

Sabato 14 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Le violazioni commesse per più periodi di imposta vanno sempre unificate

/ Alfio CISSELLO

L'art. 12 del DLgs. 472/97 individua le regole per la determinazione della c.d. **sanzione unica** quando il contribuente, anche in tempi diversi, commette più violazioni tributarie. Ove le violazioni [...]

PAGINA 2

IL PUNTO AGROINDUSTRIA

Non può slittare il termine di pagamento per la fornitura di prodotti agricoli

/ Sofia CECCONI e Alberto BUSI

L'art. 7 della L. 53/2021 ha delegato il Governo all'attuazione della direttiva comunitaria n. 633 del 2019, sulla repressione delle pratiche di **concorrenza sleale**. Il testo deliberato, il DLgs. 198/2021, ha [...]

PAGINA 11

FISCO

Dal 2023 certificazione SOA per lavori edili superiori a 516 mila euro

Dal 1° gennaio al 30 giugno le imprese dovranno almeno aver richiesto l'attestazione, da luglio dovranno obbligatoriamente averla ottenuta

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Con il Ddl. di conversione del DL 21/2022, sul contrasto degli effetti economici e umanitari della crisi ucraina, che è stato approvato il 12 maggio 2022 dal Senato e ora all'esame della Camera, viene ancora una volta modificata la disciplina del superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, e dell'opzione per la cessione dei crediti relativi a detrazioni **"edilizie"** o per lo sconto sul corrispettivo, di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

Viene infatti stabilito che, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 del DL 34/2020, "a decorrere **dal 1° gennaio 2023 e fino al 30 giugno 2023**, l'esecuzione dei lavori di importo **superiore a 516.000 euro**", relativi agli interventi che beneficiano del superbonus o agli interventi per i quali è possibile optare per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo, di cui al comma 2 dell'art. 121 del DL 34/2020, deve essere affidata:

- a imprese, o a imprese subappalta-

trici, che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, sono in **possesso** dell'attestazione **SOA**, di cui all'art. 84 del DLgs. 18 aprile 2016 n. 50 (Codice dei contratti pubblici);
- a imprese che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o a imprese subappaltatrici che al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, possano documentare al committente o all'impresa subappaltante "l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al **rilascio** dell'attestazione di qualificazione con uno degli organismi previsti dall'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50". In questi casi, la detrazione relativa alle spese sostenute a decorrere dal 1° luglio 2023 è condizionata dell'avvenuto rilascio dell'attestazione di qualificazione di cui all'art. 84 del DLgs. 50/2016.

Le suddette disposizioni [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

In pubblica consultazione il decreto attuativo del riversamento del credito

Convalida delle LIPE precompilate al 16 maggio per versare l'IVA con i servizi dell'Agenzia

In Gazzetta i correttivi ISA e le ulteriori cause di esclusione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

L'autodichiarazione sugli aiuti di Stato va abrogata

/ Savino GALLO

L'invio entro il prossimo 30 giugno della **dichiarazione sostitutiva** per i soggetti che hanno beneficiato degli **aiuti di Stato** durante l'emergenza COVID-19, disposto dall'Agenzia delle Entrate con il [...]

PAGINA 6

Le violazioni commesse per più periodi di imposta vanno sempre unificate

Occorre solo che siano della stessa indole

/ Alfio CISSELLO

L'art. 12 del DLgs. 472/97 individua le regole per la determinazione della c.d. **sanzione unica** quando il contribuente, anche in tempi diversi, commette più violazioni tributarie.

Ove le violazioni siano commesse in diversi periodi di imposta e non ci siano violazioni prodromiche, riteniamo che, ai fini del cumulo, operi solo la sanzione per la violazione più grave aumentata **dalla metà al triplo**.

Per capire meglio la questione non si può prescindere dai vari commi che compongono il richiamato art. 12:

- "È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, **diverse violazioni formali** della medesima disposizione" (comma 1);

- "Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a **pregiudicare la determinazione** dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo" (comma 2);

- "Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto" (comma 3);

- "Quando **violazioni della stessa indole** vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo" (comma 5).

A nostro avviso, sembra evidente che se un contribuente commette diverse violazioni in diversi anni, trova applicazione solo il quinto comma.

Intendiamoci: se ci sono violazioni in progressione tra di loro all'interno dello **stesso anno e in anni diversi**, opera sia il comma 2 (richiamato dal comma 3) sia il comma 5, tipico è il caso dell'omessa fatturazione di ricavi, che rileva ai fini delle violazioni sulla fatturazione e delle violazioni dichiarative reiterato su più anni.

Però, se il contribuente, senza commettere alcuna violazione sulla fatturazione o sulla detrazione in sede di liquidazione periodica, presenta due dichiarazioni IVA

infedeli rispettivamente nell'anno X e nell'anno X+1, opera la sanzione per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo, sempre che tale cumulo giuridico **sia più conveniente** rispetto al cumulo materiale.

Questa impostazione è costante in giurisprudenza, ed è un problema che spesso emerge per i tributi locali (Cass. 30 giugno 2021 n. [18447](#), Cass. 19 gennaio 2021 n. 728).

La diversa tesi ritiene che il comma 5 sia comunque connesso con i primi due commi, dunque affinché operi il cumulo è necessario o che si tratti di violazioni formali o di violazioni **in progressione** tra loro, quindi tali da aver pregiudicato la base imponibile o la liquidazione del tributo (questa impostazione trova le sue radici nella C.M. 5 luglio 2000 n. [138](#) § 2.1).

Vi è da dire che, quand'anche si volesse accogliere quest'ultima impostazione, comunque il cumulo dovrebbe spettare per le **violazioni dichiarative**, per definizione idonee e pregiudicare la base imponibile.

Bisognerebbe, secondo quanto sembra emergere dalla C.M. 5 luglio 2000 n. [138](#) § 2.1, operare prima l'aumento dalla metà al triplo e poi quello da un quarto al doppio.

Principio valido per i tardivi versamenti

A noi sembra invece maggiormente corretto ritenere il quinto comma **indipendente** dagli altri: l'unica condizione è che si tratti di violazioni della stessa indole. Quindi, se una comunicazione tributaria con cadenza annuale viene omessa per due o più anni, deve operare il solo aumento del comma 5, e non anche quello del secondo comma.

Come recentemente ribadito dalla giurisprudenza, sono per la ragione indicata cumulabili ai sensi del comma 5 le violazioni in tema di omessi versamenti ICI (Cass. 8 aprile 2022 n. [11432](#)).

Quest'ultima tesi, a ben vedere, non è del tutto nuova, essendo già stata accolta dalla Corte di Cassazione per gli omessi versamenti IVA commessi in sede di **liquidazione periodica** (Cass. 16 maggio 2002 n. [7163](#), Cass. 8 marzo 2000 n. [2609](#)).

Dal 2023 certificazione SOA per lavori edilizi superiori a 516 mila euro

Dal 1° gennaio al 30 giugno le imprese dovranno almeno aver richiesto l'attestazione, da luglio dovranno obbligatoriamente averla ottenuta

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Con il Ddl. di conversione del DL [21/2022](#), sul contrasto degli effetti economici e umanitari della crisi ucraina, che è stato approvato il 12 maggio 2022 dal Senato e ora all'esame della Camera, viene ancora una volta modificata la disciplina del superbonus, di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, e dell'opzione per la cessione dei crediti relativi a detrazioni "**edilizie**" o per lo sconto sul corrispettivo, di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020.

Viene infatti stabilito che, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 del DL 34/2020, "a decorrere **dal 1° gennaio 2023 e fino al 30 giugno 2023**, l'esecuzione dei lavori di importo **superiore a 516.000 euro**", relativi agli interventi che beneficiano del superbonus o agli interventi per i quali è possibile optare per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo, di cui al comma 2 dell'art. 121 del DL 34/2020, deve essere affidata:

- a imprese, o a imprese subappaltatrici, che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, sono in **possesso** dell'attestazione **SOA**, di cui all'[art. 84](#) del DLgs. 18 aprile 2016 n. 50 (Codice dei contratti pubblici);

- a imprese che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o a imprese subappaltatrici che al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, possano documentare al committente o all'impresa subappaltante "l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al **rilascio** dell'attestazione di qualificazione con uno degli organismi previsti dall'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. [50](#)". In questi casi, la detrazione relativa alle spese sostenute a decorrere dal 1° luglio 2023 è condizionata dell'avvenuto rilascio dell'attestazione di qualificazione di cui all'art. 84 del DLgs.

50/2016.

Le suddette disposizioni **non si applicano**:

- ai lavori in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 21/2022;
- ai contratti di appalto o di subappalto aventi data certa, ai sensi dell'[art. 2704](#) c.c., anteriore alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 21/2022.

Dal 1° luglio 2023, invece, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 del DL 34/2020, "l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti dall'articolo 119 ovvero dall'articolo 121, comma 2, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, è affidata **esclusivamente alle imprese in possesso**, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, della occorrente qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50".

Certificazione per gli incentivi fiscali ex artt. 119 e 121 del DL 34/2020

In sostanza, quindi, per i lavori superiori a 516.000 euro, nei **primi sei mesi del 2023** le imprese a cui vengono affidati i lavori edilizi possono non aver ancora ottenuto la certificazione ma devono averne fatto **richiesta**, mentre **dal 1° luglio 2023** dette imprese devono obbligatoriamente aver ottenuto la **certificazione** affinché il committente possa non soltanto beneficiare del superbonus, ma possa anche optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura in relazione a tutti gli interventi "optabili" previsti dall'[art. 121](#) comma 2 del DL 34/2020.

In pubblica consultazione il decreto attuativo del riversamento del credito

Il solo PVC entro il 22 ottobre 2021 preclude la rateazione, mentre se la consegna è successiva si può dilazionare

/ Caterina MONTELEONE

Ieri, 13 maggio, l'Agenzia delle Entrate ha comunicato di aver posto in **consultazione pubblica** il provvedimento che stabilisce le modalità e i termini per aderire alla procedura di riversamento del credito, introdotta dall'[art. 5](#) commi 7-12 del DL 146/2021, che consente di regolarizzare gli indebiti utilizzi in compensazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo. Si tratta dei crediti previsti dall'[art. 3](#) del DL n. 145/2013, maturati nei periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

È stato, inoltre, reso disponibile il **modello** con la domanda che dovrà essere presentata telematicamente entro il 30 settembre 2022 dai contribuenti interessati ad aderire alla procedura di riversamento e le istruzioni di compilazione.

La procedura di riversamento spontaneo permette di ottenere lo **stralcio di sanzioni** e interessi e la non punibilità penale, ed è riservata ai contribuenti che abbiano:

- realmente svolto attività di ricerca e sviluppo, sostenendo i relativi costi;
- applicato l'[art. 3](#) comma 1-*bis* del DL 145/2013 in modo non conforme alla norma di interpretazione autentica contenuta nell'[art. 1](#) comma 72 della L. 145/2018;
- commesso "errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità" o nella media storica di riferimento.

Per aderire alla definizione occorre, oltre alla presentazione della domanda entro il **30 settembre 2022**, anche il riversamento del credito compensato entro il 16 dicembre 2022 (senza avvalersi della compensazione), oppure in tre rate annuali di pari importo maggiorate degli interessi legali calcolati dal 17 dicembre 2022.

È obbligatorio il pagamento in unica soluzione nel caso in cui il credito oggetto di riversamento sia già stato accertato "con atto di recupero o atto impositivo, notificato alla data del 22 ottobre 2021 e non ancora divenuto definitivo a tale data, ovvero constatato con processo verbale già consegnato alla medesima data".

Viene chiarito che la rateazione è ammessa anche qualora il contribuente aderisca alla procedura e sia stato interessato da atto di recupero o atto impositivo notificato **successivamente** alla data del 22 ottobre 2021. Inoltre, il provvedimento chiarisce che le medesime regole si applicano in caso di processo verbale di constatazione consegnato dopo il 22 ottobre 2021.

La bozza di provvedimento ribadisce che si **decade** dalla procedura qualora dopo la presentazione della domanda di riversamento, l'Ufficio accerti una delle condotte previste dal legislatore come ostative all'accesso alla definizione, quindi condotte fraudolente, fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, mancanza di documentazione che dimostri l'effettivo sostenimento delle spese.

Il modello dell'istanza può essere presentato dal contribuente utilizzando i canali Entratel o Fisconline, oppure tramite un **intermediario** secondo quanto previsto dall'[art. 3](#) comma 3 del DPR 322/98.

Dopo il primo invio possibile solo sostituire l'istanza

Le istruzioni per la compilazione chiariscono che, al termine della procedura di presentazione, il sistema rilascia immediatamente un messaggio di conferma dell'avvenuta ricezione del file e, in un secondo momento, il soggetto che ha effettuato l'invio del modello riceverà un'altra comunicazione che attesta l'esito dell'elaborazione dei dati e conferma, qualora non siano riscontrati errori, l'avvenuta presentazione. Una comunicazione viene inviata al soggetto che ha trasmesso l'istanza anche in caso di **scarto** del file.

Sempre le istruzioni alla compilazione precisano che non è possibile presentare l'istanza più di una volta "anche indirettamente o per interposta persona" o integrare quella già presentata. È invece prevista la possibilità di presentare, sempre nel rispetto del termine del **30 settembre 2022**, una "istanza sostitutiva", selezionando l'apposita casella presente sul modello di istanza.

Convalida delle LIPE precompilate al 16 maggio per versare l'IVA con i servizi dell'Agenzia

Il termine naturale per le liquidazioni del primo trimestre 2022 scade il prossimo 31 maggio

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Da alcuni giorni è presente nella sezione "Documenti IVA precompilati" del portale "Fatture e Corrispettivi" la bozza, predisposta dall'Agenzia delle Entrate, della **comunicazione LIPE** relativa al **primo trimestre** 2022. Secondo quanto previsto dal provv. n. [183994/2021](#) (§ 2.1 lett. b), l'Amministrazione finanziaria mette a disposizione il documento precompilato dal "sesto giorno del secondo mese successivo al trimestre di riferimento" (cioè 6 maggio, per il primo trimestre dell'anno).

Dal 1° gennaio 2022 si registrano alcune novità con riguardo al programma sperimentale di assistenza on line. Innanzitutto occorre sottolineare come, a partire dalle operazioni effettuate da tale data, sia prevista la predisposizione della **dichiarazione annuale IVA**. Pertanto dal 10 febbraio 2023 (provv. n. 183994/2021, § 2.2) sarà messa a disposizione la bozza precompilata del modello IVA 2023 relativo al 2022, a favore dei soggetti passivi che avranno modificato, integrato e convalidato i registri e le LIPE dell'intero periodo d'imposta.

Altra novità concerne l'ambito soggettivo, posto che a coloro che effettuano le liquidazioni periodiche IVA su base trimestrale ai sensi dell'[art. 7](#) del DPR 542/99 si sono aggiunti da inizio anno anche i soggetti che, in possesso dei medesimi requisiti, effettuano la liquidazione secondo la **contabilità per cassa** ex [art. 32-bis](#) del DL 83/2012 (provv. n. 183994/2021, § 3.4).

In questa prima fase sperimentale, considerata l'assenza dei soggetti passivi "mensili", la platea di operatori che si possono facoltativamente avvalere dei documenti IVA precompilati resta, tuttavia, circoscritta a un perimetro piuttosto limitato.

Venendo all'adempimento relativo al primo trimestre 2022 e ai controlli da effettuare sulle bozze delle LIPE messe a disposizione dall'Amministrazione finanziaria, può essere utile rammentare che l'Agenzia delle Entrate utilizza, al fine della relativa compilazione, fra l'altro i dati:

- delle **fatture** emesse e ricevute confluiti nei registri IVA precompilati del periodo;
- delle comunicazioni telematiche dei **corrispettivi** giornalieri;
- delle **LIPE** relative ai trimestri precedenti.

Con riferimento alle possibili integrazioni da effettuare sulla bozza precompilata, un elemento sul quale porre particolare attenzione concerne il **credito IVA dell'anno precedente**. Con riguardo alla LIPE del primo trimestre 2022, nel rigo VP9 va, infatti, indicata l'eccezione d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA riferita al periodo 2021, che il soggetto passivo

intende portare in detrazione nella liquidazione del periodo.

Per quanto concerne i **commercianti al minuto**, occorre sottolineare che, rispetto ai precedenti trimestri, non dovrebbero essere più presenti le incongruenze correlate ai corrispettivi non riscossi o a quelli documentati con fattura, il cui imponibile e la cui imposta si potevano trovare duplicati all'interno della comunicazione, in conseguenza dell'utilizzo del vecchio tracciato 6.0. Dal 1° gennaio 2022, infatti, come previsto dal provv. Agenzia delle Entrate n. [228725/2021](#) è divenuta obbligatoria la trasmissione dei dati con l'utilizzo della versione 7.0; tale problematica non dovrebbe quindi più verificarsi.

Una volta effettuati gli opportuni controlli ed eseguite le eventuali modifiche o integrazioni, la LIPE precompilata potrà essere validata e trasmessa **entro il 31 maggio** 2022, termine ultimo per l'invio dei dati relativi al primo trimestre dell'anno.

I soggetti passivi che decidessero di anticipare la validazione e trasmissione del modello al **16 maggio** 2022 potrebbero procedere al versamento dell'IVA periodica eventualmente dovuta, avvalendosi delle **funzionalità** presenti nell'area riservata. Dopo l'accettazione della comunicazione, sarà possibile addebitare direttamente l'importo dovuto sul proprio conto corrente bancario o scaricare copia del modello F24 utilizzabile per il pagamento del tributo se si desidera procedere secondo modalità "tradizionali".

Scade, infatti, il 16 maggio 2022, il termine previsto dall'[art. 7](#) comma 1 lett. a) del DPR 542/99 per eseguire le liquidazioni del primo trimestre da parte dei soggetti trimestrali per opzione.

Possibile la regolarizzazione

Eventuali errori od omissioni nella compilazione delle LIPE "precompilate" trasmesse entro il 16 maggio (per beneficiare del servizio di versamento dell'IVA reso disponibile dall'Agenzia) non avrebbero ripercussioni sul piano sanzionatorio (se non per quanto concerne eventuali carenti versamenti), qualora fossero emendati entro il termine ordinario del 31 maggio.

Per le regolarizzazioni successive a quest'ultima data (e anteriormente alla presentazione del modello IVA 2023), invece, è necessario l'invio di una **comunicazione sostitutiva** della precedente, unitamente al versamento della sanzione ex [art. 11](#) comma 2-ter del DLgs. 471/97.

L'autodichiarazione sugli aiuti di Stato va abrogata

Le nove associazioni sindacali dei commercialisti chiedono l'intervento dei Garanti del contribuente: "L'adempimento è illegittimo"

/ Savino GALLO

L'invio entro il prossimo 30 giugno della **dichiarazione sostitutiva** per i soggetti che hanno beneficiato degli **aiuti di Stato** durante l'emergenza COVID-19, disposto dall'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 143438 del 27 aprile scorso, è un "adempimento illegittimo" e per questo "andrebbe abrogato".

Questo, in sintesi, il contenuto della missiva che le nove associazioni sindacali dei commercialisti (ADC - AIDC - ANC - ANDOC - FIDDOC - UNAGRACO - SIC - UNGDCEC - UNICO) hanno inviato ieri a tutti i Garanti del contribuente, a cui si chiede di intervenire "affinché l'Agenzia delle Entrate si adoperi per un agire che sia pienamente rispettoso delle norme dello Statuto del Contribuente".

Il problema, secondo i sindacati, starebbe sia nella scadenza che nel contenuto dell'adempimento. "L'Agenzia – si legge nella lettera – richiede dati che sono già nella sua disponibilità, esponendo il denunciante anche al rischio di errori e di conseguente irrogazione di sanzioni civili e penali. Del resto, in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2020, gli stessi dati sugli aiuti di Stato sono stati **già messi a disposizione** dell'Agenzia, il che rende ancor più incomprensibile l'arco temporale stabilito per l'autodichiarazione in parola".

I dati da riportare nel modello di autodichiarazione so-

no quelli relativi agli aiuti ricevuti dal 1° marzo 2020 al 30 giugno 2022, "ciò significa – continuano le associazioni – che l'arco temporale oggetto della comunicazione si conclude il **giorno stesso della scadenza** dell'adempimento, inoltre la finestra per l'invio telematico specificata sul modello, ossia dal 28 aprile al 30 giugno, non è in linea con il periodo al quale devono riferirsi i dati da comunicare".

Risulta evidente, dunque, che "il termine stabilito dall'Agenzia delle Entrate è contrario a qualsiasi logica" e costituisce "una palese violazione dello Statuto del Contribuente". Di conseguenza, qualora non si riuscisse ad abrogare un adempimento che i sindacati di categoria ritengono "manifestamente illegittimo", andrebbe quantomeno concessa una "**proroga**" della scadenza.

Una richiesta, quest'ultima, che nelle scorse settimane era stata avanzata non solo dalle associazioni ma anche dai Commissari straordinari del CNDCEC (si veda "[Termine per l'autodichiarazione sugli aiuti di Stato COVID da prorogare](#)" del 29 aprile), convinti che il termine del 30 giugno, "cadendo in un periodo già ricco di scadenze, rischia di **mandare in tilt** la già complessa operatività ordinaria dei contribuenti e degli studi professionali".

In Gazzetta i correttivi ISA e le ulteriori cause di esclusione

Il software ISA del 3 maggio scorso tiene conto degli interventi correttivi

/ Paola RIVETTI

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 111 di ieri è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia del 29 aprile 2022 che, in attuazione dell'[art. 148](#) comma 1 del DL 34/2020, approva per il periodo d'imposta 2021 **ulteriori cause di esclusione** dagli ISA e i **correttivi** che adeguano il funzionamento degli indicatori elementari agli effetti negativi determinatisi per effetto dell'emergenza sanitaria.

Per quanto concerne le cause di esclusione, l'[art. 4](#) del DM 21 marzo 2022 aveva stabilito che, per il 2021, gli ISA non si applicano ai soggetti che hanno subito una **diminuzione** di almeno il 33% dei ricavi di cui all'[art. 85](#) comma 1, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'[art. 54](#) comma 1 del TUIR, nel periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019 (codice di esclusione n. 15 nei modelli REDDITI 2022).

In relazione alla riduzione dei ricavi o dei compensi, l'Agenzia delle Entrate, nel corso di [Telefisco 2022](#), aveva precisato che, nell'operare il **raffronto** tra le due annualità, non devono essere considerati i maggiori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, dichiarati per migliorare il punteggio di affidabilità.

Con il DM pubblicato ieri – come già anticipato nel resoconto della Commissione degli Esperti per gli ISA del 7 aprile scorso – sono state approvate le ulteriori cause che interessano i soggetti che:

- hanno aperto la partiva IVA a partire dal **1° gennaio 2019**;
- esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate nell'allegato n. 11 del decreto (si tratta, a titolo esemplificativo, delle attività nel settore dei trasporti, agenzie di viaggio e tour operator, gestione di teatri, impianti sportivi e palestre, attività di intrattenimento).

I dichiarativi recepiscono tali ulteriori ipotesi di esclusione (codici n. 16 e n. 17 nei modelli REDDITI 2022) e nelle istruzioni di parte generale dei modelli ISA sono riportati nella Tabella n. 2 i codici ATECO delle **attività escluse**.

Tra le cause di esclusione sopra indicate legate all'emergenza COVID **non** esiste una **successione** particolare in funzione della priorità della scelta tra le diverse tipologie. Ad esempio, il contribuente che esercita una delle attività economiche escluse e che, nel 2021, ha subito una diminuzione di almeno il 33% dei

ricavi rispetto al 2019, può scegliere se indicare nel modello REDDITI 2022 la causa di esclusione contraddistinta dal codice 17 oppure 15.

Sempre in occasione di Telefisco 2022 (con riferimento alle cause operative nell'ambito dei modelli ISA per il 2020), era stato precisato che, ove non ricorrano le ipotesi di esclusione legate all'emergenza COVID, nonostante vi siano state difficoltà economiche conseguenti alla pandemia, **non** può essere **automaticamente** applicata la causa di esclusione generica relativa al "periodo di non normale svolgimento dell'attività" atteso che la corretta applicazione degli ISA in tali ipotesi risulterebbe ragionevolmente garantita dall'introduzione degli appositi correttivi al funzionamento degli indici.

In caso di operatività di una di tali cause di esclusione, permane l'obbligo di compilazione del modello ISA e il soggetto è escluso dal regime premiale.

Per quanto concerne i **correttivi congiunturali** (allegato n. 5 del decreto), la loro operatività nell'ambito del software ISA incide sul punteggio di affidabilità complessivo andando gli stessi a intervenire tanto sugli indicatori elementari di affidabilità tanto su quelli di anomalia. Al riguardo, sul sito dell'Agenzia si avvisa che il programma (versione 1.0.0) del 3 maggio scorso tiene conto degli interventi correttivi ufficialmente introdotti dal DM in commento.

In dipendenza della contrazione dell'attività degli operatori economici, i correttivi operano, tra l'altro, una **riduzione** dei **fattori fissi** della produzione e modificano le variabili relative al fattore lavoro. Ad esempio, il numero degli addetti è stato ridotto intervenendo sul numero di collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa o nello studio, sul numero di amministratori non soci e sul titolare, rivalutandoli sulla base della minore attività e tenendo conto dell'eventuale riduzione delle giornate di lavoro dipendente di fonte INPS UniEmens, al fine di considerare il relativo mancato impiego.

Le variazioni del fattore lavoro sono considerate anche in relazione agli indicatori elementari di anomalia. Ad esempio, nella valutazione dell'indicatore elementare "Copertura delle spese per dipendente", le relative spese vengono confrontate con il valore aggiunto per addetto rivalutato tenendo conto anche della **riduzione** delle **giornate** di lavoro dipendente.

Aggiornate le liste per lo scambio automatico dei conti finanziari

Novità, in particolare, nei rapporti con Albania e Moldova dal 2021

/ Gianluca ODETTO

Con il DM [4 maggio 2022](#), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 110 del 12 maggio 2022, il legislatore ha provveduto al periodico aggiornamento delle liste di Stati contenute negli Allegati C e D del DM [28 dicembre 2015](#), il quale reca le **disposizioni attuative** della disciplina dello scambio di informazioni dei conti finanziari su scala mondiale con lo strumento tecnico del *Common Reporting Standard*.

L'Allegato C, in particolare, contiene la lista delle "giurisdizioni **oggetto di comunicazione**", ovvero degli Stati nei confronti dei quali l'Amministrazione italiana si obbliga a fornire, per il tramite dell'Agenzia delle Entrate, i dati dei conti intrattenuti in Italia dai rispettivi residenti; l'Allegato D, al contrario, contiene la lista delle "giurisdizioni partecipanti", ovvero degli Stati dai quali l'Italia riceve i dati dei conti intrattenuti presso gli intermediari locali dai residenti italiani.

La tempistica dell'aggiornamento non è, come di consueto, casuale: l'[art. 3](#) comma 1 del DM 28 dicembre 2015, infatti, prevede in sostanza che, per le comunicazioni *outbound*, l'Italia provveda a trasmettere i dati agli Stati menzionati nell'Allegato C del decreto così come vigente alla data del 15 maggio di ciascun anno; **analoga disposizione** non è prevista per le comunicazioni *inbound* (essa è, infatti, di competenza della legislazione degli altri Stati), anche se tradizionalmente l'Allegato D viene contestualmente aggiornato per dare conto dell'evoluzione degli Stati partecipanti alle procedure di scambio su base mondiale anno per anno.

Fatte queste premesse, per ciascuna delle **due liste** vi sono quattro nuove entrate.

Per quanto riguarda l'Allegato C, rispetto all'ultimo aggiornamento del DM [26 aprile 2021](#) hanno fatto il loro ingresso l'Albania, l'Ecuador, il Kenya e la Nigeria, portando così a 83 il numero degli Stati coinvolti. In tutti i casi il primo anno coperto dalle procedure di scambio di informazioni è il 2021.

Naturalmente, l'interesse principale si concentra sull'Albania, posto un interscambio elevatissimo con l'Italia, favorito dalla contiguità su base geografica e dall'elevato tasso di immigrazione.

In termini pratici, se un contribuente con residenza albanese ha **conti finanziari** in Italia (conti correnti, di deposito, ecc.), la banca italiana provvede a trasmettere i dettagli di tali conti per il 2021 (dati dei titolari, saldo, interessi accreditati nel corso dell'anno, proventi

derivanti dalla vendita o dal riscatto di attività finanziarie, ecc.) all'Autorità fiscale albanese, la quale effettuerà i dovuti controlli sul rispetto degli obblighi fiscali della persona in tale Stato.

Discorso analogo vale per le altre tre nuove entrate (Ecuador, Kenya e Nigeria).

Con riferimento all'Allegato D (Stati dai quali l'Italia riceve i dati dei conti finanziari), rispetto all'ultimo elenco (anch'esso contenuto nel DM 26 aprile 2021) gli Stati si sono **incrementati** da 112 a 116: i nuovi ingressi sono la Giamaica, il Kenya, la Moldavia (Moldova) e l'Uganda.

Sotto questo profilo, le conseguenze dovrebbero essere minori, coinvolgendo i contribuenti con residenza italiana che detengono conti in tali Stati.

Il caso potenzialmente più ricorrente dovrebbe essere quello di persone provenienti dalla Moldavia ma con residenza italiana (e che quindi presentano la dichiarazione italiana in qualità di residenti), i quali continuano a detenere conti nello Stato estero e che, quindi – fatti naturalmente salvi i casi di esonero – sono tenuti a dichiarare le relative consistenze nel **quadro RW**.

Dati all'Agenzia delle Entrate entro il 30 giugno

Per quanto riguarda le **scadenze** per i relativi adempimenti a carico degli intermediari italiani, chiusa ormai da tempo la fase transitoria causata dall'emergenza epidemiologica, esse sono quelle consuete stabilite dall'[art. 3](#) commi 6 e 7 del DM 28 dicembre 2015, ai sensi del quale:

- gli intermediari trasmettono all'Agenzia delle Entrate i dati dei conti dei non residenti entro il 30 giugno dell'anno successivo (quindi, entro il 30 giugno 2022, per i dati dei conti riferiti al 2021);

- l'Agenzia delle Entrate, a sua volta, trasmette i dati alle Autorità competenti di ciascuno Stato interessato entro il 30 settembre dell'anno successivo.

Nulla cambia anche sotto il profilo sanzionatorio. A norma dell'[art. 9](#) della L. 95/2015, infatti, le violazioni compiute dagli intermediari per gli **obblighi di comunicazione** delle informazioni in esame sono punite con la sanzione amministrativa prevista dall'[art. 10](#) commi 1 e 1-bis del DLgs. 471/97 (da 2.000 euro a 21.000 euro), ridotta alla metà se la trasmissione avviene nei quindici giorni successivi.

Meccanismi transfrontalieri di pianificazione aggressiva in chiaro

L'Agenzia ha fornito risposte in merito al perimetro degli obblighi di comunicazione DAC 6

/ REDAZIONE

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato ieri, 13 maggio 2022, la circolare n. [12](#), a suo tempo annunciata, sulla disciplina dei **meccanismi transfrontalieri** di pianificazione aggressiva contenuta nel DLgs. [100/2020](#), attuativo della direttiva [2018/822/UE](#) (c.d. DAC 6).

La circolare, nel formato domande e risposte, analizza in particolare alcune questioni di dettaglio riferite alla qualifica di intermediario obbligato alle comunicazioni, alle nozioni di riduzione d'imposta e di vantaggio fiscale principale, ai profili sanzionatori per gli inadempimenti, a taluni elementi distintivi specifici (ad esempio, quelli tesi a eludere gli obblighi di scambio di informazioni e l'accertamento della titolarità effettiva, o quelli riferiti ai beni immateriali di difficile valutazione).

Con riferimento alla nozione di **riduzione d'imposta**, l'Agenzia delle Entrate specifica che, come già rilevato nella circolare "madre" n. [2/2021](#), essa è determinata ponendo a confronto gli effetti fiscali prodotti (o da produrre) a seguito dell'adozione del meccanismo transfrontaliero con quelli che si verificherebbero in sua assenza, non dovendosi invece valutare altre eventuali operazioni alternative. L'esempio portato è quello dei **beni immateriali** di difficile valutazione (hallmark E.2), in cui la potenziale riduzione d'imposta va quindi valutata rispetto all'ipotesi in cui il meccanismo non sia attuato.

Con riferimento ai regimi agevolativi, si conferma che, nell'ambito delle operazioni standardizzate di cui all'hallmark A.3, l'obbligo di comunicazione viene meno ove l'operazione sia finalizzata a beneficiare del singolo regime fiscale di agevolazione (da ciò discende l'irrelevanza del calcolo della potenziale riduzione d'imposta). La circolare n. 12/2022 precisa, però, che se il meccanismo di **pianificazione aggressiva** rientra in un più ampio schema teso a ledere gli interessi erariali degli Stati, questa condizione esimente viene sostanzialmente meno, con conseguente obbligo di comunicazione alle Autorità fiscali interessate.

Per quanto riguarda il **main benefit test**, l'Agenzia delle Entrate precisa che i vantaggi extrafiscali devono essere adeguatamente documentati dai consulenti fiscali, se essi assumono la veste di intermediari tenuti alle comunicazioni: non risulta, quindi, sufficiente una mera dichiarazione del contribuente che attesta la sussistenza (e la prevalenza) dei vantaggi extrafiscali, dovendosi al contrario verificare la presenza degli

stessi sulla base delle informazioni disponibili.

L'Agenzia esamina poi il timing per le comunicazioni con riferimento ai servizi di consulenza. A commento della norma contenuta nell'[art. 7](#) comma 1 lettera b) del DLgs. 100/2020, secondo cui esse devono essere effettuate entro **30 giorni** dal giorno seguente a quello in cui è stata fornita assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero, viene precisato che la decorrenza è legata all'atto conclusivo dell'assistenza o consulenza.

L'atto **conclusivo** è individuabile, ad esempio:

- per l'attività di assistenza, nell'atto strumentale all'attuazione del meccanismo (es. cessione delle partecipazioni di una società veicolo);
- per l'attività di consulenza, nel rilascio di un parere.

Alcuni chiarimenti specifici sono poi forniti in relazione ai meccanismi che presentano elementi distintivi specifici.

Ad esempio, per quelli rientranti nell'hallmark D.1 (meccanismi tesi a eludere gli obblighi connessi allo scambio di informazioni sui conti finanziari), l'Agenzia delle Entrate chiarisce che deve essere effettuata una comunicazione per ogni **singolo conto** e che, conseguentemente, il valore da dichiarare in ciascuna di esse è quello del conto finanziario interessato. Sempre con riferimento a tali meccanismi, si evidenzia che devono essere comunicate le operazioni con le quali un soggetto residente in Italia (e, quindi, non solo un non residente) trasferisce il saldo del proprio conto in una banca di uno Stato che non partecipa alle procedure di scambio di informazioni.

Per le operazioni rientranti nell'hallmark E.2 (trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione), l'Agenzia precisa che gli obblighi valgono quale che sia lo strumento giuridico utilizzato per trasferire tali asset, comprendendo quindi anche la **cessione di azienda**.

Per quelle, invece, che rientrano nell'hallmark E.3 (trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni, rischi o attività al quale corrisponde una riduzione significativa dell'EBIT), si precisa che l'**EBIT prospettico** è calcolato in funzione dei dati contabili (prescindendo, quindi, dai dati fiscali), e che ai fini della valutazione della riduzione dell'EBIT rilevano le stime previsionali effettuate entro i termini di comunicazione del meccanismo.

Non può slittare il termine di pagamento per la fornitura di prodotti agricoli

Il DLgs. 198/2021 non riporta le precedenti deroghe ma è possibile valutare un "accordo quadro"

/ Sofia CECCONI e Alberto BUSI

L'art. 7 della L. 53/2021 ha delegato il Governo all'attuazione della direttiva comunitaria n. 633 del 2019, sulla repressione delle pratiche di **concorrenza sleale**. Il testo deliberato, il DLgs. 198/2021, ha previsto una normativa che, nel bilanciamento degli interessi conflittuali in gioco, proietta luci e ombre sul sistema.

Anzitutto gli interessi tutelati dalla legge sono rilevanti, poiché contrastano i fenomeni di abuso di **posizioni dominanti** e quindi le pratiche commerciali sleali nei rapporti fra imprese nella filiera agricola e agroalimentare. In secondo luogo, la norma ridisegna il quadro già delineato dal DLgs. 1/2012 (in attuazione della precedente direttiva Ue 2011/7), operando una stretta sui termini di pagamento e sulle modalità di controllo dell'applicazione della legge.

Alla lunga carrellata delle pratiche di **concorrenza sleale** (fra cui il divieto per l'acquirente di annullamento degli ordini con un preavviso inferiore a 30 giorni, di modifica unilaterale delle condizioni contrattuali, dell'acquisto sotto-costo, oppure mediante asta elettronica a doppio ribasso ed altro), si affianca la descrizione delle deroghe lecite che le parti possono concordare per iscritto (ad esempio, la restituzione dell'inventario, la richiesta di pagamento per le spese di esposizione, inserimento in listino ed altro).

Fra gli aspetti da segnalare v'è la previsione dell'**obbligo** di forma scritta del contratto di fornitura, l'obbligo di durata minima di dodici mesi, salvo deroga e, inoltre, i termini per il pagamento delle forniture. I contratti devono rispettare gli obblighi di trasparenza, correttezza, proporzionalità e reciproca corrispettività delle prestazioni con riferimento ai beni forniti.

Si prevedono tre tipologie di contratti di cessione. La cessione singola, che viene effettuata con contratti contenenti la durata, (non inferiore a 12 mesi, salvo motivata deroga), le quantità e le caratteristiche del prezzo del prodotto venduto (fisso o determinabile sulla base dei criteri determinati nel contratto), nonché le **modalità di consegna** e pagamento.

Con identiche caratteristiche, l'art. 3 comma 3 prevede una seconda tipologia, che contempla l'obbligo della forma scritta attraverso un "accordo quadro" fra **fornitore ed acquirente** che di volta in volta sarà seguito dai normali documenti fiscali connessi alle consegne ed alle vendite (documenti di trasporto, fatture, ordini di acquisto). Questo secondo binario consente di semplificare quei rapporti commerciali di carattere continuativo che sussistono nella prassi fra gli operatori economici. È infine ammesso – quale terzo caso – il contratto fra singoli operatori stipulato con l'assistenza delle

rispettive organizzazioni professionali maggiormente rappresentative a livello nazionale.

Tornando ai **termini di pagamento**, si segnala che non è ammesso far slittare il termine di pagamento della fornitura oltre i trenta (per i prodotti agricoli deperibili) o sessanta giorni (per i prodotti agricoli non deperibili) dal momento in cui il bene è stato consegnato, o dalla data in cui è stabilito l'importo da corrispondere. Senonché questo sistema può dare dei problemi in settori di nicchia, come quello vivaistico, dove le verifiche di adeguatezza del prodotto si realizzano in un periodo successivo alla consegna del bene, soprattutto per le produzioni pluriennali delle essenze vegetali, influenzando ciò sulla determinazione del corrispettivo e dovendo quindi esserci flessibilità per taluni casi.

Per questo il DLgs. 1/2012 aveva escluso alcuni settori dai vincoli suddetti, mentre il DLgs. 198/2021 non riporta le precedenti deroghe. A sollevare l'imprenditore dalle dimenticanze della legge può probabilmente soccorrere l'"accordo quadro" fra fornitore ed acquirente a cui può essere delegata la funzione di **ripristinare** con lo strumento della volontarietà le prassi commerciali vigenti anche con riferimento ai termini di pagamento con spostamento di questi al termine dell'annata agraria. Si suggerisce – se opportuno – di richiamare la normativa del DLgs. 198/2021 nei contratti esteri per evitare i dubbi interpretativi scaturenti dal fatto che la legge si applica al "fornitore stabilito" nel territorio nazionale.

Il **controllo** sulla corretta applicazione della normativa è dell'Ispettorato presso il Ministero delle Politiche Agricole e Forestali ICQRF, in collegamento con i carabinieri per la tutela agroalimentare e la Guardia di Finanza. Il regime sanzionatorio è severo e, salvo che il fatto non costituisca reato, alla violazione dell'obbligo di stipula del contratto in forma scritta si applica la sanzione fino al 5% del fatturato dell'ultimo esercizio precedente all'accertamento; la sanzione non può essere inferiore a 2.000 euro.

Alla violazione dei termini di pagamento è applicabile la **sanzione del 3,5%** del fatturato dell'ultimo esercizio precedente all'accertamento determinata in ragione della misura dei ritardi. La sanzione non può essere inferiore a 1.000 euro. Alla violazione della durata minima del contratto (12 mesi) è applicabile la sanzione del 3,5% del fatturato dell'ultimo esercizio precedente all'accertamento determinata con riferimento al beneficio ricevuto da chi ha commesso la violazione e all'entità del danno provocato all'altro contraente. La sanzione non può essere inferiore a 10.000 euro.

Successione nelle quote di una srl PMI con esenzione limitata

Niente imposta sulle successioni solo per le quote che fanno acquisire o integrare il controllo, condizione che l'Agenzia interpreta rigorosamente

/ Anita MAURO

In caso di successione nelle quote di una srl PMI, l'esenzione dall'imposta sulle successioni di cui all'[art. 3](#) comma 4-ter del DLgs. 346/90 trova applicazione limitatamente alle quote che consentono ai beneficiari di **acquisire oppure integrare il controllo**, ai sensi dell'[art. 2359](#) comma 1 c.c., da intendersi come "maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria". Pertanto, nel caso in cui la partecipazione del defunto, pari al 97,5% della srl PMI, sia costituita da quote di categoria A, che attribuiscono il diritto di voto, solo per la percentuale dell'1,5%, **solo su tale quota** troverà applicazione l'esenzione, mentre essa non potrà applicarsi alle categorie di quote che non attribuiscono il diritto di voto.

A tale conclusione perviene l'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. [262](#), pubblicata ieri, esaminando per la prima volta l'applicazione dell'esenzione dall'imposta di successione di cui all'[art. 3](#) comma 4-ter del DLgs. 346/90 alla successione di **quote di srl PMI**. Il caso di specie riguardava, infatti, il regime impositivo applicabile alla futura successione nelle quote di una **holding familiare**, da costituire nella forma di srl PMI, che sarà caratterizzata dalla previsione statutaria di diverse categorie di quote, connotate "da diritti diversi tra loro e/o da mancanza di diritto di voto, anche in deroga all'articolo 2468, commi 2 e 3, e all'[articolo 2479](#), comma 5, del codice civile come previsto dall'attuale normativa delle società a responsabilità limitata PMI".

Si ricorda, in proposito, che l'[art. 26](#) comma 3 del DL 179/2012 (come modificato dall'[art. 57](#) del DL 50/2017) ha previsto la possibilità che l'atto costitutivo della srl PMI possa, anche in deroga all'[art. 2479](#) comma 5 c.c. "creare categorie di quote che non attribuiscono diritti di voto o che attribuiscono al socio diritti di voto in misura non proporzionale alla partecipazione da questi detenuta ovvero **diritti di voto limitati** a particolari argomenti o subordinati al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative".

Nel caso di specie, in particolare, lo statuto della holding prevedrà diverse categorie di quote:

- A, che attribuiscono il diritto di voto, pari al massimo al 2% del capitale, attribuibili solo ai soci fondatori;
- C, che sono **prive di diritto di voto**, pari al massimo al 98% dell'intero capitale della costituenda holding.

L'istante chiede all'Agenzia delle Entrate di valutare l'applicabilità dell'esenzione alla **successione della quota** del socio fondatore, che sarà pari al 97,50% dell'intero capitale sottoscritto, ma composta da quote

di categoria "A", con diritto di voto, per 1,5% e da quote di categoria "C", prive del diritto di voto, per il restante 96% del capitale.

Secondo l'istante, tenuto conto dell'unitarietà della quota di srl PMI, l'esenzione potrebbe riguardare l'intera quota, pari al 97,50% del capitale.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ripercorso le caratteristiche dell'esenzione (citando le circ. 16 febbraio 2007 n. [11](#) e 22 gennaio 2008 n. 3, § 8.3.2, la ris. 26 luglio 2010 n. [75](#), nonché la Corte Cost. n. [120/2020](#)), non condivide la soluzione prospettata dal contribuente, ritenendo, invece, che l'**esenzione** possa riguardare solo le quote dotate del diritto di voto, in quanto solo queste attribuiscono il controllo al beneficiario.

Si ricorda che l'[art. 3](#) comma 4-ter del DLgs. 346/90 esenta da imposta di successione le quote di società di capitali, purché esse consentano al beneficiario di acquisire o integrare il **controllo della società** e – spiega l'Amministrazione finanziaria – a norma dell'[art. 2359](#) c.c., la nozione di controllo di diritto si realizza quando un soggetto "dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria".

L'applicazione di queste condizioni alla srl PMI impone di tenere conto del fatto che il legislatore, con il DL [50/2017](#) ha inteso estendere a questa tipologia di società alcune possibilità prima riservate alle **società per azioni**, anche sul piano della circolazione della partecipazione e della possibilità di creare categorie di quote fornite di diritti diversi, tra le quali – anche – categorie di quote che non attribuiscono il diritto di voto.

In tale contesto, però, secondo l'Agenzia "le singole «**categorie di quote** fornite di diritti diversi» non costituiscono una «frazione» di una partecipazione unitaria, bensì rappresentano ciascuna una quota di partecipazione del socio che la detiene, alla quale conseguono diritti diversi (amministrativi o patrimoniali)".

Inoltre, va tenuto presente che, nel caso di specie, resta possibile effettuare il trasferimento delle partecipazioni per atto tra vivi per ogni distinta categoria, con **autonoma circolazione** e le quote di categoria "C" possono essere trasferite a titolo oneroso o gratuito anche a soggetti terzi non soci, rispettando specifici diritti di prelazione.

In conclusione, secondo l'Agenzia, l'esenzione si applica solo al trasferimento *mortis causa* delle quote di categoria A, pari all'1,5%, che consentono ai beneficiari di acquisire il controllo, mentre l'esenzione non trova applicazione per le categorie di quote che non attribuiscono il diritto di voto.

Novità in arrivo per la “staffetta generazionale”

Nel Ddl. di conversione del DL 21/2022 ulteriori misure in materia di lavoro e previdenza per far fronte ai danni economici causati dalla crisi ucraina

/ Luca MAMONE e Daniele SILVESTRO

Il Ddl. di conversione del DL [21/2022](#) (c.d. decreto “Ucraina”), attualmente all’esame della Camera, introduce diverse **novità** anche in materia di lavoro e previdenza.

Oltre alle già presenti **misure** in materia di trattamenti di integrazione salariale e decontribuzione per l’assunzione di lavoratori provenienti da imprese in crisi (si veda “[Più settimane di CIG e sgravi contributivi](#)” del 23 marzo 2022), peraltro non oggetto di modifiche sostanziali durante l’*iter* di conversione, il rinnovato testo prevede, in sintesi, una nuova prestazione dei Fondi di solidarietà bilaterali, novità in materia di somministrazione, di comunicazioni di avvio attività dei lavoratori autonomi occasionali nonché in materia di assunzioni obbligatorie di soggetti privi della vista. Infine, sono presenti specifiche novità per l’**ingresso** di lavoratori marittimi stranieri.

Nel dettaglio, il provvedimento in esame introduce una nuova tipologia di prestazioni per i Fondi di solidarietà bilaterali istituiti presso l’INPS ai sensi dell’[art. 26](#) del DLgs. 148/2015, che consiste nell’assicurare, in via opzionale, il versamento mensile di contributi previdenziali nel quadro dei processi connessi alla c.d. “**staffetta generazionale**” a favore di lavoratori che raggiungono i requisiti previsti per il pensionamento di vecchiaia o anticipato nei successivi 3 anni, consentendo la contestuale assunzione presso il medesimo datore di lavoro di lavoratori di età non superiore a 35 anni compiuti per un periodo non inferiore a 3 anni. Per il finanziamento della prestazione sarà richiesto al datore di lavoro il pagamento di un contributo straordinario.

Un’altra novità di rilievo riguarda invece l’ingresso per lavoro in Italia di **lavoratori marittimi** stranieri.

In particolare, integrando l’[art. 27](#) del DLgs. 286/98 si dispone a favore dei lavoratori marittimi chiamati per l’imbarco su navi, anche battenti bandiera di un Paese extra Ue, ormeggiate in porti italiani, l’autorizzazione a svolgere attività lavorativa a bordo, previa acquisizione del visto di ingresso per lavoro in Italia per il periodo necessario allo svolgimento della medesima attività lavorativa e comunque per un periodo non superiore ad un anno.

Ai fini dell’acquisizione del predetto visto non è richiesto il **nulla osta** al lavoro, mentre si rinvia alle disposizioni di legge per quanto riguarda il soggiorno di ma-

rittimi stranieri chiamati per l’imbarco su navi italiane da crociera.

Ancora, la legge di conversione proroga al 30 giugno 2024 (in luogo del 31 dicembre 2022) la misura agevolativa in materia di **somministrazione** contenuta nell’[art. 31](#) comma 1, quarto periodo, del DLgs. 81/2015. La norma prevede che, nel caso in cui il contratto di somministrazione tra l’agenzia e l’utilizzatore sia a tempo determinato, quest’ultimo possa impiegare in missione, per periodi superiori a 24 mesi anche non continuativi, il medesimo lavoratore somministrato, per il quale l’agenzia di somministrazione abbia comunicato all’utilizzatore l’assunzione a tempo indeterminato, senza che ciò determini in capo all’utilizzatore stesso la costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con il lavoratore somministrato.

Si segnala, inoltre, una misura di **sostegno** in favore dei soggetti che gestiscono teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche (Codice ATECO 90.04.00), aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato. In particolare vengono sospesi i termini di versamento in scadenza tra aprile e giugno 2022 e riguardanti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e su quelli assimilati a quelli di lavoro dipendente, le trattenute relative all’addizionale regionale e comunale, l’IVA. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati entro il 16 novembre 2022, in un’unica soluzione.

Novità in vista anche per la comunicazione obbligatoria preventiva dei rapporti di lavoro autonomo **occasionale**, prevista dall’[art. 14](#) del DLgs. 81/2008 a seguito delle modifiche introdotte dall’[art. 13](#) del DL 146/2021 conv. L. [215/2021](#). Il Ddl. di conversione in esame, infatti, esclude dal predetto obbligo le attività autonome occasionali intermedie da **piattaforme digitali**, già soggette a specifica disciplina (DM 23 febbraio 2022 n. 31) e rende valida la sola modalità telematica (tramite l’apposito applicativo) per effettuare tale adempimento (si veda “[Specifici controlli ispettivi sulla comunicazione per gli occasionali via email](#)” del 28 aprile 2022).

Sono infine previste alcune novità in tema di **collocamento** al lavoro dei centralinisti telefonici privi della vista, con l’estensione della disciplina ex L. [113/1985](#) in materia di computo nelle quote di riserva anche agli operatori della comunicazione non vedenti con qualifiche equipollenti a quella di centralisti telefonici.

Tassi in calo su segnali di recessione e di rientro dell'inflazione

Lo scenario resta estremamente fluido e condizionato da eventi geopolitici

/ Stefano PIGNATELLI

La settimana è stata caratterizzata da un **aumento della volatilità**, da un significativo calo dei tassi di interesse e da un ulteriore rafforzamento del dollaro che scende ai minimi del 2016. Lo scenario resta estremamente fluido e condizionato da eventi geopolitici. Tuttavia, al di fuori delle variabili geopolitiche imponderabili sono emerse alcune novità: i segnali di recessione in Europa sono sempre più evidenti, l'inflazione inizia a mostrare qualche segnale di rientro, la Fed ha detto che il punto d'arrivo dei rialzi Fed Fund che esprimono i mercati (Future Libor e Fed Fund) forse è eccessivo e che appaiono appropriati altri due rialzi dei tassi da mezzo punto poi si vedrà ed in ogni caso ha escluso rialzi da 0,75% (seguì tassi e valute su www.aritma.eu).

Questo è bastato a far mettere la **retromarcia** ai tassi: i governativi hanno messo a segno un rally nella seduta di giovedì.

Il bilancio settimanale vede un calo di 15-20 cent. sui tassi Usa con il Bond 10 al 2,89% dopo aver toccato un picco al 3,15%. La curva Future Libor 3 mesi vede un calo di 10 cent. sulla scadenza dicembre e di 35 cent. su quella di giugno 2023 (3,30%) che resta il punto più alto della curva dei Libor attesi.

Non da meno il ribasso sui **tassi europei**. I rendimenti Bund sono in calo di 25/30 centesimi con il 10 anni a 0,85% dopo massimi a 1,17%. Analoghi il ribasso sui tassi Irs con il 10 anni a 1,65% dopo un picco a 2%.

Pesante revisione al ribasso per le attese Euribor 3 mesi (tassi Future); sulla scadenza dicembre calo di 20 cent., oltre 40 sul 2023. L'Euribor 3 mesi (fixing ieri a -0,40%) è atteso salire a -0,25% per giugno e a +0,50% per fine anno.

I Btp hanno calamitato forti acquisti con ribassi omo-

genei di 40 centesimi su tutta la curva. Il 10 anni è al 2,71% (massimo a 3,22%). Lo spread Btp-Bund stringe a 187 bps dopo un picco a 210.

La *forward inflation 5y5y* Eurozona scende a 2,15% da 2,55% di inizio mese; quella Usa da 2,85% a 2,55%. Il prezzo del petrolio scende dopo due settimane di rialzi. I livelli raggiunti dai tassi la scorsa settimana erano diventati molto **"tirati"** e alla prima occasione c'è stato un riposizionamento su livelli che ora appaiono più coerenti con uno scenario di rallentamento economico e di timidi segnali di rientro dell'inflazione.

Il ribasso è stato amplificato dall'alto nervosismo palpabile sui mercati ma è anche frutto di un "periodico" switch condotto dagli operatori tra azioni ed obbligazioni nel tentativo di portare a casa risultati positivi.

Il punto chiave per capire se si sia aperta una **fase laterale strutturale** e non solo momentanea tra il 2,50% e il 3% per il dieci anni Usa e tra lo 0,75% e l'1% per il Bund, è il rientro dell'inflazione. Si tratta di vedere se i dati dei prossimi 3 mesi lancino qualche segnale incoraggiante.

Il dato sull'inflazione negli **Stati Uniti** in aprile è risultato superiore alle attese (8,3% contro 8,1%) ma inferiore rispetto a quello di marzo. I prezzi dell'energia rimarranno elevati per il resto del 2022 e, anche se in misura minore, fino al 2024-2025. È quanto stima la Commissione europea, sulla base di **previsioni di mercato**, nella bozza del piano energetico RePowerEu che sarà presentato mercoledì 18 maggio. I prezzi del gas, storicamente inferiori a 30 euro per Megawattora (MWh), dovrebbero attestarsi alla soglia attuale dei 100 euro fino alla fine del prossimo inverno, per poi scendere a circa 75 euro nell'estate del 2023 e intorno ai 50 euro nell'estate del 2025.

A luglio nuovi minimi e una tantum per il personale del trasporto pubblico locale

Aumentato il contributo a carico dell'azienda verso il Fondo TPL Salute

/ **Alessandro MORI**

Il **10 maggio** le rappresentanze datoriali (Asstra, Anav e Agens) e le OO.SS. dei lavoratori (Filt-Cgil, Fit-Cisl, Uiltrasporti, Falsa-Cisal e Ugl-Fna) hanno siglato un accordo per il rinnovo della parte economica del CCNL applicabile al personale dipendente delle imprese che, per via terrestre o sulle acque interne o lagunari, svolgono servizio di trasporto pubblico di persone e di trasporto merci su ferrovia, nonché l'esercizio delle relative reti infrastrutturali.

L'accordo, che interviene solamente sugli istituti di carattere economico (per gli aspetti normativi verrà in giugno avviato un ulteriore confronto tra le Parti), scadrà il 31 dicembre 2023.

In primo luogo si segnalano **incrementi retributivi** per complessivi 90 euro per il parametro 175, distribuiti in tre ratei da 30 euro ciascuno, con decorrenza rispettivamente 1° luglio 2022, 1° giugno 2023 e 1° settembre 2023. In virtù di tali incrementi, applicando i parametri da ultimo indicati nell'accordo 17 giugno 2021, i valori dei minimi retributivi da applicare dal prossimo **mele di luglio** sono i seguenti: par. 250, 1.625,39 euro; par. 230, 1.495,36 euro; par. 210, 1.365,33 euro; par. 205, 1.332,82 euro; par. 202, 1.313,32 euro; par. 193, 1.254,81 euro; par. 190, 1.235,30 euro; par. 188, 1.222,30 euro; par. 183, 1.189,78 euro; par. 180, 1.170,28 euro; par. 178, 1.157,27 euro; par. 175, 1.137,77 euro; par. 170, 1.105,26 euro; par. 165, 1.072,76 euro; par. 160, 1.040,25 euro; par. 158, 1.027,25 euro; par. 155, 1.007,74 euro; par. 154, 1.001,24 euro; par. 153, 994,74 euro; par. 151, 981,74 euro; par. 145, 942,73 euro; par. 143, 929,73 euro; par. 140, 910,22 euro; par. 139, 903,72 euro; par. 138, 897,22 euro; par. 135, 877,71 euro; par. 130, 845,21 euro; par. 129, 838,71 euro; par. 123, 799,70 euro; par. 121, 786,69 euro; par. 116, 754,19 euro; par. 110, 715,17 euro; par. 100, 650,15 euro.

Previsto altresì, per il personale in forza alla data del 10 maggio 2022, un elemento forfetario **una tantum** a co-

pertura del periodo di carenza contrattuale compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 marzo 2022, nella misura di 500 euro (per il parametro 175), da liquidare in due ratei di pari importo nei **mesi di luglio e di novembre 2022**. Gli importi della singola *tranche* sono i seguenti: par. 250, 357,14 euro; par. 230, 328,57 euro; par. 210, 300 euro; par. 205, 292,86 euro; par. 202, 288,57 euro; par. 193, 275,71 euro; par. 190, 271,43 euro; par. 188, 268,57 euro; par. 183, 261,43 euro; par. 180, 257,14 euro; par. 178, 254,29 euro; par. 175, 250 euro; par. 170, 242,86 euro; par. 165, 235,71 euro; par. 160, 228,57 euro; par. 158, 225,71 euro; par. 155, 221,43 euro; par. 154, 220 euro; par. 153, 218,57 euro; par. 151, 215,71 euro; par. 145, 207,14 euro; par. 143, 204,29 euro; par. 140, 200 euro; par. 139, 198,57 euro; par. 138, 197,14 euro; par. 135, 192,86 euro; par. 130, 185,71 euro; par. 129, 184,29 euro; par. 123, 175,71 euro; par. 121, 172,86 euro; par. 116, 165,71 euro; par. 110, 157,14 euro; par. 100, 142,86 euro. Tali importi devono essere ridotti in proporzione alla minor durata della prestazione lavorativa (in caso di part-time) come pure nei casi di incompleta anzianità di servizio maturata durante il citato periodo di riferimento.

Allo scopo di garantire al lavoratore in ferie un trattamento economico rapportato alla complessiva retribuzione percepita durante le giornate lavorative, con decorrenza 1° luglio 2022 è stata inoltre istituita l'**Indennità Retribuzione Ferie**, nella misura di 8 euro per giornata (tale importo è comprensivo dell'incidenza su tutti gli istituti di legge o contrattuali, e non rientra nella base di computo del trattamento di fine rapporto).

Per quando riguarda infine il finanziamento del Fondo di assistenza sanitaria **TPL Salute**, a decorrere dal 1° gennaio 2023 il contributo annuo a carico dell'azienda passerà dagli attuali 120 euro (10 euro mensili, come previsto dall'Accordo 28 ottobre 2020) a 144 euro (**12 euro mensili**).

Margherita Monti Presidente della Conferenza del Triveneto

/ REDAZIONE

Margherita Monti torna alla guida della **Conferenza** permanente dei Presidenti degli Ordini delle **Tre Venezie**. La numero uno dell'Ordine di Vicenza, riconfermata per il suo secondo mandato alle elezioni territoriali dello scorso febbraio, aveva già ricoperto l'incarico nel 2017.

Ora raccoglie il testimone da Claudio Zago, Presidente uscente dell'ODCEC di Bolzano, e rimarrà in carica fino alla fine del 2024. "È per me un grande onore ritornare a presiedere la Conferenza dei Presidenti del Triveneto – ha commentato Monti attraverso una nota stampa diffusa ieri – con l'obiettivo di rinsaldare il **patto di collaborazione** tra i tredici Ordini del Veneto, Trentino Alto Adige e Friuli Venezia Giulia. Ringrazio i colleghi Presidenti della fiducia e lavorerò per rendere sempre più centrale, per le imprese, le istituzioni e il sistema economico, la figura del commercialista".

La Conferenza è l'organo deputato a promuovere, attraverso il suo "braccio operativo", l'Associazione delle Tre Venezie, il processo di sviluppo e rafforzamento della categoria, e rappresenta oltre **11 mila professionisti** iscritti ai 13 Ordini del Triveneto.

"La nostra professione – ha aggiunto Monti – sta vivendo un periodo di forti e repentini cambiamenti e anche di paradossi, perché attraverso la rete non siamo mai stati così collegati ma allo stesso tempo viviamo un momento di «distacco» e dobbiamo ritrovare lo **spirito di appartenenza**. I nostri iscritti all'albo danno la certezza ai loro clienti di trovarsi di fronte a professionisti preparati e costantemente aggiornati e questa è la strada che continueremo a percorrere, confrontandoci a livello di Triveneto, scambiando idee e costruendo progetti per portare valore al territorio".

Per il bike sharing la certificazione dei corrispettivi è obbligatoria

Con la consulenza giuridica n. [5](#) pubblicata ieri, 13 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che per il servizio di bike sharing sussiste l'obbligo di certificazione dei corrispettivi, **non** potendo essere **applicabile alcun esonero** dall'adempimento né in ragione della ripetitività o scarsa rilevanza fiscale delle operazioni, né per il fatto che detto obbligo possa risultare gravoso.

Il caso esaminato riguarda il servizio di **bike sharing** fruibile tramite app oppure tessera, il cui corrispettivo, a consumo o sotto forma di abbonamento, viene addebitato sulla carta di pagamento dell'utente al raggiungimento di un importo pre-stabilito e dopo un periodo di tempo prefissato.

A tal riguardo, richiamando la propria precedente prassi (risposta a interpello n. [396/2019](#) e risoluzione n. [478/2008](#)), l'Agenzia ha ricordato che la fattispecie in esame rappresenta un **"servizio complesso"** (comprensivo della locazione onerosa delle biciclette, della manutenzione, della gestione dei

veicoli ecc.), non rientrante nei casi di esonero individuati dal DM [10 maggio 2019](#). Deve confermarsi, quindi, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi o, in alternativa, di emissione della e-fattura.

In un'ottica di semplificazione, l'Agenzia suggerisce di avvalersi della **fatturazione differita**, emettendo un solo documento per più operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello del pagamento ([art. 21](#) comma 4 lett. a) del DPR 633/72), a fronte di accordi con gli utenti che prevedano addebiti nello stesso mese al raggiungimento di determinate soglie. Ulteriore soluzione, parimenti legittima, potrebbe consistere nell'utilizzo di abbonamenti "precaricati con somme cui attingere per l'addebito dei vari importi". In tal caso, qualora sia usufruibile solo il servizio di bike sharing, il momento rilevante ai fini IVA sarà quello della **ricarica** (cfr. risposta a interpello n. [52/2022](#)).

Lettiere composte di carta riciclata con aliquota IVA ordinaria

Nella giornata di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato due risposte a interpello in tema di **aliquote IVA**, confermando precedenti orientamenti.

Con la risposta n. 263, infatti, viene chiarito che sono soggette ad aliquota IVA ordinaria (**22%**) le **lettiere** costituite da cilindretti in pellet ottenuti da **carta di scarto riciclata**, destinati a gatti e piccoli animali domestici.

La voce doganale con la quale sono classificate le lettiere non risulta richiamata in nessuna voce della Tabella A, allegata al DPR 633/72, nella quale sono tassativamente individuati i beni le cui cessioni possono beneficiare delle aliquote IVA ridotte. In particolare, il bene non può essere riconducibile al n. 18 della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72, ove si prevede l'aliquota del 4% per le cessioni di giornali, notiziari,

quotidiani, ecc., e non per il bene "carta".

Nella risposta n. 264, invece, l'Agenzia si esprime sull'applicabilità dell'aliquota IVA del **4%** affermando che le lenti a contatto, le lenti oftalmiche graduate e gli occhiali da vista "sono da considerare quali ausili" in quanto "destinati a sopperire a menomazioni visive permanenti" ai sensi del n. 41-*quater* della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72. Per questa ragione, è applicabile la menzionata aliquota IVA ridotta per tutte le **lenti a contatto correttive**, in quanto destinate a sopperire a menomazioni visive permanenti.

Sul tema, l'Agenzia si era di recente espressa anche con la risposta a interpello 20 ottobre 2020 n. [488](#), in quel caso precisando che ai fini dell'aliquota del 4% è **ininfluente** il fatto che le lenti correttive siano **"colorate"** (per finalità estetica).

Registrazione delle udienze solo da parte del Consiglio di disciplina

Il CNDCEC, nel Pronto Ordini n. [99/2022](#), ha chiarito che l'iscritto sottoposto a procedimento disciplinare non può registrare le **audizioni** e le udienze del Consiglio di disciplina.

Solo le Pubbliche Amministrazioni (nel caso sottoposto al CNDCEC, il Consiglio di disciplina territoriale), possono procedere alla registrazione delle sedute, in presenza dei **presupposti** previsti dall'[art. 6](#) del Regolamento (Ue) 679/2016 (GDPR).

In particolare, i soggetti pubblici possono trattare dati personali (compreso effettuare riprese o registrare, anche limitatamente all'audio) solo se il trattamento "è necessario per

adempiere un **obbligo legale** al quale è soggetto il titolare del trattamento", oppure quando "il trattamento è necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento" (art. 6 par. 1 lett. c) ed e) del GDPR).

Il trattamento effettuato dai soggetti pubblici, inoltre, deve essere condotto nel rispetto dei principi contenuti all'art. 5 del GDPR, fornendo previa e idonea **informativa** ai soggetti interessati (artt. [12](#) e [13](#) del GDPR).

Nessuna facoltà di registrazione, invece, può essere consentita al soggetto incolpato.

Dal 2023 nuova iscrizione dei medici autorizzati per la sorveglianza sanitaria per rischi da radiazioni

Il DM [4 maggio 2022](#), pubblicato ieri dal Ministero del Lavoro in attuazione di quanto previsto dall'art. 138, comma 2 del DLgs. [101/2020](#), disciplina le modalità di iscrizione nell'elenco dei **medici autorizzati** incaricati della sorveglianza sanitaria, secondo quanto stabilito dalle disposizioni vigenti in materia di protezione dai rischi derivanti dalle radiazioni ionizzanti, nonché i contenuti della formazione e dell'aggiornamento professionale.

Il DM, che entrerà in vigore dal **1° gennaio 2023**, definisce i requisiti che danno diritto all'iscrizione all'elenco dei medici

autorizzati (ad es. titoli di studio, abilitazione allo svolgimento dei compiti di sorveglianza sanitaria, ecc.) e disciplina le modalità di ammissione all'esame di abilitazione per l'iscrizione allo stesso. Ai fini dell'iscrizione, i soggetti abilitati dovranno presentare domanda al Ministero del Lavoro secondo modalità che saranno definite in un secondo momento.

Sino all'entrata in vigore delle modalità disciplinate dal DM 4 maggio 2022 troverà applicazione quanto disposto dall'allegato XXI del DLgs. [101/2020](#).

Richieste di rimborso del bonus idrico fino al 30 giugno

È stato fissato al 30 giugno il termine per poter inoltrare le domande di rimborso delle spese sostenute nel corso dell'anno 2021 per gli interventi di efficientamento dei consumi idrici (**bonus idrico** di cui al DM n. [395](#) del 27 settembre 2021).

Lo ha reso noto il Ministero della Transizione ecologica con un [comunicato](#), spiegando che, collegandosi all'indirizzo

<https://www.bonusidricomite.it> si potrà accedere al rimborso – **fino a 1.000 euro** per ogni beneficiario – per gli interventi (effettuati nel 2021) di sostituzione di vasi sanitari in ceramica con nuovi apparecchi a scarico ridotto e di apparecchi di rubinetteria, soffioni doccia e colonne doccia esistenti con nuovi apparecchi a limitazione di flusso d'acqua.