nel tessuto urbano, quali gli acquedotti e le connesse opere costituite da serbatoi, impianti piezometrici ed analoghe strutture, restandone escluse soltanto quelle opere che non possono essere comprese nel concetto di rete idrica, quali, ad esempio, gli impianti di captazione, i bacini artificiali e le relative dighe di contenimento.

Nel caso in cui il Consorzio vuole realizzare un serbatoio artificiale, con cui viene accumulata l'acqua, che poi viene prelevata e distribuita per le esigenze irrigue dei soli membri del Consorzio, si evidenzia che l'impianto in questione, poiché funzionale a soddisfare esigenze privatistiche dei soli membri del Consorzio, non consente l'approvvigionamento idrico della rete esistente nel tessuto urbano e come tale non è riconducibile nell'ambito delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Quindi alla costruzione di un **serbatoio artificiale**, funzionale a soddisfare esigenze privatistiche dei soli membri del Consorzio, che non consente l'approvvigionamento idrico della rete esistente nel tessuto urbano e come tale non è riconducibile nell'ambito delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, non può trovare applicazione l'aliquota IVA agevolata del 10%, ai sensi del n. 127-quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 10/06/2021, n. 403

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Iva al 5% per prestazioni rese da una cooperativa sociale in una struttura RSA: in quali casi

In tema di trattamento applicabile alle prestazioni rese da una cooperativa sociale nell'ambito di una struttura RSA, struttura di proprietà di un Comune, affinché possa trovare applicazione l'aliquota IVA del 5 per cento è necessario che le cooperative sociali

e/o loro consorzi effettuo, sia direttamente sia indirettamente tramite convenzioni e/o contratti in genere, le prestazioni nei confronti dei soggetti espressamente elencati nel numero 27-ter) dello stesso articolo 10 del d.P.R. n. 633, tra cui sono riconducibili anche «gli anziani ed inabili adulti». Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 400 del 10 giugno 2021.

Con la risposta a interpello n. 400 del 10 giugno 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di trattamento applicabile alle prestazioni (global service) rese da una cooperativa sociale nell'ambito di una struttura RSA, struttura di proprietà di un Comune. Al fine di definire correttamente il trattamento fiscale, ai fini dell'IVA, da riservare alle predette operazioni occorre qualificare la tipologia del rapporto che viene a configurarsi tra i soggetti e, in particolar modo, l'oggetto del contratto stipulato tra il Comune e la Cooperativa Sociale.

L'oggetto dello stesso è la **concessione** del servizio per la gestione di due strutture RSA, tra cui la RSA Alfa, con annesso CDI. Le strutture risultano essere di **proprietà del Comune** e, al termine della concessione, lo stesso ente locale diverrà proprietario delle attrezzature, arredi ed eventuali materiali d'uso.

L'articolo 10, comma 1, numero 21), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede, tra l'altro, **l'esenzione dall'IVA** per le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo e simili, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie.

Con la risoluzione n. 164/E del 25 novembre 2005, è stato chiarito che le strutture **residenziali sanitarie assistenziali (R.S.A.)** generalmente ospitano **persone anziane** parzialmente o totalmente non autosufficienti, bisognose di protezione, assistenza e cura, al fine di garantire agli stessi una migliore qualità della vita. L'Amministrazione finanziaria, nei casi in cui stata chiamata a pronunciarsi con riferimento a fattispecie diverse dalla case di riposo propriamente dette, in considerazione della locuzione "e simili" ha precisato che **l'elencazione presente non è da intendersi tassativa**, in quanto vi potrebbero rientrare anche strutture diverse nelle quali vengono effettuati servizi aventi le medesime caratteristiche delle prestazioni "proprie" delle case di riposo.

Al riguardo, con riferimento alle prestazioni proprie di una casa di riposo di cui al richiamato articolo 10, numero 21), del d.P.R. n. 633 del 1972, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11353 del 3 settembre 2001, ha statuito, tra l'altro, che ciò che deve qualificare la **prestazione** propria di una **casa di riposo** è

l'alloggio fornito a persone anziane. La somministrazione di indumenti, medicinali e dello stesso vitto, nonché le prestazioni curative e le altre prestazioni agli ospiti della casa, vengono definite prestazioni meramente "accessorie" rispetto a quella, evidentemente ritenuta essenziale, dell'alloggio.

Ai fini **dell'esenzione I.V.A.**, per quanto concerne in particolare le **case di riposo**, occorre quindi far riferimento da un lato al contenuto della **prestazione**, che va ricercato nell'alloggio e solo eventualmente in altre attività di assistenza, e dall'altro, nei destinatari delle prestazioni medesime che devono essere solo persone meritevoli di particolare protezione e tutela quali sono gli anziani.

La medesima disposizione contenuta nel suddetto numero 21) dell'articolo 10, come più volte ribadito in diversi documenti di prassi ha **natura oggettiva** nel senso che **l'esenzione dall'IVA** si applica a prescindere dal soggetto che effettua la prestazione e, inoltre, l'oggettività andrebbe verificata anche in relazione ai soggetti che risultano beneficiari della prestazione, i quali devono rientrare nella tipologia di disagiati e degni di protezione sociale.

Il trattamento di **esenzione** si applica indipendentemente dalle modalità di effettuazione delle predette prestazioni, ovvero sia allorché le stesse siano rese direttamente al beneficiario del servizio sia se rese nell'ambito di un contratto con un committente terzo, conservando o meno quest'ultimo la titolarità del servizio.

Tuttavia, a decorrere dal 1 gennaio 2016 e, quindi, per i contratti stipulati dalla medesima data, nell'eventualità in cui il **servizio di gestione** venga effettuato da una cooperativa sociale e/o a un loro consorzio, in virtù di quanto disposto dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208, si rende applicabile l'IVA nella misura ridotta **del 5 per cento**.

Infatti, la citata legge n. 208, precisamente all'articolo 1, comma 960, lettera c), ha introdotto nella suddetta Tabella A, allegata al richiamato d.P.R. n. 633 del 1972, la parte II-bis, numero 1), la quale prevede che le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, primo comma, rese in favore di soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi sono soggetti all'aliquota IVA nella misura del 5 per cento.

Affinché possa trovare **applicazione** la suddetta aliquota del **5 per cento** è necessario che le cooperative sociali e/o loro consorzi effettuo, sia direttamente sia indirettamente tramite convenzioni e/o contratti in genere, le predette prestazioni nei confronti dei soggetti espressamente elencati nel numero 27-ter) dello stesso

articolo 10 del d.P.R. n. 633, tra cui sono riconducibili anche «gli **anziani** ed inabili adulti».

Quindi al corrispettivo versato alla **Cooperativa Sociale** debba applicarsi l'IVA nella misura del 5 per cento, dal momento sussistono i presupposti richiamati dalla citata parte II-bis) della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, ossia lo svolgimento di prestazioni proprie di una casa di riposo.

In effetti, come chiarito con la risoluzione n. 164/E del 2005 le prestazioni effettuate in una struttura RSA sono assimilabili a quelle rese in una **casa di riposo**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 10/06/2021, n. 400

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Trust interposto: chi deve compilare il quadro RW per attività estere

Qualora il trust si configuri come un semplice schermo formale e la disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio sia da attribuire ad altri soggetti, lo stesso deve essere considerato come un soggetto meramente interposto ed il patrimonio del trust deve essere ricondotto ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità, i quali hanno l'obbligo, se residenti in Italia, di provvedere alla compilazione del quadro RW del modello Redditi PF indicando la consistenza degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria formalmente detenuti dal trust. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 398 del 10 giugno 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 398 in data 10 giugno 2021, riguardante il trattamento fiscale applicabile a un trust estero.

Il trust non ha una disciplina civilistica in Italia ma trova legittimazione a seguito dell'adesione dell'Italia alla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, resa esecutiva con legge 16 ottobre 1989, n. 364 e in vigore dal 1° gennaio 1992.

L'articolo 2 della Convenzione, oltre a fornire la definizione di trust, ne individua le caratteristiche essenziali:

- i beni del trust costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del trustee;
- i beni del trust sono intestati a nome del trustee o di un'altra persona per conto del trustee, che quindi ne è l'esclusivo proprietario;
- il trustee è investito del potere ed onerato dell'obbligo,

di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre dei beni secondo i termini del trust e le norme particolari impostegli dalla legge.

Per effetto della predetta ratifica possono essere riconosciuti effetti giuridici in Italia ai trust costituiti secondo la legge di uno Stato che lo preveda nel proprio ordinamento giuridico quale istituto tipico.

Tuttavia, il riconoscimento nel nostro ordinamento giuridico dei **trust** costituiti sulla base della legislazione interna di uno Stato estero, nonché di quelli "atipici" costituiti in Italia, non opera in ogni caso, bensì soltanto ed esclusivamente per quelli riconosciuti come tali ai sensi della citata Convenzione.

Per quanto riguarda le **implicazioni fiscali**, viene riconosciuta la validità giuridica solo agli istituti connotati dagli elementi distintivi che caratterizzano i trust come sopra elencati. In sostanza, quindi, i beni facenti parte del patrimonio del **trust** non possono continuare ad essere a disposizione del disponente né questi può in nessun caso beneficiare dei relativi **redditi**. Non possono, quindi, essere considerati validamente operanti, sotto il profilo fiscale, i trust che sono istituiti e gestiti per realizzare una mera interposizione nel possesso dei beni dei redditi.

La **Convenzione** nulla dispone sul trattamento tributario dei trust, pertanto l'individuazione del relativo regime impositivo è lasciata **all'autonomia dei singoli Stati**. In particolare, con la legge Finanziaria 2007 all'articolo 1, commi 74, 75 e 76, è stato riconosciuto all'interno dell'ordinamento tributario italiano l'istituto del trust. Con tale intervento normativo il legislatore nazionale ha introdotto, per la prima volta nel nostro ordinamento tributario, alcune disposizioni in materia di trust, modificando l'articolo 73 del Tuir e includendo i trust tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società.

Affinché un trust possa essere qualificato **soggetto passivo**, ai fini delle imposte sui redditi, costituisce elemento essenziale l'effettivo potere del **trustee** di amministrare e disporre dei beni a lui affidati dal disponente.

Con riferimento alla possibilità di regolarizzare **attività detenute all'estero** tramite un trust, ha individuato, a titolo di esempio, quale caso di interposizione il **trust revocabile** (per cui il titolare va identificato nel disponente o settlor) ovvero un trust non discrezionale nei casi in cui il titolare può essere identificato nel beneficiario.

Successivamente, con riferimento al **trust revocabile**, la circolare del 6 agosto 2007 n. 48/E ha precisato che in questa particolare tipologia di istituto il disponente si riserva la facoltà di **revocare** l'attribuzione dei diritti

ceduti al trustee o vincolati nel trust (nel caso in cui il disponente sia anche trustee), diritti, che, con l'esercizio della revoca rientrano nella sua sfera patrimoniale. E' evidente come in tal caso non si abbia un **trasferimento irreversibile** dei diritti e, soprattutto, come il **disponente** non subisca una permanente diminuzione patrimoniale. Questo tipo di trust ai fini delle imposte sui redditi non dà luogo ad un autonomo soggetto passivo d'imposta cosicché i suoi redditi sono tassati in capo al disponente.

Allo stesso modo, in presenza di un **trust irrevocabile** nel quale il trustee è di fatto privato dei poteri dispositivi sui beni attribuiti al trust che risultano invece esercitati dai beneficiari, il trust deve essere considerato come non operante in quanto fittiziamente interposto nel possesso dei beni. In buona sostanza si tratta di ipotesi in cui le attività facenti parte del patrimonio del trust continuano ad essere a disposizione del settlor oppure rientrano nella disponibilità dei beneficiari.

Con riguardo **all'imposta sulle successioni** e donazioni di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito, "TUS"), si rileva che la qualificazione di un **trust** come interposto assume rilevanza solo con riferimento alle **imposte sui redditi**, e non anche ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

I beni, comprese le somme di denaro, che la madre ha percepito dal Trust, in qualità di prima beneficiaria e che residuano nel suo patrimonio alla sua morte, dovranno essere indicati nella dichiarazione di **successione** della defunta, in quanto facenti parte "dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario".

Inoltre occorre evidenziare che sono tenuti agli **obblighi di monitoraggio** le persone fisiche che abbiano l'effettiva disponibilità di **attività finanziarie** e patrimoniali "formalmente" intestate ad un trust (sia esso residente che non residente).

Pertanto, qualora il **trust** si configuri come un semplice **schermo formale** e la disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio sia da attribuire ad altri soggetti, lo stesso deve essere considerato come un soggetto **meramente interposto** ed il patrimonio del trust deve essere ricondotto ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità, i quali hanno l'obbligo, se residenti in Italia, di provvedere alla compilazione del **quadro RW** del modello Redditi PF indicando la consistenza degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria formalmente detenuti dal trust.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 10/06/2021, n. 398](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Contributo-sostegno per riduzione tariffaria per gestione rifiuti: deve essere fatturato in regime di split payment

Quanto al trattamento applicabile al contributo erogato a sostegno di una riduzione tariffaria per il servizio di gestione dei rifiuti, il rapporto sinallagmatico che intercorre tra il Comune e il gestore e, quindi, il medesimo contributo di cui risulta beneficiario il gestore, seppur ispirato a finalità di carattere straordinarie dovute all'emergenza COVID-19 per compensare la riduzione delle tariffe concordate a favore di determinate utenze, risulta correlato alla specifica prestazione a cui è tenuto e obbligato contrattualmente lo stesso gestore nei confronti del Comune committente. Tale contributo-sostegno deve essere, quindi, fatturato dal gestore in regime di split payment. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 402 del 10 giugno 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 402 del 10 giugno 2021 riguardante il trattamento applicabile al **contributo erogato** a sostegno di una riduzione tariffaria per il servizio di gestione dei rifiuti.

La normativa dell'Unione Europea alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE, definisce in maniera alquanto ampia l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Più specificamente, in tema di determinazione della **base imponibile** agli effetti dell'IVA, il citato articolo 73 prevede, tra l'altro, che per le **cessioni di beni** e le prestazioni di servizi, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni. Al riguardo, la Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che la locuzione "sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo" deve essere interpretata nel senso che essa include unicamente le **sovvenzioni** che costituiscono il corrispettivo totale o parziale di un'operazione di fornitura di beni o di prestazione di servizi e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore, spettando comunque al giudice nazionale

di verificare, sulla base degli elementi di fatto che gli sono sottoposti, l'esistenza di tale circostanza.

La stessa Corte, altresì, ha evidenziato che, fermo restando la facoltà del giudice nazionale di verificare in maniera autonoma, in relazione a elementi fattuali che gli sono sottoposti, se la **sovvenzione** costituisca o meno un corrispettivo connesso con il prezzo, in ogni caso il solo fatto che una sovvenzione possa avere influenza sul prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dal soggetto sovvenzionato non è sufficiente a rendere la stessa "sovvenzione" imponibile all'IVA; infatti, perché la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo di dette operazioni, ai sensi del richiamato articolo 73 della Direttiva, è rilevante la circostanza che essa sia specificamente versata all'organismo sovvenzionato affinché fornisca un bene o effettui un determinato servizio.

In questo caso la **sovvenzione** può essere configurata alla stregua di un **corrispettivo della fornitura** di un bene o della prestazione di un servizio.

Nello stesso senso, con la successiva sentenza del 13 giugno 2002, n. C-353/00 la Corte di Giustizia ha stabilito che la disposizione contenuta nella Direttiva riguarda, tra l'altro, situazioni in cui sono interessate tre parti, vale a dire **l'ente pubblico** che concede la sovvenzione, l'operatore economico che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dall'operatore **sovvenzionato**.

In tale contesto, la somma versata da un ente pubblico ad un operatore economico in relazione a un determinato servizio fornito da quest'ultimo a determinate categorie di utenti può costituire una sovvenzione ai sensi della predetta normativa.

La Corte ha avuto modo di constatare che la somma versata dall'ente pubblico all'operatore economico è stata ricevuta da quest'ultimo come corrispettivo del servizio dallo stesso fornito a determinate categorie di beneficiari e, quindi, in quanto **corrispettivo di un'operazione**, rientra nella base imponibile IVA ai sensi della predetta disposizione.

Nell'ambito dell'ordinamento nazionale occorre far riferimento all'articolo 13, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 il quale prevede, tra l'altro, che la base imponibile delle **cessioni di beni** e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha statuito che una **sovvenzione** in tanto può concorrere alla formazione

della base imponibile IVA in quanto nel rapporto che intercorre tra il beneficiario dei contributi ed il soggetto erogatore si possa configurare un **nesso sinallagmatico** tra le somme versate a titolo di contribuzione ed una qualsivoglia prestazione di servizi o cessione di beni effettuati dal primo.

In sostanza, secondo la Suprema Corte affinché la **somma** erogata possa essere assoggettata ad IVA occorre cioè che l'agevolazione si rifletta direttamente sui **servizi forniti** ed i beni ceduti dall'organismo sovvenzionato, in tal senso istituendosi quella specifica connessione tra contribuzione e prezzo da valutare caso per caso in base alla diminuzione che esso subisce proprio per effetto della sovvenzione stessa ed inoltre per stabilire, dunque, se i contributi in parola rientravano nel campo di azione dell'IVA, era necessario individuare se le sovvenzioni si configuravano come contribuzioni a fondo perduto siccome rivolti al perseguimento di obiettivi di carattere generale non correlati a specifiche prestazioni nel senso suindicato oppure se l'impresa che se ne avvaleva quale beneficiaria era tenuta ad una controprestazione.

Coerentemente con la richiamata prassi giurisprudenziale e alle disposizioni unionali l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 34/E del 22 novembre 2013, ha chiarito che, in linea generale, un contributo assume rilevanza agli effetti **dell'IVA** se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare e permettere, ossia quando si è in presenza di un **rapporto obbligatorio** a prestazioni corrispettive. In sostanza, il contributo assume natura onerosa, configurando un'operazione rilevante ai fini del tributo quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario rappresenta il compenso per il servizio effettuato.

L'esclusione dal campo di **applicazione dell'IVA** è stata ravvisata ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo (beneficiario) non risulta obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione.

Ove sussista il predetto nesso **l'erogazione di denaro** si qualifica come corrispettivo e l'operazione deve essere regolarmente assoggettata al tributo. Diversamente, ossia in mancanza della funzione sinallagmatica tra gli importi erogati da parte pubblica o privata e la prestazione resa dalla controparte, le stesse somme di denaro si qualificano come contributi, nel senso di mere movimentazioni di denaro e, in quanto tali, saranno escluse dall'ambito applicativo dell'IVA. Ne consegue che il **contributo** riconosciuto dal **Comune al gestore** si configura quale sovvenzione direttamente connessa con il prezzo della prestazione

di servizi a cui è tenuta lo stesso gestore, destinata a coprire, totalmente o parzialmente, la riduzione decisa dal Comune con la delibera.

Detta sovvenzione è destinata a coprire, in tutto o in parte, la **perdita** che il gestore si troverebbe a fronteggiare in relazione alla riduzione della tariffa deliberata dal Comune per agevolare determinate categorie di utenze che, per l'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione epidemiologica, hanno visto sospesa la propria attività.

Quindi il **rapporto sinallagmatico** che intercorre tra il Comune e il gestore (quale prestatore) e, quindi, il medesimo contributo di cui risulta beneficiario il gestore, seppur ispirato a finalità di carattere straordinarie dovute all'emergenza COVID-19 per compensare la riduzione delle tariffe concordate a favore di determinate utenze, risulta correlato alla **specifica prestazione** a cui è tenuto e obbligato contrattualmente lo stesso gestore nei confronti del Comune committente. Tale contributo-sostegno deve essere, quindi, fatturato dal gestore in regime di split payment.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 10/06/2021, n. 402](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Somme da versare per accordo transattivo: quando si applica l'IVA

Quanto alla somma che si riconosce in ragione dell'accordo transattivo, al Consorzio, a saldo, stralcio e tacitazione di qualsiasi pretesa sorta in dipendenza del contratto di appalto, si ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'IVA sussistendo il sinallagma tra la assunzione di un obbligo di non fare (che si sostanzia nella rinuncia alle liti) da parte del soggetto beneficiario delle predette somme e l'erogazione di una somma di denaro prevista a fronte della assunzione di tale obbligo. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 401 del 10 giugno 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 401 del 10 giugno 2021 riguardante il trattamento, ai fini IVA, delle somme da versare a seguito della stipula di un accordo transattivo intercorso tra le parti.

Ai sensi dell'articolo 1965 del codice civile la

transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni, si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti.

L'articolo 29 del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) dispone che per le **transazioni** che non importano **trasferimento di proprietà** o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli **obblighi di pagamento** che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione.

Ciò premesso, l'articolo 40 del TUR nel prevedere il **principio di alternatività** tra l'IVA e l'imposta di registro, stabilisce che per gli atti relativi a cessioni di beni e **prestazioni di servizi** soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa.

In attuazione di tale principio, per stabilire il corretto trattamento impositivo applicabile a somme rivenienti da un accordo transattivo, occorre verificare se ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

A tal proposito, l'articolo 3, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che costituiscono **prestazioni di servizi** le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Con sentenza 3 settembre 2015, Causa C-463/14, la **Corte di Giustizia UE** ha precisato che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto.

Di conseguenza, una prestazione è **imponibile** soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario.

In relazione alla imponibilità ai fini **IVA** delle **obbligazioni di non fare**, la Corte di Cassazione, con sentenza 31 luglio 2018, n. 20233, ha inoltre precisato che nella concreta fattispecie l'obbligazione contrattuale è stata quella di permettere l'esercizio del rammentato diritto di opzione un'operazione di permettere che per essere assoggettata all'imposta non comporta

necessariamente un consumo come è stato invece incidentalmente detto.

E questo perchè la **prestazione di servizi** - pure in prospettiva unionale - è un'operazione soggetta a **IVA** anche quando la stessa si risolve in un **semplice non fare** o come nel nostro caso in un permettere e purchè si collochi all'interno di un rapporto sinallagmatico.

Una restrizione come quella incidentalmente affermata non è in effetti contenuta nell'art. 6 Direttiva n. 388 del 1977 - cioè la "sesta Direttiva" - e conseguentemente nemmeno nel D.P.R. n. 633, art. 3 che ne recepisce la previsione.

Ed invero la **prestazione di servizi** viene connotata dalle fonti proprio come alternativa a quella sulla **cessione di beni** gravante sul consumo e - quindi - prescinde da quest'ultimo.

Pertanto, sulla base di tale orientamento della Corte di Cassazione sussiste il **rapporto sinallagmatico** tra l'assunzione di un obbligo di non fare e l'erogazione di un corrispettivo a fronte dell'assunzione di un tale obbligo.

Quanto alla somma che si riconosce in ragione dell'accordo transattivo, al Consorzio, a saldo, stralcio e tacitazione di qualsiasi pretesa sorta in dipendenza del contratto di appalto, si ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'IVA sussistendo il sinallagma tra la **assunzione** di un obbligo di non fare (che si sostanzia nella rinuncia alle liti) da parte del soggetto beneficiario delle predette somme e l'**erogazione di una somma** di denaro prevista a fronte della assunzione di tale obbligo.

Con riferimento all'**aliquota IVA** applicabile alla predetta somma, occorre tener presente che la **trasazione** dispone in relazione alla composizione di una controversia insorta in seguito all'esecuzione di un appalto avente ad oggetto la realizzazione dei lavori relativi alla viabilità locale.

Laddove tale **contratto di appalto** abbia ad oggetto, ai sensi del combinato disposto di cui alle norme recate dai numeri 127-quinquies) e 127-septies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, la costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria come individuate ai sensi dei richiamati articolo 4 della legge n. 847 del 1964 e 44 della legge n. 865 del 1971, troverà applicazione, in relazione alla somma dovuta in attuazione dello schema transattivo, l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 10/06/2021, n. 401](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Iva al 10% per interventi di bonifica/messa in sicurezza dei siti e per attività prodromiche

In tema di trattamento applicabile alle prestazioni di servizi concernenti gli interventi di bonifica e risanamento ambientale/sanitario, può trovare applicazione l'aliquota IVA del 10 per cento sia per gli interventi di bonifica/messa in sicurezza dei siti individuati sia per gli interventi di caratterizzazione e alle attività in ogni caso prodromiche, se ricompresi in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla Regione. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 399 del 10 giugno 2021.

Con la risposta a interpello n. 399 del 10 giugno 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di trattamento applicabile alle prestazioni di servizi concernenti gli interventi di bonifica e risanamento ambientale/sanitario.

Il numero 127-quinquies), della tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'IVA nella misura ridotta del 10 per cento, tra l'altro, per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Ai sensi del n. 127-septies della Tabella A, parte III, allegata al DPR N. 633 del 1972, n. 633, sono soggette all'aliquota IVA del **10 per cento** le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies della medesima Tabella.

Tra le opere contemplate nel predetto n. 127-quinquies rientrano anche quelle di **urbanizzazione primaria** e secondaria elencate nell'art. 4 della L. N. 847 del 1964, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 685.

In particolare, si ricomprendono tra le opere di urbanizzazione secondaria, «le **attrezzature sanitarie**».

Come precisato nella risoluzione n. 247/E del 2007, per quanto riguarda la nozione di opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di aree inquinate di cui al citato articolo 266 del d.lgs. n. 152 del 2006 la varietà delle situazioni nelle quali si rende necessario intervenire per effettuare una **bonifica** non consente di fornire una risposta di carattere generale.

Pertanto, è stato enunciato che le attività di bonifica poste in essere possono considerarsi opere, costruzioni

ed impianti destinati alla **bonifica** di aree inquinate a condizione che le stesse risultino inserite all'interno di un **progetto di bonifica** regolarmente approvato dalla competente autorità.

In tali casi, l'articolo 242 del citato d.lgs. n. 152 del 2006 prevede la **redazione** e l'approvazione di un **progetto di bonifica** o di messa in sicurezza oppure di ripristino, da parte di più soggetti pubblici riuniti in Conferenza dei servizi.

In tal modo, tutti gli interventi, funzionali a tale fine e risultanti dal progetto di bonifica, debitamente autorizzato dalle autorità pubbliche competenti, sono da ritenersi qualificabili, in senso lato, quali "opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica", ai sensi del richiamato articolo 4, secondo comma, lettera g), della legge n. 847 del 1964.

In merito agli **interventi di bonifica**/messa in sicurezza di alcuni siti specificamente individuati nell'ambito della Regione e finalizzati al risanamento ambientale/sanitario degli stessi, è stato confermare che queste **attività di bonifica** possono considerarsi opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di determinate aree sempre che le stesse risultino essere inserite all'interno di un **progetto di bonifica** regolarmente approvato dalla competente autorità, ai sensi del combinato disposto degli articoli 242 e 252 del citato d.lgs. n. 152 del 2006.

Quindi può trovare applicazione l'aliquota IVA del 10 per cento sia per gli **interventi di bonifica**/messa in sicurezza dei siti individuati sia per gli interventi di caratterizzazione e alle attività in ogni caso prodromiche, se ricompresi in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla Regione.

In merito all'aliquota IVA da applicare alla prestazioni concernenti la **realizzazione delle opere** che saranno necessarie e destinate alla bonifica, se ricomprese tra le "attrezzature sanitarie" sono riconducibili alle opere di urbanizzazione secondaria e si rende applicabile l'IVA nella misura del **10 per cento**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 10/06/2021, n. 399

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

5 per mille: online gli enti ammessi e quelli esclusi

dell'anno finanziario 2020

L'elenco per la destinazione del 5 per mille dell'anno finanziario 2020 degli enti ammessi e di quelli esclusi è consultabile online, nell'area tematica "5 per mille", insieme agli importi attribuiti. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con un comunicato stampa con cui ha sottolineato che l'elenco degli ammessi comprende in totale 69.151 enti, suddivisi per categoria. In cima alla classifica si trovano gli enti del volontariato (49.491), a seguire le associazioni sportive dilettantistiche (10.902), gli enti impegnati nella ricerca scientifica (510), quelli che operano nel settore della sanità (106), gli enti dei beni culturali e paesaggistici (136) e gli enti gestori delle aree protette (24).

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato un comunicato stampa in data 10 giugno 2021 riguardante gli elenchi per la destinazione del **5 per mille** dell'anno finanziario 2020 con i dati relativi alle preferenze espresse dai contribuenti nella propria dichiarazione dei redditi. Si tratta di oltre 69mila enti tra volontariato, ricerca sanitaria e scientifica, associazioni sportive dilettantistiche, enti per la tutela dei beni culturali e paesaggistici, enti gestori delle aree protette e quasi 8mila Comuni. L'elenco degli enti ammessi e di quelli esclusi è consultabile **online**, nell'area tematica "5 per mille", insieme agli importi attribuiti.

Come evidenziato dall'Agenzia l'elenco degli ammessi comprende in totale **69.151 enti**, suddivisi per categoria: in cima alla classifica si trovano gli **enti del volontariato** (49.491), a seguire le associazioni sportive dilettantistiche (10.902), gli enti impegnati nella ricerca scientifica (510), quelli che operano nel settore della sanità (106), gli enti dei beni culturali e paesaggistici (136) e gli enti gestori delle aree protette (24). Nell'elenco figurano **anche 7.982 Comuni**, a cui sono destinati 16,5 milioni di euro.

In totale, il **5 per mille 2020**, in base alle scelte espresse, distribuirà 520 milioni di euro agli oltre 69mila enti ammessi al riparto. In testa, come settore, si conferma il **volontariato**, destinatario di ben oltre 338 milioni. Secondo posto per la ricerca sanitaria, premiata con 78 milioni di euro, mentre il podio è chiuso dal settore sempre collegato alla ricerca, ma quella scientifica, a cui i contribuenti hanno indirizzato 68,1 milioni di euro. Ai Comuni vanno **16,5 milioni di euro**, alle associazioni sportive dilettantistiche 15,8 milioni, agli enti per la tutela dei beni culturali e paesaggistici quasi 2 milioni e, per finire, 517mila euro agli enti gestori delle aree protette.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, comunicato stampa 10/06/2021

Lavoro e Previdenza

Irregolarità in materia di lavoro e sanzioni

Ispezioni in azienda: quando si applica il nuovo potere di disposizione

di Vitantonio Lippolis - Responsabile del processo vigilanza presso l'Ispettorato territoriale del lavoro di Modena

Il potere di disposizione è un provvedimento del personale ispettivo con il quale si "ordina" al datore di lavoro di eliminare determinate irregolarità in materia di lavoro entro un certo lasso temporale (di solito 30 giorni). La mancata ottemperanza della disposizione comporta l'applicazione della sanzione amministrativa da 500 a 3.000 euro. Non è applicabile la procedura premiale della diffida. In quali casi può essere esercitato il potere di disposizione? Del tema si parlerà nel corso del 9° Forum One LAVORO, organizzato da Wolters Kluwer in collaborazione con Dottrina Per il Lavoro, in live streaming il 21 giugno 2021.

Diritti dei lavoratori tutelati più rapidamente ed efficacemente. Sono questi primi tangibili risultati sull'utilizzo del "nuovo" **potere di disposizione** diffusi dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro a seguito delle modifiche all'istituto apportate dalla legge n. 120/2020.

Iscriviti al **Forum One LAVORO gratuito** "Quali riforme per la ripartenza - L'evoluzione del diritto del lavoro e l'importanza della formazione" durante il quale, con i massimi esperti del settore e **prestigiosi esponenti del mondo istituzionale**, faremo il punto sulle importanti riforme del lavoro degli ultimi 20 anni e celebreremo i 20 anni del sito Dottrina Per il Lavoro! **Clicca QUI** per iscriverti gratis all'evento online che si svolgerà il **22 giugno 2021**, dalle 10:00 alle 16:00

Provvedimento di disposizione

Il potere di disposizione consiste nella facoltà attribuita esclusivamente al personale ispettivo dell'INL di impartire, a carico del datore di lavoro ispezionato, un **adempimento immediatamente esecutivo** reso obbligatorio in forma generica dalla legge ma i cui contenuti vengono declinati, di volta in volta, in modo specifico nel provvedimento.

In pratica si tratta di un provvedimento, elaborato in forma scritta dal personale ispettivo, col quale si "**ordina**" al datore di lavoro di eliminare determinate irregolarità entro un certo lasso temporale (di solito trenta giorni, fatte salve eventuali necessità ampliative da valutare di volta in volta in ragione della natura della violazione accertata) pena l'applicazione, in caso di

inottemperanza, di una sanzione.

Allo scopo di rendere più efficace il provvedimento, il Legislatore ha riscritto completamente l'art. 14, del D.Lgs. n. 124/2004 estendendone il possibile impiego **a tutti i casi in cui le irregolarità in materia di lavoro e legislazione sociale** non comportino già l'applicazione di una sanzione amministrativa o penale (cfr. art. 12-bis, co. 3, lett. b), Legge n. 120/2020). Di fatto, col "nuovo" provvedimento di disposizione, da un lato è stata semplificata l'attività di controllo e, dall'altro, si è resa più agevole la regolarizzazione da parte dei datori di lavoro delle inosservanze in materia di lavoro e legislazione sociale, con conseguente apprezzabile incremento della tutela sostanziale a favore dei lavoratori.

Leggi anche Potere di disposizione: un boomerang per le aziende non in regola?

Con la riforma il Legislatore ha approfittato per chiarire, adesso in maniera esplicita, che la mancata ottemperanza della disposizione comporta l'applicazione della **sanzione amministrativa da 500 euro a 3.000 euro** e che, in tal caso, non trova applicazione la **procedura premiale della diffida** prevista dall'art. 13, co. 2 del D.Lgs. n. 124/2004.

Per mezzo della circolare n. 5/2020 l'Ispettorato nazionale del lavoro ha fornito, al proprio personale ispettivo, le prime indicazioni operative per il **corretto utilizzo** del potere di disposizione a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di conversione del decreto Semplificazioni.

Potere di disposizione: indicazioni operative dell'INL

Campo di applicazione del provvedimento e raccordo sistematico	<p>Poiché non è stato emendato il precedente impianto normativo, ma è stato semplicemente esteso il campo di applicazione del provvedimento, di fatto oggi il provvedimento si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> · In tutti i casi in cui viene rilevata un'irregolarità in materia di lavoro e legislazione sociale che non sia già soggetta a sanzione penale o amministrativa; in questo caso si applica il nuovo provvedimento di disposizione previsto dall'art. 14, co. 1, del D.Lgs. n. 124/2004 (come sostituito dall'art. 12 bis della Legge n. 120/2020) · Qualora venga accertata una violazione in materia di "prevenzione infortuni" nonché "per l'applicazione di norme obbligatorie per cui sia attribuito all'Ispettorato dalle singole leggi un apprezzamento discrezionale" va applicato, invece, il tutt'ora vigente provvedimento di disposizione previsto dall'art. 10, del D.P.R. n. 520/1955
Conseguenze in caso di inottemperanza	<p>La mancata ottemperanza alla disposizione di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 124/2004 è soggetta alla s.a. da 500 a 3.000 euro (violazione non diffidabile ex art. 13, D.Lgs. n. 124/2004)</p> <p>La mancata ottemperanza alla disposizione prevista dall'art. 10 del D.P.R. n. 520/1955, continua ad essere punita dall'art. 11, del DPR n. 520/1955:</p> <ul style="list-style-type: none"> · con la sanzione amministrativa da 515 a 2.580 euro (importi così quintuplicati ex art. 1, co. 1177, della L. n. 296/2006); · con la pena dell'arresto fino ad un mese o dell'ammenda fino a 413 euro, se l'inosservanza riguarda disposizioni impartite dagli ispettori del lavoro in materia di sicurezza o igiene del lavoro.
Ricorso amministrativo:	<p>Per entrambe le fattispecie è ammesso ricorso, entro 15 giorni, al direttore dell'ITL nel cui ambito è stato adottato il provvedimento.</p> <p>Il direttore decide entro i successivi 15 giorni.</p> <p>Decorso inutilmente il termine previsto per la decisione il ricorso si intende respinto.</p> <p>Il ricorso non sospende l'esecutività della disposizione.</p>
Ricorso giurisdizionale	<p>Trattandosi di un provvedimento finalizzato ad impartire una disposizione esecutiva che incide su un interesse legittimo del destinatario, l'eventuale controversia viene attratta nella giurisdizione amministrativa del TAR.</p> <p>Si fa presente, tuttavia, come l'inottemperanza al provvedimento sia presidiata da una specifica sanzione; conseguentemente vi è pure, a seconda dei casi, una giurisdizione di competenza del giudice ordinario (a fronte dell'emanazione dell'ordinanza di ingiunzione) o di quello penale (a seguito della comunicazione della notizia di reato).</p>

Com'è noto, in materia di vigilanza sui profili di salute e sicurezza sul lavoro, l'art. 13 del D.Lgs. n. 81/2008 determina una competenza ripartita fra vari organi e, fra questi, in primis a favore delle ASL/Regioni. Conseguentemente, in tale ambito, qualora il provvedimento di disposizione venga emanato dagli **ispettori ASL** ai sensi dell'art. 10, del D.P.R. n. 520/1955 o dell'art. 302 bis del TUSL, l'eventuale ricorso - ai

sensi dell'art. 21, della Legge n. 833/1978 - andrà presentato al presidente della giunta regionale di riferimento che, sentite le organizzazioni sindacali, deciderà entro i quindici giorni successivi (anche in questo caso vige il principio del silenzio-rigetto).

Ipotesi applicative

Al fine di indirizzare correttamente l'operato del

personale ispettivo, per mezzo della circolare n. 5/2020 l'INL ha evidenziato come il nuovo potere di disposizione possa trovare applicazione in relazione al mancato rispetto tanto di **norme legali** quanto di **disposizioni contenute nel contratto collettivo** applicato, anche di fatto, dal datore di lavoro. Tuttavia, in quest'ultima ipotesi - fatte salve alcune limitate eccezioni - l'adozione del provvedimento di disposizione va circoscritto alle previsioni contenute nella parte economica e normativa del CCNL (e non, di norma, anche di quella c.d. obbligatoria). Successivamente, con la nota n. 4539 del 15 dicembre 2020, lo stesso Ispettorato ha fatto un'elencazione, non esaustiva, di alcune ipotesi applicative del provvedimento in questione.

Col recente comunicato stampa del 4 maggio 2021, infine, l'INL ha tracciato un **primo favorevole bilancio** sull'utilizzo di questo provvedimento. In particolare, dal rapporto emerge come, nel corso del primo trimestre 2021, siano stati **impartiti 215 provvedimenti di disposizione** mediante i quali è stata fornita tutela a una platea complessiva di 62.118 lavoratori. I casi di più frequente utilizzo dello strumento hanno riguardato ipotesi di:

- **Omesse e infedeli registrazioni sul LUL** che non determinano differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali (art. 39 del D.L. 112/2008 conv. con L. 133/2008);
 - Imposizione di un sistema di **rilevazione delle presenze** anche al fine di indicare sul LUL la precisa collocazione degli orari di effettiva prestazione in modo da consentire al personale ispettivo la verifica del rispetto delle prescrizioni della normativa, anche contrattuale, in materia di orario di lavoro;
 - Mancata individuazione delle **fasce orarie** o dei **turni di lavoro** o mancato rispetto della collocazione oraria nei rapporti di lavoro a tempo parziale;
 - Irregolarità relative al Regolamento delle **società cooperative**;
 - Mancato rispetto della **rotazione dei lavoratori** da porre in **CIG** o in **CIG in deroga** (per queste due forme di integrazione salariale si evidenzia che, diversamente dalla CIGS, l'obbligo di rotazione sussiste soltanto se previsto nell'accordo sottoscritto fra il datore di lavoro e le Oo.Ss.);
 - Adeguamento delle tutele alla **qualificazione giuridica del rapporto**;
 - Assicurare ai lavoratori, il rispetto della parte economica dei CCNL attraverso l'adempimento immediato da parte del datore di lavoro.
- Trattandosi a tutti gli effetti di un **atto amministrativo**, è fondamentale che, nella motivazione di questo

provvedimento, venga sempre dettagliatamente specificata la fonte (legale o contrattuale) che fa sorgere l'obbligo di ottemperanza a carico del datore di lavoro destinatario.

Limiti ed esclusioni

L'INL ha chiarito che l'adozione del provvedimento dispositivo va esclusa a fronte di eventuali inadempienze degli oneri individuati nella cosiddetta "**parte obbligatoria**" del CCNL di riferimento o qualora si tratti di obblighi che trovano la loro fonte in via esclusiva in una scelta negoziale delle parti (es. contratto individuale di lavoro/lettera d'assunzione).

Ancorché ipotizzato nell'elenco allegato alla nota n. 4539/2020, si nutre più di un dubbio, invece, in merito alla possibilità di adottare il provvedimento di che trattasi nel caso di **omessa o incompleta consegna del CUD** (oggi CU) al lavoratore. Tale obbligo del sostituto d'imposta, difatti, rientra nella diversa disciplina fiscale ed è sanzionabile, da parte dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 11 co. 1, lett. a) del D.Lgs. n. 471/1997.

Con la recentissima sentenza n. 155 del 18 maggio 2021, infine, il TAR Friuli-Venezia Giulia ha affermato che l'inquadramento dei lavoratori in una **categoria contrattuale diversa** da quella asseritamente spettante, in forza delle mansioni esercitate secondo il CCNL applicabile, non rientra tra le irregolarità in materia di lavoro e legislazione sociale che possono essere contestate dall'Ispettorato nell'esercizio del potere di disposizione. A parere del Collegio difatti, diversamente opinando, si finirebbe per consentire all'Ispettorato di sindacare l'esercizio del potere direttivo del datore e di imporre, sotto la minaccia della sanzione pecuniaria, una determinata e permanente conformazione al rapporto di lavoro. Per tali ragioni, il Tribunale ha accolto il ricorso ed ha conseguentemente annullato il verbale ispettivo, in quanto viziato da eccesso di potere, per avere l'Amministrazione agito oltre i limiti previsti per il provvedimento dispositivo di cui all'art. 14 del D.Lgs. 124/2004.

Il Forum "Quali riforme per la ripartenza -

L'evoluzione del diritto del lavoro e l'importanza della formazione" è sponsorizzato da **One LAVORO**, la soluzione digitale di Wolters Kluwer per i **Consulenti del Lavoro** e gli **HR manager**.

One LAVORO ti fornisce **approfondimenti e notizie** su assunzioni agevolate, sblocco dei licenziamenti, ammortizzatori sociali e molti altri articoli e contenuti per approfondire tutte le tematiche e le novità della normativa sul lavoro.

Approfondisci i temi del Forum con One LAVORO: chiedi una **prova gratuita** di 30 giorni [QUI](#) per

accedere a tutti i contenuti della soluzione.

Le considerazioni contenute nel presente contributo

sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di appartenenza

Lavoro e Previdenza

Adeguamento alle direttive UE

Fondi pensione: la road map degli adempimenti

di Giuseppe Rocco - Esperto previdenziale

Alla luce delle diverse novità UE che hanno interessato i fondi pensione, è previsto un fitto calendario di scadenze nei prossimi mesi per le forme pensionistiche complementari. Di particolare rilievo sono gli adempimenti legati alla governance dei fondi pensione negoziali e preesistenti con soggettività giuridica, così come la relativa politica di remunerazione. Articolato è anche il cronoprogramma delle scadenze per i fondi pensione aperti che prevede, da ultimo, l'implementazione dell'area riservata sul sito web. Qual è il quadro cronologico degli adempimenti a seguito del recepimento della direttive UE?

I **fondi pensione** sono interessati da una profonda evoluzione normativa, dall'adeguamento al recepimento della **direttiva IORP 2** a quello della **direttiva SHRD 2**, con una serie di adempimenti cui far fronte nell'immediato futuro. Procediamo per tipologia di forma previdenziale individuando il quadro complessivo degli adempimenti per, dir così, *erga omnes*.

Fondi pensione negoziali e preesistenti

Partendo dalle forme collettive più diffuse, vale a dire i fondi pensione negoziali e preesistenti, e consultando anche lo specifico **scadenziario** predisposto dal **Mefop**, vanno evidenziati in primo luogo gli adempimenti alla luce di IORP 2 del relativo decreto legislativo di recepimento del 13 dicembre 2018, n. 147 e della conseguente Deliberazione COVIP del 29 luglio 2020. È da ricordare in premessa come il "combinato disposto" dei diversi provvedimenti riserva specifica attenzione ai profili relativi alla **governance** dei fondi pensione negoziali e preesistenti con soggettività giuridica, essendo numerose le novità che hanno interessato tale ambito.

Nelle direttive COVIP, in particolare, sono esaminati i **requisiti generali** in materia di sistema di governo previsti per i predetti fondi pensione, analizzando ciascuna delle funzioni fondamentali individuate dal Decreto n. 147/2018, nonché i sistemi a esse connessi, anche in relazione alle funzioni e ai sistemi attualmente esistenti secondo l'assetto organizzativo già delineato dalla Covip in precedenti documenti, al fine di evitare sovrapposizioni. Viene specificato poi che non vi è un modello unico di *governance* cui uniformarsi, spettando all'organo di amministrazione di ciascun fondo pensione definire, entro i margini di flessibilità consentiti dalla normativa, la propria organizzazione nel modo più adeguato alle caratteristiche del fondo. Viene affrontato poi il "nodo" della **politica di remunerazione** che riguarda anche i soggetti ai quali sono esternalizzate le attività del fondo pensione. Per quanto riguarda i fornitori, nella politica di remunerazione si prende a riferimento il corrispettivo pattuito per la

fornitura del servizio e non anche la remunerazione, a carico del fornitore, delle risorse di cui lo stesso si avvale.

È poi precisato che eventuali **incarichi a titolo gratuito** potranno essere previsti ove ciò non contrasti con una gestione sana, prudente ed efficace del fondo; la politica di remunerazione deve darne specifica indicazione. Le misure volte a evitare i conflitti di interesse, da indicarsi nella politica di remunerazione, dovranno necessariamente comprendere anche gli eventuali incarichi svolti a titolo gratuito.

Andando agli adempimenti in itinere si citano allora entro il prossimo mese di luglio la predisposizione del **Documento sul sistema di governo**, che va pubblicato unitamente al bilancio 2020 (in base al Decreto milleproroghe dello scorso febbraio, l'assemblea per l'approvazione del bilancio 2020 deve essere convocata entro giugno 2021 e potrà essere svolta con modalità telematiche entro il 31 luglio 2021) e quella del **Documento politiche di governance**. Sempre entro luglio 2021, con riferimento alle politiche di remunerazione, va poi predisposto il Documento sul sistema di governo con indicazione della coerenza della stessa con la **politica di integrazione sui rischi di sostenibilità**.

Fondi pensione aperti

Per quel che riguarda i fondi pensione aperti, anch'essi devono pubblicare entro luglio 2021 il Documento sul sistema di governo ed entro il 30 giugno devono procedere a una prima **valutazione del rischio**. Alla luce della Deliberazione Covip del 13 gennaio 2021, si prevede, infatti, come sotto il profilo dei rischi, tutte le società debbano individuare, in conformità al Decreto n. 252/2005, i rischi cui è esposto il fondo pensione aperto e quelli che gravano sugli aderenti e beneficiari e che tali rischi debbano essere tenuti presenti nel sistema di gestione dei rischi.

Adempimenti per tutte le forme previdenziali

Andando poi agli adempimenti riferiti a tutte le forme previdenziali, va ricordato in primo luogo, alla

luce delle nuove Disposizioni Covip in materia di trasparenza, come **dal 1° maggio** devono essere state predisposte le altre **informative in corso d'anno**. Il riferimento puntuale è alla perdita dei requisiti di partecipazione e al trasferimento in caso di modifiche peggiorative delle condizioni economiche e di modifiche delle caratteristiche delle forme pensionistiche complementari (per i fondi pensione aperti e per i PIP) in merito alla possibilità di trasferire la posizione maturata presso altra forma pensionistica complementare anche prima che siano decorsi due anni dall'iscrizione e a titolo gratuito. Altra ipotesi contemplata è poi il caso di **posizioni nulle** con riferimento al quale la forma pensionistica complementare/società fornisce un'informativa all'aderente non versante in merito alla risoluzione del contratto, salvo che lo stesso non provveda a riattivare la contribuzione entro il termine indicato.

Entro il **31 maggio** andava poi predisposta la **nuova Nota informativa**. Come specifica la COVIP, i contenuti sono stati ridotti e semplificati anche in termini di linguaggio utilizzato senza compromettere però la

possibilità per l'aderente di accedere a tutte le informazioni, in quanto sono state inserite indicazioni in merito a dove e come trovare ulteriori documenti e/o informazioni utili.

È stata inoltre **rivista** completamente la **forma grafica**, al fine di aumentare l'efficacia dell'informativa. *Last but not least*, si è prevista un'apposita **Appendice** dedicata all'informativa sulla **sostenibilità**, da consegnare anch'essa in fase di adesione.

La deadline del 31 maggio è differita al 30 giugno con riferimento ai fondi (particolarmente i preesistenti) con gestione in tutto o in parte assicurativa. Entro il **31 luglio**, solo per quest'anno, dal momento che dal 2022 ci si ricollocherà nella canonica scadenza del 31 marzo, va inviata la nuova comunicazione periodica annuale. Sempre entro la medesima scadenza di fine luglio va predisposta la specifica **Informativa sulla sostenibilità** di cui al Regolamento UE n. 2088/2019. Va ancora ricordato come entro giugno 2022 va implementata l'area riservata dei siti *web*.

Forme pensionistiche complementari: cronoprogramma degli adempimenti

Forme pensionistiche obbligate	Decorrenza-Scadenza	Documento
Fondi pensione negoziali e fondi pensione preesistenti Entro maggio 2021 Entro luglio 2021 Entro giugno 2022	Dal 1° maggio	Informative in corso d'anno
	Nuova Nota informativa con Appendice sostenibilità	
	· Documento sul sistema di governo · Documento politiche di governance · Documento sul sistema di governo con indicazione della coerenza della stessa con la politica di integrazione sui rischi di sostenibilità · Invio agli aderenti della comunicazione periodica annuale	
	· Informativa sulla sostenibilità · Implementazione area riservata sito <i>web</i>	
Fondi pensione aperti Entro maggio 2021 Entro giugno 2021 Entro luglio 2021 Entro giugno 2022	Dal 1° maggio	Informative in corso d'anno
	Informative in corso d'anno	
	Prima valutazione del rischio	
	· Documento sul sistema di governo · Invio agli aderenti della comunicazione periodica annuale	
	Implementazione area riservata sul sito <i>web</i>	

Lavoro e Previdenza

Circolare INPS

Contributi maggio artigiani e commercianti: versamento ad agosto senza maggiorazioni

Con la circolare n. 85 del 2021, l'INPS torna ad occuparsi del differimento del termine per il versamento della prima rata di contribuzione previdenziale e assistenziale dovuta dai lavoratori autonomi e dai liberi professionisti iscritti alle gestioni autonome speciali dell'INPS e alle casse previdenziali professionali autonome, che abbiano percepito nel periodo d'imposta 2019 un reddito complessivo lordo imponibile ai fini IRPEF non superiore a 50.000 euro e abbiano subito un calo del fatturato o dei corrispettivi nell'anno 2020 non inferiore al 33 per cento rispetto a quelli dell'anno 2019. Il recupero del versamento, se dovuto, potrà essere effettuato entro il 20 agosto senza sanzioni né interessi.

L'INPS, con la circolare n. 85 del 10 giugno 2021, interviene in merito al differimento al 20 agosto 2021 del termine di pagamento della rata dei **contributi artigiani e commercianti** oggetto di tariffazione 2021 avente scadenza originaria il 17 maggio 2021.

Ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, l'Istituto fa presente che il versamento delle somme richieste con l'emissione 2021 dei contributi previdenziali dovuti con scadenza il 17 maggio 2021, può essere effettuato entro il 20 agosto 2021, senza alcuna maggiorazione.

E' ufficiale, dunque, che sui versamenti suddetti effettuati entro la data del 20 agosto 2021 non verranno applicate sanzioni civili o interessi.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, circolare 10/06/2021, n. 85

Lavoro e Previdenza

Circolari INPS

Artigiani e commercianti: chiarimenti su reddito imponibile soci srl

L'INPS, con la circolare n. 84 del 2021, interviene riguardo la corretta determinazione dell'imponibile

contributivo per le Gestioni degli artigiani e degli esercenti attività commerciali. Sulla base di quanto stabilito dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, che a sua volta si è allineato a quanto sancito dalla Corte di Cassazione, l'Istituto chiarisce che l'Istituto specifica che devono essere esclusi dalla base imponibile contributiva i redditi di capitale attribuiti agli iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali derivanti dalla partecipazione a società di capitali nella quale i lavoratori autonomi non svolgono attività lavorativa.

Nella circolare n. 84 del 10 giugno 2021, l'INPS fornisce indicazioni riguardo la base imponibile per i soci lavoratori di **società a responsabilità limitata (S.r.l.)**, iscritti in quanto tali alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali. Essa è costituita dalla parte del reddito d'impresa dichiarato dalla S.r.l. ai fini fiscali e attribuita al socio in ragione della quota di **partecipazione agli utili**, prescindendo dalla destinazione che l'assemblea ha riservato a detti utili e, quindi, ancorché non distribuiti ai soci. A recepimento delle indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali l'Istituto specifica che devono essere esclusi dalla base imponibile contributiva i redditi di capitale attribuiti agli iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti **attività commerciali** derivanti dalla partecipazione a società di capitali nella quale i lavoratori autonomi non svolgono attività lavorativa.

Per i soci di società commerciali la condizione essenziale perché sorga l'obbligo contributivo nella Gestione degli artigiani e dei commercianti è quella della "partecipazione personale al lavoro aziendale", mentre "la sola percezione di utili derivanti da una mera partecipazione (senza lavoro) in società di capitali non può far scattare il rapporto giuridico previdenziale, atteso che il reddito di capitale non rientra tra quelli costituzionalmente protetti, per il quale la collettività deve farsi carico della libertà dai bisogni (tra i quali rientra il diritto alla pensione al termine dell'attività lavorativa)".

Ne consegue che gli utili derivanti dalla mera partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività lavorativa, disciplinati dal Testo unico delle imposte sui redditi tra i **redditi di capitale**, non sono ascrivibili alle disposizioni di cui all'articolo 3-bis del decreto-legge n. 384/1992.

Le nuove indicazioni fornite in merito alla determinazione della base imponibile hanno effetto con decorrenza a partire dall'anno di imposta 2020.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, circolare 10/06/2021, n. 84

Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

Fondo di solidarietà settore aereo: stanziamento esteso ai trattamenti non in deroga

Con il messaggio n. 2241 del 2021, l'INPS fa presente che le risorse assegnate per il 2021 al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale possono essere utilizzate per il finanziamento di tutte le tipologie di prestazioni erogate dal Fondo, non soltanto per i trattamenti in deroga.

L'INPS, nel messaggio n. 2241 del 10 giugno 2021, fornisce ulteriori chiarimenti riguardo il Fondo di solidarietà per il settore del **trasporto aereo** e del sistema aeroportuale con riferimento ai trattamenti di **integrazione salariale in deroga** riconosciuti per effetto di sospensioni o riduzioni delle attività produttive intervenute nel periodo dal 1° aprile 2021 al 31 dicembre 2021.

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha chiarito che dette risorse possono essere utilizzate per il finanziamento di tutte le tipologie di prestazione erogate dal Fondo e dunque non soltanto per il finanziamento dei trattamenti in deroga.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 10/06/2021, n. 2241

Lavoro e Previdenza

Dal Ministero del lavoro

Smart working: lavoratori computabili per la quota di riserva dei disabili

I lavoratori in smart working non possono essere esclusi dal computo per la determinazione della quota di riserva prevista per il collocamento obbligatorio dei disabili. E' quanto ha chiarito il Ministero del lavoro con l'interpello n. 3 del 2021 in risposta ad un quesito posto dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro. La deroga resta dunque ammessa solo per i lavoratori ammessi al telelavoro, espressamente esclusi "dal computo dei

limiti numerici previsti da leggi e contratti collettivi per l'applicazione di particolari normative ed istituti".

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con l'interpello n. 3 del 9 giugno 2021, su richiesta del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei **Consulenti del lavoro**, ha fornito chiarimenti sulla possibile esclusione dei dipendenti in **smart working** dalla base di computo dell'organico aziendale per la determinazione del numero dei soggetti disabili da assumere ai sensi della legge n. 68/1999.

Collocamento obbligatorio e quota di riserva

L'obbligo di assunzione delle persone **disabili** per i datori di lavoro pubblici e privati trova espressa indicazione nella legge n. 68/99 che definisce le categorie di lavoratori non computabili ai fini del calcolo della quota di riserva, facendo salve peraltro le ulteriori esclusioni previste dalle discipline di settore.

L'articolo 23 del D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 80 sancisce l'esclusione dei "lavoratori ammessi al telelavoro dal computo dei limiti numerici previsti da leggi e contratti collettivi per l'applicazione di particolari normative ed istituti".

Esclusività della riserva di legge

Il Ministero del lavoro non ritiene ammissibile, ai fini dell'applicazione dei criteri di computo dell'organico aziendale, l'assimilazione dei lavoratori ammessi al **telelavoro** a quelli in smart working, che dunque sono inclusi dalla determinazione della **quota di riserva**.

I **casi di esclusione** contemplati dall'articolo 4, comma 1, della legge n. 68/1999, avendo carattere tassativo, non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva, come specificato dalla Corte di Cassazione con sentenza del 4 febbraio 2016 n. 2210.

L'inserimento "a pieno titolo" dei lavoratori agili nell'organico aziendale sostiene il Ministero del lavoro, è "suffragato da una ricostruzione sistematica della normativa vigente sui **criteri di computo** dell'organico aziendale in ambiti applicativi diversi da quello delle assunzioni obbligatorie, come ad esempio in materia di integrazione salariale (a titolo esemplificativo si veda l'articolo 20 del D.Lgs. n. 148/2015 per l'erogazione del trattamento CIGS), che non escludono espressamente tale categoria di lavoratori ai fini della determinazione dei limiti numerici".

Pertanto, laddove fosse ritenuta possibile l'esclusione dal computo dell'organico aziendale dei lavoratori in smart working, in assenza di un'espressa previsione in tal senso all'interno dell'ordinamento, risulterebbe di fatto pregiudicata in modo significativo la logica inclusiva della normativa speciale sulle assunzioni obbligatorie.

Si ritiene pertanto che i lavoratori agili non possano essere esclusi dal computo per la **determinazione della quota di riserva** ai fini del collocamento obbligatorio.
A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, inter-pello 09/06/2021, n. 3

Lavoro e Previdenza

Dal Consiglio dei Ministri

Lavoratori dello spettacolo: verso il Registro nazionale e il riordino delle tutele

Su proposta del Presidente Mario Draghi, del Ministro della cultura Dario Franceschini e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali Andrea Orlando, è stata approvata la legge delega volta al riordino delle tutele, in particolare degli ammortizzatori sociali destinati ai lavoratori dello spettacolo. Disposta anche l'istituzione di un Registro nazionale dei professionisti operanti nel settore dello spettacolo che si occuperà delle iniziative di formazione e tirocinio del settore.

Nel corso del Consiglio dei Ministri che si è svolto il 10 giugno 2021, su proposta del Presidente Mario Draghi, del Ministro della cultura **Dario Franceschini** e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali **Andrea Orlando**, è stato approvato un disegno di legge che prevede una delega al Governo e altre disposizioni in materia di spettacolo.

Riordino misure di sostegno per i lavoratori dello spettacolo

Con la legge delega si prevede il riordino delle disposizioni di legge in materia di spettacolo e la revisione degli strumenti di sostegno a favore dei lavoratori del settore, in merito alla "attivazione di un tavolo programmatico tra Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo ed ENIT - Agenzia nazionale del turismo, finalizzato all'inserimento delle **attività di spettacolo** nei percorsi turistici in tutto il territorio nazionale".

Inoltre, il disegno di legge prevede la delega al Governo per il riordino e la revisione degli **ammortizzatori sociali**, delle indennità e degli strumenti di sostegno economico temporaneo (SET) in favore dei lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo che prestano, a tempo determinato, attività artistica o tecnica direttamente connessa con la produzione e la

realizzazione di spettacoli, tenuto conto del carattere strutturalmente discontinuo delle prestazioni lavorative e dei lunghi periodi di formazione e preparazione richiesti.

Registro nazionale dello spettacolo

Prevista anche l'istituzione del **Registro nazionale dei professionisti operanti nel settore dello spettacolo**, articolato in sezioni secondo le varie categorie professionali, prevedendo che, in ogni caso, l'esercizio di tali professioni non sia condizionato all'iscrizione al registro.

L'Osservatorio dello spettacolo si attribuisce il compito della promozione e del coordinamento con le attività degli osservatori già istituiti dalle Regioni attraverso:

- la stipula di convenzioni con le Università
- la possibilità di ospitare tirocini formativi curricolari rivolti a studenti iscritti a un corso di laurea o post laurea.

L'INPS attiverà un portale appositamente dedicato alla gestione telematica degli adempimenti previsti in materia di tutela previdenziale e assistenziale dei lavoratori iscritti al Fondo.

A cura della Redazione

Finanziamenti

Esempi di calcolo

Contributo a fondo perduto automatico o alternativo? Cosa conviene

di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

Il decreto Sostegni bis ha affiancato al contributo a fondo perduto previsto dal decreto Sostegni nuove varianti, ampliando la platea dei possibili beneficiari. La scelta tra il contributo automatico o il contributo alternativo dipende da due variabili: il calo di fatturato registrato nel nuovo intervallo temporale compreso dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 rispetto al periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020 e l'aver o meno presentato già istanza per beneficiare del contributo. Qual è la scelta migliore per il contribuente?

Il **decreto Sostegni bis** (D.L. n. 73/2021) disciplina, all'art. 1, le **nuove tipologie di contributi a fondo perduto** di cui possono beneficiare gli operatori economici con partita IVA colpiti dall'emergenza sanitaria Covid-19.

L'intervento legislativo replica le misure di ristoro già varate nel corso dell'ultimo anno attraverso la normativa emergenziale, commisurando l'entità dei sostegni

al calo delle attività colpite dagli effetti della pandemia. In tale contesto va, tuttavia, rimarcato come il nuovo decreto legge **amplia** significativamente sia il novero degli strumenti messi in campo, sia, conseguentemente, la **platea** dei possibili **beneficiari**.

Leggi anche [Contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis: la procedura per ottenerli - Infografica](#)

Tipologie di contributo	Caratteristiche Modalità	
Contributo automatico	Viene concesso, nella medesima forma e nel medesimo ammontare di quello previsto dal decreto Sostegni, salvo un ulteriore conguaglio , a tutti i soggetti che hanno già fruito del precedente fondo perduto. Non va presentata apposita istanza	

Nuovo contributo a fondo perduto alternativo	Viene concesso ai soggetti che hanno già fruito del contributo a fondo perduto con il decreto Sostegni che possano, in alternativa al contributo ordinario (cioè alla ripetizione del contributo già ottenuto), richiedere un (diverso) contributo a fondo perduto. Tale contributo è alternativo a quello ordinario e spetta esclusivamente ai soggetti che: - nel secondo periodo d'imposta antecedente l'entrata in vigore del decreto (2019) non abbiano registrato ricavi superiori ai 10 milioni di euro ; - abbiano subito una perdita del fatturato medio mensile di almeno il 30% nel periodo compreso dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 rispetto al periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.	Viene concesso ai soggetti che non hanno già fruito del contributo a fondo perduto oppure a quello che hanno presentato istanza per beneficiare dello stesso, ma hanno dovuto restituire il contributo ovvero il contributo è risultato indebitamente percepito . Anche in tal caso, il contributo spetta esclusivamente ai soggetti che: - nel secondo periodo d'imposta antecedente l'entrata in vigore del decreto (2019) non abbiano registrato ricavi superiori ai 10 milioni di euro ; - abbiano subito una perdita del fatturato medio mensile di almeno il 30% nel periodo compreso dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 rispetto al periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.	Va presentata apposita istanza
Contributo perequativo	È riconosciuto a favore dei titolari di reddito agrario , nonché di imprese e professionisti con ricavi o compensi non superiori a 10 milioni , e viene misurato in base alla differenza tra il risultato economico conseguito nel 2020 e quello relativo all'anno precedente. Presentazione di apposita istanza		
Inedito e solo eventuale contributo	Viene disposto che, previo accertamento disposto con DM, le eventuali risorse non utilizzate per l'erogazione del contributo a fondo perduto (automatico e alternativo) eccedenti l'importo di 3.150 milioni di euro siano destinate all'erogazione di un contributo a fondo perduto degli operatori economici con ricavi o compensi superiori a 10 milioni ma non a 15 milioni di euro del 2019.		

Tanto premesso, mettiamo a confronto i diversi tipi di contributo per verificare di quale contributo si può beneficiare.

Contributo a fondo perduto automatico

L'art. 1, commi da 1 a 4, del decreto Sostegni bis prevede il riconoscimento automatico del contributo a fondo perduto nella stessa misura di cui si è già beneficiato per effetto dell'applicazione dell'art. 41 del decreto Sostegni, a favore dei soggetti **titolari di partita IVA** attiva alla data di entrata in vigore del decreto (**26 maggio 2021**), senza che sia necessaria la

presentazione all'Agenzia delle Entrate di una nuova istanza.

Il contributo spetta a condizione che i contribuenti **non abbiano già restituito** il precedente contributo ovvero esso **non risulti indebitamente percepito**.

Anche la **modalità di fruizione** resta la medesima scelta dal beneficiario nelle precedenti istanze:

- (i) **erogazione diretta** sul conto corrente bancario o postale, ovvero
- (ii) riconoscimento di un **credito d'imposta** da utilizzare in compensazione tramite modello F24.

Esempio 1

Supponiamo che un'impresa abbia fatturato in media nel 2019 3 milioni di euro che si è ridotto nel 2020 a 1,1 milioni di euro.

Il **calo di fatturato** è quindi **superiore al 30%** (3 milioni di euro - 1,1 milione di euro) = 1,9 milione di euro (36,6%)

Il calo mensile di fatturato è pari a 1,9 milioni di euro/12 mesi = 158.333 euro

Quindi il **contributo spettante** sarà pari a 158.333 x 30% = 47.500 euro

Per effetto di quanto previsto dal decreto Sostegni bis (D.L. n. 73/2021) il contributo dovrebbe essere "duplicato" integralmente a favore del contribuente.

Nuovo contributo a fondo perduto alternativo

Possono beneficiare del nuovo contributo i contribuenti che versano nelle seguenti situazioni:

- a) **non** hanno presentato **istanza** per beneficiare del contributo a fondo perduto di cui al D.L. n. 41/2021;
- b) **hanno presentato istanza** per il contributo del **decreto Sostegni**, ma hanno dovuto restituire lo stesso ovvero il contributo è risultato indebitamente percepito;
- c) hanno beneficiato del contributo previsto dal decreto Sostegni e possono ottenere l'eventuale **maggior valore del contributo se superiore al primo**. In tal caso, il contributo già corrisposto o riconosciuto sotto forma di credito d'imposta dall'Agenzia delle Entrate verrà scomputato da quello da riconoscere.

Esempio 2

Supponiamo che un'impresa abbia fatturato nel 2019 3,3 milioni di euro che si è ridotto nel 2020 a 1 milione di euro.

Il **calo di fatturato** è quindi **superiore al 30%** (3,3 milioni di euro - 1 milione di euro) = 2,3 milioni di euro (30%)

Il **calo mensile di fatturato** è pari a 2,3 milioni di euro

/12 mesi = 191.666 euro

Quindi il contributo di cui il contribuente ha beneficiato è pari a 191.666 euro x 30% = 63.888 euro.

Se nel periodo compreso tra il 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020 è stato registrato un fatturato pari a 4 milioni di euro e nel periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 il fatturato si è ridotto a 1,5 milioni di euro, si è registrato un **calo di 3,5 milioni di euro** (calo del 37,5%).

Il calo del fatturato medio mensile è pari a 1,7 milioni di euro /12 = 291.666 euro.

Quindi il contributo di cui il contribuente dovrebbe beneficiare sarebbe pari a 291.666 euro x 30% = 97.222 euro.

Avendo già il contribuente fruito del contributo, allo stesso spetta la differenza pari a 33.334 euro.

Esempio 3

Supponiamo che un **avvocato** non abbia fruito del contributo a fondo perduto del decreto Sostegni, e che nel periodo compreso tra il 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020 abbia registrato un fatturato pari a 150.000 euro, mentre nel periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 il fatturato è stato pari a 70.000 euro.

Il **contributo spettante** dovrà essere così **calcolato**:

- a. il calo di fatturato è **superiore al 46,6%** (150.000 euro - 70.000 euro) = 80.000 euro
- b. prima di applicare la percentuale di fondo perduto prevista per la propria classe di compensi, bisogna suddividere il dato della **perdita totale di fatturato** per i **12 mesi dell'anno**: 80.000 euro/12 = 6.666 euro;
- c. quindi occorre **applicare la percentuale** prevista dal decreto che nel caso di specie è pari al 70%. Il contributo spettante è pari a 6.666 euro x 70% = 4.666 euro.

Infatti, per i contribuenti che non hanno beneficiato del contributo a fondo perduto ordinario (decreto Sostegni), la **quantificazione del contributo a fondo perduto alternativo** si ha mediante l'applicazione delle seguenti percentuali.

Percentuale del contributo	Intervallo di ricavi e compensi nel 2019
90%	- ricavi o compensi conseguiti nel 2019 non superiori a euro 100.000
70%	- ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 100.000 e fino a euro 400.000
50%	- ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 400.000 e fino a euro 1 milione
40%	- ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 1 milione e fino a euro 5 milioni
30%	- ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 5 milioni e fino a euro 10 milioni.

Anche il nuovo contributo a fondo perduto alternativo **non concorre** alla formazione della **base imponibile**

IRES e IRAP.

Il contributo a fondo perduto, in alternativa

all'erogazione diretta, a **scelta irrevocabile** del contribuente può essere riconosciuto, nella sua totalità, sotto forma di **credito d'imposta**, da utilizzare esclusivamente in compensazione nel modello F24, da presentare mediante i canali telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate. Non si applicano i limiti di compensazione di 700.000 euro (2 milioni solo per l'anno 2021) e di 250.000 euro.

Al fine di ottenere il contributo, i soggetti interessati devono presentare, **esclusivamente in via telematica**, apposita istanza all'**Agenzia delle Entrate**, entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la sua trasmissione. Con apposito provvedimento direttoriale saranno definiti modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione e ogni altro elemento necessario.

I soggetti tenuti alla trasmissione della comunicazione delle **liquidazioni periodiche** dell'IVA sono tenuti a inviare la comunicazione relativa al primo trimestre 2021 **prima della presentazione dell'istanza** per il riconoscimento del contributo.

Contributo a fondo perduto perequativo

Il decreto Sostegni bis ha introdotto anche un innovativo contributo reddituale a fondo perduto, condizionato al **peggioramento del risultato economico d'esercizio** relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, rispetto a quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, in misura pari o superiore alla percentuale definita con apposito decreto ministeriale. In tal caso, quindi, non si fa riferimento esclusivo alla contrazione del fatturato, ma al

calo degli utili.

Ad oggi, tuttavia, detta agevolazione **non risulta ancora fruibile**, dal momento che sia l'ammontare della stessa deve essere determinato applicando una percentuale che sarà definita con apposito decreto alla differenza tra il risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, al netto dei contributi a fondo perduto già fruiti. Al fine di **ottenere il contributo**, i soggetti interessati dovranno presentare, esclusivamente in via telematica, **apposita istanza** all'Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la sua trasmissione. Con apposito **provvedimento direttoriale** saranno definiti **modalità di effettuazione** dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione e ogni altro elemento necessario. La presentazione della richiesta è condizionata alla trasmissione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 entro il 10 settembre 2021.

Inoltre, si segnala che l'importo del contributo non può eccedere 150.000 euro e che detto conguaglio perequativo è subordinato all'autorizzazione dell'UE.

Contributo inedito ed eventuale

Viene disposto che - previo accertamento disposto con D.M. - le eventuali **risorse non utilizzate** per l'erogazione del contributo a fondo perduto (automatico e alternativo) eccedenti l'importo di 3.150 milioni di euro siano destinate all'erogazione di un contributo a fondo perduto degli **operatori economici** con ricavi o compensi superiori a 10 milioni **ma non a 15 milioni di euro** del 2019.

Impresa

Nuovi modelli di business

Controllo di gestione: intelligenza artificiale sempre più strategica per le imprese

di Alessandro Tullio - Docente di Programmazione e Controllo, Analisi dei Costi e Business Intelligence, di Andrea Silvestri - Innovation Manager e Data Scientist

Nei momenti di incertezza, come l'attuale emergenza economico-sanitaria causata dal Covid-19, diventa essenziale per le imprese adottare tecnologie innovative per migliorare il controllo di gestione e la pianificazione finanziaria. Per raggiungere questo obiettivo CFO, controller e consulenti aziendali possono utilizzare una combinazione di strumenti hi tech, come l'intelligenza artificiale, il machine learning e la business intelligence per prendere decisioni operative e strategiche in base ai migliori dati disponibili. Preparare l'azienda al futuro del business e cogliere appieno le potenzialità offerte dalle nuove tecnologie diventano, quindi, attività irrinunciabili per chi ha responsabilità decisionali di natura operativa e strategica. Se ne parlerà durante il Master organizzato da Wolters Kluwer "L'intelligenza artificiale a supporto della business intelligence: la tecnologia per il controllo di gestione", al via dal 17 giugno.

Molte aziende hanno software gestionali tradizionali ed ERP, oltre sistemi di tipo operativo (CRM o software per la produzione e qualità), spesso tra loro non collegati e con dati che generalmente richiedono tempi e costi per realizzare data entry manuali.

Suddetti software, di fatto, assomigliano a veri e propri archivi informatici, utilizzati più per **conservare i dati** piuttosto che per **elaborare informazioni**. La dimostrazione palese di quanto descritto sta nelle continue richieste di estrazione di dati e relative query, spesso ad utilizzo individuale, delle persone operanti in azienda e/o delle singole funzioni, al punto tale che si creano sovente **discordanze di dati** tra quelli elaborati dall'area amministrazione e controllo di gestione e quelli provenienti dalle singole aree funzionali dell'impresa.

La conseguenza è nella ricerca di supplire alla suddetta **discordanza** o, addirittura, alla **mancanza organizzativa dei dati** con l'utilizzo del foglio elettronico che certamente garantisce una buona flessibilità, ma genera spesso **tempi e costi elevati** di elaborazione, rischi rilevanti di **errori** non facilmente individuabili, mancanza di navigabilità del dato, limite fisiologico alla quantità di dati che possono essere inseriti in un singolo documento, nonché una totale carenza della cultura dell'informazione condivisa.

"Non voglio che gli addetti alla pianificazione finanziaria dedichino il loro tempo a importare, esportare e manipolare dati, **voglio che si concentrino su ciò che questi dati comunicano**" ha puntualizzato in un'intervista di qualche tempo fa il direttore finanziario di Adobe Mark Garrett. Come dargli torto!

Controllo di gestione e nuove tecnologie

Esistono strumenti indispensabili per la **sopravvivenza**

delle imprese, soprattutto in momenti in cui l'incertezza è dominante. La combinazione di strumenti così detti tech (**intelligenza artificiale, machine learning e business intelligence**), con processi (organizzazione) e con competenze (Know How) che ci aiutano a trasformare il flusso di dati in decisioni migliori e tempestive, consente di intercettare i bisogni ed i comportamenti delle direzioni aziendali e prendere oculate decisioni operative, tattiche o strategiche in base ai migliori dati disponibili. L'unica strada percorribile per la **semplificazione** e per l'**efficacia applicativa**, anche per le PMI, è l'implementazione di strumenti di business intelligence, in grado di modificare sensibilmente le strategie ed i modelli di business delle imprese.

I sistemi di business intelligence possono, quindi, essere considerati quale processi conclusivi dell'architettura dei sistemi informativi aziendali, poiché consentono di processare una enorme mole di dati ricorrendo all'automazione ed all'aggregazione dei medesimi e consentono di realizzare, in totale autonomia, vere e proprie **analytics** a supporto del processo decisionale. La quantità di dati generati giornalmente dal sistema delle imprese comporta un rilevante cambiamento nelle organizzazioni aziendali le quali si devono affidare sempre di più all'**intelligenza artificiale** ed ai modelli di apprendimento automatico per scoprire informazioni che prima non potevano o non sapevano di ottenere. L'intelligenza artificiale con il **machine learning** permette di assorbire, processare ed elaborare dati in modo tale che, considerando i risultati delle esperienze pregresse, possa dedurre le relazioni e, di conseguenza, fare previsioni. In altri termini, l'intelligenza artificiale ridimensiona i compiti ripetitivi nei processi aziendali e consente individuare le mansioni a maggior

valore aggiunto.

[IMAGE]Master_IA_550.jpg[/IMAGE]

Acquisire metodi innovativi di programmazione e controllo attraverso l'utilizzo di strumenti di **business intelligence** a supporto delle decisioni strategiche di **grandi aziende** ma anche di **PMI** è una necessità assoluta per tutti gli attori interni o esterni all'impresa con il compito di trasformare i dati in informazioni attraverso tecnologie digitali.

Scopri il **nuovo Master** L'intelligenza artificiale a supporto della business intelligence: la tecnologia per il controllo di gestione.

L'intelligenza artificiale in aiuto di CFO e controller

Sorge, quindi, spontanea una domanda: ma cosa centra un CFO, un controller o un **consulente aziendale** con l'intelligenza artificiale e perché è importante **utilizzare algoritmi** di machine learning integrati in strumenti di business intelligence, per il controllo di gestione?

Primo presupposto ineluttabile: l'uomo non ha l'incredibile capacità di "leggere" contemporaneamente milioni di dati ed ha quindi bisogno di attivare processi grazie ai quali i computer riescono ad analizzare i dati ed "imparare" dagli stessi, cioè il machine learning. In altre parole, l'utilizzo dell'intelligenza artificiale per i responsabili di amministrazione, finanza e controllo finalizzata a fare meglio che già fanno. La tecnologia, quindi, non deve essere percepita quale strumento per sostituire l'essere umano, bensì supporto per sfruttare al massimo le sue competenze. Le operazioni semplici, ripetitive, meccaniche e a basso valore aggiunto sono e saranno compiute dai software, mentre saranno sempre più richieste **competenze e know how** trasversali tra conoscenza della tecnologia e la capacità di utilizzare i dati per le decisioni.

Un **esempio applicativo** di quanto sopra descritto può essere riferito all'**ambito logistico** di un'azienda meccanica che produce macchine e che aveva un **eccessivo** livello di **stock** materie prime e **problemi** di natura

finanziaria.

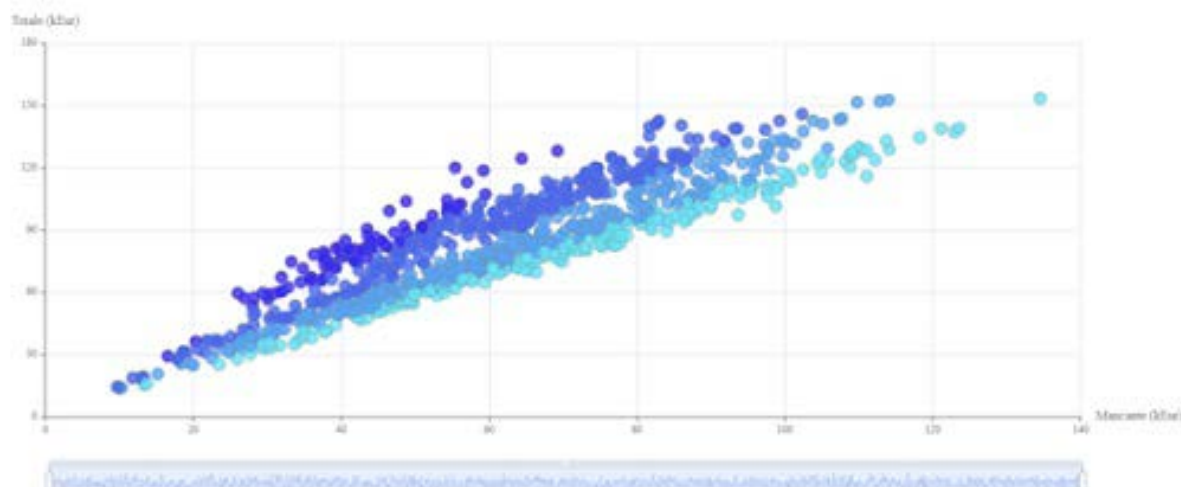
Si sa quanto sia complessa e difficile la **gestione del magazzino**. E' facile perdere di vista, non solo il quantitativo dei codici articoli presenti, ma anche quanto sia il loro tempo di rotazione.

Con l'aiuto di **algoritmi trasversali** è possibile:

- raccogliere ed **organizzare gli articoli presenti** in anagrafica;
 - **agganciare i listini** per avere i prezzi di acquisto aggiornati;
 - incrociare questi dati con le distinte base di ciascuna macchina;
 - prelevare tutte le informazioni sui dati di magazzino presenti.
- Inoltre, con l'utilizzo dell'intelligenza artificiale, è possibile incrociare tutte le suddette informazioni, per poter trovare la **combinazione di macchine** che è più **"conveniente"** produrre in base ai seguenti obiettivi:
- diminuire il più possibile il valore del magazzino (a valore o a quantità);
 - spendere il meno possibile per completare un numero predefinito di macchinari;
 - produrre le macchine che hanno un margine maggiore (percentuale o assoluto).

E' in questa **simbiosi uomo-macchina** che vengono maggiormente valorizzati sia il valore decisionale dell'uno sia quello computazionale dell'altra. In questo modo non solo si ottimizzano i processi acquisti e produzione, ma si facilita anche il processo decisionale delle vendite, simulando con la **tecnica del "what if"** e monitorando i margini, quali modelli spingere verso il mercato, con la finalità ultima, ma certamente molto importante, di **generare flussi finanziari** necessari a migliorare la posizione finanziaria netta (PFN) dell'impresa.

Il sensore **"Configurazioni"**, illustrato di seguito, mostra il risultato di quanto sopra descritto con l'applicazione dell'intelligenza artificiale al magazzino dell'azienda meccanica succitata.

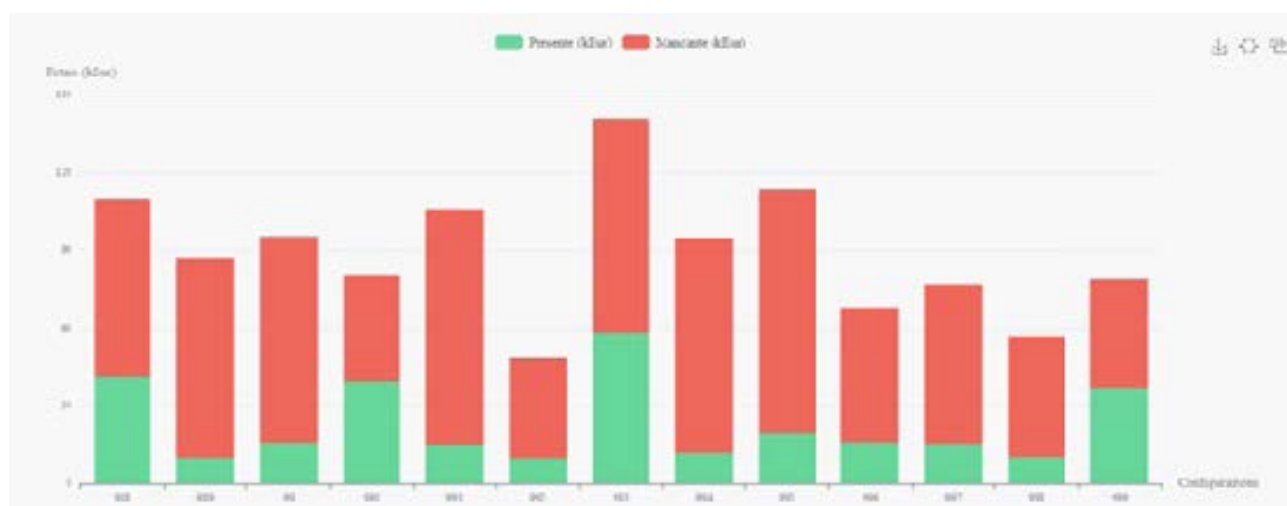


Fonte: BizTOOL

Nell'ipotesi di voler produrre contemporaneamente 3 macchine, il grafico mostra tutte le possibili **configurazioni di output**, analizzando le combinazioni delle macchine producibili. Queste vengono mostrate nel grafico a scatter, disponendole secondo il valore mancante di componenti ed il valore totale della combinazione di macchine, ovvero le parti della distinta base di ogni macchina già presente in magazzino rispetto a

quella totale. La graduazione del colore (da azzurro a blu), inoltre, suddivide le possibilità secondo il valore percentuale di componentistica già presente in magazzino (% di completamento macchina).

Ancor più esplicativo, poi, è il **sensore** che segue, che entra nel dettaglio delle singole configurazioni delle macchine da produrre, mostrando più chiaramente il risultato caso per caso.



Fonte: BizTOOL

Ogni colonna del sensore rappresenta una **diversa configurazione di macchine** con la parte in verde che mostra il valore della componentistica presente in magazzino e la parte rossa quella da acquistare per completarla.

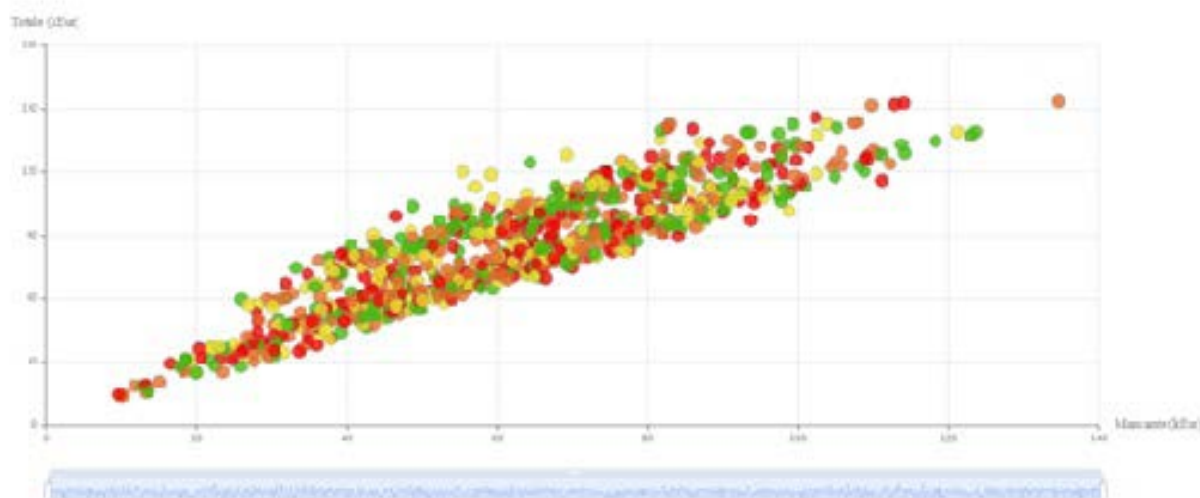
Per individuare gli ordini di materie prime (componentistica) necessarie per produrre la miglior combinazione possibile di macchine considerando il valore

mancante in stock è fondamentale tener in considerazione il margine prodotto da ciascuna configurazione. Per avere una indicazione efficace, la business intelligence procura anche il sensore che segue e che mostra il medesimo grafico precedente, andando però a sfruttare i vari colori, per raggruppare le differenti marginalità. In tal caso, eseguendo il drill down su pallini verdi si avrà la **visione delle migliori combinazioni possibili** ed ovviamente i pallini rossi indicheranno la

peggiore delle situazioni.

Questo strumento risulta di grande efficacia per evitare di prendere decisioni affrettate ed a volte sbagliate basate solo sulle informazioni inerenti la

componentistica mancante per ciascuna combinazione di macchine senza valutare con attenzione l'effetto sul conto economico aziendale prodotto dall'analisi delle marginalità.



Fonte: BIzTOOL

Dalle **analytics** ora illustrate la direzione aziendale può prendere decisioni tali da **ottimizzare il valore del magazzino materie prime**, adeguare le politiche commerciali e migliorare sensibilmente la posizione finanziaria aziendale. La linea blu del grafico sotto

riportato mostra come, grazie all'utilizzo dell'intelligenza artificiale applicata al sensore "**configuratore di magazzino**" sopra descritto, sia stato possibile in pochi mesi ridurre di oltre il 30% il valore di stock delle materie prime.



Fonte: BIzTOOL

Infine, l'**impatto finanziario** derivante dalle decisioni aziendali attuate seguendo le informazioni generate dalle analytics suddette è alquanto rilevante. La forte riduzione delle scorte di materie prime (area giallo

chiaro nel grafico riportato di seguito) realizzata in pochi mesi con scelte meditate circa le migliori combinazioni delle macchine da produrre e vendere ha generato un flusso finanziario molto positivo.

[IMAGE]Immagine5.jpg[/IMAGE]

Fonte: BizTOOL

Il sensore tiene conto delle rotazioni medie delle materie prime (DIO mp - Days Inventory Outstanding), di quella dei semilavorati (DIO wip), di quella dei prodotti finiti (DIO fp), delle rotazioni medie di incasso

dai clienti (DSO - Days Sales Outstanding) e delle rotazioni medie di pagamento dei fornitori (DPO - Days Payables Outstanding). In altri termini, produce le informazioni per il monitoraggio del **ciclo finanziario** così come riportato nello schema che segue:



Fonte: BizTOOL

In sintesi, riassume, in giorni, i risultati complessivi della gestione del capitale circolante netto e la sua durata finanziaria “netta”, cioè il **ciclo di conversione della liquidità** calcolato come $DIO + DSO - DPO$, dove:

- **DIO** indica i giorni di magazzino;
- **DSO** indica i giorni di dilazione concessi ai clienti;

- **DPO** indica i giorni di dilazione concessi dai fornitori. Preparare l'azienda al **futuro del business**, cogliere a pieno le potenzialità offerte dalla tecnologia e coordinare i propri obiettivi con gli sviluppatori di algoritmi (data scientist) diventano attività irrinunciabili per chi si occupa di controllo di gestione ed assume ad avere **responsabilità decisionali in azienda** sia di natura operativa che strategica.

Impresa

Dal Consiglio dei Ministri

Istituita l'Agenzia per la cybersicurezza nazionale

Il Consiglio dei Ministri del 10 giugno 2021 ha approvato un decreto-legge che introduce disposizioni urgenti in materia di cybersicurezza e definisce l'architettura nazionale di cybersicurezza. Il decreto istituisce l'Agenzia per la cybersicurezza nazionale che opererà sotto la responsabilità del Presidente del Consiglio dei ministri e dell'Autorità delegata per la sicurezza della Repubblica e in stretto raccordo con il Sistema di informazione per la sicurezza della Repubblica.

Il Consiglio dei Ministri del 10 giugno 2021, su proposta del Presidente **Mario Draghi**, ha approvato un decreto-legge che introduce disposizioni urgenti in materia di cybersicurezza, definizione dell'architettura nazionale di cybersicurezza e istituzione dell'Agenzia per la cybersicurezza nazionale (ACN).

Il provvedimento completa la **strategia di cyber-resilienza nazionale**, avviata con la disciplina sul perimetro cibernetico, e accresce, attraverso la promozione della cultura della sicurezza cibernetica, la consapevolezza del settore pubblico, privato e della società civile sui rischi e le minacce cyber.

In particolare il decreto stabilisce che l'Agenzia per la cybersicurezza nazionale opererà sotto la responsabilità del Presidente del Consiglio dei ministri e dell'Autorità delegata per la sicurezza della Repubblica e in stretto raccordo con il Sistema di informazione per la sicurezza della Repubblica e sarà tra l'altro incaricata di:

- esercitare le funzioni di Autorità nazionale in materia di cybersecurity, a tutela degli interessi nazionali e della resilienza dei servizi e delle funzioni essenziali dello Stato da minacce cibernetiche;
- sviluppare capacità nazionali di **prevenzione, monitoraggio, rilevamento e mitigazione**, per far fronte agli incidenti di sicurezza informatica e agli attacchi informatici, anche attraverso il Computer Security Incident Response Team (CSIRT) italiano e l'avvio operativo del Centro di valutazione e certificazione nazionale;
- contribuire all'innalzamento della **sicurezza** dei sistemi di Information and communications technology (ICT) dei soggetti inclusi nel perimetro di sicurezza nazionale cibernetica, delle pubbliche amministrazioni, degli operatori di servizi essenziali (OSE) e dei fornitori di servizi digitali (FSD);
- supportare lo **sviluppo** di competenze industriali,

tecnologiche e scientifiche, promuovendo progetti per l'innovazione e lo sviluppo e mirando a stimolare nel contempo la crescita di una solida forza di lavoro nazionale nel campo della cybersecurity in un'ottica di autonomia strategica nazionale nel settore;

- assumere le funzioni di interlocutore unico nazionale per i soggetti pubblici e privati in materia di misure di sicurezza e attività ispettive negli ambiti del perimetro di sicurezza nazionale cibernetica, della sicurezza delle reti e dei sistemi informativi (direttiva NIS), e della sicurezza delle reti di comunicazione elettronica.

Il decreto inoltre:

- istituisce il **Comitato interministeriale per la cybersicurezza (CIC)**;
- attribuisce specifici poteri di controllo al **Comitato parlamentare per la sicurezza della Repubblica (COPASIR)**;
- individua l'Agenzia quale **Centro nazionale di coordinamento italiano**, che si interfacerà con il "Centro europeo di competenza per la cybersicurezza nell'ambito industriale, tecnologico e della ricerca" di recente istituzione, concorrendo ad aumentare l'autonomia strategica europea nel settore.

A cura della Redazione

Impresa

Dalla Commissione Europea

Trasporto ferroviario: approvato l'aiuto di 150 milioni di euro

La Commissione europea con un comunicato stampa del 10 giugno 2021, informa che ha approvato un regime italiano da 150 milioni di euro a sostegno del settore del trasporto ferroviario di merci e del settore del trasporto ferroviario commerciale di passeggeri nel contesto della pandemia di coronavirus. La misura consente di ridurre i canoni pagati dagli operatori dei due settori in questione per accedere all'infrastruttura ferroviaria nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2021.

La Commissione europea con un comunicato stampa del 10 giugno 2021, informa che ha approvato un regime italiano da **150 milioni di euro** a sostegno del settore del **trasporto ferroviario** di merci e del settore del trasporto ferroviario commerciale di passeggeri nel contesto della pandemia di coronavirus.

La misura consente di **ridurre i canoni pagati** dagli operatori dei due settori in questione per accedere all'infrastruttura ferroviaria nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 aprile 2021.

La misura fa seguito all'approvazione da parte della Commissione, nel marzo 2021, di un regime volto a ridurre i canoni di accesso alle linee ferroviarie nel periodo compreso tra il 10 marzo e il 31 dicembre 2020. Scopo della misura è aiutare gli operatori ferroviari a far fronte alla difficile situazione causata dalla pandemia di coronavirus, preservandone la **competitività** e conservando i benefici del trasferimento del traffico dalla strada alla ferrovia conseguito prima della pandemia di coronavirus.

La Commissione ha valutato la misura alla luce delle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato, in particolare l'articolo 93 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea e le linee guida della Commissione del 2008 sugli aiuti di Stato alle imprese ferroviarie, in combinato disposto con il regolamento (UE) 2020/1429.

In particolare la Commissione ha constatato che la misura è proporzionata e necessaria per conseguire l'obiettivo perseguito, precisamente quello di sostenere il **trasferimento modale dalla strada alla ferrovia**, senza provocare **indebite distorsioni della concorrenza** e pertanto, essendo conforme alle norme dell'Unione sugli aiuti di Stato, ha ritenuto utile approvarla.

A cura della Redazione

Impresa

Dalla Corte Costituzionale

Aggio sulla riscossione: necessario l'intervento del legislatore

La Corte Costituzionale nella sentenza n. 120/2021 del 10 giugno 2021 ha dichiarato che il legislatore è tenuto a valutare se l'istituto dell'aggio mantenga ancora «una sua ragion d'essere, posto che rischia di far ricadere su alcuni contribuenti, in modo non proporzionato, i costi complessivi di un'attività ormai svolta quasi interamente dalla stessa amministrazione finanziaria e non più da concessionari privati, o non sia piuttosto divenuto anacronistico e costituisca una delle cause di inefficienza del sistema».

Commissione tributaria provinciale (CTP) di Venezia ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 53, 76 e 97 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337), come sostituito dall'art. 32, comma 1, lettera a), del decreto-legge 29

novembre 2008, n. 185 (Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale), convertito, con modificazioni, nella legge 28 gennaio 2009, n. 2. La disposizione censurata, nella versione ritenuta applicabile al caso di specie, disponeva che «l'attività degli agenti della riscossione è **re-munerata con un aggio**, pari al nove [otto] per cento delle somme iscritte a ruolo riscosse e dei relativi interessi di mora e che è a carico del debitore:

- in misura del 4,65 per cento delle somme iscritte a ruolo, in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella. In tal caso, la restante parte dell'aggio è a carico dell'ente creditore;
- integralmente, in caso contrario».

Sentenza della Corte

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 120/2021 del 10 giugno 2021 ha rilevato che in base al consolidato orientamento della Corte di cassazione l'**aggio** deve essere inteso come «finalizzato non tanto a remunerare le singole attività compiute dal soggetto incaricato della riscossione, ma a coprire i costi complessivi del servizio» e assume «**natura retributiva e non tributaria**», «trattandosi del **compenso per l'attività esattoriale**».

È del tutto evidente, però, che tale remunerazione, deve restare coerente con la sua funzione e non assumere un carattere arbitrario, come invece può facilmente verificarsi nel caso di eccessiva entità del costo del non riscosso addossato al contribuente «solvente». In questa situazione il meccanismo di finanziamento della funzione di riscossione degenera nel paradosso di addossare su una limitata platea di contribuenti, individuati in ragione della loro solvenza (tardiva rispetto alla fase dell'accertamento dei tributi), il peso di una solidarietà né proporzionata, né ragionevole, perché originata, in realtà, dall'ingente costo della « sostanziale impotenza dello Stato a riscuotere i propri crediti » nei confronti dei contribuenti insolventi.

La Corte ha dichiarato inammissibile la questione, ma ha ritenuto opportuno rivolgere un forte monito al legislatore per un urgente intervento di riforma, perché la grave situazione di **inefficienza della riscossione coattiva** incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche: non solo si riflette di fatto sulla ragionevolezza e proporzionalità dell'aggio, ma determina una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario, che è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali.

L'inadeguatezza dei meccanismi legislativi della **riscossione coattiva** nel nostro Paese concorre quindi

a impedire «di fatto» alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all'articolo 3, secondo comma, della Costituzione, perché **un'adeguata riscossione** «è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti». Anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà previsto dall'articolo 2 della Costituzione e in quanto tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri. La Corte Costituzionale mette in evidenza che la necessità di «**un'ampia e organica revisione** dell'intero sistema della riscossione per individuare soluzioni idonee a potenziare l'efficienza della struttura amministrativa e tutelare adeguatamente l'interesse dello Stato» è stata nuovamente evidenziata anche dalla Corte dei conti anche sotto l'ulteriore punto di vista della dimensione dei residui attivi, impropriamente ritenuti di riscossione certa - anche a causa di difetti di gestione e di comunicazione dei dati -, che si riflettono in termini negativi anche sulla stessa affidabilità dei bilanci pubblici.

Il servizio della riscossione coattiva deve quindi essere messo in condizioni di funzionare correttamente secondo i principi di **efficienza e buon andamento**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Corte Costituzionale, sentenza 10/06/2021, n. 120/2021

Impresa

Garante della privacy

Certificazioni verdi: via libera del Garante, con adeguate garanzie

Il Garante della privacy ha dato parere favorevole sullo schema di decreto attuativo, che attiva la Piattaforma nazionale-DGC per il rilascio del green pass, prevedendo adeguate garanzie per l'utilizzo delle certificazioni verdi. In merito alle app per recuperare il green pass, il Garante ha autorizzato l'uso dell'App Immuni, ma ha rinviato l'impiego

dell'App IO a causa delle criticità riscontrate in merito alla stessa.

Il Garante della Privacy all'esito di lunghe e proficue interlocuzioni con il Ministero della salute, ha dato parere favorevole sullo schema di decreto attuativo, che attiva la **Piattaforma nazionale-DGC per il rilascio del green pass**, prevedendo adeguate garanzie per l'utilizzo delle certificazioni verdi.

Come noto il **“certificato verde digitale covid-19”** più conosciuto come **green pass**, è stato introdotto dal decreto “Riaperture” per consentire gli spostamenti tra Regioni e l'accesso a eventi pubblici e sportivi, ed è al momento previsto, nelle zone gialle, anche per partecipare alle feste in occasione di cerimonie civili e religiose.

Sin dall'inizio l'Autorità ha evidenziato al Governo le criticità dell'attuale versione del decreto “Riaperture”, ricordando la necessità di individuare con chiarezza, in sede di conversione in legge del decreto, i casi in cui può essere chiesto all'interessato di esibire la certificazione verde per accedere a luoghi o locali.

Proprio l'attuale indeterminatezza delle circostanze in cui è richiesta l'esibizione del green pass ha favorito l'adozione, da parte di alcune Regioni e Province autonome, di ordinanze che ne hanno imposto l'uso anche per scopi ulteriori rispetto a quelli previsti nel decreto riaperture e nei confronti delle quali il Garante è già intervenuto.

L'Autorità evidenzia inoltre che anche il Regolamento europeo sul green pass, attualmente in fase di adozione, prevede che lo stesso possa essere **utilizzato dagli Stati membri** per finalità ulteriori, rispetto agli spostamenti all'interno dell'Ue, ma solo se ciò è espressamente previsto e regolato da una norma nazionale.

Allo stato attuale l'Autorità, pur valutando positivamente lo schema di Dpcm, che recepisce gran parte delle indicazioni fornite del Garante nel corso delle interlocuzioni con il Ministero della Salute, rileva tuttavia alcuni profili sui quali ritiene necessario un intervento di modifica.

In particolare, il Garante chiede:

- chiarezza sulle **finalità** per le quali potrà essere richiesto il green pass che dovranno essere stabilite con una norma di rango primario;
- la previsione che le certificazioni possano essere **emesse e rilasciate solo attraverso la Piattaforma nazionale-DGC e verificate esclusivamente attraverso l'App VerificaC19**. Tale app infatti è l'unico strumento in grado di garantire l'attualità della validità della certificazione verde, in conformità ai principi protezione dei dati personali, garantendo inoltre che i verificatori possano conoscere solo le generalità

dell'interessato, senza visualizzare le altre informazioni presenti nella certificazione (guarigione, vaccinazione, esito negativo del tampone).

Soddisfatto invece quanto richiesto dal Garante nel corso delle interlocuzioni con il Ministero della salute, in merito ai **soggetti deputati ai controlli** delle certificazioni verdi che saranno chiaramente individuati e istruiti.

Quanto alle modalità con le quali ottenere il green pass, lo schema di decreto prevede che venga messo a disposizione attraverso diversi **strumenti digitali** (sito web della Piattaforma nazionale-DGC; Fascicolo sanitario elettronico; App Immuni; App IO) che permetteranno agli interessati di consultare, visualizzare e scaricare le certificazioni. Inoltre gli interessati potranno rivolgersi anche al medico di famiglia e al farmacista per scaricare la certificazione verde.

In merito alle app per recuperare il green pass, il Garante ha autorizzato **l'uso dell'App Immuni**, ma ha **rinviato l'impiego dell'App IO** a causa delle criticità riscontrate in merito alla stessa.

Infine, con distinto provvedimento, l'Autorità ha ordinato in via d'urgenza alla società PagoPA, in relazione a criticità di ordine generale sul funzionamento dell'App IO, di **bloccare provvisoriamente** alcuni trattamenti di dati effettuati mediante la predetta app che prevedono l'interazione con i servizi di Google e Mixpanel, e che comportano quindi un trasferimento verso Paesi terzi (es. Usa, India, Australia) di dati particolarmente delicati (es. transazioni cashback, strumenti di pagamento, bonus vacanze), effettuato senza che gli utenti ne siano stati adeguatamente informati e abbiano espresso il loro consenso.

A cura della Redazione

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.