

VENERDÌ 10 GIUGNO 2022

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Opzione per il Patent box nel modello Redditi SC 2022 - pag. 2
- Imposta di bollo sulle e-fatture anche per i soggetti minimi - pag. 5
- Rettifiche in materia di transfer price: rileva il full range statistico - pag. 7

## LAVORO E PREVIDENZA

- Reperibilità del lavoratore: in quali casi rientra nell'orario di lavoro - pag. 15
- Bonus formazione 4.0: cambiano le aliquote a vantaggio delle PMI - pag. 17
- Riforma delle pensioni: dopo il bonus di 200 euro, ipotesi di quattordicesima rafforzata - pag. 20

## FINANZIAMENTI

- Export, transizione digitale ed ecologica: dal 12 luglio le nuove domande per PMI e Mid Cap - pag. 26

## IMPRESA

- Controlli sulle imprese: meno ispezioni e più dialogo collaborativo con la PA - pag. 31

## BILANCIO E CONTABILITÀ

- Cooperative: linee guida OIC per la rappresentazione contabile dei ristorni - pag. 34

## IN EVIDENZA

## Opzione per il Patent box nel modello Redditi SC 2022

di Monica Greco - Giornalista, esperta in fiscalità e bilancio

Nel modello Redditi SC 2022 debutta il nuovo regime Patent box, riscritto dalla legge di Bilancio 2022. La scelta del contribuente dovrà essere comunicata "nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce": pertanto, il contribuente potrà optare per il nuovo regime direttamente compilando, nel modello Redditi SC 2022, il rigo OP21; sarà inoltre tenuto a compilare il prospetto del quadro RS dedicato (righe da RS530 a RS532) indicando i dati delle spese agevolate. Le istruzioni del modello Redditi Società di capitali confermano che l'opzione decorre dal periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

L'istituto del Patent box è stato modificato, da ultimo, dalla legge di Bilancio 2022 e le novità apportate sono entrate a tutto campo nei nuovi **modelli Redditi**. L'opzione per fruire della super deduzione prevista dal nuovo regime del Patent box, come precisato nel provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate n. 48243/2022, deve essere comunicata "**nella dichia-**

**razione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce**".

**Leggi anche** Nuovo Patent box: come esercitare l'opzione

Premesso che possono esercitare l'opzione i soggetti titolari di reddito d'impresa - indipendentemente dal tipo di contabilità adottata e dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l'utilizzo dei

## Export, transizione digitale ed ecologica: dal 12 luglio le nuove domande per PMI e Mid Cap

di Giovanna Greco - Dottore commercialista in Vasto

Simest ha riaperto i termini per la presentazione delle domande dei contributi a fondo perduto e dei finanziamenti agevolati Simest del Fondo 394 per la digitalizzazione delle imprese, la transizione ecologica e per l'export. Possono presentare domanda PMI e Mid Cap con sede legale in Italia che, al momento della domanda, abbiano la forma di società di capitali da almeno due esercizi. Le domande vanno inviate a partire dal 12 luglio 2022. L'importo massimo dell'intervento che l'impresa può chiedere è pari al minore tra 1.000.000 di euro e il 25% dei ricavi medi risultanti dagli ultimi due bilanci approvati e depositati. L'impresa può chiedere una quota di cofinanziamento: fino al 25% dell'importo massimo dell'intervento (40% se ha sede al sud).

Con delibera del Comitato agevolazioni di Simest sono stati riaperti i termini per la presentazione delle domande dei **contributi** a fondo perduto e dei **finanziamenti** agevolati Simest del Fondo 394 per la **digitalizzazione** delle imprese, la **transizione ecologica** e per

**l'export.**

L'intervento ha la finalità di sostenere la realizzazione di:

- investimenti **digitali** per una quota minima pari al 50%;
- investimenti volti a promuovere la **sostenibilità** e la **competitività** sui **mercati internazionali**

## Fisco

Dichiarazioni fiscali 2022

## Opzione per il Patent box nel modello Redditi SC 2022

di Monica Greco - Giornalista, esperta in fiscalità e bilancio

Nel modello Redditi SC 2022 debutta il nuovo regime Patent box, riscritto dalla legge di Bilancio 2022. La scelta del contribuente dovrà essere comunicata “nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce”: pertanto, il contribuente potrà optare per il nuovo regime direttamente compilando, nel modello Redditi SC 2022, il rigo OP21; sarà inoltre tenuto a compilare il prospetto del quadro RS dedicato (righe da RS530 a RS532) indicando i dati delle spese agevolate. Le istruzioni del modello Redditi Società di capitali confermano che l’opzione decorre dal periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione.

L’istituto del Patent box è stato modificato, da ultimo, dalla legge di Bilancio 2022 e le novità apportate sono entrate a tutto campo nei nuovi **modelli Redditi**. L’opzione per fruire della super deduzione prevista dal nuovo regime del Patent box, come precisato nel provvedimento attuativo dell’Agenzia delle Entrate n. 48243/2022, deve essere comunicata “**nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce**”.

**Leggi anche** Nuovo Patent box: come esercitare l’opzione

Premesso che possono esercitare l’opzione i soggetti titolari di reddito d’impresa - indipendentemente dal tipo di contabilità adottata e dal titolo giuridico in virtù del quale avviene l’utilizzo dei beni - è confermato che **l’opzione decorre dal periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione**.

Tutto è pronto: le società, con riferimento al **modello Redditi SC 2022**, potranno optare per il nuovo regime direttamente compilando il modello dichiarativo e, precisamente, esercitando l’opzione nel **quadro OP** al **rigo OP21** e indicando i dati delle spese agevolate nel preposto **quadro RS**, nei **righe da RS530 a RS532**.

La compilazione del modello Redditi tiene conto di tutte le novità previste per il nuovo Patent box dalla legge di Bilancio 2022 che ha cambiato “veste” alla disciplina. Tra le altre modifiche apportate al nuovo Patent box, ecco quelle di maggior interesse:

- **sale al 110%** la **maggiorazione** fiscale dei **costi di ricerca e sviluppo** sostenuti in relazione a beni immateriali giuridicamente tutelabili;
- si **restringe l’ambito dell’agevolazione** applicabile

a un numero minore di beni, cioè:

software protetto da copyright;

brevetti industriali;

disegni e modelli;

**Leggi anche** Marchi e know how fuori dal Patent box

- viene modificata la **decorrenza** della nuova disciplina, stabilendo che le nuove norme si applicano alle opzioni esercitate con riguardo al periodo di imposta in corso alla data della loro entrata in vigore e ai successivi periodi di imposta.

**Leggi anche**

- Il Patent box si trasforma in maxi-deduzione dei costi R&S

- L’improvviso abbandono del Patent box. Quali possibili soluzioni?

- Salve le opzioni per il regime Patent Box autoliquidato per il quinquennio 2020-2024

Si modifica il **regime transitorio** di passaggio dal vecchio al nuovo Patent box. Con riferimento al periodo d’imposta 2021 - più precisamente al periodo d’imposta in corso al 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del D.L. n. 146/2021) - e ai successivi, non sono più esercitabili le opzioni previste dalla precedente disciplina (art. 1, commi da 37 a 45, legge n. 190/2014; art. 4, D.L. n. 34/2019).

**Leggi anche** Patent box: meglio il vecchio regime o conviene passare al nuovo?

Si dispone che il **transito alla nuova disciplina** venga consentito ai soggetti che hanno esercitato o che esercitino opzioni afferenti al vecchio regime del Patent box in relazione a periodi d’imposta antecedenti a quello in corso al 22 ottobre 2021.

Patent box	Regime opzionale di tassazione agevolata	Norme di riferimento
------------	--	----------------------

Nuovo regime	L'agevolazione prevede la maggiorazione fiscale del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a beni immateriali giuridicamente tutelabili. L'agevolazione si applica a un numero minore di beni: - software protetto da copyright; - brevetti industriali; - disegni e modelli. Restano esclusi: - i marchi d'impresa; - i processi, le formule e le informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili	art. 6, D.L. n. 146/2021, come modificato dalla legge n. 234/2021
Precedente regime	L'agevolazione consiste nella maggiorazione del 90%, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a: - software protetto da copyright; - brevetti industriali; - marchi d'impresa; - disegni e modelli; - processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili	art. 1, commi 37-45, legge n. 190/2014, modificato nel tempo, in particolare dal D.L. n. 50/2017 e da ultimo dall'art. 4, D.L. n. 34/2019

zione della procedura.

### Come optare per il nuovo Patent box?

Con il provvedimento attuativo n. 48243/2022, l'Agenzia delle Entrate illustra al punto 12 tutte le modalità di esercizio dell'opzione.

In primo luogo, precisa che l'**opzione** per il nuovo Patent box deve essere comunicata nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce**.

#### Attenzione

Nel modello **Redditi SC 2022** l'esercizio dell'opzione va effettuata nel **quadro OP, sezione IV**.

L'opzione sopraddeata:

- ha durata quinquennale;
- è irrevocabile;
- è rinnovabile.

Inoltre, l'esercizio dell'opzione rileva anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini **IRAP**.

Con riferimento ai soggetti che hanno presentato, per il precedente regime Patent box, un'istanza di accesso alla procedura, o di rinnovo della stessa (di cui all'art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973), si specifica che essi possono esercitare l'opzione al nuovo Patent box previa comunicazione da trasmettersi, mediante PEC o raccomandata A/R, all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura relativa al precedente regime Patent box, nella quale, con specifico riferimento all'istanza a suo tempo presentata, viene manifestata, in maniera irrevocabile, l'espressa volontà di rinunciare alla prosecu-

#### Attenzione

Nel modello Redditi SC 2022 tali soggetti, inoltre, dovranno compilare nel **rigo OP21** sia la **casella 3** ("Comunicazione") che la **casella 4** ("identificativo ruling").

I soggetti non rientranti nel precedente caso che, avendo esercitato l'opzione Patent box, hanno esercitato anche l'opzione OD (oneri documentali) possono, invece, continuare a fruire del precedente regime Patent box **fino alla sua naturale scadenza quinquennale**.

Per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni OD annuali.

I soggetti non rientranti nella previsione di cui ai precedenti punti, che intendono optare per il nuovo regime Patent box devono esprimere l'opzione nuovo Patent box e, a seguito di tale opzione, quella manifestata per il precedente regime Patent box si considera **revocata**.

I contribuenti non possono esercitare l'opzione PB di durata quinquennale di cui alla Legge di Stabilità 2015 neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2021.

### Come si compila il modello Redditi?

Le novità sin qui descritte legate al nuovo regime del Patent box impattano in modo significativo nei modelli Redditi 2022.

In particolare, con riferimento al **modello Redditi SC 2022** le società dovranno indicare:

- nel **quadro RF**, tra le “Altre variazioni in diminuzione” (rigo RF55, codice 86) la **maggiorazione del 110%** dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d’impresa;
- nel **quadro OP**, sezione IV: l’esercizio dell’**opzione** per poter usufruire della disciplina compilando il **rigo OP21**.

Il rigo OP21 va compilato nel seguente modo:

**casella 1:** va barrata per esercitare l’opzione;

**casella 2:** va barrata per comunicare il possesso della

documentazione;

**casella 3:** riservata ai contribuenti che hanno esercitato opzioni ai sensi dell’art. 1, commi da 37 a 45, della legge di Stabilità 2015, per i periodi d’imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, i quali possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al regime agevolativo di cui all’art. 6 del decreto, previa comunicazione da effettuare con la dichiarazione barrando la casella;

**casella 4:** in cui indicare il numero di protocollo di registrazione in ingresso dell’istanza di ruling, comunicato al contribuente nella dichiarazione di ammissibilità dell’istanza.

SEZIONE IV		Opzione	Possesso documentazione	Comunicazione	Identificativo ruling
Patent box	OP21	1	2	3	4

- nel **quadro RS**: la cui compilazione è necessaria da parte dei contribuenti che optano o comunicano, nel quadro OP, l’adesione al regime nuovo agevolativo del Patent box. I righi da compilare sono da **RS530** a **RS532** nei quali si dovranno fornire informazioni sulla classificazione dei beni in software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d’impresa, sui costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai predetti beni e per i quali si intende usufruire della maggiorazione del 110% dei relativi costi nel quadro RF. In particolare, va indicato:

**colonna 1:** il numero dei beni per i quali è esercitata l’opzione/comunicazione;

**costi intra-muros:** con l’ammontare delle spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo intra-muros, relative al proprio personale, agli ammortamenti delle

proprie attrezzature e agli altri costi;

**costi extra-muros:** per le spese sostenute per finanziare progetti esterni oltre l’ammontare, occorre indicare il codice fiscale del fornitore.

**comma 10-bis:** accoglie le novità apportate dalla legge di bilancio 2022, in tema di “**privativa industriale**” in base alle quali si esclude l’applicazione della maggiorazione prima dell’ottavo periodo di imposta antecedente a quello nel quale l’immobilizzazione immateriale ottiene il predetto titolo. Nei righi da RS530 a RS532 si dovranno indicare distintamente i beni per i quali nel periodo d’imposta oggetto della dichiarazione si ottiene un titolo di privativa industriale riportando le informazioni richieste. In particolare, nei campi da 2 a 5 vanno indicati, cumulativamente, i costi sostenuti in vista della creazione di una o più delle immobilizzazioni immateriali negli otto periodi d’imposta precedenti e va barrata la casella “Comma 10-bis”.

Codice fiscale	Mod. N.	COSTI INTRA-MUROS				Comma 10-bis
		Personale	Ammortamenti	Altri costi		
RS530 Software protetto da copyright	Numero dei beni	1	2	3	4	5
RS531 Brevetti industriali	Numero dei beni	1	2	3	4	5
RS532 Disegni e modelli	Numero dei beni	1	2	3	4	5



## Fisco

Dal 1° luglio 2022

## Imposta di bollo sulle e-fatture anche per i soggetti minimi

di Marco Peirola - Dottore commercialista in Torino

Con effetto dal 1° luglio 2022, il decreto PNRR 2 ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica ai soggetti in regime di vantaggio, in regime forfetario e ai soggetti che hanno esercitato l'opzione ex lege n. 398/1991 che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 65.000 euro. L'obbligo di e-fattura comporta, ove dovuto, l'assolvimento dell'imposta di bollo mediante modello F24. L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione di contribuenti e intermediari delegati, in "Fatture e corrispettivi", i dati relativi all'imposta di bollo emergente dalle fatture elettroniche emesse, integrati dall'Agenzia con i dati delle fatture che non recano l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, ma per le quali l'imposta risulta dovuta.

Con la riformulazione dell'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015 ad opera del decreto PNRR 2 è stato **abolito l'esonero dell'obbligo di fatturazione elettronica** per:

- i soggetti rientranti nel **regime di vantaggio**;
- i soggetti rientranti nel **regime forfetario**;
- i soggetti che hanno esercitato l'**opzione** di cui agli articoli 1 e 2, legge n. 398/1991 e che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo **non superiore a 65.000 euro**.

**Leggi anche e-fattura per minimi, forfetari e associazioni: tempi stretti e sanzioni elevate**

Per questi soggetti, l'emissione della fattura in formato elettronico diventa obbligatoria **dal 1° luglio 2022** a condizione che i ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, conseguiti nell'anno precedente, siano **superiori a 25.000 euro**; **dal 1° gennaio 2024**, invece, la fattura elettronica sarà obbligatoria anche per i **restanti soggetti**, cioè quelli che, nell'anno precedente, non hanno superato la soglia di 25.000 euro di ricavi o compensi.

Per il **terzo trimestre del periodo d'imposta 2022**, le sanzioni di cui all'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997 non si applicano nei confronti dei soggetti per i quali l'obbligo di fatturazione elettronica è esteso a partire dal 1° luglio 2022, sempreché la fattura elettronica sia emessa **entro il mese successivo**.

**Leggi anche e-fattura estesa dal 1° luglio con moratoria delle sanzioni per il terzo trimestre 2022**

### Operazioni soggette all'imposta di bollo

Sono soggette all'imposta di bollo, in misura pari a 2 euro, le fatture aventi per oggetto le **operazioni non soggette a IVA**, sempreché di **importo superiore a 77,47 euro**. In particolare, ai sensi dell'art. 13 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 642/1972, l'imposta di bollo si applica alle operazioni:

- escluse dal campo di applicazione dell'IVA per carenza dei presupposti impositivi;

- esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972;
- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 633/1972;

- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972, con eccezione delle fatture emesse nei confronti degli armatori per l'imbarco sulle navi di provviste e dotazioni di bordo, in quanto atti inerenti ad operazioni tendenti alla realizzazione dell'esportazione di beni;

- escluse dalla base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15, D.P.R. n. 633/1972.

Le fatture emesse a fronte di **più operazioni**, i cui **corrispettivi in parte non sono assoggettati ad IVA**, scontano l'imposta di bollo nel caso in cui la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato ad IVA sia superiore a 77,47 euro (risoluzione n. 98/E/2001).

**Non sono soggette all'imposta di bollo** le fatture relative alle operazioni:

- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettere a), b) e b-bis), D.P.R. n. 633/1972;

- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 41, D.L. n. 331/1993;

- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 9, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, se diretti a realizzare l'esportazione di beni.

### Compilazione della e-fattura in caso di assolvimento dell'imposta di bollo

L'avvenuto assolvimento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche è reso noto all'Agenzia delle Entrate compilando, nella sezione "Dati Bollo", i campi "**Bollo Virtuale**" e "**Importo Bollo**", in cui vanno indicati, rispettivamente, l'assolvimento dell'imposta e l'importo dovuto, pari a 2,00 euro.

L'Agenzia delle Entrate, per controllare che l'imposta di bollo sia stata assolta, verifica che nella sezione "Dati Bollo":

- il campo "Aliquota IVA" sia pari a zero;

- il codice natura corrisponda ad una operazione non soggetta a IVA;
- l'importo fatturato sia superiore a 77,47 euro.

### Integrazione dell'imposta di bollo dovuta sulle e-fatture

L'Agenzia delle Entrate, in base ai dati in proprio possesso, provvede, **per ciascun trimestre**, all'**integrazione delle fatture che non riportano** l'evidenza dell'assolvimento dell'**imposta di bollo**, ma per le quali l'imposta risulta dovuta.

**Entro il giorno 15 del mese successivo** a ciascun trimestre, l'Agenzia, all'interno del portale "Fatture e corrispettivi", mette a disposizione del soggetto che ha trasmesso le fatture elettroniche al Sistema di Interscambio **due elenchi** contenenti gli estremi delle fatture elettroniche emesse nel trimestre di riferimento:

- l'**elenco A (non modificabile)**, che contiene gli estremi delle fatture correttamente assoggettate all'imposta di bollo (campo valorizzato a "SI" nel file XML contenente la fattura elettronica);
- l'**elenco B (modificabile)**, che contiene gli estremi delle fatture che presentano i requisiti per l'assoggettamento all'imposta di bollo, ma che non riportano l'indicazione prevista (campo non presente nel file XML contenente la fattura elettronica).

A sua volta, il contribuente o l'intermediario delegato, qualora ritenga che, in relazione ad una o più fatture integrate dall'Agenzia delle Entrate, non risultino realizzati i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo, procede alla **variazione dei dati comunicati**.

### Versamento dell'imposta di bollo e controlli

Sulla base dei dati presenti negli elenchi A e B (quest'ultimo nella versione modificata entro i termini dal contribuente), l'Agenzia delle Entrate procede al calcolo dell'imposta di bollo dovuta per il trimestre di riferimento e ne evidenzia l'importo nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi" **entro il giorno 15 del secondo mese successivo** alla chiusura del trimestre. Per il secondo trimestre, tale data slitta al **20 settembre**.

L'imposta di bollo deve essere versata **entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo al trimestre** per quanto riguarda le fatture elettroniche del **primo, terzo e quarto trimestre**, in quanto - per le fatture elettroniche del secondo trimestre - il relativo versamento deve essere effettuato **entro il 30 settembre**, cioè entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo alla chiusura del trimestre.

In via di eccezione:

- se l'ammontare dell'imposta di bollo **complessivamente dovuta** sulle fatture elettroniche emesse nel

**primo trimestre dell'anno non è superiore a 250 euro**, in luogo della scadenza ordinaria, fissata al 31 maggio, è possibile procedere al pagamento **entro il 30 settembre**, che coincide con il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre;

- se, invece, l'imposta di bollo dovuta nei **primi due trimestri dell'anno non è superiore a 250 euro**, il pagamento potrà essere effettuato **entro il 30 novembre**, previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre.

### Sanzioni

In caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento, l'Agenzia delle Entrate trasmette al contribuente una comunicazione telematica all'indirizzo di posta elettronica certificata presente nell'elenco INI-PEC (Indice nazionale degli indirizzi di PEC), nella quale indica l'ammontare dell'imposta, della **sanzione del 30% ridotta a 1/3**, nonché degli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

È ammesso il **ravvedimento operoso**, cosicché la sanzione sulla quale applicare, in caso di definizione **entro 30 giorni dalla comunicazione**, la riduzione di 1/3 è pari:

- al **30%**, se il versamento è eseguito **oltre 90 giorni** dalla scadenza del termine per l'adempimento;
- al **15%**, se il versamento è eseguito **entro 90 giorni** dalla scadenza del termine per l'adempimento;
- a **1/15 per ciascun giorno di ritardo**, se il versamento è eseguito **entro 15 giorni** dalla scadenza del termine per l'adempimento.

Se il contribuente non provvede al pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute **entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione**, ovvero entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva delle somme rideterminate a seguito dei chiarimenti forniti dallo stesso contribuente in merito ai pagamenti dovuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate procede all'**iscrizione a ruolo a titolo definitivo** dell'imposta non versata, della sanzione e degli interessi.

## Fisco

Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate

## Rettifiche in materia di transfer price: rileva il full range statistico

di Marco Bargagli - Guardia di Finanza, esperto di fiscalità internazionale (\*)

Con la circolare n. 16/E/2022 in materia di transfer price, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sull'intervallo dei valori statistici che consentono all'Amministrazione di operare rettifiche reddituali. In merito, si considera conforme al principio di libera concorrenza quell'intervallo di valori formato dagli indicatori finanziari selezionati in applicazione del metodo più appropriato, relativo a ciascuna operazione tra terzi indipendenti che risulti comparabile con l'operazione controllata. Tutti i valori contenuti all'interno dell'intervallo (full range), in presenza di un'analisi di comparabilità affidabile, devono essere considerati conformi al principio di libera concorrenza. Qualora l'indicatore finanziario ricada all'interno del range di libera concorrenza, non sarà necessaria alcuna rettifica; se invece l'indicatore finanziario ricade fuori dall'intervallo, l'impresa dovrà fornire documentazione idonea al fine di evitare rettifiche.

Tra i maggiori fenomeni di evasione fiscale internazionale, spicca quello riconducibile alla determinazione artificiosa dei **prezzi di trasferimento infragruppo** (c.d. **transfer price**). In un mercato ormai globalizzato, le imprese ad ampio respiro internazionale investono sempre più all'estero costituendo **imprese controllate** con le quali vengono poi scambiati beni e servizi intercompany e creando così valore. Con il precipuo scopo di **evitare una manipolazione dei prezzi** di trasferimento praticati nei rapporti economici e commerciali intercorsi con le imprese consociate estere, il nostro ordinamento giuridico contiene precise disposizioni finalizzate ad arginare quelle particolari e insidiose politiche di **"pianificazione fiscale aggressiva"** (c.d. **"aggressive tax planning"**) che, nel medio e lungo periodo consentono al contribuente di erodere base imponibile sottratta a tassazione in Italia. Simmetricamente sarà così possibile attuare un "travaso di utili" all'estero, ottimizzando il carico fiscale di gruppo.

Con la circolare n. 16/E del 24 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate, Divisione Contribuenti, ha fornito importanti chiarimenti in merito alla corretta interpretazione della nozione del c.d. **"intervallo di libera concorrenza"**, come anche specificato nell'art. 6 del D.M. 14 maggio 2018, in sede di applicazione delle disposizioni sancite in materia di **transfer price** ex art. 110, comma 7, TUIR e delle correlate disposizioni contenute nei Trattati contro le Doppie Imposizioni stipulati dall'Italia conformi a quanto previsto nell'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE.

### I prezzi di trasferimento infragruppo

Il **transfer price** costituisce un argomento molto complesso che genera notevoli problematiche interpretative tra gli addetti ai lavori, richiedendo un'attenta valutazione circa la sua concreta e corretta applicazione.

L'istituto in parola investe il tema della corretta determinazione dei valori (c.d. **prezzi di trasferimento infragruppo**), da applicare alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizio avvenute tra imprese consociate.

In tale contesto, i contribuenti e i funzionari dell'Amministrazione finanziaria devono fare espresso riferimento alle disposizioni previste in *subiecta materia*:

- a livello domestico il tema dei prezzi di trasferimento risulta disciplinato dall'art. 110, comma 7, TUIR, modificato dall'art. 59, comma 1, D.L. n. 50/2017;

---

Attualmente, in ambito transfer price, i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili se ne deriva un aumento del reddito.

La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'art. 31-*quater*, D.P.R. n. 600/1973.

- in ambito internazionale occorre invece seguire le linee guida "OECD Transfer Pricing Guidelines" che, nell'edizione 2022, hanno recepito le ulteriori raccomandazioni e documenti diramati dall'Ocse dopo la versione pubblicata nel 2017.

---

Come rilevabile nelle linee guida, si può affermare che:

- il transfer pricing non è una scienza esatta, ma richiede un attento giudizio, sia da parte dell'amministrazione fiscale che del contribuente;

- i prezzi di trasferimento praticati nelle cessioni infragruppo di beni e servizi devono ispirarsi al principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9, paragrafo 1, del

modello OCSE di convenzione internazionale, in base al quale quando due o più imprese tra loro indipendenti effettuano transazioni commerciali, le condizioni economiche e finanziarie applicate devono essere determinate dal mercato e non da valutazioni discrezionali effettuate da Gruppo multinazionale.

### Le modifiche alla disciplina

La normativa sui prezzi di trasferimento è disciplinata dall'art. 110, comma 7, TUIR novellato dall'art. 59, comma 1, D.L. n. 50/2017.

Il legislatore ha dato così seguito alla necessità di recepire nell'ordinamento domestico gli **aggiornamenti degli standard internazionali**, ivi incluse, in particolare, le risultanze del progetto OCSE-G20 in tema di "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) che hanno apportato, attraverso il rapporto sulle azioni BEPS 8-10, importanti modifiche alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento.

In buona sostanza, è stata sostituita la precedente nozione di "**valore normale**" dei beni ceduti e dei servizi prestati a cui parametrare la determinazione dei prezzi di trasferimento, con quella del citato "**principio di libera concorrenza**" (conosciuto come "arm's length principle").

Di conseguenza, la normativa nazionale è stata allineata a quanto previsto dall'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni e illustrato dalle Linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento aggiornate, come detto, in base alle recenti indicazioni emerse in sede OCSE nell'ambito dei lavori in seno al progetto BEPS.

### Il decreto attuativo e l'intervallo statistico

Il D.M. 14 maggio 2018 del Ministero dell'Economia e delle finanze ha poi dettato le regole attuative in ordine alle modifiche apportate all'art. 110, comma 7, TUIR.

Nello specifico l'art. 6, comma 1, del decreto prevede che si considera conforme al principio di libera concorrenza l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato, qualora tali valori siano riferibili a un numero di operazioni realizzate tra due parti indipendenti (c.d. operazioni non controllate), ognuna delle quali risulti parimenti comparabile all'operazione controllata.

Inoltre, l'art. 3 del decreto stabilisce che un'operazione non controllata si considera comparabile a una operazione controllata:

1. se non sussistono differenze significative tali da incidere in maniera rilevante sull'indicatore finanziario utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato,

oppure

2. se, in presenza delle differenze di cui al punto sub. 1, è possibile effettuare rettifiche di comparabilità idonee ad eliminare o ridurre in modo significativo gli effetti di tali differenze ai fini della comparazione.

Ciò posto, nel corso di una **verifica fiscale**, i funzionari del Fisco dovranno attentamente analizzare le politiche sui prezzi di trasferimento adottate dal singolo gruppo multinazionale formalizzate nella **documentazione nazionale** redatta ai fini TP e, eventualmente, apportare **rettifiche in aumento** del reddito imponibile a fronte di una erosione di base imponibile (maggiori ricavi non dichiarati dalla singola società o minori costi deducibili dal reddito d'impresa).

A livello operativo, per **determinare la congruità dei prezzi di trasferimento** praticati, occorrerà procedere come segue:

- individuare un **set di soggetti comparabili** (non appartenenti a un gruppo multinazionale - c.d. "terzi indipendenti"), che operano nello stesso mercato di riferimento o nella medesima area geografica rispetto all'impresa verificata;
- esperire la pertinente **analisi di comparabilità** applicando, ai soggetti individuati, idonei aggiustamenti di comparabilità (con mirati criteri filtro operati in base al singolo profilo funzionale, analizzando ad esempio le funzioni svolte, gli asset utilizzati nel processo produttivo, i beni commercializzati e rischi assunti);
- individuare il metodo ritenuto più appropriato alle circostanze del caso, tra quelli indicati dalla prassi OCSE (c.d. most appropriate method);
- adottare l'**indicatore di redditività** ritenuto più idoneo (es. ROS);
- **elaborazione statistica degli indici di redditività**: occorre tracciare l'**intervallo statistico** dei valori individuati, onde verificare se l'indicatore della società verificata, rispetto ai valori dei comparabili, ricade o meno nell'intervallo considerato, in linea con il principio di libera concorrenza enunciato a livello OCSE.

#### A titolo esemplificativo

Nell'individuazione dei valori statistici, potranno essere valorizzati i seguenti indicatori economici:

- **ROI** (utile operativo/attivo investito);
- **ROS** (utile operativo/vendite);
- **ROTC** - Net cost plus (utile operativo/costi operativi)
- **ROA** (risultato operativo/attività);
- **Berry Ratio** (margine commerciale lordo/costi operativi)
- **Margine profitto operativo** (risultato operativo/valore della produzione).

### Analisi di comparabilità

L'analisi di comparabilità riveste un ruolo fonamen-



tale nell'ambito del transfer pricing.

Essa viene effettuata al fine di:

- valutare le modalità con le quali vengono realizzate le transazioni intercompany oggetto di esame;
- dimostrare il rispetto del prezzo di libera concorrenza da parte della tested party (*rectius* l'impresa verificata), mediante la comparazione con transazioni similari poste in essere da parti indipendenti.

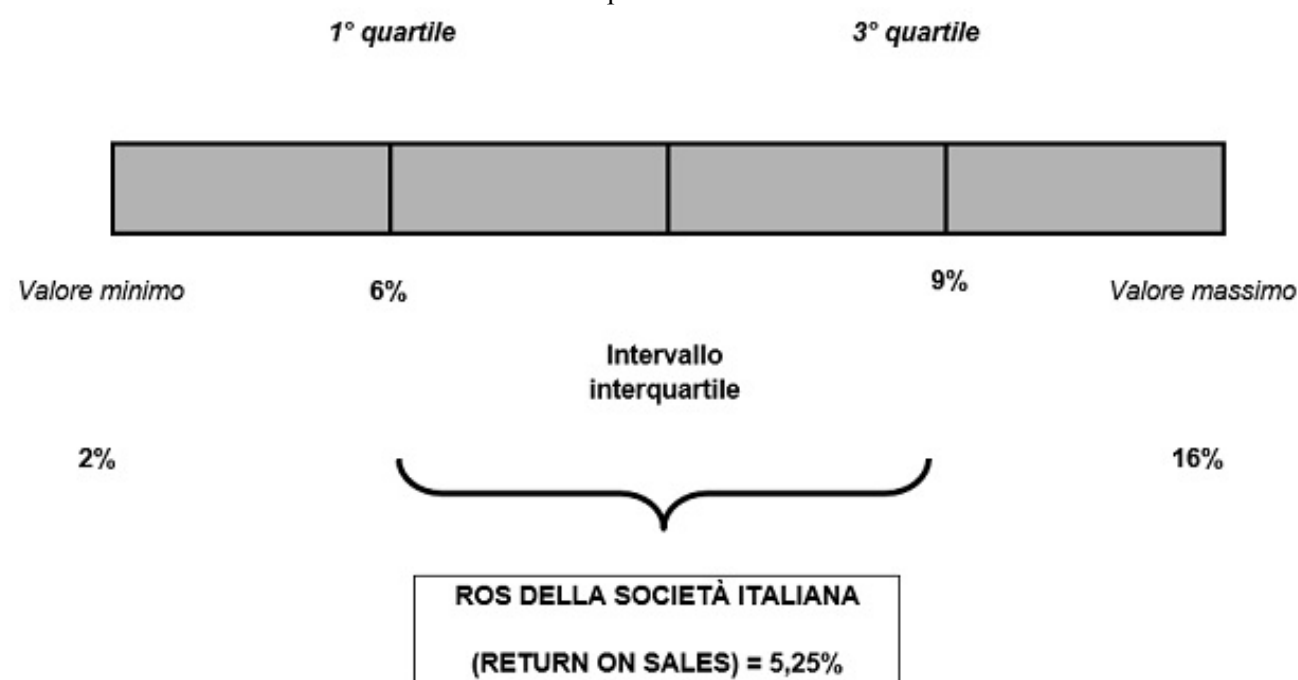
La comparazione potrà infatti ritenersi affidabile solo qualora funzioni, rischi e assets impiegati dai terzi indipendenti (utilizzati quali comparables), risultino simili a quelli impiegati dalle entità coinvolte nella transazione in verifica.

L'individuazione e la selezione di transazioni compa-

rabili con quella in verifica non possono prescindere da un'indagine accurata di funzioni effettivamente svolte, di rischi realmente assunti e degli assets in concreto impiegati dalle parti (cfr. circolare 1/2018 Comando Generale della Guardia di Finanza, volume III, pag. 370).

### Esame di un caso pratico

Nel corso di una verifica fiscale eseguita nei confronti della società Alfa S.p.A., in esito all'analisi di comparabilità esperita, sono stati individuati i seguenti "valori statistici" che riflettono gli indicatori riconducibili al paniere dei soggetti terzi indipendenti selezionati come comparabili:



Come si vede il ROS della società in verifica (5,25%), non rientra nel range (dal 6% al 9%) che, nella prassi operativa, esprime il principio di libera concorrenza. Quindi, il valore delle vendite effettuate dalla società in verifica potrebbe essere rettificato in aumento applicando, ad esempio, il valore della mediana rispetto ai valori riferiti all'intervallo interquartile.

Tuttavia, i recenti chiarimenti della prassi amministrativa hanno sancito che **tutti i valori contenuti all'interno del predetto intervallo** devono essere considerati conformi al principio di libera concorrenza.

La circolare n. 16/E del 24 maggio 2022 ha infatti fornito importanti chiarimenti riferiti proprio all'**intervallo dei valori statistici** che consentono all'Amministrazione di operare rettifiche reddituali, da valutare anche sulla scorta dell'esempio sopra indicato.

Nello specifico, l'intervallo di valori conforme al principio di libera concorrenza deve essere individuato

alla luce di quanto indicato dalle Linee Guida OCSE e confermato dal D.M. 14 maggio 2018.

In merito, si considera conforme al principio di libera concorrenza quell'intervallo di valori formato dagli **indicatori finanziari selezionati** in applicazione del metodo più appropriato, relativo a ciascuna operazione tra terzi indipendenti che risulti parimenti comparabile con l'operazione controllata.

Quindi, se **l'analisi effettuata risulta affidabile** e le operazioni individuate hanno tutte il medesimo livello o grado di comparabilità, andrà preso in considerazione l'**intero intervallo di valori** risultante dall'applicazione dell'**indicatore finanziario selezionato** in applicazione del metodo più appropriato (c.d. "full range"), ciascuno dei quali è da considerare conforme al principio di libera concorrenza.

Qualora invece le transazioni all'interno dell'intervallo di valori non dovessero avere lo stesso livello o gra-

do di comparabilità con l'operazione controllata, è necessario fare riferimento ai citati “**strumenti statistici**” al fine di **restringere l'intervallo** e, quindi, rafforzarne l'affidabilità, sempre che vi sia un numero significativo di operazioni.

Sia in caso si adotti l'intervallo pieno (cd. “full range”), sia nel caso in cui sia invece necessario individuare un intervallo più ristretto basato su “strumenti statistici”, **tutti i valori contenuti all'interno dell'intervallo** devono essere considerati conformi al principio di libera concorrenza.

In definitiva, nella particolare ipotesi in cui l'indicatore finanziario dovesse ricadere all'interno di tale range di libera concorrenza (sia esso intervallo pieno o ristretto), **non sarà necessario apportare alcuna rettifica.**

Di contro, se l'indicatore finanziario dovesse ricadere al di fuori dell'intervallo di libera concorrenza, l'impresa dovrà fornire **documentazione idonea** a dimostrare la conformità dell'indicatore utilizzato al principio di libera concorrenza al fine di evitare rettifiche.

*(\*) Il presente contributo viene redatto a titolo personale e non impegna l'Amministrazione di appartenenza*

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Non imponibilità dei proventi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari: in quali casi

In tema di non imponibilità dei proventi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari, ai fini dell'identificazione dei soggetti nei cui confronti non si applica la ritenuta, gli OICR esteri sono quei soggetti che, secondo la normativa vigente nello Stato estero in cui sono istituiti, presentano i requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani, prescindendo dalla loro forma giuridica e ancorché siano privi di una soggettività tributaria, a condizione che sussista una forma di vigilanza sul fondo o organismo ovvero sul soggetto incaricato della gestione dello stesso. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 327 del 9 giugno 2022.

Con la risposta a interpello n. 327 del 9 giugno 2022 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di regime di **non imponibilità dei proventi** derivanti dalla **partecipazione a fondi immobiliari**.

L'art. 1, comma 1, lettera j), TUF definisce il fondo comune di investimento l'OICR costituito in forma di patrimonio autonomo, suddiviso in quote, istituito e gestito da un gestore.

La successiva lettera k) definisce l'organismo di investimento collettivo del risparmio l'organismo istituito per la prestazione del servizio di gestione collettiva del risparmio, il cui patrimonio è raccolto tra una pluralità di investitori mediante l'emissione e l'offerta di quote o azioni, gestito in monte nell'interesse degli investitori e in autonomia dai medesimi nonché investito in strumenti finanziari, crediti, inclusi quelli erogati, a favore di soggetti diversi da consumatori, a valere sul patrimonio dell'OICR, partecipazioni o altri beni mobili o immobili, in base a una politica di investimento predefinite.

Tale definizione pone in evidenza, quali caratteristiche imprescindibili, la funzione economica dell'OICR, ossia la gestione collettiva del risparmio raccolto tra una pluralità di investitori e l'autonomia delle scelte di gestione della società di gestione rispetto all'influenza dei partecipanti.

### Ai fini fiscali

L'art. 7, comma 3, D.L. n. 351/2001 prevede un **regi-**

**me di non imponibilità** relativamente ai proventi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari percepiti da:

- fondi pensione e organismi di investimento collettivo del risparmio esteri, sempreché istituiti in Stati e territori inclusi nel decreto ministeriale 4 settembre 1996, e successive modificazioni ed integrazioni (c.d. "white list");
- enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- banche centrali od organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

Ai fini della identificazione dei soggetti nei cui confronti non si applica la ritenuta, è stato chiarito che gli OICR esteri sono quei soggetti che, secondo la normativa vigente nello Stato estero in cui sono istituiti, presentano i requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani, prescindendo dalla loro forma giuridica e ancorché siano privi di una soggettività tributaria, a condizione che sussista una forma di vigilanza sul fondo o organismo ovvero sul soggetto incaricato della gestione dello stesso.

Nella risoluzione 18 luglio 2013, n. 54/E è stato chiarito che tale **regime di esenzione** trova applicazione non soltanto in caso di partecipazione diretta al fondo immobiliare, ma anche qualora i suddetti investitori partecipino in misura totalitaria in un veicolo societario che pone in essere l'investimento. Al riguardo, è stato precisato che il veicolo così partecipato non deve necessariamente essere residente nel medesimo Stato del partecipante, essendo necessario che vengano rispettati i requisiti di residenza stabiliti dal medesimo art. 7, comma 3, con riferimento agli investitori ivi indicati.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 09/06/2022, n. 327

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Rimborso IVA: a cosa serve il differimento dei termini di accertamento

Il "differimento" dei termini di accertamento IVA contemplato in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale rappresenta uno "strumento di

controllo", volto ad evitare strumentalizzazioni che potrebbero ravvisarsi nell'ipotesi in cui il contribuente pretestuosamente "temporeggi" nell'ottemperare alla richiesta dell'Ufficio di presentazione della documentazione necessaria ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA, con l'obiettivo di far decorrere i termini per l'accertamento. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 328 del 9 giugno 2022.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 328 del 9 giugno 2022 in tema di differimento dei termini di accertamento IVA e effetti sul termine di presentazione della dichiarazione integrativa.

La possibilità di rettificare l'originaria richiesta di **rimborso del credito IVA**, optando invece per la compensazione, è stata già ammessa da alcuni documenti di prassi.

Originariamente, detta facoltà è stata riconosciuta, in assenza di una disciplina della **dichiarazione integrativa ai fini IVA** distinta ed autonoma da quella propria delle imposte sui redditi e dell'IRAP, mediante la presentazione della cd. **dichiarazione integrativa "a favore"**, ovvero non oltre il termine prescritto per la presentazione della **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta successive.

Successivamente, l'articolo 5, comma 1, lett. b), n. 2), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha aggiunto il comma 6-bis all'articolo 8 del d.P.R. n. 322 del 1998, attualmente in vigore, così introducendo una disciplina "ad hoc" della **dichiarazione integrativa ai fini IVA**.

La norma in parola stabilisce che le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un **minore imponibile** o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La nuova disciplina della dichiarazione integrativa ai fini IVA, distinta ed autonoma, ma modellata e tendenzialmente coincidente con quella propria delle imposte sui redditi e dell'IRAP (anch'essa modificata dal medesimo articolo 5 del decreto-legge n. 193 del 2016), equipara i termini entro i quali è possibile presentare la **dichiarazione integrativa**, a prescindere dalla circostanza che gli errori e le omissioni da emendare siano a favore dell'Amministrazione finanziaria o del contri-

bute.

Con la risposta ad interpello n. 231 pubblicata il 30 luglio 2020 sono stati forniti ulteriori chiarimenti in merito alla possibilità di rettificare l'originaria richiesta di **rimborso del credito IVA**, optando invece per la compensazione.

A tal proposito, il documento di prassi richiamato consente di modificare la scelta dell'utilizzo del credito IVA (da rimborso a detrazione/compensazione):

- sempreché il **rimborso** non sia stato ancora eseguito;
- presentando una **dichiarazione integrativa** non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972;
- indicando il credito risultante dalla **dichiarazione integrativa** nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa stessa.

L'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, nel disciplinare il «Termine per gli accertamenti» ai fini IVA, stabilisce:

- al comma 1, che gli **avvisi** relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere **notificati**, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- al comma 3, che nel caso di richiesta di **rimborso** dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla **dichiarazione annuale**, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di **decadenza**, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.

Relativamente al "differimento" dei termini per l'**accertamento ai fini IVA**, disciplinato dal citato comma 3, con la circolare 24 dicembre 1997, n. 328, è stato chiarito che tale misura assolve la funzione cautelativa di evitare le frodi o il mancato assolvimento dell'imposta a danno dell'Erario, da parte di quei contribuenti che, non ottemperando deliberatamente alla richiesta dell'Ufficio di presentazione di detta documentazione, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni, allo scopo di legittimare posizioni irregolari o debitorie nei confronti dell'Ufficio, che si troverebbe così nell'impossibilità di poter effettuare i necessari controlli.

Il rinvio ai termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ad opera del comma 6-bis dell'articolo 8 del d.P.R.



n. 322 del 1998 - con riferimento alle tempistiche di presentazione della dichiarazione integrativa ai fini IVA - non possa che far riferimento ai **termini "ordinari"**.

Anzitutto - per finalità di coerenza ed organicità del sistema - vi è l'esigenza di garantire **continuità con il passato**, laddove, l'originario rinvio - ai fini della presentazione della **dichiarazione integrativa** "a favore", anche per l'IVA oltre che per le imposte sui redditi e dell'IRAP - ai termini di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non contemplava alcuna forma di **"differimento"** ancorata alle tempistiche di presentazione della documentazione richiesta ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA.

L'allungamento dei tempi di presentazione della **dichiarazione integrativa** "a favore", con l'introduzione altresì di una norma ad hoc ai fini IVA, non altera la natura dell'istituto, di natura premiale, finalizzato a consentire al contribuente di **emendare gli errori compiuti** all'atto della presentazione della dichiarazione originaria, prima di essere raggiunto dall'azione accertatrice dell'Ufficio impositore.

Orbene, il **"differimento"** contemplato dal comma 3 del richiamato articolo 57, rappresenta uno **"strumento di controllo"**, volto ad evitare strumentalizzazioni che potrebbero ravvisarsi nell'ipotesi in cui, come detto, il contribuente pretestuosamente **"temporeggi"** nell'ottemperare alla richiesta dell'Ufficio di presentazione della documentazione necessaria ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA, con l'obiettivo di far decorre i termini per l'accertamento.

Trattasi, dunque, di una misura posta a presidio dei **poteri dell'Ufficio**, la cui applicazione discende dall'adozione di una condotta del contribuente scorretta o omissiva, da cui pertanto non può derivare un **beneficio** a suo favore, qual è l'allungamento dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa.

Resta fermo che, in base all'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 443, nell'ipotesi in cui il **rimborso** fosse denegato per difetto dei presupposti stabiliti dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, con contestuale riconoscimento della spettanza del credito, ne sarebbe ammessa la detrazione, successivamente alla notificazione del provvedimento di diniego, in sede di liquidazione periodica, ovvero nella dichiarazione annual.

A cura della Redazione

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 09/06/2022, n. 328

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## 5 per mille: pubblicati gli elenchi degli ammessi e esclusi del 2021

Sono disponibili sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate gli elenchi per la destinazione del 5 per mille dell'anno finanziario 2021 con i dati relativi alle preferenze espresse dai contribuenti nella propria dichiarazione dei redditi. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con un comunicato stampa del 9 giugno 2022, con cui ha sottolineato come in testa, come settore, si conferma il volontariato, destinatario di oltre 331 milioni. Il secondo settore è la ricerca sanitaria, premiata con oltre 76 milioni di euro, mentre al terzo posto si trova un altro settore collegato alla ricerca, quella scientifica, al quale saranno destinati nel complesso 66,2 milioni di euro.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato un comunicato stampa in data 9 giugno 2022 riguardante il 5 per mille.

L'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che sul sito istituzionale sono disponibili gli elenchi per la destinazione del 5 per mille dell'anno finanziario 2021 con i dati relativi alle preferenze espresse dai contribuenti nella propria dichiarazione dei redditi.

Si tratta di oltre 72 mila 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 8 mila Comuni.

L'elenco degli enti ammessi e di quelli esclusi è consultabile online, nell'area tematica "5 per mille", insieme agli importi attribuiti.

L'elenco degli ammessi comprende in totale 72.738 enti, suddivisi per categoria. Anche quest'anno in cima alla classifica si trovano gli enti del volontariato (52.162), seguiti da associazioni sportive dilettantistiche (11.854), enti impegnati nella ricerca scientifica (528), enti che operano nel settore della sanità (106), enti dei beni culturali e paesaggistici (146) ed enti gestori delle aree protette (24).

Nell'elenco figurano anche 7.918 Comuni, a cui sono destinati 14,9 milioni di euro.

Secondo le scelte dei cittadini, il 5 per mille 2021 distribuirà nel complesso quasi 507 milioni di euro agli oltre 72 mila enti ammessi. In testa, come settore, si conferma il volontariato, destinatario di oltre 331 milioni. Il secondo settore è la ricerca sanitaria, premiata

con oltre 76milioni di euro, mentre al terzo posto si trova un altro settore collegato alla ricerca, quella scientifica, al quale saranno destinati nel complesso 66,2 milioni di euro. Seguono i Comuni (14,9 milioni di euro), le associazioni sportive dilettantistiche (15,4 milioni), gli enti per la tutela dei beni culturali e paesaggistici (con oltre 2milioni) e gli enti gestori delle aree protette (609mila euro).

A cura della Redazione

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, comunicato stampa 09/06/2022

## Lavoro e previdenza

Rispetto del diritto UE

## Reperibilità del lavoratore: in quali casi rientra nell'orario di lavoro

di Massimo Braghin - Consigliere Nazionale dell'Ordine ed Esperto della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

La reperibilità del lavoratore rappresenta un'obbligazione relativa alla possibile chiamata del datore di lavoro, che può esaurirsi senza o con l'effettiva prestazione di servizio. Il turno di reperibilità deve essere ricompreso all'interno dell'orario lavorativo solo allorché il lavoratore sia effettivamente chiamato ad effettuare la prestazione lavorativa. Vi sono tuttavia delle ipotesi "intermedie", tra la reperibilità attiva e quella passiva, che, secondo la Corte di Giustizia, rientrano nell'orario di lavoro, in quanto vincolano eccessivamente il lavoratore, con un'intensità tale da incidere significativamente ed oggettivamente sulla sua facoltà di gestire liberamente il tempo. Se ne parlerà durante la XIII edizione del Festival del Lavoro, organizzato dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro e dalla sua Fondazione Studi, che si svolgerà a Bologna dal 23 al 25 giugno 2022.

La **reperibilità** costituisce un'**obbligazione di attesa** della eventuale chiamata del **datore di lavoro** e può esaurirsi nel mero rispetto di detto obbligo, senza che a tale disponibilità segua un'effettiva prestazione di servizio (cosiddetta reperibilità passiva), o può dare luogo alla prestazione lavorativa, nei casi in cui si verifichi la effettiva chiamata, a seguito della quale il dipendente raggiunga il posto di lavoro (cosiddetta reperibilità attiva).

### Reperibilità e indennità per il lavoratore

La reperibilità deve essere espressamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale, e, per consolidato orientamento giurisprudenziale, costituisce una **obbligazione strumentale ed accessoria**, qualitativamente diversa da quella lavorativa, che, pur comportando una limitazione della sfera individuale del lavoratore, non impedisce il recupero delle energie psicofisiche.

Ne discende come il turno di reperibilità vada ricompreso all'interno dell'orario lavorativo solo allorché il lavoratore sia effettivamente chiamato ad effettuare la prestazione lavorativa (id est nell'ipotesi innanzi enucleata di reperibilità attiva; ex multis Cass. Cav. Sent. n. 27477/2008). In siffatta ipotesi sorge il diritto del lavoratore alla percezione della "**indennità di reperibilità**", il cui ammontare è determinato dal CCNL ovvero da accordi aziendali.

Per converso, se il lavoratore non viene chiamato a rendere l'attività lavorativa, il turno di reperibilità non viene considerato orario di lavoro ma viene qualificato come "**periodo di riposo**" ed al prestatore di lavoro non spetta alcun emolumento ultroneo (Cass. Civ. Sent. n. 11727/2013).

### Casi particolari

Vi sono, tuttavia, fattispecie concrete non sussumibili nel concetto astratto di "reperibilità passiva" né in quello di "reperibilità attiva": trattasi di casi in cui, pur non essendo intervenuta l'effettiva chiamata del datore di lavoro, la **reperibilità** abbia **arginato** - in misura apprezzabile - la **libertà del lavoratore di dedicarsi ai propri interessi**, limitandolo nella gestione del tempo di attesa.

Su tali ipotesi "intermedie" - che si pongono a metà strada tra la reperibilità attiva e quella passiva - si è espressa la giurisprudenza della **Corte di Giustizia** (grande sezione 9 marzo 2021, in causa C-344/2019; 9 marzo 2021, in causa C-107/2019; sezione V, 11 novembre 2022 in causa C-214/2020) secondo cui rientrano nell'orario di lavoro, in ossequio alla direttiva 2003/88, anche quei servizi di reperibilità che vincolano eccessivamente il lavoratore, con un'intensità tale da incidere significativamente ed oggettivamente sulla sua facoltà di gestire liberamente il tempo.

La **compressione della libertà del lavoratore** va valutata tenendo conto di **diversi paramenti**, quali: il tempo concesso al prestatore per riprendere l'attività lavorativa; la frequenza media degli interventi che il lavoratore sarà effettivamente chiamato a gestire durante il periodo di guardia; eventuali agevolazioni accordate al lavoratore in detto periodo.

Precipuo rilievo assume una recente fattispecie esaminata dalla Corte di Cassazione (ordinanza n. 16582 del 23 maggio 2022), inerente a dei **lavoratori comunali** preposti al servizio di **protezione civile**. La contrattazione collettiva imponeva loro, in caso di chiamata durante il regime di guardia, di raggiungere il posto di lavoro in 30 minuti, senza concedere, ad esempio, un veicolo di servizio con il quale poter beneficiare di di-

ritti in deroga al Codice della Strada o di diritti di precedenza.

Si trattava, oltretutto, di condizioni imposte in aree frequentemente soggette a richiami e connotate da interventi di durata media significativa.

Nella specie, il servizio di reperibilità era reso dai dipendenti nell'intervallo tra le prestazioni lavorative, ininterrottamente per una o due settimane al mese.

Siffatta turnazione si appalesava irragionevole, per la **gravosità della prestazione** e perché, in caso di chiamata, poteva determinare il **mancato rispetto del riposo giornaliero** o il superamento dei limiti del lavoro straordinario, in spregio alle norme di legge e della contrattazione collettiva (che, preme rimembrare, non possono mai essere derogate in peius dal datore di lavoro).

Inoltre, il **contratto collettivo nazionale** applicabile ai rapporti di specie prevedeva il diritto del dipendente al **riposo compensativo** nell'ipotesi di reperibilità cadente nella giornata di domenica (o, comunque, nel giorno di riposo settimanale). Nemmeno siffatta previsione era stata rispettata dal datore di lavoro, che ancora il riposo compensativo ad una domanda di fruizione del riposo proveniente dal dipendente.

Per tutte le ragioni sopra addotte, il **datore di lavoro** veniva **condannato al risarcimento dei danni** per le ore di reperibilità superiori alle 12 ore giornaliere, per il superamento delle sei giornate di reperibilità in un mese nonché per la mancata fruizione del riposo compensativo dopo i turni di reperibilità prestati nella giornata di riposo settimanale.

Venivano respinte le domande dei lavoratori tese al conseguimento dell'indennità di disagio e di disponibilità, non spettanti, ai sensi della contrattazione collettiva, per i servizi di protezione civile.

#### Diritto UE

Pertanto, in ipotesi come quella in esame, non ci può esimere dall'esame del diritto comunitario (oltre che delle norme di legge e dei contratti collettivi applicabili).

Ed invero, le norme europee ribadiscono il dovere del datore di lavoro di **tutelare la sicurezza e la salute dei dipendenti**. Un tale obbligo grava sul datore di lavoro anche nelle ipotesi in cui il periodo di reperibilità, per le modalità con cui è disciplinato, rispetta le condizioni per essere qualificato come periodo di riposo.

Continuano, pertanto, a susseguirsi pronunce inerenti al complesso tema della reperibilità, alla sua riconducibilità nella nozione di orario di lavoro ed al diritto indisponibile dei lavoratori di fruire dei riposi giornalieri nonché di salvaguardia della loro salute psico-fisica, pregiudicata, talvolta, dall'eccessiva onerosità dei

turni di reperibilità.

---

All'edizione 2022 del **Festival del Lavoro** non poteva mancare, come ogni anno, la presenza di Wolters Kluwer con **One LAVORO la rivoluzionaria soluzione digitale** ideata per rispondere alle esigenze di **Consulenti del lavoro, Aziende ed Enti**, nata dalla grande esperienza di TuttoLavoro, IPSOA e INDICITALIA. Intelligente e personalizzabile in grado di fornire tutte le risposte, gli aggiornamenti e gli approfondimenti utili, ovunque e in qualunque momento.

Affronta le sfide facendo la differenza con One LAVORO

[Chiedi la tua prova gratuita di 30 giorni](#)

---



## Lavoro e previdenza

Nel decreto Aiuti

## Bonus formazione 4.0: cambiano le aliquote a vantaggio delle PMI

di Giuseppe Buscema - Consulente del lavoro in Catanzaro

Modificate le aliquote del credito d'imposta formazione 4.0 applicabili ai progetti avviati dopo il 18 maggio 2022. E' quanto previsto dal decreto Aiuti, per rispondere alle esigenze di qualificazione e riqualificazione dei lavoratori, coerenti con i processi di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese. In particolare, le aliquote del credito d'imposta del 50% e del 40%, per le spese di formazione del personale dipendente, sono rispettivamente aumentate al 70% e al 50%. A quali condizioni? Se ne parlerà durante la XIII edizione del Festival del Lavoro, organizzato dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro e dalla sua Fondazione Studi, che si svolgerà a Bologna dal 23 al 25 giugno 2022.

L'accelerazione della rivoluzione tecnologica conseguente all'emergenza pandemica da Covid-19 ha portato l'Italia all'interno di una transizione verso un modello economico, produttivo e lavorativo il cui orizzonte è ancora tutto da definire.

Una trasformazione che interesserà **imprese e lavoratori** con conseguenti esigenze di **qualificazione e riqualificazione** coerenti con i cambiamenti.

Tra gli strumenti necessari per affrontare il processo di cambiamento che sempre più imprese e lavoratori si troveranno ad affrontare, in cima c'è sicuramente la formazione.

### Bonus formazione 4.0

Un incentivo importante per le imprese che debbono affrontare processi di cambiamento è sicuramente il **credito d'imposta formazione 4.0**.

Si tratta di uno strumento agevolativo introdotto ormai da alcuni anni, disciplinato dall'art. 1, commi da 46 a 55, della legge n. 205/2017 cui è seguito il decreto 4 maggio 2018 adottato dal Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, che ha fornito le indicazioni applicative necessarie, con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza dal beneficio.

Le disposizioni della legge n. 205/2017 sono state oggetto di diverse modifiche ad opera della legge n. 160/2019 e della legge n. 178/2020 e, da ultimo, dal **decreto Aiuti (D.L. n. 50/2022)**.

L'agevolazione consiste in un credito d'imposta utilizzabile mediante compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, d'importo e massimale variabile a seconda delle dimensioni dell'impresa.

Si applica alle **spese di formazione del personale dipendente** finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal

**Piano nazionale Impresa 4.0** sostenute fino periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022.

L'art. 22 del D.L. n. 50/2022, al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese ha modificato nuovamente le aliquote del credito d'imposta applicabili ai progetti avviati dopo il 18 maggio 2022.

In particolare, le **aliquote del credito d'imposta** del 50 per cento e del 40 per cento previste dall'art. 1, comma 211, della legge n. 160/2019, per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, sono rispettivamente **aumentate al 70 per cento e al 50 per cento**, a condizione che le attività formative siano erogate dai soggetti individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto e che i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano certificati secondo le modalità stabilite con il medesimo decreto ministeriale.

Laddove i progetti di formazione avviati successivamente al 18 maggio 2022 non soddisfino le suddette condizioni, le misure del credito d'imposta sono rispettivamente diminuite al 40 per cento e al 35 per cento.

### Spese ammissibili

Le spese di formazione debbono riguardare attività di formazione rivolte al personale dipendente svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria 4.0 quali **big data** e analisi dei dati, **cloud** e fog computing, **cyber security**, sistemi cyber- fisici, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, **robotica avanzata** e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali, applicate nei seguenti ambiti:

- a) vendita e marketing;
- b) informatica e tecniche;
- c) tecnologie di produzione.

Nell'allegato A alla legge n. 205/2017 vengono esplicitati tali ambiti.

Sono **escluse** dall'agevolazione le **spese di formazione ordinaria o periodica** organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e ad ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

In relazione alle attività ammissibili (cfr. art. 3 DM 4/5/2018), ulteriore requisito necessario oltre a quello degli ambiti di cui all'allegato A citato, sono invece indicate le tecnologie su cui le attività formative possono essere realizzate.

Le attività formative dovranno riguardare: vendite e marketing, informatica, tecniche e tecnologia di produzione.

Le tematiche della Formazione 4.0 indicate dal MISE sono:

- big data e analisi dei dati;
- cloud e fog computing;
- cyber security;
- simulazione e sistemi cyber-fisici;
- prototipazione rapida;
- sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (rv) e realtà aumentata (ra);
- robotica avanzata e collaborativa;
- interfaccia uomo macchina;
- manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- internet delle cose e delle macchine;
- integrazione digitale dei processi aziendali.

La formazione può essere **erogata** anche attraverso il **personale dipendente**, mentre qualora ci si avvalga di **soggetti esterni** all'impresa si considerano ammissibili solo le attività commissionate a:

- **soggetti accreditati** per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la **Regione o Provincia autonoma** in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa;
- **Università**, pubbliche o private, o strutture a esse collegate;
- soggetti accreditati presso i **fondi interprofessionali** secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001;
- soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma **Uni En ISO 9001:2000** settore EA 37;
- ITS.

Il decreto MISE previsto dall'art. 22 del D.L. n.

50/2022 individuerà i soggetti che consentiranno alle piccole e medie imprese di poter maturare il credito d'imposta nella misura più elevata indicata in precedenza.

Sul piano procedurale, dal 2020 **non occorre** più l'**accordo sindacale**, mentre è necessaria la **comunicazione** prevista dal decreto del Ministero dello Sviluppo economico 6 ottobre 2021.

Sono poi previsti ulteriori adempimenti, tra i quali: **certificazione delle spese** da parte di un **revisore legale**, relazione che illustri le modalità organizzative ed i contenuti delle attività di formazione svolte, **documentazione contabile e amministrativa** idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, **registri nominativi** di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa, indicazione nel bilancio e nella dichiarazione dei redditi dei dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione.

#### Costo aziendale

L'art. 4 del decreto MISE 4 maggio 2018, considera ammissibili al credito d'imposta le sole spese relative al personale dipendente impegnato come discente nelle attività di formazione ammissibili limitatamente al costo aziendale riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione.

Il costo aziendale è pari alla retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede.

Sono altresì ammissibili le spese del personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A della legge n. 205/2017 e che partecipi in veste di docente o tutor alle attività di formazione ammissibili.

Tali ultime spese non possono eccedere il 30 per cento della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente.

#### Misura del credito d'imposta

Alla luce della rimodulazione prevista dall'art. 22 del D.L. n. 50/2022 la misura del credito d'imposta può essere riassunta come segue:

Impresa	Credito d'imposta	Massimale del credito
---------	-------------------	-----------------------

Piccole imprese	- attività formative erogate dai soggetti individuati con decreto MISE e certificate: 70% - attività formative erogate da altri soggetti e/o non certificate: 40%	300 mila euro
Medie imprese	- attività formative erogate dai soggetti individuati con decreto MISE e certificate: 50% - attività formative erogate da altri soggetti e/o non certificate: 30%	
Grandi imprese	30%	200 mila euro

L'art. 22 del D.L. n. 50/2022 nulla dice invece sull'aumento della misura del credito d'imposta, previsto nel caso in cui i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrano nelle categorie dei **lavoratori dipendenti svantaggiati** o molto svantaggiati, come definite dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 17 ottobre 2017.

In tali casi, per tutte le imprese la misura del credito

d'imposta è del 60 per cento, fermi restando i limiti massimi annuali.

### Dimensioni dell'impresa

L'individuazione delle dimensioni per qualificazione della categoria d'impresa è quella prevista dal decreto del Ministero delle Attività Produttive del 18 aprile 2005.

Categoria di impresa	occupati	Fatturato	Totale di bilancio
Piccola impresa	Da 10 a 49	10 milioni	10 milioni
Media impresa	Da 50 a 249	50 milioni	43 milioni
Grande impresa	250 e oltre	Oltre 50 milioni	Oltre 43 milioni

Ai fini della collocazione in una delle categorie indicate, è necessario soddisfare il requisito del numero di occupati nonché una delle due soglie relative al limite di fatturato ed al totale di bilancio.

### Procedure

I costi sostenuti debbono essere **certificati** dal soggetto incaricato della **revisione legale** o da un **professionista** iscritto nel Registro dei revisori legali, da allegare al bilancio.

La certificazione delle spese è necessaria anche per le imprese non soggette a revisione legale dei conti.

In tal caso, le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile si considerano ammissibili al credito d'imposta entro il limite massimo di 5.000 euro.

Il credito d'imposta deve essere indicato nella **dichiarazione dei redditi** in cui sono state sostenute le spese di formazione.

L'utilizzo del credito mediante l'utilizzo del **modello F24** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 è possibile dal **periodo d'imposta successivo** a quello di sostenimento delle spese ammissibili e subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione.

Il credito d'imposta **non concorre** alla **formazione del reddito** né della base imponibile dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

manca, come ogni anno, la presenza di Wolters Kluwer con **One LAVORO la rivoluzionaria soluzione digitale** ideata per rispondere alle esigenze di **Consulenti del lavoro, Aziende ed Enti**, nata dalla grande esperienza di TuttoLavoro, IPSOA e INDICITALIA. Intelligente e personalizzabile in grado di fornire tutte le risposte, gli aggiornamenti e gli approfondimenti utili, ovunque e in qualunque momento.

Affronta le sfide facendo la differenza con One LAVORO

[Chiedi la tua prova gratuita di 30 giorni](#)

All'edizione 2022 del **Festival del Lavoro** non poteva

## Lavoro e previdenza

Contro gli effetti della crisi economica

## Riforma delle pensioni: dopo il bonus di 200 euro, ipotesi di quattordicesima rafforzata

di Giuseppe Rocco - Esperto previdenziale

Nell'attuale fase inflattiva, ai fini di difendere il potere d'acquisto delle pensioni, le parti sociali propongono di rafforzare ed ampliare la "quattordicesima", con un'azione migliorativa per le pensioni fino a 1.500 euro. Come misura emergenziale, il decreto Aiuti ha già riconosciuto un assegno di 200 euro, che sarà erogato nel mese di luglio, per i lavoratori e pensionati con reddito inferiore a 35.000 euro proprio per contribuire alle difficoltà connesse al caro prezzi. Al di là, però, dell'intervento spot, vi è la necessità, appunto, di proteggere i trattamenti previdenziali dall'erosione inflattiva, argomento che è oggetto di grande attenzione nell'ambito del dialogo in corso tra Governo e Sindacati.

Il tema dell'**inflazione** è uno degli snodi cruciali dell'attuale congiuntura economica. Nel Documento di Economia e Finanza (DEF) **se ne prevede** un aumento del **5,8% nel 2022** contro una previsione dell'1,6% riportata nella NADEF.

Come viene sottolineato dalla BCE, l'inflazione, il cui motore è globale, non europeo, è alimentata da fattori internazionali che riducono il potere di acquisto e indeboliscono la domanda per consumi e investimenti.

Il Presidente dell'ISTAT, in un recente intervento, ha poi evidenziato come il fenomeno non è più determinato dai soli costi energetici ma si sta "allargando progressivamente anche al carrello della spesa", **estendendosi** anche ad alcuni **beni essenziali**.

Tra i diversi aspetti che la "fiammata inflazionistica" produce, vi è l'effetto "reale" **sulle retribuzioni** dei lavoratori (per cui si auspica una nuova "politica dei redditi") e sulle **pensioni**. Come misura emergenziale, il **decreto Aiuti (D.L. n. 50/2021)** ha riconosciuto un assegno di **200 euro** per i lavoratori e pensionati con reddito inferiore a 35.000 euro per contribuire alle difficoltà connesse al caro prezzi. L'erogazione avverrà con la prossima mensilità di luglio. Al di là, però, dell'intervento spot, la necessità di proteggere i trattamenti previdenziali dall'erosione inflattiva è oggetto di attenzione nell'ambito del dialogo in corso tra Governo e Sindacati.

**Leggi anche Bonus 200 euro: a chi spetta e come verrà erogato dai datori di lavoro**

**Confronto Governo-Sindacati: inflazione, richieste**

Le richieste delle parti sociali riprendono le proposte che erano contenute nella piattaforma previdenziale che era stata presentata già in precedenza all'Esecutivo.

Più nello specifico, per garantire la tutela dei redditi da pensione, si sottolinea l'opportunità di una **riduzione della pressione fiscale** e il ripristino della **piena riva-**

**lutazione delle pensioni** (dal 1° gennaio di quest'anno è fissata al 100% per le fasce di importo dei trattamenti pensionistici fino a quattro volte il trattamento minimo INPS, nella misura del 90% per le fasce di importo dei trattamenti pensionistici comprese tra quattro e cinque volte il trattamento minimo INPS, nella misura del 75% per le fasce di importo dei trattamenti pensionistici superiori a cinque volte il predetto trattamento minimo), anche aggiornando i criteri con i quali ad oggi è valutata l'indicizzazione, basati sul paniere FOI (Famiglie di Operai e Impiegati), che, si sottolinea, non rispecchia a pieno le reali spese sostenute dalla fascia più anziana della popolazione. Si propone ancora il **rafforzamento** e l'**ampliamento** della "**quattordicesima**", introdotta nel 2007, con un'azione migliorativa per le **pensioni fino a 1.500 euro**.

### Quattordicesima

Va ricordato come la quattordicesima è una retribuzione differita, mensilità aggiuntiva rispetto ai 12 ratei di pensione e alla tredicesima, che costituisce una sorta di **emolumento supplementare** che viene erogato su base reddituale, con l'importo che è stabilito dalla legge. Si differenzia allora dalla tredicesima che è invece una vera propria rata del trattamento pensionistico e, pertanto, risulta correlata alla retribuzione pensionabile o ai contributi versati.

La quattordicesima matura gradualmente ed è **erogata nel mese di luglio** se si perfeziona il requisito anagrafico nel primo semestre (entro i primi sette mesi per i pensionati privati), mentre sarà corrisposta a dicembre se si raggiunge il requisito anagrafico nel secondo semestre del 2022, ovvero se si sia divenuti titolari di pensione nel corso del 2022.

La quattordicesima spetta ai pensionati del settore privato, autonomi, ex lavoratori del settore sport e spettacolo, del comparto pubblico (di almeno 64 anni) che hanno un reddito complessivo fino a un massimo di 1,5 volte il trattamento minimo annuo del Fondo pen-



sioni lavoratori dipendenti (nel 2022, 524,35 euro) fino al 2016 e fino a 2 volte il trattamento minimo annuo del Fondo lavoratori dipendenti dal 2017.

Per la determinazione del reddito è rilevante il solo **reddito individuale del titolare**, composto, oltre che dalla pensione stessa, dai redditi di qualsiasi natura, con l'esclusione dei trattamenti di famiglia, le indennità di accompagnamento, il reddito della casa di abitazione, i trattamenti di fine rapporto e competenze arretrate.

Non sono invece beneficiari del diritto alla "quattordicesima" gli assegni e le pensioni sociali e le prestazioni di natura assistenziale.

Va ricordato poi come l'importo erogato dal 2017 varia a seconda dell'anzianità contributiva complessivamente maturata e del reddito del pensionato. Se il reddito è superiore a 1,5 volte il trattamento minimo ed entro le 2 volte, la somma è pari a **336 euro, 420 euro o 504 euro**, a seconda, rispettivamente, se si sono versato fino a 15 anni di contributi, fino a 25 anni di contributi o più di 25 anni di contribuzione. Se il pensionato ha un reddito sino a 1,5 volte il trattamento minimo INPS, l'importo è pari a **437, 546 e 655 euro**, a seconda se la contribuzione versata è rispettivamente inferiore a 15 anni, fino a 25 anni o superiore a 25 anni di contributi.

La quattordicesima mensilità di pensione viene attribuita d'ufficio dall'INPS, senza presentazione di alcuna domanda, in presenza di tutti gli elementi necessari per la verifica reddituale di ammissione al beneficio. Viene riconosciuta in via provvisoria in presenza delle condizioni prescritte dalla legge e viene successivamente verificata sulla base dei redditi consuntivi non appena disponibili.

L'INPS effettua la verifica, in caso di prima concessione, sulla base dei redditi da pensione memorizzati nel Casellario centrale dei pensionati dell'anno in corso e i redditi diversi da pensione relativi all'anno precedente.

### Consulente digitale delle pensioni

Va ricordato come, con [messaggio n. 1521 del 5 aprile 2022](#), l'INPS abbia reso noto di avere attivato, in applicazione degli interventi nell'ambito della digitalizzazione delle infrastrutture tecnologiche e dei servizi della Pubblica Amministrazione previsti dal **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza** (PNRR), il Consulente digitale delle pensioni, uno strumento di **consulenza virtuale** volto a guidare i pensionati attraverso un percorso semplice che verifica se hanno diritto a **prestazioni aggiuntive** collegate con la propria pensione. Il servizio, che mira a semplificare il flusso di domanda dei pensionati, offre un primo gruppo di pre-

stazioni previdenziali che riguardano tra gli altri anche il bonus quattordicesima, il supplemento di pensione e l'integrazione al trattamento minimo. Altre prestazioni verranno integrate nel corso dell'anno.

## Lavoro e previdenza

Incrementi dal 1° giugno 2022

## CCNL metalmeccanici: adeguati minimi, trasferta e reperibilità

Per i dipendenti dalle industrie metalmeccaniche private e della installazione di impianti, Federmeccanica e Assital con Fiom-CGIL, Fim-CISL e Uilm-UIL hanno definito in data 8 giugno 2022 i valori dell'incremento retributivo derivante dalla dinamica dell'indice dei prezzi al consumo armonizzato e fornito i valori dell'indennità di trasferta e di reperibilità. I nuovi importi sono definiti in ottemperanza a quanto stabilito dall'accordo di rinnovo del CCNL siglato il 5 febbraio 2021 e decorrono dal 1° giugno 2022. La quota relativa all'indice, non produce effetti sull'incremento retributivo complessivo; pertanto, i minimi tabellari devono essere corrisposti negli importi già forniti dall'accordo.

Con verbale di incontro 8 giugno 2022 Federmeccanica e Assital con Fiom-CGIL, Fim-CISL e Uilm-UIL, in ottemperanza a quanto stabilito dal rinnovo 5 febbraio 2021 hanno definito i **valori dell'incremento retributivo dal 1° giugno 2022** derivante dalla dinamica dell'Ipca e fornito i valori dell'**indennità di trasferta** e di **reperibilità** per i dipendenti dalle **industrie metalmeccaniche private** e della **installazione di impianti**.

**Leggi anche CCNL metalmeccanici: aumenti retributivi e nuova classificazione del personale**

## Minimi tabellari

Le Parti hanno definito la quota relativa all'Ipca consuntivata 2021, che non produce effetti sull'incremento retributivo complessivo stabilito dal 1° giugno 2022 dall'accordo di rinnovo 5 febbraio 2021: i minimi tabellari devono pertanto essere corrisposti negli **importi già forniti dall'accordo**.

## Reperibilità

I valori dell'indennità di reperibilità **dal 1° giugno 2022** sono i seguenti:

Livelli	Compenso giornaliero			Compenso settimanale		
	16 ore (giorno lavorato)	24 ore (giorno libero)	24 ore festive	6 giorni	6 giorni con festivo	6 giorni con festivo e giorno libero
Sup. al B1	6,83	11,24	11,83	45,39	45,98	50,39
C3 e C2	5,95	9,33	10,01	39,08	39,76	43,14
C1, D2 e D1	4,99	7,51	8,11	32,46	33,06	35,58

## Trasferta

I valori dell'indennità di trasferta **dal 1° giugno 2022**

Tipologia	Importi
Trasferta intera	44,47
Pasto meridiano o serale	11,97
Pernottamento	20,53

sono i seguenti:

## Riferimenti normativi

Verbale 08/06/2022

## Lavoro e previdenza

Fondazione Studi

## Bonus 200 euro: dubbi e criticità sotto la lente dei Consulenti del Lavoro

Con l'approfondimento dal titolo "Bonus 200 euro", la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro esamina principali novità introdotte dagli articoli 31, 32 e 33 del D.L. n. 50/2022. I datori di lavoro dovranno erogare

re nella busta paga di luglio la somma di 200 euro ai dipendenti che nel primo quadrimestre del 2022 hanno beneficiato della decontribuzione di 0,8 punti percentuali dell'aliquota contributiva a carico dei lavoratori dipendenti. Per i titolari di pensione e del reddito di cittadinanza, sarà, invece, l'INPS a provvedere all'erogazione della somma. Il documento, inoltre, si sofferma sulle criticità della misura per le imprese, legate ai requisiti dei lavoratori dipendenti e degli autonomi o alla necessità di recuperare da parte del lavoratore la dichiarazione di non essere titolare di pensione o reddito di cittadinanza prima di procedere all'erogazione automatica dell'indennità.

La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, nell'approfondimento del 9 giugno 2022, analizza le princi-

pali novità introdotte per il **bonus una tantum** spettante ai lavoratori dipendenti in misura pari a 200 euro con la mensilità del mese di luglio 2022. Il datore di lavoro procederà al recupero del credito derivante dalle somme anticipate ai lavoratori mediante compensazione con le denunce contributive.

Si ritiene che per il diritto all'indennità sia sufficiente l'acquisizione del diritto e quindi che

il lavoratore abbia i requisiti previsti per almeno una mensilità del primo quadrimestre 2022 a prescindere dunque che l'esposizione dell'esonero contributivo sia effettivamente avvenuta ab origine in una delle **denunce contributive mensili** del periodo interessato.

E' previsto che il datore di lavoro proceda automaticamente al riconoscimento dell'indennità.

L'indennità una tantum spetta ai lavoratori dipendenti una sola volta, anche nel caso in cui siano titolari di più rapporti di lavoro. È, pertanto, opportuno che i datori di lavoro si cautelino per evitare possibili plurimi riconoscimenti del bonus 200 euro che comporterebbero inevitabilmente recuperi in sede di controllo delle denunce mensili ai fini contributivi da parte dell'INPS.

#### Possibili criticità

I Consulenti del Lavoro sottolineano le criticità legate al fatto che criticità, se il rapporto di lavoro dovesse nel frattempo essere cessato, l'eventuale recupero del bonus non spettante verrà effettuato nei confronti del datore di lavoro per cui sarà poi quest'ultimo a dover recuperare l'indebito nei confronti dell'ex dipendente. Nel caso di rapporti di lavoro instaurati dal mese di Maggio 2022, il datore di lavoro non è in possesso degli elementi che gli consentano la verifica del requisito di spettanza, cioè il riconoscimento **dell'esonero contributivo** per almeno una mensilità del primo quadrimestre 2022.

Inoltre il criterio scelto per determinare il diritto o meno al bonus, ovvero la spettanza del beneficio dell'esonero dello 0,8%, non tiene particolarmente conto della situazione economica personale del lavoratore, a differenza del riferimento al reddito dell'anno precedente.

#### Pensionati

Danno diritto al bonus i trattamenti:

- di pensione o assegno sociale;
- di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti;
- trattamenti di accompagnamento alla pensione.

Al fine di determinare il reddito fiscale 2021, sono espressamente esclusi:

- i trattamenti di fine rapporto comunque denominati;
- il reddito di abitazione e le competenze arretrate sog-

gette a tassazione separata.

#### Lavoratori a termine e intermittenti

L'indennità spetta ai **lavoratori stagionali**, a tempo determinato e ai lavoratori intermittenti che, nel 2021, abbiano svolto la prestazione per almeno 50 giornate. Anche in questo caso l'indennità è corrisposta ai soggetti che hanno reddito ai fini IRPEF derivante dai suddetti rapporti non superiore a 35.000 euro per l'anno 2021. Per l'ottenimento del bonus è necessario presentare domanda all'INPS.

#### Lavoratori autonomi e professionisti

I soggetti interessati sono i lavoratori autonomi e i professionisti iscritti alle gestioni Inps, quindi coltivatori diretti, mezzadri e coloni; artigiani ed esercenti attività commerciali; imprenditori agricoli a titolo principale; pescatori autonomi, della piccola pesca marittima e delle acque interne; gestione separata, nonché quelli iscritti alle Casse di previdenza autonome. Il requisito reddituale non è, invece, fissato in quanto dovrà essere previsto dal decreto attuativo.

*A cura della redazione*

#### Riferimenti normativi

Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro, approfondimento 09/06/2022

#### Lavoro e previdenza

Circolari INPS

## Autonomi e gestione separata: esonero contributivo nel Quadro RR

Nella circolare n. 66 del 2022, l'INPS fornisce le istruzioni in ordine alle modalità di compilazione del Quadro RR del modello "Redditi 2022-PF" cui devono attenersi i soggetti iscritti alle Gestioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, nonché i lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata. Nel documento di prassi l'Istituto si sofferma anche sulle modalità di rateizzazione della contribuzione dovuta, sull'esposizione dell'eventuale esonero contributivo spettante e sulle modalità di compensazione degli eventuali crediti.

INPS, con la circolare n. 66 del 9 giugno 2022, fornisce dettagliate istruzioni per la determinazione, nell'ambito della dichiarazione "**Redditi 2022**", dei contributi che devono essere versati dai soggetti iscritti alle ge-

stioni previdenziali Artigiani, Commercianti e Gestione separata, soprattutto per quel che riguarda la contribuzione a percentuale dovuta in base al reddito conseguito nel 2021.

I versamenti a saldo ed in acconto dovuti a titolo di contributi devono essere effettuati entro gli stessi termini previsti per il versamento delle somme dovute in base alla **dichiarazione dei redditi**.

Nel modello di dichiarazione è presente il Quadro RR, che deve essere compilato:

- dai soggetti iscritti alle Gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali e terziario;
- dai lavoratori autonomi che determinano il reddito di arte e professione e sono iscritti alla Gestione separata.

### Artigiani e commercianti

I titolari di **imprese artigiane e commerciali** e i soci titolari di una propria posizione assicurativa sono tenuti al versamento di contributi previdenziali, sia per se stessi sia per le persone che prestano attività lavorativa nell'impresa, compilando la sezione I del Quadro RR del modello "Redditi 2022-PF".

Per i soci di S.r.l. iscritti alle Gestioni degli artigiani o dei commercianti, la base imponibile, oltre a quanto eventualmente dichiarato come reddito d'impresa, è costituita dalla parte del reddito d'impresa della S.r.l. corrispondente alla quota di partecipazione agli utili ovvero alla quota del reddito attribuita al socio per le società partecipate in regime di trasparenza.

### Esonero contributivo

Per i contribuenti che hanno ricevuto dall'Istituto la comunicazione tramite Cassetto previdenziale dell'avvenuta concessione dell'esonero contributivo, è necessario indicare:

- a colonna 11: contributi IVS dovuti sul reddito minimale, calcolati, applicando al reddito indicato nella colonna 10, le aliquote stabilite per la gestione di appartenenza (artigiani o commercianti) al netto di eventuali riduzioni indicate a colonna 7. Tale importo deve essere indicato al lordo dell'importo concesso a titolo di esonero previsto;
- a colonna 12: contributo per le prestazioni di maternità fissato nella misura di euro 0,62 mensili;
- a colonna 13: importi relativi alle quote associative o ad eventuali oneri accessori;
- a colonna 14: il totale dei **contributi versati sul reddito minimale**, comprensivo anche delle somme corrisposte per contributi di maternità, quote associative ed oneri accessori (colonne 12 e 13), deve essere indicato considerando, come di consueto, gli importi effettivamente versati;

- a colonna 15: ammontare complessivo dei contributi previdenziali dovuti sul reddito minimale compensati senza l'utilizzo del modello F24, con crediti non risultanti dalla precedente dichiarazione, ma riconosciuti dall'INPS su richiesta dell'assicurato;

- a colonna 23: l'importo del beneficio dell'esonero;
- a colonna 24: reddito eccedente il minimale.

### Rateizzazione dei contributi dovuti

Per i commercianti e gli artigiani la rateizzazione può avere ad oggetto esclusivamente i contributi dovuti sulla quota di reddito eccedente il minimale imponibile, con esclusione quindi dei contributi dovuti sul minimale predetto, ancorché risultanti a debito del contribuente nel Quadro RR in quanto non versati in tutto o in parte all'atto della compilazione del modello "Redditi 2022-PF".

Per i liberi professionisti la rateizzazione può essere effettuata sia sul contributo dovuto a saldo per l'anno di imposta 2019 che sull'importo del primo acconto relativo ai contributi per l'anno 2022.

La prima rata deve essere corrisposta entro il giorno di scadenza del saldo e/o dell'acconto differito; le altre rate alle scadenze indicate nel modello "Redditi 2022-PF".

In ogni caso il **pagamento rateale** deve essere completato entro il 30 novembre 2022.

### Compensazione del credito

La compensazione tramite modello F24 potrà avvenire solo con somme versate in eccesso riferite alla contribuzione richiesta con l'emissione dei modelli di pagamento avvenuta nel 2021.

L'importo eventualmente risultante a credito dalle colonne 19 o 33 del Quadro RR del modello "Redditi 2020-PF" può essere portato in compensazione nel modello di pagamento unificato F24 indicando come periodo di riferimento esclusivamente l'anno 2021 e l'importo che si intende compensare.

L'eventuale residuo del credito riferito all'anno precedente al netto di quanto compensato va indicato nel rigo RR, colonne 22 e 36, e dovrà essere oggetto di domanda di rimborso oppure di compensazione contributiva.

Le somme a credito riferite ad anni d'imposta precedenti rispetto al 2020 non devono essere espresse in dichiarazione, ma possono soltanto essere oggetto di domanda di rimborso oppure di compensazione contributiva, da presentare online, collegandosi al portale istituzionale, nella sezione Compensazione contributiva o Rimborso.

*A cura della redazione*



**Riferimenti normativi**

INPS; circolare 09/06/2022, n. 66

## Finanziamenti

Riapertura dello sportello Simest

## Export, transizione digitale ed ecologica: dal 12 luglio le nuove domande per PMI e Mid Cap

di Giovanna Greco - Dottore commercialista in Vasto

Simest ha riaperto i termini per la presentazione delle domande dei contributi a fondo perduto e dei finanziamenti agevolati Simest del Fondo 394 per la digitalizzazione delle imprese, la transizione ecologica e per l'export. Possono presentare domanda PMI e Mid Cap con sede legale in Italia che, al momento della domanda, abbiano la forma di società di capitali da almeno due esercizi. Le domande vanno inviate a partire dal 12 luglio 2022. L'importo massimo dell'intervento che l'impresa può chiedere è pari al minore tra 1.000.000 di euro e il 25% dei ricavi medi risultanti dagli ultimi due bilanci approvati e depositati. L'impresa può chiedere una quota di cofinanziamento: fino al 25% dell'importo massimo dell'intervento (40% se ha sede al sud).

Con delibera del Comitato agevolazioni di Simest sono stati riaperti i termini per la presentazione delle domande dei **contributi** a fondo perduto e dei **finanziamenti** agevolati Simest del Fondo 394 per la **digitalizzazione** delle imprese, la **transizione ecologica** e per l'**export**.

L'Intervento ha la finalità di sostenere la realizzazione di:

- investimenti **digitali** per una quota minima pari al 50%;
- investimenti volti a promuovere la **sostenibilità** e la **competitività** sui **mercati internazionali** per il restante 50%.

**Leggi anche** PMI e Mid Cap: finanziamenti per la transizione digitale ed ecologica

### Requisiti

Ai fini dell'ammissibilità all'Intervento l'impresa richiedente:

- dev'essere una **PMI** o una **Mid Cap** (imprese non qualificabili come piccole e medie imprese, con un numero di dipendenti che non superiore a 1.500 unità) con sede legale in Italia che, al momento della domanda, abbia la forma di società di capitali da almeno due esercizi;
- deve aver depositato presso il **Registro imprese** almeno due bilanci relativi a due esercizi completi (si considera completo un esercizio di 12 mesi interi). I bilanci devono riguardare lo stesso soggetto richiedente (identificato dal codice fiscale);
- deve avere un **fatturato estero** la cui media degli ultimi due esercizi sia almeno il 20% del fatturato aziendale totale, oppure pari ad almeno il 10% del fatturato aziendale dell'ultimo bilancio depositato;
- alla data di presentazione della domanda non dev'essere coinvolta in una **procedura concorsuale** (non deve pertanto essere soggetta ad alcuna procedura concorsuale, né deve aver presentato domanda per una procedura concorsuale), non deve essere nelle condi-

zioni perché una tale procedura possa essere richiesta nei suoi confronti non deve essere in stato di scioglimento o liquidazione volontaria, non rientrare nella categoria di scoring A5;

- non deve rientrare nei **settori esclusi** e nelle **attività escluse**.

### Importo massimo dell'Intervento

L'**importo massimo** dell'intervento che l'impresa richiedente può chiedere è pari al **minore** tra euro **1.000.000,00** e il **25%** dei ricavi medi risultanti dagli ultimi due bilanci approvati e depositati dall'impresa richiedente. Qualora l'impresa richiedente abbia già presentato una domanda per la transizione digitale ed ecologica ai sensi della Circolare 1/PNRR/394/2021 sarà possibile presentare una nuova domanda, in aggiunta alla precedente, fino a concorrenza dell'importo massimo complessivo di € 1.000.000,00.

Fermo restando l'importo massimo dell'Intervento, alla data di delibera del Comitato l'esposizione complessiva dell'impresa richiedente verso il fondo (inclusa l'esposizione attesa con la concessione l'Intervento oggetto della domanda) non dovrà essere superiore al 50% dei ricavi medi degli ultimi due bilanci e approvati e depositati.

### Cofinanziamento

L'impresa richiedente può chiedere una **quota** di cofinanziamento a **fondo perduto**:

- 1) **fino al 40%** dell'importo massimo dell'intervento, se ha almeno una sede operativa attiva da almeno 6 mesi rispetto alla data di presentazione della domanda, in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;
- 2) **fino al 25%** dell'importo massimo dell'intervento, se ha la propria sede operativa in una regione diversa da quelle indicate al punto 1).

### Caratteristiche dell'agevolazione

La durata complessiva del finanziamento è di 6 anni a

decorrere dalla data di stipula del contratto, di cui:

- periodo di **preammortamento**: 2 anni;
- periodo di **rimborso**: 4 anni.

Il rimborso del finanziamento avviene in 8 rate semestrali posticipate a capitale costante, a partire dal termine del Periodo di Preammortamento. Il tasso d'interesse agevolato è pari al 10% del tasso di riferimento UE per tutta la durata del finanziamento.

### Modalità di richiesta

L'impresa richiedente può presentare **una sola domanda** di transizione digitale ed ecologica a Simest ferma restando la possibilità, per le imprese che abbiano già presentato una domanda di transizione digitale ed ecologica ai sensi della Circolare n. 1/PNRR/394/2021, di presentare una nuova domanda, in aggiunta alla precedente, fino a concorrenza dell'importo massimo complessivo di € 1.000.000.

Per richiedere l'intervento, l'impresa richiedente deve registrarsi sul portale, compilare la domanda in ogni sua parte, con sottoscrizione digitale da parte del legale rappresentante ed effettuare l'invio tramite il medesimo Portale.

La domanda potrà intendersi completa solo se debitamente compilata e sottoscritta in tutte le sue parti. Nel caso in cui l'Impresa Richiedente riceva un preavviso di archiviazione da parte di SIMEST l'Impresa Richiedente avrà un termine di 10 giorni di calendario dalla ricezione della comunicazione per presentare a mezzo PEC i propri chiarimenti/integrazioni, eventualmente corredati dalla relativa documentazione completa e debitamente sottoscritta.

Decorso tale termine senza la ricezione dei chiarimenti/integrazioni o della necessaria documentazione, ovvero in caso di chiarimenti/integrazioni che non fanno venire meno i motivi che ostano alla concessione dell'Intervento o in caso di documentazione incompleta, Simest procederà all'archiviazione della domanda, dandone comunicazione all'impresa richiedente. Tutte le comunicazioni dell'impresa richiedente a Simest e di Simest all'impresa richiedente devono essere effettuate via PEC.

### Erogazione dell'intervento

L'erogazione dell'intervento avviene in **due tranche**, sul conto corrente dedicato dell'impresa richiedente, subordinatamente alle positive verifiche e ai controlli previsti per la linea progettuale, secondo le seguenti modalità:

- **1° tranche**: pari al 50% dell'intervento, a titolo di **anticipo**, sarà erogata entro 30 giorni dalla data di adempimento delle eventuali condizioni sospensive (incluse eventuali garanzie) che dovranno essere sod-

disfatte entro 3 mesi dalla data di stipula;

- **2° tranche**: a **saldo** dell'importo delle spese ammissibili rendicontate e documentabili, nel limite massimo dell'intervento deliberato, sarà effettuata entro 30 giorni dalla data di adempimento delle eventuali condizioni sospensive (incluso il ricevimento delle garanzie eventualmente richieste) che dovranno essere soddisfatte entro 3 mesi dalla verifica delle spese rendicontate.

### Spese ammissibili, rendicontazione e consolidamento

Le spese ammissibili e finanziabili sono rispettivamente:

- 1) **spese per la transizione digitale** che dovranno rappresentare almeno il **50%** delle spese ammissibili finanziate:

- a) integrazione e sviluppo digitale dei processi aziendali,
- b) realizzazione/ammodernamento di modelli organizzativi e gestionali in ottica digitale,
- c) investimenti in attrezzature tecnologiche, programmi informatici e contenuti digitali,
- d) consulenze in ambito digitale (digital manager),
- e) disaster recovery e business continuity,
- f) blockchain (esclusivamente per la notarizzazione dei processi produttivi e gestionali aziendali),
- g) spese per investimenti e formazione legate all'industria 4.0 (cyber security, big data e analisi dei dati, cloud e fog computing, simulazione e sistemi cyber-fisici, sistemi di visualizzazione, realtà virtuale e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborative, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine);

- 2) **spese per la sostenibilità e l'internazionalizzazione** che dovranno rappresentare non più del **50%** delle spese ammissibili finanziate:

- a) spese per investimenti per la sostenibilità in Italia (efficientamento energetico, idrico, mitigazione impatti climatici, ecc.),
- b) spese per l'internazionalizzazione (investimenti per una singola nuova struttura commerciale in un paese estero, consulenze per l'internazionalizzazione, spese promozionali e per eventi internazionali in Italia e all'estero, spese per certificazioni di prodotto e registrazione del marchio, ecc.),
- c) spese per valutazioni/certificazioni ambientali inerenti al finanziamento, ivi incluso le eventuali spese per le verifiche di conformità agli Orientamenti tecnici della Commissione Europea (2021/ C 58/01) sull'applicazione del principio "non arrecare un danno significativo" ("Do no significant harm - DNSH).

### Termini per la presentazione delle domande

Le **domande di finanziamento** al **fondo Simest** per la transizione ecologica e digitale e per l'export possono essere presentate **a partire dal 12 luglio 2022**. L'**apertura** della **piattaforma** è prevista per le **ore 9:00**.

La **chiusura delle domande** è fissata alle **ore 18:00** del **31 ottobre 2022**.



## Finanziamenti

Dalla Commissione UE

## Trasporto intermodale di merci: approvato l'aiuto di stato da 55 milioni di euro

La Commissione Europea, ha approvato, nel quadro delle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato, un regime italiano da 55 milioni di euro per incoraggiare il passaggio del trasporto merci dalla strada alla ferrovia. La misura contribuirà al coordinamento dei trasporti e faciliterà il passaggio del trasporto merci dalla strada alla ferrovia, in linea con gli obiettivi della strategia dell'UE per una mobilità sostenibile e intelligente e del Green Deal europeo, senza falsare indebitamente la concorrenza nel mercato unico.

La Commissione Europea, ha approvato, nel quadro delle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato, un regime italiano da **55 milioni di euro** per incoraggiare il passaggio del trasporto merci dalla strada alla ferrovia. Il regime fa parte del piano nazionale per gli **investimenti complementari** che integrerà con risorse nazionali il piano italiano per la ripresa e la resilienza e mira a **modernizzare le attrezzature intermodali** (vale a dire gru a portale, impilatori e veicoli da manovra) negli interporti e nei terminali intermodali per incoraggiare il trasporto merci a passare dalla strada alla ferrovia, che costituisce un modo di trasporto più ecologico.

Il sostegno assumerà la forma di **sovvenzioni dirette** a tutti gli operatori di interporti e di terminali intermodali interessati che fanno parte della rete transeuropea dei trasporti in Italia.

Il piano resterà in vigore fino al **31 dicembre 2026**.

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 ha constatato che il regime è necessario e proporzionato per sostenere il trasporto intermodale e promuovere l'uso del trasporto ferroviario, che è meno inquinante del trasporto su strada e riduce la congestione stradale. La misura sarà pertanto **vantaggiosa sia per l'ambiente sia per la mobilità**.

La Commissione ha inoltre ritenuto che l'aiuto avrà un **"effetto di incentivazione"** in quanto i beneficiari non realizzerebbero gli stessi investimenti in assenza del sostegno pubblico.

Per quanto ha rilevato, la Commissione ha concluso che la misura contribuirà al coordinamento dei trasporti e faciliterà il passaggio del trasporto merci dalla

strada alla ferrovia, in linea con gli obiettivi della strategia dell'UE per una mobilità sostenibile e intelligente e del Green Deal europeo, senza falsare indebitamente la concorrenza nel mercato unico.

*A cura della Redazione*

## Finanziamenti

Dalla Commissione UE

## Settore turistico e termale: approvata l'esenzione dal pagamento dei contributi previdenziali obbligatori

La Commissione Europea, ha approvato, nel quadro delle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato, un regime italiano da 60 milioni di euro a sostegno dei settori turistico e termale nel contesto della pandemia di coronavirus. L'aiuto assumerà la forma di un'esenzione dal pagamento dei contributi previdenziali obbligatori per i nuovi lavoratori stagionali o assunti a tempo determinato, per un periodo massimo di tre mesi, con possibilità di proroga per un periodo massimo di 6 mesi a determinate condizioni.

La Commissione Europea, ha approvato, nel quadro delle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato, un regime italiano **60 milioni di euro** a sostegno dei **settori turistico e termale** nel contesto della pandemia di coronavirus. La misura è stata approvata nell'ambito del quadro temporaneo per le misure di aiuti di Stato.

Il regime mira a ridurre i costi del lavoro sostenuti dai datori di lavoro privati attivi nei settori turistico e termale e, in ultima analisi, a preservare e incentivare i livelli di occupazione.

Nell'ambito del regime, l'aiuto assumerà la forma di **un'esenzione dal pagamento dei contributi previdenziali obbligatori** (ad eccezione di quelli relativi all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro) per i nuovi lavoratori stagionali o assunti a tempo determinato, per un periodo massimo di tre mesi, con possibilità di **proroga per un periodo massimo di 6 mesi** a determinate condizioni.

La Commissione ha constatato che il regime italiano è in linea con le condizioni stabilite nel quadro temporaneo. In particolare, l'aiuto:

- i) non supererà i **2,3 milioni di euro** per beneficiario;
- ii) sarà concesso entro il **30 giugno 2022**.

La Commissione ha pertanto concluso che la misura è necessaria, adeguata e proporzionata per porre rimedio al grave turbamento dell'economia di uno Stato mem-

bro, in linea con l'articolo 107, paragrafo 3, lettera b),  
del TFUE e con le condizioni del quadro temporaneo.

*A cura della Redazione*

## Impresa

Iter del DDL Concorrenza

## Controlli sulle imprese: meno ispezioni e più dialogo collaborativo con la PA

di Antonio Ciccia Messina - Professore a contratto di Tutela della privacy e trattamento dei dati digitali Università della Valle d'Aosta

Il DDL Concorrenza traccia il quadro delle norme che regoleranno i controlli sulle imprese, che si vuole siano ridotti e con minori contenuti autoritativi: da un lato, sempre più dialogo collaborativo e di accompagnamento al raggiungimento degli obiettivi dell'operatore economico per chi collabora con l'autorità nei procedimenti di verifica (con sempre più diffide a mettersi in regola e meno ordini di chiusura); dall'altro lato, sempre meno ispezioni finalizzate a istruire provvedimenti correttivi, inibitori e sanzionatori. Non solo. Il DDL Concorrenza prevede anche lo scambio di informazioni tra le autorità che detengono nei loro data base informazioni reciprocamente utili e stabilisce il principio del divieto per la PA di richiedere la produzione di documenti e informazioni già in suo possesso.

**Controlli sulle imprese** ridotti ai minimi termini e impoveriti di contenuti autoritativi: da un lato, sempre più **dialogo collaborativo** e di accompagnamento al raggiungimento degli obiettivi dell'operatore economico, addirittura con alcune sfumature premiali, e sempre più **diffide** a mettersi in regola (e non ordini di chiusura) per chi collabora con l'autorità nei procedimenti di verifica, che si atteggiavano come pianificati audit; dall'altro lato, sempre **meno ispezioni**, finalizzate inquisitoriamente a istruire provvedimenti correttivi, inibitori e sanzionatori.

È il framework perimetrato dalla legge annuale per il mercato e la concorrenza per il 2021, approvato dal Senato in prima lettura il 30 maggio 2022, che in molte righe, peraltro, anche per i controlli sulle imprese, ritra la routine della deburocratizzazione, giunta almeno a un quarto di secolo (se si prende come data di nascita la legge Bassanini del 1997).

La legge, che si colloca nell'ampissimo alveo del **Piano nazionale di ripresa e resilienza** (PNRR) e che continua la sua gestazione nel 2022, è intitolata postuma al 2021 e contiene una delega al Governo, cui si assegna un compito ambizioso da consegnare entro il 2023: cambiare i connotati del controllo sulle imprese, trasformandolo da accusatoria indagine a empatica sorveglianza.

Il tentativo del legislatore riflette il panorama della realtà socio-economica dell'inizio del terzo millennio, caratterizzato dalla globalizzazione dei contatti e dalla negazione della statualità, fenomeni questi ultimi sempre più consolidati sul piedistallo delle disintermediazioni dei rapporti giuridici. Il mercato della rete dribbla confini fisici e sovranità amministrative e mette sotto i riflettori, impietoso, la vetustà degli approcci arcaico-autorizzativi.

**Leggi anche**

- DDL Concorrenza: novità e semplificazioni per le imprese

- DDL Concorrenza: più digitalizzazione e meno autorizzazioni superflue per le imprese

### Controlli

La compresenza di inerzie del passato e incognite del futuro si coglie tutta nei principi e nei criteri direttivi della delega in materia di **controlli sulle attività economiche** (si omette scientemente ogni riferimento alla semplificazione, sostantivo sfibrato del suo significato da abuso di citazioni); controlli da novellare, naturalmente a costo zero per l'erario pubblico (formula questa che non riesce a celare i costi riversati sui privati e cittadini, che pagano sui loro bilanci il costo che il fisco non carica sui conti statali).

I primi principi e criteri parlano alle **pubbliche amministrazioni**, mettendo al bando, ma senza dettaglio, **adempimenti non necessari**, complicati, duplicati e ostruzionistici rispetto al celere avvio di un'attività economica: ciò è significativo non tanto per ciò che sarà (che, nel merito, è interamente affidato al delegato, tanto da far apparire la delega alla stregua di una delega in bianco), ma perché è una confessione senza scorno di ciò che è stato e continua ad essere la funzione di controllo sulle imprese (evidentemente piena, altrimenti la delega sarebbe carente di oggetto, appunto, di adempimenti non necessari, complicati, duplicati e ostruzionistici).

Un altro principio chiede cortesemente di tralasciare la stocastica e di **programmare tempi e metodi dei controlli**, capitalizzando le informazioni già in possesso dal sistema delle pubbliche amministrazioni e fissando ex ante contenuti, modalità e frequenza dei controlli anche sulla base dell'esito delle verifiche e delle ispezioni pregresse.

## Diffida

Esce dalla nebbiosità dell'indeterminatezza, invece, un altro **principio e criterio direttivo** che mette la diffida sul podio dei provvedimenti da adottare all'esito dei controlli. Diffidare è un'alternativa al "punire subito"; diffidare vuol dire dare un'altra chance; diffidare vuole scommettere, comunque, sulla possibilità di salvare il salvabile. Qualcosa da promuovere nella direzione dell'ottemperanza alla legge c'è sempre e con l'acqua sporca non si deve gettar via il bambino, mai. Del tutto brillante di colori nuovi è il criterio della delega che chiede al legislatore delegato di scegliere **premi** per le imprese che **collaborano e dialogano**: aspetto, questo, tanto intrigante quanto pericoloso, se conducesse direttamente o indirettamente a mandare in soffitta il garantismo del "nemo tenetur se detegere" e a sanzionare il silenzio di chi non vuole autoaccusarsi.

Fa brillare le pupille del controllore e sobbalzare le sopracciglia delle sentinelle della **privacy**, invece, il **criterio direttivo** dello scambio di informazioni tra le autorità detentrici nei loro data base di informazioni reciprocamente utili: incisività dei controlli a mezzo dell'interoperabilità degli archivi elettronici, su un piatto, e protezione delle persone, su un altro piatto, sono peso e contrappeso, nell'estenuante tentativo di bilanciamento accettabile. In ogni caso il Governo dovrà scrivere disposizioni a disciplinare l'accesso ai dati e scambio delle informazioni da parte dei soggetti che svolgono funzioni di controllo ai fini del coordinamento e della programmazione dei controlli anche attraverso l'interoperabilità delle banche dati, secondo la disciplina recata dal codice dell'amministrazione digitale (D.Lgs. n. 82/2005).

## Obblighi e adempimenti

Completano lo sfondo della delega **tre ulteriori principi**, che si passa ad illustrare.

Il terzultimo chiede uno sforzo titanico per arrivare ai seguenti traguardi: **individuazione, trasparenza e conoscibilità** degli **obblighi** e degli **adempimenti** che le imprese devono rispettare per ottemperare alle disposizioni normative. Il titanismo dello sforzo sta nel fatto che bisognerà raccapezzarsi in un groviglio di disposizioni, ormai contraddittorie, innumerevoli, incomprensibili non più suscettibili di lettura razionale: peraltro l'onere è tutto a carico del legislatore ed è giusto che se lo sia accollato. Sempre in questa sezione troviamo finalmente l'**emancipazione delle modalità operative** dei **controlli**, che evidentemente fino a oggi si basano sullo schema creativo dell'intuizione estemporanea, per abbracciare i modelli collaudati dell'audit: il governo dovrà scrivere **disposizioni** che preten-

dono **processi e metodi e strumenti standardizzati** e orientati alla gestione dei rischi, quali liste di verifica, manuali e linee guida e indirizzi uniformi.

Il penultimo criterio vuole il "**controllo del controllo**": il legislatore delegato dovrà curare la stesura dell'articolato dei decreti della disciplina della verifica e della valutazione degli esiti dell'attività di controllo. Chiude la rassegna un criterio che per quante volte è stato scritto e letto, proprio per questo, tradisce (e soffre di) un altissimo grado di disapplicazione e ineffettività: **divieto** per le pubbliche amministrazioni, nell'ambito dei controlli sulle attività economiche, di **richiedere la produzione di documenti e informazioni** già in loro possesso.



Impresa  
Dal MIPAAF

## Polizze agricole: sottoscrizione differita al 10 giugno

Il Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali ha emanato il 3 giugno 2022 il decreto n. 247561 di modifica del Piano di gestione dei rischi in agricoltura 2022 con cui viene stabilito il differimento al 10 giugno 2022 del termine di sottoscrizione delle polizze assicurative a copertura dei rischi sulle colture permanenti.

Il Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali ha emanato il 3 giugno 2022 il decreto n. 247561 di modifica del Piano di gestione dei rischi in agricoltura 2022 – Differimento termini sottoscrizione polizze assicurative a copertura dei rischi sulle colture permanenti.

In particolare il decreto stabilisce che i termini di sottoscrizione delle polizze relative alle **colture permanenti** sono **differiti al 10 giugno 2022**.

Si tratta della sottoscrizione delle polizze previste dall'articolo 8, comma 1, lett. b) e delle coperture mutualistiche per i Fondi di mutualizzazione di cui all'articolo 13, comma 1, lett. b) del decreto 31 marzo 2022. Il differimento si è reso necessario a causa del ritardo di sviluppo delle colture ad inizio ciclo produttivo per **l'anomalo andamento climatico** registrato nei primi mesi del corrente anno e del mancato funzionamento del sistema informativo agricolo nazionale – SIAN registratosi in concomitanza con le prime scadenze previste nel Piano di gestione dei rischi.

La proroga dei termini di sottoscrizione delle polizze agevolate e delle coperture mutualistiche consente una più ampia partecipazione agli agricoltori ubicati in particolare nelle Regioni del Sud Italia, favorendo il riequilibrio territoriale delle aziende che aderiscono agli strumenti di gestione del rischio, in conformità alla strategia del PSRN 2014-2022.

*A cura della Redazione*

## Bilancio e contabilità

Emendamenti ai principi contabili nazionali

## Cooperative: linee guida OIC per la rappresentazione contabile dei ristorni

di Carlotta Armuzzi - Avvocato, Phd, Studio Gnudi e Associati

Gli emendamenti ai principi contabili nazionali per le società cooperative, pubblicati in versione definitiva dall'OIC, introducono una disciplina specifica (che mancava fino a oggi) per la corretta rappresentazione in bilancio dei ristorni. In base agli emendamenti, i ristorni vanno iscritti tra i debiti quando in base all'atto costitutivo, allo statuto, e/o al regolamento sussiste un'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio in capo alla cooperativa alla ripartizione dei ristorni. Se, invece, alla data di chiusura dell'esercizio non sussiste un'obbligazione alla ripartizione dei ristorni ai soci, questi sono contabilizzati secondo le modalità previste per la distribuzione dell'utile nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società alla loro ripartizione.

Dopo un anno di attesa arriva la **versione definitiva** degli **emendamenti ai principi contabili nazionali** che disciplinano alcuni istituti tipici delle **società cooperative**, pubblicata il 9 giugno scorso dall'Organismo Italiano di Contabilità. Considerato il novero limitato delle modifiche, poste in consultazione fino al 16 luglio 2021, l'OIC ha preferito intervenire con emendamenti ai principi generali piuttosto che emanare un principio contabile *ad hoc*.

In particolare, gli emendamenti riguardano l'OIC 28 - Patrimonio Netto, l'OIC 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, l'OIC 12 - Composizione degli schemi del bilancio d'esercizio.

### Le novità degli emendamenti

Come si legge anche nel comunicato stampa dell'OIC, la **novità principale** è legata al **trattamento contabile del ristorno**, istituto tipico delle società cooperative.

Gli altri punti affrontati negli emendamenti riguardano:

- la classificazione nel capitale sociale delle società cooperative delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa previste dalla legge n. 59/1992 (OIC 28);
- le modalità di **impairment test** per le cooperative che tengono conto delle limitazioni normative in tema di distribuzione dei dividendi e delle riserve (OIC 9);
- le specifiche indicazioni da inserire in **nota integrativa** ex articoli 2513 e 2545-sexies c.c. (OIC 12). Sul punto l'OIC ha ritenuto di confermare la prassi già consolidata che vede le società cooperative rientranti nella categoria delle micro-imprese e che non redigono la nota integrativa, fornire le informazioni in calce allo stato patrimoniale.

La versione definitiva degli emendamenti non differisce concettualmente dalla bozza, posta in consultazio-

ne nel maggio 2021. Sono stati apportati solo alcuni aggiustamenti di wording e sono stati meglio precisati alcuni aspetti delle motivazioni alla base delle decisioni assunte.

### La rappresentazione contabile dei ristorni

Il **ristorno**, istituto tipico ed esclusivo delle società cooperative, si differenzia dal dividendo perché consiste nell'attribuzione di un vantaggio ai soci cooperatori. Più precisamente, consiste, di fatto, nella distribuzione di una parte dell'utile lordo - ovvero dell'utile ante imposte - ai soci cooperatori, in proporzione alla loro partecipazione all'attività della cooperativa, cioè al c.d. scambio mutualistico fra soci e società.

L'assemblea può deliberare che i ristorni siano attribuiti a ciascun socio anche mediante l'aumento proporzionale del valore delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni, anche in deroga ai limiti di valore di cui all'art. 2525 c.c. (si tratta, di fatto, un aumento gratuito di capitale sociale), o con quella di strumenti finanziari (tipicamente obbligazioni) disciplinati dall'art. 2526 c.c.

**Operativamente**, quindi, il ristorno assume caratteristiche diverse a seconda della tipologia di cooperativa. Dunque, in una **cooperativa di produzione e lavoro** può assumere la forma di un trattamento economico ulteriore (da corrispondere al socio cooperatore in termini di maggior retribuzione), mentre in una **cooperativa di consumo** può essere corrisposto sotto forma di restituzione di una parte del corrispettivo pagato dal socio per l'acquisto di beni o servizi prodotti o forniti della cooperativa.

Considerata la loro specifica natura, **condizione necessaria** affinché la cooperativa possa distribuire i ristorni è che la **gestione mutualistica** abbia generato risorse distribuibili.

In altre parole, presupposto per l'erogazione di ristorni è l'esistenza di un avanzo della gestione mutualistica,

che rappresenta anche il limite massimo delle somme distribuibili a titolo di ristorno, fermo restando la capienza dell'utile determinato prima della contabilizzazione dei ristorni stessi.

Le società cooperative hanno l'obbligo di **riportare separatamente in bilancio** i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche.

A **livello contabile**, sino ad oggi, non esisteva ancora una disciplina specifica che dettasse le linee guida per la corretta rappresentazione in bilancio di tale istituto. In questo contesto gli emendamenti ai principi contabili nazionali qui in commento, introducono una **disciplina specifica per la rappresentazione contabile dei ristorni**.

Gli emendamenti arrivano all'esito di un lungo percorso iniziato dal gruppo di lavoro (che vede coinvolti l'Alleanza delle Cooperative italiane, Assirevi, Confagricoltura e Assonime) già nel 2014.

Sino alla pubblicazione della bozza degli emendamenti le società cooperative erano libere di scegliere tra le seguenti **due modalità di contabilizzazione** dei ristorni:

- contabilizzazione della voce a conto economico, quale rettifica di costi o di ricavi;
- contabilizzazione in sede di riparto dell'utile.

In base agli emendamenti ai principi contabili qui in commento, i ristorni vanno **iscritti tra i debiti** quando in base all'atto costitutivo, allo statuto, e/o al regolamento di cui all'art 2521 c.c., sussiste un'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio in capo alla cooperativa alla ripartizione dei ristorni.

La contropartita del debito è imputata a conto economico in base alla tipologia del ristorno, come rettifica di ricavo o come costo in base alla sua natura.

Se, al contrario, alla data di chiusura dell'esercizio non sussiste un'obbligazione alla ripartizione dei ristorni ai soci, ai sensi di quanto previsto da atto costitutivo, statuto e/o regolamento di cui all'art. 2521 c.c., i ristorni sono contabilizzati secondo le modalità previste per la **distribuzione dell'utile** nel momento in cui, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci, sorge l'obbligo in capo alla società alla ripartizione degli stessi.

Dette precisazioni sono state ritenute necessarie perché, come già precisato, nell'assenza di una specifica previsione normativa per la contabilizzazione dei ristorni, nella prassi si è spesso ingenerata **confusione** con effetti contabili diversi a seconda del meccanismo utilizzato.

Infatti, alcune società cooperative contabilizzavano i ristorni come costi (o rettifiche di ricavi) dell'esercizio

in cui avviene lo scambio mutualistico, mentre altre li contabilizzano nell'esercizio in cui l'assemblea delibera la ripartizione del ristorno ai soci.

Nel definire il trattamento contabile dei ristorni si è fatto, dunque, **perno sull'esistenza, o meno, di un'obbligazione derivante dall'atto costitutivo**, dallo statuto o regolamento della società cooperativa alla **data di chiusura dell'esercizio**:

- nel caso in cui lo statuto o il regolamento della società cooperativa non prevedano l'obbligo di erogare il ristorno ai soci, il ristorno verrà contabilizzato nell'esercizio in cui l'assemblea dei soci delibera l'attribuzione del ristorno ai soci, al pari di una distribuzione di utile;
- al contrario, qualora lo statuto o il regolamento prevedano un obbligo di erogazione ai soci, il ristorno verrà rilevato quale componente di conto economico nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico con il socio cooperatore.

#### Ad esempio

Nel caso di cooperative di lavoro e di conferimento, il ristorno andrà a integrare i costi dell'esercizio e, nel caso delle cooperative di consumo, a rettificare i ricavi dell'esercizio.

Quanto appena detto vale anche per le obbligazioni esistenti alla data di bilancio, ancorché condizionate al verificarsi di determinate circostanze stabilite nello statuto o nel regolamento della società cooperativa.

Infine, l'OIC chiarisce che eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti di cui ai par. 9A e 41 (per quanto riguarda la classificazione nel capitale sociale delle società cooperative delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa), nonché 23A e 23B (per quanto riguarda la contabilizzazione dei ristorni), andranno rilevati secondo le previsioni dell'OIC 29 per i **cambiamenti di principi contabili**. Viene, inoltre, precisato che è consentita l'applicazione prospettica

Sostanzialmente, gli emendamenti aprono alla **possibilità di legittimare** anche sul piano contabile, a determinate condizioni, la **libertà di scelta tra i due metodi contabili**, ma richiede in primo luogo che tale scelta sia effettuata **in sede regolamentare**.

È importante sottolineare che, se la cooperativa vuole adottare il metodo dell'imputazione a conto economico, il regolamento deve stabilire un obbligo della cooperativa all'erogazione del ristorno, questo non significa che in ogni caso in cui la cooperativa registri un avanzo di gestione debba poi ripartire i ristorni. Potranno, infatti, essere previste in regolamento alcune specifiche circostanze che consentono di evitarne la ripartizione ogni qual volta tale distribuzione possa in

qualche modo danneggiare la salute della cooperativa o pregiudicarne il suo futuro operare.

### Composizione e schemi del bilancio d'esercizio

L'emendamento riguarda in particolare l'informativa che le **cooperative a mutualità prevalente** devono fornire sui criteri per la definizione di tale prevalenza. Più precisamente, in nota integrativa si deve documentare la **condizione di prevalenza o meno**, evidenziando contabilmente che:

- a) i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al 50% del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'art. 2425, comma 1, punto A1;
- b) il costo del lavoro dei soci è superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425, comma 1, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti allo scopo mutualistico;
- c) il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al 50% del totale dei costi dei servizi di cui all'art. 2425, comma 1, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'art. 2425, comma 1, punto B6.

Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza è documentata facendo riferimento alla **media ponderata delle percentuali** delle lettere precedenti. Ai sensi dell'art. 2545sexies c.c., le cooperative devono riportare separatamente nel bilancio i dati relativi all'attività svolta con i soci, distinguendo eventualmente le diverse gestioni mutualistiche. Questa informativa può essere fornita negli schemi di bilancio o in nota integrativa.

### Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

L'emendamento all'OIC 9 - Svalutazione per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali riguarda in particolare la stima del tasso di sconto. Viene stabilito che le società cooperative debbano considerare le limitazioni normative previste dall'art. 2514 c.c. alla distribuzione dei dividendi e delle riserve ai soci cooperatori. Inoltre, in relazione ai ristorni, se ricorrono le condizioni previste nel par. 23B dell'OIC 28, la previsione della loro attribuzione ai soci non viene inclusa nei flussi finanziari attesi, ma considerata nella determinazione del tasso di sconto.

Il tasso di sconto infatti, essendo il costo medio ponderato del capitale della società cooperativa, deve riflettere il rendimento atteso dai soci della cooperativa, che è influenzato dalle limitazioni previste dall'art. 2514 c.c.. Inoltre per evitare duplicazioni, il tasso di sconto

riflette i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono state rettificare.

### Classificazione nel capitale sociale delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa

Ai sensi del nuovo par. 9A, dell'OIC 28, come modificato dagli emendamenti qui in commento, le azioni dei soci sovventori e le azioni di partecipazione cooperativa previste dalla legge n. 59/1992 siano iscritte nel capitale sociale delle società cooperative.

Inoltre, viene stabilito che le società cooperative devono fornire evidenza del numero e del valore nominale delle azioni ordinarie, delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa.



## Bilancio e contabilità

Dall'OIC

## Società cooperative: trattamento contabile dei ristorni tra gli emendamenti ai principi contabili nazionali

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha pubblicato gli emendamenti ai principi contabili nazionali necessari a disciplinare alcuni istituti tipici delle società cooperative. In particolare la novità principale è legata al trattamento contabile dei ristorni. Gli altri punti affrontati negli emendamenti riguardano: la classificazione nel capitale sociale delle società cooperative delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa previste dalla Legge 59/1992 (OIC 28); le modalità di impairment test per le cooperative che tengono conto delle limitazioni normative in tema di distribuzione dei dividendi e delle riserve (OIC 9); le specifiche indicazioni da inserire in nota integrativa (OIC 12).

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha pubblicato gli emendamenti ai principi contabili nazionali necessari a disciplinare alcuni istituti tipici delle **società cooperative**.

Dopo la consultazione delle modifiche apportate, volte a dirimere le **incertezze interpretative** nella redazione dei bilanci delle società mutualistiche, OIC ha preferito intervenire con emendamenti ai principi generali piuttosto che emanare un principio contabile ad hoc.

### Trattamento contabile dei ristorni

In particolare la novità principale è legata al **trattamento contabile dei ristorni**.

Il ristorno è un istituto tipico delle società cooperative e rappresenta l'attribuzione ai soci del **vantaggio mutualistico** realizzato tramite lo scambio tra soci e cooperativa. L'assenza di una specifica previsione normativa per la contabilizzazione dei ristorni ha generato divergenze nella prassi. Nello specifico:

- alcune società cooperative contabilizzano i ristorni come costi (o rettifiche di ricavi) dell'esercizio in cui avviene lo scambio mutualistico;
- altre, invece, contabilizzano i ristorni nell'esercizio in cui l'assemblea delibera la ripartizione del ristorno ai soci come una distribuzione di utili.

L'OIC ha optato per una **soluzione principle-based** facendo perno sull'esistenza, o meno, di un'**obbligazione derivante dall'atto costitutivo**, dallo statuto e/o dal regolamento della società cooperativa alla data

di chiusura dell'esercizio.

In mancanza di un obbligo ad erogare il ristorno ai soci, questo sarà contabilizzato al pari di una distribuzione di utile. Diversamente, se l'atto costitutivo, lo statuto o il regolamento prevedono un obbligo, il ristorno sarà rilevato quale **componente di conto economico** nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico con il socio cooperatore (OIC 28).

### Nota integrativa

Gli altri punti affrontati negli emendamenti riguardano:

- la classificazione nel capitale sociale delle società cooperative **delle azioni dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa** previste dalla Legge 59/1992 (OIC 28);
- **le modalità di impairment test** per le cooperative che tengono conto delle limitazioni normative in tema di distribuzione dei dividendi e delle riserve (OIC 9);
- le specifiche indicazioni da inserire in **nota integrativa** ex artt. 2513 e 2545-sexies del codice civile (OIC 12).

In riferimento alla nota integrativa, l'OIC ha ritenuto di confermare la prassi già consolidata che vede le società cooperative rientranti nella **categoria delle micro-imprese**, che non redigono la nota integrativa e che, pertanto, devono fornire le informazioni **in calce allo stato patrimoniale**.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

OIC, Emendamenti ai principi contabili Nazionali, Specificità delle società cooperative, giugno 2022

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.