

LUNEDÌ 02 MAGGIO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- La notifica tramite PEC non iscritta nei pubblici registri è inesistente - pag. 2
- Imprese di costruzione e locazione di immobili abitativi: quando conviene l'esenzione e quando l'imponibilità a IVA - pag. 6
- Accertamento: 60 giorni da rispettare anche se l'accesso è effettuato presso il commercialista - pag. 9

LAVORO E PREVIDENZA

- Lavoratori occasionali: le regole da seguire per evitare la maxi sanzione per lavoro nero - pag. 11
- Regime impatriati: modalità di fruizione per smart workers dipendenti di datori di lavoro non residenti - pag. 14
- Diritto di precedenza: quanto conviene all'impresa se viene rispettato - pag. 16

FINANZIAMENTI

- Ecobonus "ordinario" per sostituzione caldaia: quanto è conveniente con il nuovo decreto prezzi? - pag. 18
- Commercio al dettaglio: come compilare la domanda per i contributi a fondo perduto - pag. 21

IMPRESA

- Decreto PNRR 2: le novità per professionisti e imprese - pag. 24
- Non costituisce credito l'apporto dei soci "in conto futuro aumento di capitale" - pag. 28

BILANCIO E CONTABILITÀ

- Bilancio 2021: come indicare le erogazioni pubbliche percepite - pag. 31

IN EVIDENZA

Ecobonus "ordinario" per sostituzione caldaia: quanto è conveniente con il nuovo decreto prezzi?

di Rita Friscolanti - Esperta di finanza agevolata - Se.Ges srl

Il 15 aprile 2022 è entrato in vigore il decreto del Ministero della Transizione Ecologica 14 febbraio 2022, che fissa i costi massimi specifici agevolabili nell'ambito degli interventi agevolati con i bonus edilizi. I nuovi valori si applicano agli interventi per i quali la richiesta del titolo edilizio, ove necessario, sia stata presentata dal 16 aprile. Con i nuovi tetti massimi di prezzo, nel caso di ecobonus "ordinario", quant'è conveniente la sostituzione della caldaia?

Chi

L'**ecobonus "ordinario"** (art. 14, D.L. n. 63/2013) spetta a tutti i contribuenti residenti e non residenti, anche se titolari di reddito d'impresa, che possiedono, a qualsiasi titolo, l'immobile oggetto di intervento.

In particolare, hanno diritto alla detrazione:

- le **persone fisiche**, compresi gli

esercenti arti e professioni;

- i **contribuenti titolari di reddito d'impresa** (persone fisiche, società di persone, società di capitali);

- le **associazioni tra professionisti**;

- gli **enti pubblici e privati che non svolgono** attività commerciale.

Tra i soggetti che possono fruire della detrazione:



Commercio al dettaglio: come compilare la domanda per i contributi a fondo perduto

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Dal 3 al 24 maggio 2022, le imprese che svolgono in via prevalente attività di commercio al dettaglio possono presentare le istanze per l'accesso al contributo a fondo perduto del decreto Sostegni ter. Le richieste devono essere compilate e trasmesse esclusivamente tramite la procedura informatica, raggiungibile dal sito del Ministero dello Sviluppo Economico. L'ordine temporale di presentazione delle istanze non determina alcun vantaggio né penalizzazione nell'iter di trattamento delle stesse. Ai fini dell'attribuzione delle agevolazioni, le istanze presentate nel primo giorno utile saranno trattate alla stessa stregua di quelle presentate l'ultimo giorno. Quali sono i dati di cui bisogna disporre per compilare correttamente la domanda?

Domande per i **contributi a fondo perduto** a sostegno del **commercio al dettaglio** ai blocchi di partenza.

I soggetti interessati, infatti, possono trasmettere le istanze per accedere alle agevolazioni di cui all'art. 2 del **decreto Sostegni ter**

(D.L. n. 4/2022) a partire dalle ore 12:00 del 3 maggio 2022 e fino alle ore 12:00 del 24 maggio 2022. Le **risorse** complessivamente disponibili ammontano a 200 milioni di euro.

L'ordine temporale di presentazione delle istanze non deter-



Fisco

Trend giurisprudenziale costante

La notifica tramite PEC non iscritta nei pubblici registri è inesistente

di Maurizio Villani

di Federica Attanasi - Studio Legale Tributario Villani

La notifica degli atti tributari sostanziali e processuali, effettuata mediante un indirizzo PEC non iscritto nei pubblici registri (REGINDE, INIPEC e IPA), è inesistente e, come tale, non suscettibile di sanatoria. Utilizzando un indirizzo PEC non certificato e non inserito in pubblici registri, infatti, il messaggio di posta elettronica difetta di un requisito indispensabile, non consentendo al destinatario di essere messo in condizioni di conoscere il contenuto; risulta totalmente minata la certezza della provenienza dell'atto, a fronte dell'oggettiva impossibilità di riferire l'indirizzo PEC utilizzato all'agente della riscossione, conseguendone la sua inesistenza e impossibilità di operare la sanatoria per raggiungimento dello scopo.

La *quaestio iuris* attiene al tema relativo alla **notifica** effettuata dall'agente della riscossione per mezzo di un **indirizzo PEC non risultante nei pubblici registri** (REGINDE, INIPEC e IPA).

L'invio telematico di un atto esattivo da parte della PA, effettuato mediante un indirizzo di posta elettronica certificata non risultante dai pubblici registri, rende o meno la **notifica inesistente e, in quanto tale, non suscettibile di sanatoria?**

Qual è il quadro normativo di riferimento?

In primis, in tema di notificazione di atti esattoriali effettuata tramite PEC, si rende fondamentale individuare il quadro normativo di riferimento.

A tale scopo si rileva che, l'art. 3-*bis* della legge n. 53/1994, rubricato "notificazione in modalità telematica", al comma 1, prevede espressamente che "la notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. La notificazione può essere eseguita **esclusivamente** utilizzando un **indirizzo** di posta elettronica certificata del notificante **risultante da pubblici elenchi**".

In sostanza, la norma prevede che la notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di PEC dall'indirizzo/all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici.

Ebbene, a individuare i predetti **pubblici elenchi** è l'art. 16-*ter* del D.L. n. 179/2012 (convertito in legge, con modifiche, dalla legge n. 221/2012 con decorrenza dal 19 dicembre 2012), rubricato "pubblici elenchi per notificazioni e comunicazioni", che al comma 1 tanto dispone:

"A decorrere dal 15 dicembre 2013, ai fini della notifi-

cazione e comunicazione degli atti in materia civile, penale, amministrativa, contabile e stragiudiziale si intendono per pubblici elenchi quelli previsti dagli articoli 6-*bis*, 6-*quater* e 62 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dall'articolo 16, comma 12, del presente decreto, dall'articolo 16, comma 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, nonché il registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal Ministero della giustizia". Si tratta, in altri termini, dei **registri IPA, REGINDE e INIPEC** in cui devono sempre essere registrati gli indirizzi di provenienza delle notifiche.

Inoltre, a disciplinare più nel dettaglio le notificazioni per via telematica delle pubbliche amministrazioni, è l'art. 16, comma 12, D.L. n. 179/2012 che espressamente prevede che "al fine di favorire le comunicazioni e notificazioni per via telematica alle pubbliche amministrazioni, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, comunicano al Ministero della giustizia, con le regole tecniche adottate ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 29 dicembre 2009, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 febbraio 2010, n. 24, l'indirizzo di posta elettronica certificata conforme a quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, e successive modificazioni, a cui ricevere le comunicazioni e notificazioni. L'elenco formato dal Ministero della giustizia è consultabile esclusivamente dagli uffici giudiziari, dagli uffici notificazioni, esecuzioni e protesti, e dagli avvocati. Con le medesime modalità, le amministrazioni pubbliche possono comunicare altresì gli indirizzi di posta elettronica certificata di propri organi o articolazioni, anche territoriali, presso cui eseguire le comunicazioni o notificazioni per via telematica nel

caso in cui sia stabilito presso questi l'obbligo di notifica degli atti introduttivi di giudizio in relazione a specifiche materie ovvero in caso di autonoma capacità o legittimazione processuale. Per il caso di costituzione in giudizio tramite propri dipendenti, le amministrazioni pubbliche possono altresì comunicare ulteriori indirizzi di posta elettronica certificata, riportati in una speciale sezione dello stesso elenco di cui al presente articolo e corrispondenti a specifiche aree organizzative omogenee, presso cui eleggono domicilio ai fini del giudizio.”

Ebbene, da tale quadro normativo emerge **incontestabilmente** come il legislatore abbia ripetutamente sancito la necessità che l'attività di **notifica** avvenga **solo ed esclusivamente** mediante l'utilizzo di **indirizzi di posta elettronica risultanti dai pubblici elenchi**: ciò, evidentemente, al fine di assicurare la necessaria certezza sulla provenienza e sulla destinazione dell'atto notificando.

Ne consegue che qualunque notifica proveniente da un indirizzo PEC differente da quello contenuto nei pubblici registri risulta in contrasto con la richiamata normativa e, pertanto, inequivocabilmente **priva di effetti giuridici**.

Del resto, in ipotesi di indirizzi non ufficiali, emergendo l'assoluta incertezza del soggetto da cui proviene l'atto impugnato, non può che derivare la violazione delle norme circa la **certezza**, l'**affidabilità giuridica** del contenuto dell'atto stesso e del **diritto di difesa** del contribuente, stanti, non da ultimo, i noti e continui tentativi di frodi informatiche in danno di comuni cittadini.

Ed è proprio in funzione di tanto che, in ipotesi di notifiche effettuate mediante indirizzi di posta elettronica certificata non ufficiali, consegue l'**inesistenza giuridica della consegna informatica** dell'atto tributario proveniente da soggetto formalmente “sconosciuto” al contribuente.

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità

Sul tema, del resto, vi è un orientamento giurisprudenziale di legittimità e di merito ormai consolidato secondo cui la notificazione via PEC, per considerarsi valida, deve essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante che risulti da pubblici registri (INIPEC, REGINDE e IPA).

A tal proposito, la Suprema Corte di Cassazione, con

l'ordinanza interlocutoria n. 3093/2020 ha confermato tale principio, sostenendo che “la notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi”, precisando, altresì, che l'elencazione dei Pubblici Registri non è esclusiva, ma tassativa e fondata sulla pubblica riconducibilità dell'indirizzo al soggetto.

Specificamente, i giudici di legittimità, hanno posto in evidenza come, in virtù di quanto disposto dall'art. 26, comma 5, D.P.R. n. 602/1973 (in tema di notifica della cartella di pagamento) e dall'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, ai sensi dell'art. 3-bis della legge n. 53/1994, la **notificazione via PEC**, per considerarsi valida, deve essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante che risulti da **pubblici registri**.

In altri termini, il Collegio di legittimità ha inteso chiarire che la notificazione con modalità telematiche deve sempre essere eseguita ricorrendo ad indirizzi PEC risultanti da pubblici elenchi, con **espressa indicazione dell'elenco da cui gli stessi indirizzi sono stati estratti**, in virtù del combinato disposto dell'art. 3-bis, legge n. 53/1994 e dell'art. 16-ter, D.L. n. 179/2012.

Nello stesso senso, i giudici di legittimità si sono espressi anche con l'ordinanza n. 17346/2019, con cui si è inteso stabilire che “l'art. 3-bis della legge n. 53 del 1994 prevede che “la notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi”.

Ne consegue che, laddove la notifica venga eseguita mediante un indirizzo PEC non risultante da pubblici elenchi, questa non potrà che ritenersi alterata *ab origine*, non valida e, in quanto tale, **viziata da nullità insanabile (inesistenza)**.

Le ultime sentenze della giurisprudenza di merito

Quanto sin qui rilevato trova conferma anche negli arresti della giurisprudenza di merito.

CTR Lazio, sentenza n. 915/2022

La mancata dimostrazione dell'inserimento della casella di posta elettronica erariale nei registri pubblici rende la notifica della cartella originariamente impugnata inesistente e, come tale, non suscettibile di sanatoria.

CTR Toscana, sentenza n. 1526/2021	<p>È “inesistente” la notifica PEC di una cartella esattoriale se proveniente da un indirizzo PEC dell'Ente della Riscossione non ufficiale e non presente nei pubblici registri. I Giudici di secondo grado, infatti, in accoglimento della questione sollevata dal contribuente, hanno affermato che “deve essere assicurato al destinatario di poter verificare che l’indirizzo PEC dal quale proviene un atto della Pubblica Amministrazione sia riconducibile effettivamente a quest’ultima e, quindi, ricompreso in pubblici elenchi”. In breve, a parere della CTR Toscana, ai sensi dell’art. 16-ter del D.L. n. 179/2012 “la notifica PEC si intende validamente” perfezionata “se effettuata da un indirizzo PEC certificato e inviata ad un indirizzo PEC anch’esso certificato”. In effetti, proseguono i giudici, la norma “prescrive che, a far tempo dal 15.12.2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti [...] si intendono per pubblici elenchi quelli previsti” dal “registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal Ministero della Giustizia e cioè INIPEC, Indice PA e PCT”. La ratio della norma, prosegue la CTR, è quella di “assicurare la necessaria certezza sulla provenienza e sulla destinazione dell’atto notificando”, come confermato dalla citata pronuncia n. 17346/19 della Cassazione.</p>
CTR Lazio, sentenza n. 11779/2021	<p>È stato disposto l’annullamento di un’intimazione di pagamento a causa della relativa notifica effettuata dall’Agenzia delle Entrate-Riscossione da un indirizzo PEC non ufficiale, in quanto non inserito nei pubblici registri PEC obbligatori, conseguendone, a parere dei giudici di primo grado, la violazione del combinato disposto dell’art. 3-bis, legge n. 53/1994 e dell’art. 16-ter, D.L. n. 179/2012.</p>
CTP Agrigento, sentenza n. 1468/2021	<p>La cartella di pagamento impugnata è stata notificata utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata che non si rinviene nei pubblici registri (l'unico indirizzo di posta elettronica certificata risultante da pubblico registro è diverso da quello utilizzato). Le argomentazioni a sostegno di tale tesi sono condivisibili. Invero secondo l'orientamento giurisprudenziale di legittimità e di merito più consolidato è da ritenersi inesistente la notifica telematica ove effettuata utilizzando indirizzi PEC non inseriti nei Pubblici Registri” evidenziando, altresì, che “va escluso qualsiasi effetto sanante per raggiungimento dello scopo ex art. 156 cpc [...] perché utilizzando un indirizzo PEC non certificato e non inserito in pubblici registri, il messaggio di posta elettronica difetta di un requisito indispensabile” (nello stesso senso CTP Verona n. 103/2021; CTP Agrigento n. 95433/2021).</p>
CTP Reggio Calabria, sentenza n. 3369/2021,	<p>In palese violazione della normativa dettata dagli articoli 26, D.P.R. n. 602/1973 e 16-ter, D.L. n. 179/2012 “l'Ente della Riscossione non ha utilizzato l'indirizzo ufficiale presente in IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), ossia [...] bensì [...]. In conclusione, dai documenti versati in atti dall'esattore è pertanto emerso il fatto storico inconfutabile che la cartella di pagamento è stata trasmessa da un indirizzo PEC differente da quello contenuto nel pubblico registro (IPA) per la notifica dei provvedimenti esattivi di natura tributaria. Tale situazione risulta in contrasto con la richiamata normativa. Pertanto, la contestata notifica è da ritenersi priva di effetti giuridici, di conseguenza l'atto impugnato è da ritenersi nullo”.</p>
CTP Lazio, sentenza n. 10571/2020	<p>È priva di effetto, poiché inesistente e non suscettibile di sanatoria, la notifica di cartelle esattoriali che sia stata illegittimamente effettuata da un indirizzo PEC non ufficiale, vale a dire non risultante nei pubblici registri dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni; le quali, invece, sono tenute a dotarsi obbligatoriamente di una PEC inserita negli indici ufficiali nazionali previsti dagli articoli 4 e 16, D.L. 179/2012. Si tratta, in altri termini, dei registri IPA, REGINDE e INIPEC in cui devono essere registrati gli indirizzi di provenienza delle notifiche previste dall’art. 16-ter del suddetto decreto</p>

CTP Lazio, sentenza n. 601/2020

Non può ritenersi regolarmente notificata la cartella esattoriale inviata mediante un indirizzo di posta elettronica certificata che non sia “oggettivamente e con certezza riferibile all'Agenzia delle Entrate, non risultando, l'indirizzo, nell'elenco del REGINDE (Registro Generale degli Indirizzi Elettronici gestito dal Ministero della Giustizia), né nella pagina ufficiale del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, né in quelle della CCIAA o di INDI-CEPA”. In sintesi, la CTP romana ha ricondotto il vizio della notifica inviata attraverso PEC non ufficiale a quello di nullità insanabile, essendo dell'atto minata proprio la certezza circa la sua provenienza, a fronte dell'oggettiva impossibilità di riferire quell'indirizzo all'Agenzia delle Entrate-Riscossione (non essendo lo stesso rintracciabile in alcun pubblico elenco ufficiale), conseguendone la sua inesistenza e impossibilità di operare la sanatoria ex art. 156 cpc. Va, quindi, evidenziato che è escluso qualsiasi effetto sanante per raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c., perché "utilizzando un indirizzo PEC non certificato e non inserito in pubblici registri, il messaggio di posta elettronica difetta di un requisito indispensabile a tal fine, non consentendo al destinatario di essere messo in condizioni di conoscerne il contenuto, senza correre il rischio di essere attaccato da c.d. "Malware."

Osservazioni conclusive

Le sentenze in commento rappresentano solo un tassello di un **trend giurisprudenziale** che sta unanimemente chiarendo come in tema di notificazioni telematiche effettuate dalla PA, ai fini della legittimità dell'atto in esse contenuto, sia fondamentale che le stesse provengano da uno degli indirizzi PEC dell'agente della riscossione risultanti da pubblici elenchi (vale a dire: IPA, REGINDE e INIPEC) consultabili dai contribuenti. In mancanza e, quindi, in caso di invio dell'atto da un diverso indirizzo PEC, la notifica è da considerarsi indiscutibilmente inesistente.

Quanto detto, in considerazione del fatto che la notificazione con modalità telematica deve essere eseguita ricorrendo solo ed esclusivamente a indirizzi PEC risultanti dai pubblici elenchi, con espressa indicazione dell'elenco da cui gli stessi indirizzi sono stati estratti, in virtù del combinato disposto degli articoli 3-bis, legge n. 53/1994 e 16-ter, D.L. n. 179/2012.

Tanto, anche e soprattutto in virtù del principio di diritto espresso dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza 20 luglio 2016, n. 14916, che, in tema di inesistenza e nullità della notifica ha chiarito definitivamente che:

“L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli **elementi costitutivi essenziali** idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esi-

stente e individuabile il potere esercitato [...]”.

Va da sé che, utilizzando un indirizzo PEC non certificato e non inserito in pubblici registri, il messaggio di posta elettronica difetta evidentemente di un requisito indispensabile, non consentendo al destinatario di essere messo in condizioni di conoscerne il contenuto.

Di fatto, nelle ipotesi *de quibus*, risulta totalmente minata la certezza della provenienza dell'atto, a fronte dell'oggettiva impossibilità di riferire l'indirizzo PEC utilizzato all'agente della riscossione, conseguendone la sua **inesistenza** e impossibilità di operare la sanatoria ex art. 156 cpc; specie ove, come nel caso delle notifiche a mezzo PEC, il legislatore abbia posto una serie di norme a presidio di una determinata forma, evidentemente ritenuta indispensabile a tale scopo.

In altri termini, nelle predette ipotesi, non può che **escludersi** qualsivoglia **sanatoria per raggiungimento dello scopo** ex art. 156 cpc, dal momento che il messaggio di PEC proveniente da un indirizzo sconosciuto e non rintracciabile sui pubblici elenchi difetta di un requisito formale indispensabile a tal fine, non consentendo al destinatario di essere messo in condizioni di conoscere il contenuto senza correre il rischio di incorrere in un malware.

Pertanto, laddove un **atto impositivo** dovesse essere inviato da un indirizzo PEC non presente in alcuna banca dati di pubblici registri dei domicili digitali delle amministrazioni pubbliche, lo stesso dovrà ritenersi privo “della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato” della PA tenuta, invece, a dotarsi obbligatoriamente di una PEC inserita negli indici ufficiali nazionali, quali previsti dagli articoli 4, 16 e 16-ter del D.L. n. 179/2012.

Del resto, laddove così non dovesse essere, non può che conseguire l'assoluta inesistenza della notifica, nonché la nullità insanabile dell'atto presupposto.

Fisco

Calcola il risparmio

Imprese di costruzione e locazione di immobili abitativi: quando conviene l'esenzione e quando l'imponibilità a IVA

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

Le locazioni di fabbricati abitativi, effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito - anche tramite imprese appaltatrici - gli interventi di recupero, sono in via di principio esenti da IVA. Tuttavia, il locatore può manifestare, nel relativo atto, l'opzione per l'imposizione. Il regime di esenzione o di imponibilità a IVA produce rilevanti effetti sulla detrazione dell'imposta a monte. Per questo motivo la scelta deve essere attentamente valutata. Quali fattori tenere in considerazione per valutare la convenienza tra le due alternative?

Chi

Soggetti passivi IVA che locano immobili abitativi da loro costruiti ovvero che locano immobili abitativi sui quali hanno eseguito interventi di recupero classificabili come:

- "restauro e risanamento conservativo" (art. 3, comma 1, lettera c, D.P.R. n. 380/2001);
- "ristrutturazione edilizia" (art. 3, comma 1, lettera d, D.P.R. n. 380/2001);
- "ristrutturazione urbanistica" (art. 3, comma 1, lettera f, D.P.R. n. 380/2001).

Le "**imprese costruttrici**" si identificano nei soggetti ai quali risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato. In particolare, possono considerarsi "imprese costruttrici" oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori. Inoltre, per impresa costruttrice deve intendersi anche l'impresa che occasionalmente svolge l'attività di costruzione di immobili. Le "imprese di ripristino" sono quelle che acquistano un fabbricato ed eseguono o fanno eseguire sullo stesso gli interventi edilizi elencati nell'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f), D.P.R. n. 380/2001 (circolare 28 giugno 2013, n. 22/E).

Cosa

L'art. 10, n. 8), D.P.R. n. 633/1972 prevede, quale regola generale, applicabile in mancanza di espresse regole diverse, l'**esenzione da IVA**:

- per le locazioni e gli affitti,
- per le relative cessioni, risoluzioni e proroghe, del contratto di locazione

di fabbricati abitativi, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati.

Il regime di esenzione sulle locazioni attive di immo-

bili abitativi **non si applica** in presenza di specifica **opzione per l'applicazione dell'IVA**, manifestata dal locatore nel **contratto di locazione**, purché sussista una delle seguenti **condizioni**:

- 1) il locatore è l'impresa "costruttrice degli stessi" (immobili);
- 2) il locatore è l'impresa che ha eseguito sugli immobili gli interventi di recupero classificabili come:
 - restauro e risanamento conservativo;
 - ristrutturazione edilizia;
 - ristrutturazione urbanistica.

Sono **imponibili ad IVA**, sempre **previa manifestazione espressa** di assoggettamento a imposta, anche le locazioni di fabbricati abitativi destinati ad **alloggi sociali**, come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, anche se poste in essere da soggetto passivo diverso dalle imprese di costruzione o di ripristino.

Il regime di **esenzione** sulle operazioni attive comporta, per effetto di quanto prevede l'art. 19, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, l'**indetraibilità dell'imposta** relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti tali operazioni (salvo quanto previsto dall'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 che stabilisce l'obbligo o la facoltà di rettifica, in positivo o in negativo, della detrazione inizialmente operata).

Per coloro che esercitano sia attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione (ad esempio, operazioni imponibili; si veda, comunque, l'art. 19, comma 3, D.P.R. n. 633/1972) sia attività che danno luogo ad operazioni esenti, il diritto alla **detrazione** dell'imposta spetta **in misura proporzionale** alle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis (**pro-rata di detraibilità**).

Nel corso dell'anno la detrazione è **provvisoriamente** operata con l'applicazione della **percentuale di detrazione** dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine

dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata **presuntivamente**, salvo congruaglio alla fine dell'anno.

L'art. 19-bis, comma 2, stabilisce che per il calcolo del pro-rata non si tiene conto "quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili", delle operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10, ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni.

L'art. 19-bis.2, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 prevede, per i fabbricati o porzioni di fabbricati, che la detrazione dell'IVA operata è **rettificata in aumento o in diminuzione** in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno di acquisto o di ultimazione ovvero nei nove anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. Inoltre (comma 3), se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o dell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per gli immobili, è eseguita se non sono trascorsi 9 anni da quello di acquisto o di ultimazione.

Il comma 4 dello stesso art. 19-bis.2 sancisce che la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di fabbricati o porzioni di fabbricato operata applicando il pro-rata di detrazione (art. 19, comma 5) è soggetta a rettifica, in ciascuno dei nove anni successivi, nel caso in cui la variazione del pro-rata sia superiore a 10 punti. La rettifica, in tal caso, si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di 1/10 della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza.

La locazione di fabbricati abitativi:

- **imponibile a IVA** è soggetta a **imposta di registro in misura fissa** (67 euro ex art. 5, nota II, della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986; cfr. circolare 28 giugno 2013, n. 22/E, par. 4);

- **esente da IVA** è soggetta a **imposta di registro proporzionale del 2%** (art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986).

I contratti di locazione di fabbricati abitativi sono soggetti a registrazione in termine fisso se di durata superiore a 30 giorni.

Alle locazioni di immobili abitativi effettuate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione, (nonché alle

locazioni di alloggi sociali), per le quali il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'applicazione dell'IVA, il tributo si applica con l'aliquota del 10% (Tabella A, Parte III, n. 127-duodevices, D.P.R. n. 633/1972).

Come

Per quanto riguarda le **modalità di esercizio dell'opzione** per l'assoggettamento a IVA delle locazioni di immobili abitativi, le imprese di costruzione o di ristrutturazione che effettuano la locazione degli immobili costruiti o ristrutturati devono manifestare l'opzione per l'applicazione dell'IVA **nel contratto di locazione** (art. 10, comma 1, n. 8, D.P.R. n. 633/1972; circolare 28 giugno 2013, n. 22/E, par. 2). L'opzione può essere manifestata anche in relazione a singoli contratti

Quando

L'opzione per l'applicazione dell'IVA deve essere effettuata nel contratto di locazione, anche in relazione al singolo contratto.

Il **regime IVA prescelto** al momento della stipula del contratto di locazione vale a dire l'applicazione dell'IVA ai canoni di locazione per opzione (ovvero, in assenza di opzione, il regime di esenzione da imposta), è **vincolante per tutta la durata del contratto**.

Qualora prima della scadenza del contratto di locazione si verifichi una successione nel contratto, nella specie il subentro di un terzo in qualità di locatore, quest'ultimo, in quanto tale, può modificare il regime IVA cui assoggettare i canoni di locazione. In tal caso, la modifica soggettiva del contratto e la variazione del regime IVA applicato ai canoni deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate (circolare 28 giugno 2013, n. 22/E, par. 2).

Calcola il risparmio

La valutazione circa la **convenienza** ad assoggettare o meno ad IVA la locazione di immobili abitativi da parte delle imprese di costruzione o di ristrutturazione deve considerare:

1) il **diverso peso fiscale dell'IVA** (aliquota 10%) **rispetto all'imposta di registro** (2%), in relazione al soggetto destinatario;

Nota bene

L'art. 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. n. 633/1972 prevede che non è ammessa in detrazione l'IVA relativa alla locazione di fabbricati a destinazione abitativa, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni e per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al n. 8) dell'art. 10 che comportano la ridu-

zione della percentuale di detrazione in base a pro-rata.

2) l'effetto della scelta sulla **detrazione dell'imposta** relativa all'acquisto di beni e servizi relativi all'attività.

Risparmio %

Caso n. 1

Un'impresa di costruzioni, nell'anno X, ha realizzato un complesso immobiliare di 50 appartamenti; 10 di essi non sono stati venduti e l'impresa intende locarli (tale operazione si considera rientrante nell'oggetto proprio dell'attività d'impresa).

- costo di costruzione dei singoli appartamenti = 100.000

- IVA relativa = 10.000

- corrispettivo complessivo delle vendite = 12.000.000
(300.000 x 40)

- corrispettivo complessivo annuo della locazione dei 10 appartamenti = 96.000 (9.600 x 10)

Se l'impresa **manifesta** espressamente l'**opzione per l'imponibilità** a IVA della locazione:

1) il canone di locazione annuo, rispetto all'ipotesi di non imponibilità IVA (9.600 + 192 di imposta di registro del 2%) aumenta a 9.600 + 960 di IVA al 10% (oltre a 67 euro di imposta fissa di registro per la registrazione del contratto);

2) l'impresa, però, non subisce alcun effetto negativo sulla detrazione, in quanto non effettua operazioni esenti.

Caso n. 2

Si ipotizzi che la stessa impresa del Caso n. 1 **non manifesti l'opzione per l'imponibilità a IVA** della locazione che, pertanto, è esente da IVA (art. 10, n. 8):

1) il canone di locazione è inferiore: 9.600 + 192 (imposta di registro del 2%) anziché 9.600 + 960 (IVA al 10%);

2) l'impresa deve applicare il pro-rata di detrazione nell'anno in cui effettua le operazioni esenti; pertanto, subisce un **effetto negativo**, poiché l'IVA sugli acquisti dell'anno non è detraibile al 100% ma in misura pari al rapporto tra le operazioni imponibili e il volume d'affari (operazioni imponibili e operazioni esenti) (nel nostro esempio, la percentuale di detraibilità sarebbe del 99% ma questa dipende dal rapporto tra operazioni esenti e imponibili).

In linea generale, può ritenersi che nella maggior parte dei casi le imprese di costruzione e di ristrutturazione hanno **convenienza** a manifestare l'**opzione per l'applicazione dell'IVA** nel caso di locazione di immobili abitativi.

Fisco

La sentenza della Corte di Cassazione

Accertamento: 60 giorni da rispettare anche se l'accesso è effettuato presso il commercialista

di Sara Mecca - Avvocato e Docente della Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza

Il termine dilatorio di 60 giorni prima dell'emissione dell'atto impositivo deve essere rispettato anche in caso di accesso per l'acquisizione della documentazione presso lo studio del commercialista, detentore delle scritture contabili. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n. 10352 del 2022. L'accesso effettuato presso il professionista tenutario delle scritture contabili deve essere pacificamente equiparabile, ai fini dell'applicazione delle garanzie procedurali dello Statuto dei diritti del contribuente, all'accesso presso la sede dell'impresa.

Una ditta individuale riceveva un **avviso di accertamento** con cui l'Ufficio contestava varie irregolarità fiscali e rettificava maggiori imposte. L'atto impositivo era stato emesso a seguito di **richiesta di esibizione delle scritture contabili** dell'impresa individuale formulata nei confronti del **commercialista** depositario delle stesse.

Sin dal ricorso introduttivo il contribuente eccepiva, tra gli altri motivi, la nullità dell'atto impositivo ex art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, per **inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni** tra la data di **acquisizione dei documenti** presso il consulente e l'**emissione dell'avviso di accertamento**.

La CTR riteneva l'accertamento legittimo. Infatti, la necessità del rispetto del termine di 60 giorni concerne il verbale relativo a operazioni di "verifica"; nel caso di specie, invece, si trattava di un verbale limitato a una nota di riscontro di richiesta di esibizione di atti e documenti prodromici all'attività di verifica.

Il procedimento giungeva in Cassazione su ricorso dell'Ufficio che impugnava il provvedimento della CTR con riferimento alle sanzioni.

La normativa e l'interpretazione della giurisprudenza

L'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 (**Statuto del contribuente**) prescrive che "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può **comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste** che sono valutate dagli uffici impositori. L'**avviso di accertamento non può essere emanato prima** della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Viene, quindi, previsto un limite temporale prima del quale l'atto impositivo non può e non deve essere emanato, in modo da permettere al contribuente di eserci-

tare in modo completo il proprio diritto di difesa, nonché di dare la possibilità dell'instaurazione del contraddittorio tra le parti dopo la notifica del PVC. In caso contrario l'atto impositivo è nullo.

La norma costituisce uno dei principi generali dell'ordinamento tributario e, in sostanza, prevede una sorta di **contraddittorio anticipato** tra contribuente e amministrazione al fine non solo di fornire maggiori garanzie al primo, ma anche maggiore efficacia all'accertamento tributario.

Il mancato rispetto dei 60 giorni è consentito solo qualora vi siano **particolari e motivate ragioni di urgenza**. La necessità della motivazione sull'eventuale urgenza è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi.

Con una ormai nota sentenza, le SS.UU. della Cassazione (n. 24823/2015) hanno tuttavia operato una **distinzione tra imposte dirette e IVA**:

- per le prime, il tenore letterale dell'art. 12, comma 7, sembrerebbe comportare l'applicazione delle garanzie ivi previste solo agli accertamenti effettuati presso la sede del contribuente e, dunque, per le verifiche "a tavolino" non vi sarebbe la nullità dell'atto impositivo emesso dall'Agenzia in mancanza del rispetto di tali garanzie;

- nel campo invece dei tributi armonizzati (IVA) tale garanzia si applicherebbe in ogni caso, dal momento che il contraddittorio endoprocedimentale è una clausola generale del diritto dell'Unione Europea che comporta, in caso di violazione, la nullità dell'atto impositivo. Tuttavia, il contribuente è tenuto a dimostrare in questo caso che, qualora fosse stato attivato il predetto contraddittorio, il procedimento avrebbe potuto comportare soluzioni differenti.

La decisione della Cassazione

Con la sentenza n. 10352 del 31 marzo 2022, la Corte di Cassazione ha ritenuto illegittimo l'atto impositivo. Secondo i Supremi giudici, il **termine dilatorio dei 60 giorni** "decorre **da tutte le possibili tipologie di ver-**

bali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo” (così Cass. n. 1497/2020 e n. 15010/2014); peraltro, detto **termine** si applica anche agli **accessi** cd. **istantanei**, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione posta a fondamento dell’accertamento, e così anche in detta ipotesi, è illegittimo, ove non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l’atto impositivo emesso *ante tempus*.

Ne deriva, quindi, che l’**accesso effettuato presso il professionista** tenutario delle scritture contabili deve essere pacificamente equiparabile, ai fini dell’applicazione delle garanzie procedurali di cui all’art. 12 della legge n. 212/2000, all’**accesso presso la sede dell’impresa**.

Ed infatti l’accesso presso il consulente, detentore delle scritture contabili, non richiede particolari formalità ed è anche sanzionata la mancata indicazione del detentore delle scritture contabili. La *ratio* della norma è proprio di consentire l’accesso alle scritture contabili anche al di fuori della sede aziendale, presso i locali del consulente, senza particolari formalità. Senza considerare che, in via generale, la sede effettiva dell’impresa è normalmente individuata con il luogo di svolgimento dell’attività amministrativa ed è sicuramente tale la tenuta delle scritture contabili.

Da qui, l’accoglimento da parte della Cassazione dell’originario ricorso del contribuente.

Lavoro e previdenza

Chiarimenti dall'INL

Lavoratori occasionali: le regole da seguire per evitare la maxi sanzione per lavoro nero

di David Trotti - Responsabile Nazionale del Centro Studi AIDP e Consulente del Lavoro in Civita-vecchia

L'ispettorato Nazionale del Lavoro, con la nota n. 856 del 2022, ha definito un vademecum sulla maxi sanzione per lavoro nero. Nel documento, vengono indicati gli elementi, operativi e di immediata applicazione dell'Istituto, inerenti la gestione del rapporto di lavoro ed in particolare per il lavoro occasionale. Si individuano, quindi, i datori di lavoro coinvolti, quelli esclusi, le modalità di comunicazione preventiva di assunzione, nonché il vincolo di subordinazione. Definiti anche i casi in cui la maxi sanzione non può essere applicata.

Nella nota n. 856 del 2022, l'INL ricorda che gli elementi caratterizzanti l'istituto della **maxi sanzione** sono: la **mancanza della comunicazione preventiva di assunzione** (quella del cosiddetto sistema Unilav) e la prestazione effettiva resa con i requisiti propri della **subordinazione** (inserimento nell'organizzazione, tempo messo a disposizione del datore di lavoro, direttive da parte del datore di lavoro).

Il fatto che la subordinazione sia l'elemento qualificante per l'applicazione della maxi sanzione **esclude** dalla sua applicazione i **rapporti societari**, ovvero quelli **familiari**. Rapporti che hanno, però, una gestione propria con comunicazioni ad hoc e sanzioni di natura previdenziale specifiche. Ritornando al rapporto tra subordinazione e mancanza delle comunicazioni, è necessario ricordare che la mancanza di queste ultime non basta da sola a qualificare il lavoro in "nero" e che il requisito della subordinazione deve essere valutato nel concreto, non potendosi dare per accertato, ma dovendo essere debitamente e accuratamente dimostrato.

Il problema dell'Uniurg

Abbiamo detto come sia centrale, in questo contesto, la comunicazione preventiva di assunzione, che può assumere due modalità: quella ordinaria e la cosiddetta Uniurg. Su quest'ultima la nota afferma che la maxi sanzione **non entra in azione** nei casi in cui sia **impossibile** per il datore di lavoro effettuare la **comunicazione del rapporto di lavoro** a causa della chiusura, anche per ferie, dello studio di consulenza o dell'associazione di categoria cui il datore di lavoro ha affidato la gestione degli adempimenti in materia di lavoro.

Qualora sia accaduto questo, il nucleo ispettivo dovrà verificare:

- l'affidamento degli adempimenti in materia di lavoro al soggetto abilitato e la effettiva chiusura dello studio o ufficio;
- l'invio del **modello UniUrg** della comunicazione

preventiva di assunzione secondo le nuove modalità operative definite dal Ministero del Lavoro, fermo restando che l'assunzione dovrà essere comunicata attraverso la modalità ordinaria il primo giorno utile dalla riapertura dello studio o dell'ufficio.

La maxi sanzione non dovrà essere applicata anche in tutti quei casi cui il datore di lavoro, con l'esercizio dell'ordinaria diligenza, a causa dell'imprevedibilità dell'evento e dell'improcrastinabilità dell'assunzione, non avrebbe potuto prevederla e si trova, pertanto, nell'impossibilità di conoscere numero e nominativi del personale da assumere.

Ambito applicativo

Passando ad affrontare l'ambito applicativo il documento ne definisce i contorni, indicando quali sono i datori di lavoro coinvolti, ovvero tutti con l'esclusione dei soli datori di lavoro domestici. Esclusione che però non è totale, poiché le prestazioni dei **lavoratori domestici** diventano oggetto della maxi sanzione nell'ipotesi in cui il personale venga impiegato in attività d'impresa o professionale facente capo al medesimo datore di lavoro. Si tratta della **colf**, ad esempio, che fa le pulizie nel Bed and Breakfast di cui è titolare il datore di lavoro domestico.

Inoltre, possono essere interessati dalla maxi sanzione anche i **lavoratori** che prestano la loro attività in regime di **Libretto Famiglia** e che non risultino lavorare secondo quanto previsto dalla norma, ovvero per:

- lavori domestici**, inclusi i lavori di giardinaggio, di pulizia o di manutenzione;
- assistenza domiciliare** ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità;
- insegnamento privato** supplementare;
- attività degli **"steward"** negli **impianti sportivi**, limitatamente alle società sportive di cui alla L. n. 91/1981.

Questo vuol dire che, la maxi sanzione andrà applicata anche alle ipotesi in cui il prestatore, impiegato me-

dante Libretto Famiglia - pur correttamente gestito mediante la piattaforma INPS - venga di fatto adibito in attività diverse da quelle previste, non rientranti, quindi, in nessuna delle categorie che legittimano l'utilizzo del Libretto Famiglia.

Questi due elementi ci dicono una cosa importante, su cui ogni datore di lavoro (e Consulente) dovrà riflettere: il "nome iuris", anche se correttamente gestito, che non corrisponde alla realtà di fatto implica la costituzione di un lavoro in "nero", ovviamente se di fatto il rapporto ha natura subordinata.

Le collaborazioni occasionali ex art.2222 del c. c. La nota si occupa delle collaborazioni autonome occasionali che, infatti, non potevano non essere interessate vista la forte attenzione data in questo periodo storico dal legislatore a questi rapporti che, ricordiamo, sono caratterizzati da:

- a) prestazione di lavoro prevalentemente personale;
- b) assenza di vincolo di subordinazione;
- c) occasionalità della prestazione (carattere episodico della stessa);
- d) corresponsione di un corrispettivo.

Se decidiamo di instaurare questa tipologia di rapporto dobbiamo, pertanto, essere certi dell'**occasionalità della prestazione**, intesa come assenza dei requisiti della professionalità e della prevalenza. Oltre a questo, sarà necessario aver effettuato la **comunicazione preliminare** prevista per questa tipologia contrattuale, anche se, lo ricordiamo, non tutte le prestazioni richiedono tale comunicazione.

Quindi la maxi-sanzione potrà trovare applicazione soltanto nel caso di prestazioni autonome occasionali che non siano state oggetto di preventiva comunicazione, sempreché la prestazione sia riconducibile nell'alveo del rapporto di lavoro subordinato e non siano stati già assolti, al momento dell'accertamento ispettivo, gli ulteriori obblighi di natura fiscale e previdenziale, ove previsti, idonei ad escludere la natura "sommersa" della prestazione.

Qui è opportuno ricordare che, in presenza della comunicazione preventiva, è sempre esclusa l'applicazione della maxi sanzione, ricorrendo, invece, la sola

riqualificazione del rapporto. Gli **obblighi**, che devono essere riconducibili alla **prestazione** e che devono essere assolti ai fini della prova prima dei **rilevi ispettivi**, sono, soprattutto, il versamento della **ritenuta d'acconto** del 20% e l'emissione della **Certificazione Unica**, relativa ai compensi corrisposti per lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, ma anche gli eventuali adempimenti previdenziali.

Il caso di Prest-O

Il lavoro occasionale è ulteriormente attenzionato in un'altra sua forma, quella prevista dall'art. 54-bis, comma 6 lett. b), del D.L. n. 50/2017 che, con acronimo, viene definito CPO o Prest-O. Si tratta di uno strumento contrattuale mediante il quale determinati soggetti (diversi dalle persone fisiche che non esercitano attività d'impresa o professionale) acquisiscono, con modalità semplificate, prestazioni di lavoro **occasional** **o saltuarie di ridotta entità**, entro determinati e tassativi **limiti economici** (5.000 euro per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori; 5.000 euro per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori; 2.500 euro per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore). Anche per questo rapporto i concetti centrali, in relazione alla maxi sanzione, sono rappresentati dagli indici di subordinazione e dal mancato invio delle comunicazioni e delle seguenti informazioni all'INPS almeno un'ora prima dell'inizio della prestazione:

- a) i **dati anagrafici** e identificativi del prestatore;
- b) il **luogo** di svolgimento della prestazione;
- c) l'oggetto della prestazione;
- d) la **data** e l'**ora di inizio** e di **termine** della prestazione, ovvero, se trattasi di imprenditore agricolo, la durata della prestazione con riferimento ad un arco temporale non superiore a tre giorni;
- e) il **compenso** pattuito per la prestazione, in misura non inferiore a 36 euro, per prestazioni di durata non superiore a quattro ore continuative nell'arco della giornata, fatto salvo quanto stabilito per il settore agricolo.

Attenzione: il lavoro sarà considerato "in nero" anche qualora l'invio della stessa comunicazione sia fatta nel corso dell'accesso ispettivo o, ancora, laddove l'utilizzatore abbia proceduto alla revoca della comunicazione a fronte di una prestazione di lavoro giornaliera effettivamente svolta.

Si evidenzia, tuttavia, come vi siano comunque delle esimenti così che, pur in assenza della comunicazione preventiva, la maxi sanzione **non troverà applicazione** ove si accerti la contestuale sussistenza delle seguenti condizioni:

- la prestazione sia comunque possibile in ragione del **mancato superamento dei limiti economici** e tempo-

rali (280 ore);

- la prestazione possa effettivamente considerarsi occasionale in ragione di precedenti analoghe prestazioni lavorative correttamente gestite, così da potersi configurare una **mera violazione dell'obbligo di comunicazione**. Al riguardo appare ragionevole ritenere, dice la nota, che ricorra la mera violazione dell'obbligo co-

municazionale nel caso in cui l'omissione della comunicazione preventiva riguardi una singola prestazione giornaliera, a fronte di una pluralità di prestazioni occasionali regolarmente comunicate nel corso del medesimo mese.

Lavoro e previdenza

Chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate

Regime impatriati: modalità di fruizione per smart workers dipendenti di datori di lavoro non residenti

di Dario Fiori - Consulente del Lavoro e Dottore commercialista in Roma

L'Amministrazione finanziaria, con la risposta a interpello n. 186 del 2022, ha ribadito la possibilità di accesso al regime fiscale speciale per i soggetti impatriati anche in caso di remote working alle dipendenze di una società estera senza stabile organizzazione nel nostro Paese. L'Agenzia delle Entrate ha confermato le considerazioni e le argomentazioni fornite con le risposte nn. 3 e 55, rispettivamente, del 7 e del 31 gennaio 2022. In questa occasione sono stati forniti, inoltre, alcuni importanti chiarimenti in tema di modalità di fruizione dell'agevolazione in oggetto.

Con la risposta a interpello n. 186 dell'8 aprile 2022, l'Agenzia delle Entrate torna nuovamente a esprimersi sulla questione dell'accesso all'agevolazione impatriati da parte di chi intende **trasferirsi in Italia** lavorando a distanza per un datore di lavoro senza base o stabile organizzazione sul territorio nazionale.

Leggi anche [Lavoratori impatriati: quando si applica l'agevolazione](#)

Interpello: oggetto del quesito

L'istanza riguarda un cittadino italiano e australiano trasferitosi negli Stati Uniti a partire dal 2002 e poi distaccato nel 2019 dalla società americana, per cui tutt'ora lavora, presso una sua sede in Olanda. Tutti gli anni di residenza all'estero sono regolarmente comprovati dall'**iscrizione all'AIRE**. A fronte di quanto sperimentato in tempo di pandemia globale, il datore di lavoro ha concesso all'istante la possibilità di lavorare per gran parte del tempo in modalità smart working; di qui l'intenzione dello stesso di trasferirsi in Italia da giugno 2022 e di usufruire per lo stesso anno di imposta e i 4 anni successivi del regime fiscale di favore previsto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (decreto Internazionalizzazione), così come modificato dal decreto Crescita.

Leggi anche [Regime impatriati e lavoratori da distacco estero: quali requisiti per fruire delle agevolazioni](#)

Applicabilità dell'agevolazione nell'ipotesi di remote working per datore straniero

Il provvedimento di prassi in esame riconferma quanto già detto dall'Amministrazione finanziaria nelle precedenti risposte nn. 3 e 55 del 2022 e riprende in buona sostanza gli stessi passaggi ivi esposti.

L'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147/2015, riguarda "i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato" (ai sensi dell'art. 2 del TUIR). L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n.

17/E/2017 (Parte II, par. 4.1.), ha chiarito che per l'individuazione dei "redditi prodotti in Italia" occorre ricorrere al **criterio di collegamento con il territorio dello Stato** sancito dall'art. 23, comma 1, lett. c), del TUIR (norma sull'applicazione delle imposte ai soggetti non residenti), il quale ritiene, per l'appunto, prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente derivanti da prestazioni svolte nel territorio nazionale, **anche se remunerate da un soggetto estero**. Al riguardo, si conferma l'impostazione del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni redatto in sede OCSE, secondo cui "I salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro stato. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato".

Nel par. 7.5 della circolare n. 33/E/2020 si afferma che, in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla norma, "possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti)".

La disciplina impatriati richiede in particolare che l'**attività lavorativa sia svolta prevalentemente nel territorio italiano**.

Al riguardo, la prassi tributaria (circ. n. 17/E del 2017, Parte II, par. 3.3.) ha precisato che "secondo quanto previsto dal Decreto attuativo del 26/05/2016 del Min. Economia e Finanze (art. 1, lett. c), tale requisito deve essere verificato in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un **periodo superiore a 183 giorni** nell'arco dell'anno". A tal riguardo, sempre in base alla circ. n. 17/E del 2017, Parte II, par. 3.3: "in caso di successivi rapporti di lavoro, il requisito della prevalenza deve essere verificato tenendo conto della

attività lavorativa svolta nell'intero periodo di imposta. Nel computo dei 183 giorni rientrano non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi. Non possono essere, invece, computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all'estero, essendo l'attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato".

Per "luogo di prestazione" dell'attività lavorativa, nella ipotesi di svolgimento della prestazione da remoto, bisogna guardare al **luogo dove il lavoratore è fisicamente presente** quando esercita le attività per cui è remunerato.

Viene confermato, allo stesso modo delle precedenti risposte nn. 3 e 55 del 2022, il riconoscimento del beneficio impatriati a quei contribuenti che, nel rispetto delle condizioni richieste e in previsione di sfruttare le possibilità di lavoro a distanza offerte dalla moderna tecnologia, trasferiscano la residenza e prestino la propria attività di lavoro prevalentemente nel territorio dello Stato e alle dipendenze di datori di lavoro stranieri privi di stabile organizzazione in Italia.

Leggi anche Regime impatriati anche con smart working dall'Italia per l'impresa estera: in quali casi

Datore non residente, distacco del lavoratore presso una sede estera e successivo trasferimento in Italia

Risultano interessanti alcune **note aggiuntive** non esplicitate negli altri due provvedimenti di prassi di inizio anno sopra citati. Si tratta, per la verità, di conclusioni facilmente intuibili, ma sulle quali merita soffermarsi. L'accesso al **beneficio fiscale**, precisa l'Agenzia dell'Entrate, è garantito **anche** ai **lavoratori** che abbiano **già in essere un rapporto di lavoro** con un'**azienda non residente** e deve considerarsi irrilevante la circostanza che "durante gli ultimi due periodi di imposta antecedenti il trasferimento in Italia l'attività lavorativa sia stata svolta in distacco presso una sede estera diversa dalla sede principale e che, anche attraverso tale modalità, venga esercitato il proprio ruolo apicale". Si è più volte ripetuto, d'altra parte, come la *ratio* propria del regime impatriati sia quella di attrarre nel nostro Paese professionalità di qualsiasi livello; nel caso di specie, pur senza cambi di mansioni, la continuità è con la precedente posizione negli Stati Uniti, pertanto, il trasferimento in Italia non risulta una naturale conseguenza della fine di un precedente periodo di distacco ed è realmente favorito dalla prospettiva di lavorare nel nostro Paese e beneficiare del regime fiscale di cui al decreto Internazionalizzazione.

Leggi anche Regime impatriati anche per redditi pro-

dotti in remote working

Impatriati con datore di lavoro estero che non assume qualifica di sostituto d'imposta in Italia
Sul finale del provvedimento in analisi si evidenzia come la **fruizione dell'agevolazione in sede di dichiarazione** costituisca un passaggio obbligato in caso di datore di lavoro estero non suscettibile di rivestire la qualifica di sostituto di imposta ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973.

Fatta eccezione per l'ipotesi della stabile organizzazione o della base fissa in Italia, secondo il par. 3.1 della circolare del Ministero del Finanze n. 326/1997, gli enti e le società non residenti non assumono la qualifica di sostituto d'imposta, e non sono tenuti, anche per ragioni di ordine pratico, ad applicare le ritenute sugli emolumenti erogati ai propri dipendenti residenti in Italia. Si specifica, infatti, che le società non residenti, anche se potenzialmente rientranti fra i soggetti di cui al primo comma dell'art. 23 citato, ne sono nei fatti escluse a causa della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato. Il riferimento è a quei casi in cui la retribuzione sia sostenuta direttamente dalla società non residente senza stabile organizzazione o base fissa in Italia.

In pratica, il beneficio fiscale proprio del regime impatriati può essere riconosciuto anche ai lavoratori che intendano trasferire la residenza in Italia e che, allo stesso tempo, continuino o inizino a lavorare a distanza per datori di lavoro non residenti; nell'ipotesi di assenza di una sede o una stabile organizzazione in Italia, l'impossibilità, per i motivi appena visti, dell'applicazione dell'agevolazione in busta paga renderà necessario fruirne in sede di dichiarazione annuale dei redditi, attraverso la compilazione della **casella "casi particolari" del quadro C del modello 730 o RC del modello Redditi PF** e l'indicazione dell'imponibile fiscale nella misura già ridotta. A questo proposito, sia per quanto riguarda il modello 730 e il modello Redditi PF, in base alle diverse fattispecie connesse al rientro di lavoratori dall'estero, si tratterà di utilizzare i codici 2, 4, 6, 8 e 9. In particolare, il codice 6 è quello avente a oggetto la fruizione del bonus impatriati standard (riduzione al 30% della base imponibile).

Leggi anche Estensione del regime lavoratori impatriati anche in caso di datore di lavoro estero

Lavoro e previdenza

Calcola il risparmio

Diritto di precedenza: quanto conviene all'impresa se viene rispettato

di Debhorah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

Il rispetto del diritto di precedenza nella instaurazione di nuovi rapporti di lavoro costituisce un aspetto molto delicato, più volte affrontato e modificato dal legislatore e dalla prassi, nonché dalla giurisprudenza di merito. Esso, infatti, incide anche sulla possibilità per il datore di lavoro di fruire degli sgravi e degli incentivi alle assunzioni, oltre che sul rischio per l'azienda di incorrere in sanzioni amministrative. Quanto può risparmiare l'azienda, in termini di costo del lavoro, se rispetta la normativa in vigore sul diritto di precedenza?

Chi

Il **diritto di precedenza** costituisce un diritto costituito dal legislatore a **tutela del lavoratore** non più in forza, esercitabile nei confronti del datore di lavoro al ricorrere di determinate fattispecie tipizzate dalla normativa vigente.

Questa condizione di priorità vale sia in caso di **nuove**

assunzioni che in caso di **trasformazione dei rapporti di lavoro già in essere**: contratti a termine, licenziamenti comminati per motivi economici, al trasferimento d'azienda o alle trasformazioni che avvengono nell'ambito dei rapporti di lavoro part-time. In questa ipotesi, il lavoratore deve manifestare per iscritto la propria volontà al datore di lavoro.

Attenzione

Nel caso di lavoratori licenziati per motivi economici o al termine di una procedura collettiva di riduzione di personale ex artt. 4,5 e 24 L. n. 223/1991, il diritto di precedenza alla riassunzione presso lo stesso datore di lavoro è valido per i sei mesi successivi al recesso, senza la necessità di alcuna comunicazione scritta da parte del singolo interessato.

Cosa

Ai sensi del Jobs Act, in capo al lavoratore titolare di uno o più contratti a tempo determinato presso il medesimo datore di lavoro e che abbia prestato complessivamente un'attività lavorativa per un periodo superiore a 6 mesi, matura il diritto di precedenza nelle **assunzioni a tempo indeterminato** che vengono effettuate dal datore di lavoro nei **successivi 12 mesi**. Ai fini del computo di tale periodo occorre considerare tutti i contratti a tempo determinato intercorsi tra il lavoratore e la medesima azienda, a prescindere dalle

mansioni e della categoria contrattuale di ciascun contratto.

Ai fini del conteggio del periodo di maturazione del diritto di precedenza va computato anche l'eventuale **periodo di congedo di maternità** spettante alla donna lavoratrice.

Anche i **lavoratori** che hanno svolto **attività di carattere stagionale** vantano un diritto di precedenza, riguardo alle nuove assunzioni a tempo determinato che il datore di lavoro procederà ad effettuare per le medesime attività stagionali.

Attenzione

Il rapporto di lavoro instaurato in violazione del diritto di precedenza preclude al datore di lavoro il godimento di agevolazioni contributive sull'assunzione effettuata laddove, come avviene nella quasi totalità dei casi, la disciplina istitutiva del beneficio preveda espressamente tale causa di esclusione.

Come

Il datore di lavoro ha l'**obbligo di richiamare** espressamente il **diritto di precedenza del lavoratore** nell'**atto scritto** con cui viene fissato il termine del contratto. La mancata informativa al lavoratore, tuttavia, non incide sulla possibilità che il lavoratore eserciti tale diritto e non è specificatamente sanzionata dalla disciplina vigente.

La forma scritta, inoltre, è essenziale e costitutiva del diritto, anche in capo al lavoratore: il diritto di precedenza, infatti, nasce dal giorno in cui il lavoratore manifesta per iscritto la propria volontà al datore di lavoro.

Tale volontà deve dunque essere necessariamente palesata e documentata per iscritto precedentemente alla libera scelta datoriale di occupare un lavoratore diverso, e comunque nei termini previsti dalla legge, pari a 6 mesi (3 mesi per i lavoratori stagionali), o dalla contrattazione collettiva che può ulteriormente ridurli.

Dunque, si tratta di un diritto che rimane latente fin tanto che il lavoratore non deciderà di avvalersene.

Attenzione

Il diritto di precedenza costituisce un **diritto disponibile del lavoratore**, il quale può rinunciare:

- attraverso una dichiarazione unilaterale con la quale il lavoratore, in maniera espressa, manifesterà l'intenzione di non volersi avvalere del predetto diritto;
- attraverso un accordo sottoscritto con il datore di lavoro in sede protetta ovvero presso l'Ispettorato territoriale del Lavoro, le sedi sindacali o le commissioni di certificazione.

In questo ultimo caso la rinuncia potrà essere incentivata attraverso il riconoscimento di una determinata somma di denaro a titolo di indennizzo.

Quando

La legge prevede i seguenti termini decadenziali:

- **6 mesi** dalla data di cessazione del rapporto di lavoro nel caso di diritto di precedenza generale,
- **3 mesi** per quello relativo alle attività stagionali.

Attenzione

In mancanza o nelle more della manifestazione scritta di volontà del lavoratore, il datore di lavoro può legittimamente procedere alla assunzione di altri lavoratori o alla trasformazione di altri rapporti di lavoro in essere.

Calcola il risparmio

Ipotesi di assunzione di giovane con sgravio triennale - livello 3 del CCNL metalmeccanica artigiani

Prendiamo in esame il caso di un'azienda artigiana che applica il CCNL del settore metalmeccanico e decide di assumere un giovane di 33 anni di età.

La **retribuzione di base** è pari a 1.476,25 euro.

Il lavoratore viene **assunto a tempo indeterminato** e lo **sgravio totale** si applica per 3 anni. Il premio INAIL è dovuto in misura intera.

La contribuzione ordinaria INPS a carico del datore di lavoro è pari 413 euro.

Se l'azienda è in possesso della **regolarità contributiva**, è possibile applicare lo **sgravio totale** sulla contribuzione INPS per i tre anni di contratto.

Inoltre, va tenuto presente che l'inottemperanza all'ordine dell'ispettore entro i termine assegnato comporta la irrogazione di una **sanzione amministrativa** compresa tra 500 e 3.000 euro, non diffidabile, nella misura minima di 1.000 euro.

Risparmio %

Dall'esame dei dati numerici relativi ai casi qui esposti appare evidente che in caso di **assunzione con lo sgravio giovani**, grazie alle agevolazioni previste dalla normativa vigente, se il datore di lavoro è in possesso della regolarità contributiva e **rispetta il diritto di precedenza**, l'onere complessivamente posto a carico del datore di lavoro **si riduce** in misura pari al **24%** per il primo anno (in considerazione della sanzione applicabile in caso di verifica ispettiva), e al **21%** per i due anni successivi.

	Rispetto del diritto di precedenza	Mancato rispetto del diritto di precedenza
Retribuzione lorda mensile erogata	1.476 euro	1.476 euro
Contribuzione INPS mensile	0	413 euro
Contribuzione INAIL mensile	89 euro	89 euro
Totale costo del lavoro annuo	20.345	25.714 euro
Sanzione per violazione diritto di precedenza		1.000 euro
Risparmio	24%	

Finanziamenti

Calcola il risparmio

Ecobonus “ordinario” per sostituzione caldaia: quanto è conveniente con il nuovo decreto prezzi?

di Rita Friscolanti - Esperta di finanza agevolata - Se.Ges srl

Il 15 aprile 2022 è entrato in vigore il decreto del Ministero della Transizione Ecologica 14 febbraio 2022, che fissa i costi massimi specifici agevolabili nell'ambito degli interventi agevolati con i bonus edilizi. I nuovi valori si applicano agli interventi per i quali la richiesta del titolo edilizio, ove necessario, sia stata presentata dal 16 aprile. Con i nuovi tetti massimi di prezzo, nel caso di ecobonus “ordinario”, quant'è conveniente la sostituzione della caldaia?

Chi

L'**ecobonus “ordinario”** (art. 14, D.L. n. 63/2013) spetta a tutti i contribuenti residenti e non residenti, anche se titolari di reddito d'impresa, che possiedono, a qualsiasi titolo, l'immobile oggetto di intervento.

In particolare, hanno diritto alla detrazione:

- le **persone fisiche**, compresi gli esercenti arti e professioni;
- i **contribuenti** titolari di **reddito d'impresa** (persone fisiche, società di persone, società di capitali);
- le **associazioni tra professionisti**;
- gli **enti** pubblici e privati che **non svolgono** attività commerciale.

Tra i soggetti che possono fruire della detrazione:

- il **proprietario** dell'immobile (compreso anche il comproprietario);
- il **nudo proprietario** dell'immobile;
- il **titolare** di un **diritto reale** di godimento sullo stesso (ad. es. usufrutto, abitazione);
- il **comodatario**;
- il **locatario**;
- il **familiare convivente** del possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento;
- il **coniuge separato** assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge;
- il **convivente** more uxorio;
- il **promissario acquirente**, purché sia stato immesso nel possesso del bene;
- gli **istituti Autonomi Case Popolari**, comunque denominati.

Attenzione

I titolari di reddito d'impresa sono ammessi all'agevolazione a prescindere dalla qualificazione degli immobili sui quali sono stati eseguiti gli interventi come “strumentali”, “beni merce” o “beni patrimoniali” ([Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 34/E/2020](#)).

Cosa

Tra gli interventi ammessi all'agevolazione fiscale ri-

entra la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale (art. 1, c. 347, legge n. 296/2006).

In particolare, sono agevolabili:

a) **sostituzione**, integrale o parziale, di **impianti di climatizzazione** invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza energetica stagionale per il riscaldamento d'ambiente (η_s) maggiore o uguale al 90%, pari al valore minimo della classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18/02/2013;

b) **sostituzione**, integrale o parziale, di **impianti di climatizzazione** invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione di cui al superiore punto a) e contestuale installazione di sistemi di **termoregolazione** evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02;

c) **sostituzione**, integrale o parziale, di **impianti di climatizzazione** invernale con impianti dotati di **generatori** d'aria calda a condensazione.

L'intervento deve configurarsi come sostituzione totale o parziale dell'impianto di climatizzazione invernale esistente con uno dotato di generatore a condensazione e non come nuova installazione.

Il nuovo generatore di calore a condensazione può essere ad aria o ad acqua.

Le **spese ammissibili** comprendono:

- smontaggio e dismissione dell'impianto di climatizzazione esistente;
- fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, delle opere idrauliche e murarie necessarie per la sostituzione a regola d'arte dell'impianto termico esistente con un generatore a condensazione;
- adeguamento della rete di distribuzione, dei sistemi di accumulo, dei sistemi di trattamento dell'acqua, dei dispositivi di controllo e regolazione nonché sui sistemi di emissione;
- prestazioni professionali (produzione della docu-

mentazione tecnica necessaria, direzione dei lavori, etc.).

Per gli interventi per i quali la richiesta del titolo edilizio, ove necessario, sia stata presentata successivamente al 15 aprile 2022, devono essere rispettati i nuovi massimali unitari previsti dal decreto del Ministro della Transizione Ecologica 14 febbraio 2022.

Attenzione

I massimali sono riferiti all'insieme dei beni che concorrono alla realizzazione, e non comprendono: IVA, prestazioni professionali, opere relative alla installazione e manodopera per la messa in opera dei beni (Ministero della Transizione Ecologica, FAQ 12 aprile 2022).

Nel caso di installazione delle caldaie a condensazione, il massimale comprende la fornitura della caldaia, canna fumaria e, ove previsto, sistema di termoregolazione evoluti, sistema di pompaggio, sistema di trattamento dell'acqua, componentistica dell'impianto idraulico ed elettrico, compresi serbatoi di accumulo, ecc.

Come

La **detrazione** spettante è pari:

- **50%** delle spese totali sostenute per gli interventi di tipo a);

- **65%** delle spese totali sostenute per gli interventi di tipo b) e c).

Il tetto massimo di detrazione prevista è di **30.000 euro**.

Quando

L'ecobonus è fruibile sotto forma di detrazione d'imposta, in dichiarazione dei redditi, e va ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo da detrarre

	Spesa sostenuta	Detrazione spettante	% di risparmio
Caldaia	3.200		
IVA (10% su 800 + 22% su 2.400)	608		
Installazione (IVA 10% inclusa)	+ 880	IVA (10% su 4.000)	+ 400
Totale	4.688	2.344	50%

SPESE NON CONGRUE

Risparmio %

Si ipotizzi che il Signor Rossi nel mese di maggio 2022 sostituisca una vecchia caldaia con una caldaia a condensazione (di classe A+), di potenza di 24 Kwt. Il costo totale (IVA esclusa) è pari a € 7.200 + spese di installazione pari a € 1.200.

In tal caso, poiché l'intervento è iniziato dopo l'entrata in vigore del decreto del Ministro della Transizione Ecologica 14 febbraio 2022, devono essere rispettati i

nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. In alternativa della fruizione diretta, per le spese sostenute dal 2020 al 2024, è possibile optare per lo sconto in fattura e la cessione del credito.

Attenzione

Ai fini della fruizione dell'agevolazione è obbligatorio inviare all'Enea i dati relativi agli interventi realizzati. La comunicazione deve essere effettuata entro il termine di 90 giorni dalla data di ultimazione dei lavori o del collaudo. L'omesso invio comporta la decadenza dalla detrazione fiscale (possibile la remissione in bonis).

Calcola il risparmio

SPESA CONGRUA

Risparmio %

Si ipotizzi che il Signor Caio nel mese di maggio 2022 sostituisca una vecchia caldaia con una caldaia a condensazione (di classe A+), di potenza di 24 Kwt. Il costo totale (IVA esclusa) è pari a € 3.200 + spese di installazione pari a € 800.

In tal caso, poiché l'intervento è iniziato dopo l'entrata in vigore del decreto del Ministro della Transizione Ecologica 14 febbraio 2022, devono essere rispettati i nuovi massimali unitari previsti da tale decreto.

Il costo massimo specifico unitario è pari a 240 €/kWt, per un totale di € 5.760 (240x24). Poiché il massimale di spesa ammissibile (€ 5.760) è superiore al costo totale (IVA esclusa) - € 3.200 - è ammesso a detrazione il costo totale (€ 3.200) + IVA (10% su 800 + 22% su 2.400) + Spese di installazione (€ 800) + IVA 10%.

La detrazione spettante è pari 50% delle spese totali sostenute.

nuovi massimali unitari previsti da tale decreto.

Il costo massimo specifico unitario è pari a 240 €/kWt, per un totale di € 5.760 (240x24). Poiché il massimale di spesa ammissibile (€ 5.760) è inferiore al costo totale (IVA esclusa) - € 7.200 - la detrazione spetta nel limite del massimale di spesa (5.760 €) + IVA (10% su 1.200 + 22% su 6.000) + Spese di installazione (€ 1.200) + IVA 10%.

La detrazione spettante è pari 50% delle spese totali sostenute.

	Spesa sostenuta	Spesa ammissibile	Detrazione spettante	% di risparmio
Caldaia	7.200	5.760		

IVA (10% su 1.200 + 22% su 6.000)	+ 1.440	+ 1.440		
Installazione (Iva 10% inclusa)	+ 1.320	+ 1.320		
Totale	9.960	8.520	4.260	42,77%

Finanziamenti

Chiarimenti delle FAQ del MiSE

Commercio al dettaglio: come compilare la domanda per i contributi a fondo perduto

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Dal 3 al 24 maggio 2022, le imprese che svolgono in via prevalente attività di commercio al dettaglio possono presentare le istanze per l'accesso al contributo a fondo perduto del decreto Sostegni ter. Le richieste devono essere compilate e trasmesse esclusivamente tramite la procedura informatica, raggiungibile dal sito del Ministero dello Sviluppo Economico. L'ordine temporale di presentazione delle istanze non determina alcun vantaggio né penalizzazione nell'iter di trattamento delle stesse. Ai fini dell'attribuzione delle agevolazioni, le istanze presentate nel primo giorno utile saranno trattate alla stessa stregua di quelle presentate l'ultimo giorno. Quali sono i dati di cui bisogna disporre per compilare correttamente la domanda?

Domande per i **contributi a fondo perduto** a sostegno del **commercio al dettaglio** ai blocchi di partenza.

I soggetti interessati, infatti, possono trasmettere le istanze per accedere alle agevolazioni di cui all'art. 2 del **decreto Sostegni ter** (D.L. n. 4/2022) a partire dalle ore 12:00 del 3 maggio 2022 e fino alle ore 12:00 del 24 maggio 2022.

Le **risorse** complessivamente disponibili ammontano a 200 milioni di euro.

L'ordine temporale di presentazione delle istanze non determina alcun vantaggio né penalizzazione nell'iter di trattamento delle stesse. Ai fini dell'attribuzione delle agevolazioni, le istanze presentate nel primo giorno utile saranno trattate alla stessa stregua di quelle presentate l'ultimo giorno.

I **criteri di accesso**, le **modalità** e i **termini di presentazione delle domande** sono definiti dal decreto direttoriale del Ministero dello Sviluppo Economico del 24 marzo 2022 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 82 del 7 aprile 2022), che ha anche approvato il **modello di istanza**, gli oneri informativi dell'intervento e l'informativa sul trattamento dei dati personali.

Leggi anche [Commercio al dettaglio: dal 3 maggio al via le domande per il rilancio dell'attività](#)

Utili informazioni per la corretta compilazione delle richieste sono contenute nelle FAQ pubblicate dal Ministero dello Sviluppo Economico sul proprio sito.

Chi può presentare la domanda

Possono presentare domanda di contributo le imprese che svolgono in via prevalente una delle attività di commercio al dettaglio i cui **codici ATECO 2007** rientrano tra quelli identificati nella classificazione delle attività economiche: 47.19, 47.30, 47.43, 47.71, 47.72, 47.75, 47.76, 47.77, 47.78, 47.79, 47.82, 47.89 e 47.99, ovvero in una delle attività ricomprese nei gruppi 47.5 e 47.6.

Per accedere al contributo, alla data di **presentazione della domanda**, le imprese devono:

- presentare un ammontare di ricavi riferito al 2019 non superiore a 2 milioni di euro;
- aver subito una riduzione del fatturato nel 2021 non inferiore al 30% rispetto al 2019;
- avere sede legale od operativa nel territorio dello Stato e risultare regolarmente costituite, iscritte e «attive» nel Registro delle imprese per una delle attività ammissibili;
- non essere in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie;
- non essere già in difficoltà al 31 dicembre 2019, come da definizione stabilita dall'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014, fatta eccezione per le microimprese e le piccole imprese, che possono accedere alle agevolazioni anche se già in difficoltà al 31 dicembre 2019, purché non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione;
- non essere destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, lettera d), del D.Lgs. n. 231/2001.

Chiarimenti in merito ai requisiti di accesso

Importanti indicazioni in merito ai requisiti di accesso sono fornite nell'ambito delle FAQ pubblicate dal Ministero dello Sviluppo Economico.

In particolare, il Ministero precisa che:

- **non possono richiedere il contributo** i soggetti "only REA". Per accedere al contributo, spiega il Ministero, devono ricorrere tutti gli elementi di cui all'articolo 2082 del codice civile, relativi alla definizione di "imprenditore", esercitati in via prevalente. Tale necessaria condizione non è peraltro sufficiente; ad essa deve infatti aggiungersi l'ulteriore requisito della evidenza formale dell'impresa, consistente nella iscrizione della medesima nel Registro delle Imprese (sezione ordinaria o sezione speciale). Pertanto, pur esercitando un'attività economica, i soggetti "only-REA" (ad esempio gli enti pubblici non economici, le associazioni riconosciute e non, le fondazioni, i comitati, gli or-

ganismi religiosi), non sono ammissibili alle agevolazioni in quanto non definibili "imprese".

- non possono accedere al contributo i soggetti che esercitano solo **in via secondaria** una delle **attività ammissibili**;

- sono escluse le **imprese costituite** e/o che hanno **avviato** la propria **attività nel 2021** non potranno accedere al contributo, non essendo possibile confrontare il fatturato del 2021 con quello del 2019;

- ai fini della quantificazione della **riduzione del fatturato, rilevano i ricavi** di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2021;

- al fine della determinazione della riduzione di fatturato, per un'impresa che **svolge più di una attività economica**, i ricavi devono riferirsi a quanto complessivamente conseguito nell'esercizio di riferimento;

- al fine della determinazione della riduzione del fatturato, per le **imprese costituite nel corso dell'anno 2019** - ad esempio il 1° ottobre 2019 - si potrà far riferimento ai valori degli imponibili delle fatture emesse e dei corrispettivi certificati nel periodo ottobre-dicembre 2019 (ipotizzando il caso di soggetti con esercizio coincidente con anno solare) e al valore dei medesimi importi registrati nel corrispondente periodo del 2021;

- per i soli **rivenditori**, in base a contratti estimatori, di **giornali**, di **libri** e di **periodici**, anche su supporti audiovisivi magnetici, per i **distributori di carburante** e i **rivenditori di tabacchi** e beni di monopolio, il valore dei ricavi può essere determinato, alternativamente, secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del D.P.R. n. 600/1973. Il medesimo criterio di quantificazione dovrà essere applicato per la determinazione degli ulteriori valori reddituali riportati nella presente

istanza.

Contributo "teorico"

Il contributo "teorico" spettante è **determinato applicando** alla differenza tra l'ammontare medio mensile dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2021 e l'ammontare medio mensile dei medesimi ricavi riferiti al periodo d'imposta 2019 una delle seguenti **percentuali**:

- 60%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 non superiori a 400.000 euro;
- 50%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 da 400.000 a 1.000.000 di euro;
- 40%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 da uno a 2 milioni di euro.

Come chiarito dal Ministero dello Sviluppo Economico del **modello di istanza**:

- per la **determinazione** dell'"ammontare medio mensile dei **ricavi relativi al periodo d'imposta 2019**" occorre dividere l'importo complessivo dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 per il numero dei mesi in cui la partita IVA è stata attiva per il medesimo periodo. Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel caso di partita IVA attivata anteriormente al 2019, il richiedente dividerà l'importo complessivo dei ricavi realizzati nel periodo d'imposta 2019 per 12 mesi. Nel caso, invece, di partita IVA attivata, ad esempio, il 1° aprile 2019, il richiedente dividerà l'importo complessivo dei ricavi realizzati a partire dal mese di aprile per 9 mesi;

- per la **determinazione** dell'"ammontare medio mensile dei **ricavi relativi al periodo d'imposta 2021**" occorre dividere l'importo complessivo dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2021 per il numero dei mesi in cui la partita IVA è stata attiva per il medesimo periodo.

Esempio n. 1

Si ipotizzi che un **negozio di calzature** (codice Ateco 47.72):

- nel 2019 abbia avuto ricavi pari a 320.000 euro;
- nel 2021 abbia fatturato 200.000 euro.

In tal caso, il negozio **HA diritto** al contributo in quanto soddisfa entrambe le condizioni richieste per poter beneficiare dell'aiuto (ricavi 2019 < di 2 milioni di euro e calo del fatturato nel 2021 almeno del 30% rispetto al 2019).

In particolare:

- il calo del fatturato 2019/2021 è stato di 120.000 euro (320.000-200.000), pari al 37,5%
- la riduzione media è di 10.000 euro.

Applicando l'aliquota del 60% (il negozio rientra nella prima fascia: ricavi complessivi 2019 non superiori a 400.000 euro, il contributo "teorico" spettante è pari a 6.000 euro (10.000x60%).

Esempio n. 2

Si ipotizzi che un **negozio di alimenti per animali domestici** (codice Ateco 47.76):

- nel 2019 abbia avuto ricavi pari a 560.000 euro;
- nel 2021 abbia fatturato 430.000 euro.

In tal caso, il negozio **NON ha diritto** al contributo in quanto il calo del fatturato è inferiore al minimo richiesto del 30%.

In particolare, il calo del fatturato 2019/2021 è stato di 130.000 euro (560.000-430.000), pari al 23,21%.

Contributo "effettivo"

Il contributo effettivo concesso **potrà essere inferiore a quelle "teorico"** qualora la dotazione finanziaria destinata all'intervento, pari a 200 milioni di euro, non sia sufficiente a soddisfare tutte le istanze ammissibili. In tale ipotesi, infatti, il Ministero dello Sviluppo Economico provvederà a ridurre in modo proporzionale il contributo, sulla base delle risorse finanziarie disponibili e del numero di istanze ammissibili pervenute, tenendo conto delle diverse fasce di ricavi.

nendo conto delle diverse fasce di ricavi.

In ogni caso, con riferimento a ciascuna istanza ammissibile, l'importo del contributo è ridotto, se necessario, al fine di garantire il rispetto della normativa in materia di aiuti di Stato applicabile.

L'agevolazione è concessa nel rispetto dei **limiti** e delle **condizioni** previsti dalla **Sezione 3.1** del Quadro temporaneo aiuti Covid 19 (**Temporary Framework**) ed è cumulabile con altri aiuti ai sensi e nei limiti di quanto previsto dalla predetta Sezione.

Il contributo sarà accreditato sul **conto corrente** intestato al soggetto richiedente indicato nella domanda.

Come si invia la domanda

L'istanza di accesso al contributo deve essere compilata esclusivamente attraverso la **procedura informatica** raggiungibile all'indirizzo <https://misedgiaicommerciodettaglio.invitalia.it>.

Le **domande** possono essere **presentate** a decorrere dalle ore 12:00 del 3 maggio 2022 e fino alle ore 12:00 del 24 maggio 2022.

Le richieste presentate fuori dai predetti termini, così come quelle presentate incomplete, ovvero con modalità difformi rispetto a quelle sopra descritte, non saranno prese in considerazione dal Ministero.

ranno prese in considerazione dal Ministero.

L'**accesso alla procedura informatica** prevede l'identificazione e l'autenticazione tramite la Carta nazionale dei servizi (CNS) ed è **riservato ai soggetti rappresentanti legali dell'impresa richiedente**, come risultanti dal certificato camerale della medesima impresa. Il rappresentante legale dell'impresa, previo accesso alla procedura, può conferire ad altro soggetto delegato il potere di rappresentanza per la compilazione, la sottoscrizione digitale e la presentazione dell'istanza tramite la citata procedura informatica.

La **procedura informatica**, oltre ad inibire la predisposizione dell'istanza ai soggetti che, sulla base delle informazioni desumibili dal Registro delle imprese e risultanti dal relativo certificato camerale, non risultino in possesso dei requisiti richiesti, consente di verificare se la compilazione delle varie sezioni del modulo di istanza è avvenuta correttamente oppure se vi sono errori o informazioni mancanti.

Una volta che la procedura di compilazione sarà ultimata, il soggetto richiedente potrà **scaricare il modulo in formato ".pdf"** che andrà **firmato digitalmente**

e successivamente **caricato sul sistema** per procedere all'invio della domanda.

Esclusivamente per le richieste di contributo superiori a 150.000 euro, unitamente alla domanda devono essere trasmesse le **autocertificazioni** per la richiesta della **documentazione antimafia** rese secondo gli schemi disponibili nella sezione del sito del Ministero dello Sviluppo Economico (www.mise.gov.it), dedicata alla misura. Tali allegati, disponibili in formato word, prima di essere caricati sulla piattaforma, devono essere trasformati in file pdf e firmati digitalmente, ovvero sottoscritti con firma autografa resa autentica allegando copia di documento di identità.

Impresa

In Gazzetta Ufficiale

Decreto PNRR 2: le novità per professionisti e imprese

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Obbligo di fattura elettronica dal 1° luglio per i forfettari. Anticipo di sei mesi, dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2022, delle sanzioni per esercenti e professionisti che non accettano i pagamenti con POS. Rinvio dal 16 maggio al 15 luglio dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa. Nuove semplificazioni per gli investimenti nelle Zone economiche speciali al Sud. Norme per la parità di genere e nuovo portale nazionale del sommerso. Sono queste alcune delle previsioni del decreto PNRR 2 pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2022 il D.L. n. 36/2022 (**decreto PNRR 2**), recante "Ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)".

Il provvedimento è articolato in 9 Capi che prevedono, rispettivamente:

- misure in materia di Pubblica Amministrazione, università e ricerca, SNA;
- misure in materia finanziaria e fiscale;
- misure in materia di ambiente, fonti rinnovabili, efficientamento energetico e salute;
- misure per la transizione digitale;
- misure in materia di infrastrutture, beni culturali, Zone Economiche Speciali e Zone logistiche semplificate;
- misure in materia di turismo;
- disposizioni in materia di giustizia;
- disposizioni finali.

Leggi anche [Decreto PNRR 2: le novità per e-fattura, pagamenti elettronici, lavoro sommerso, 110% e crisi d'impresa](#)

Misure in materia finanziaria e fiscale

Sanzioni per mancata accettazione di pagamenti con POS

Intervenendo sull'art. 15, c. 4-bis, D.L. n. 179/2012, si **anticipa** dal 1° gennaio 2023 al **30 giugno 2022** l'entrata in vigore delle sanzioni per gli esercenti e i professionisti che non accettano i pagamenti con POS.

La sanzione è pari a 30 euro per ciascuna transazione e a prescindere dall'ammontare della spesa sostenuta, aumentata del 4% del valore della transazione. Viene esclusa la possibilità, prevista dalla legge n. 689/1981 di procedere al pagamento in misura ridotta (oblazione amministrativa).

Leggi anche [Dal 30 giugno punibile il rifiuto di accettare carte di pagamento](#)

Estensione fattura elettronica

Con le nuove norme, viene esteso, a partire **dal 1° luglio 2022**, l'obbligo di fatturazione elettronica ai contribuenti forfettari e in regime di vantaggio e alle associazioni sportive dilettantistiche.

Per il terzo trimestre 2022, per i soggetti ai quali l'obbligo di fatturazione elettronica è esteso a decorrere dal 1° luglio 2022 non sono previste sanzioni nel caso in cui la fattura elettronica sia emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Invio giornaliero dati pagamenti elettronici

Novità anche in materia di **trasmissione** dei dati relativi alle **operazioni giornaliere** saldate con mezzi di **pagamento elettronici**.

In particolare, viene previsto che gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti i sistemi di pagamento elettronico sono obbligati a inviare giornalmente all'Agenzia delle Entrate, anche tramite PagoPA, le seguenti informazioni:

- dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico;
- l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti.

A seguito della norma, l'obbligo di trasmissione telematica riguarda tutti i dati dei pagamenti elettronici, sia quelli dei consumatori finali che quelli degli operatori economici.

Portale Nazionale del Sommerso

Al fine di una efficace programmazione dell'attività ispettiva nonché di monitorare il fenomeno del lavoro sommerso su tutto il territorio nazionale, viene prevista la creazione di un portale nazionale per la lotta al lavoro sommerso (Pns), che sostituisce ed integra le banche dati esistenti attraverso le quali l'Ispettorato nazionale del lavoro, l'INPS e l'INAIL condividono le risultanze degli accertamenti ispettivi.

Nel portale confluiranno le risultanze dell'attività di vigilanza svolta dall'Ispettorato nazionale del lavoro, dal personale ispettivo dell'INPS, dell'INAIL, dell'Arma dei Carabinieri e della Guardia di finanza per l'accertamento di violazioni in materia di lavoro sommerso nonché in materia di lavoro e legislazione sociale.

Miglioramento degli standard di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro

Allo scopo di assicurare un'efficace azione di contrasto al fenomeno infortunistico e di tutela della salute e della sicurezza sui luoghi di lavoro nella fase di realiz-

zazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza, l'INAIL può promuovere appositi protocolli di intesa con aziende e grandi gruppi industriali impegnati nella esecuzione dei singoli interventi previsti dal Piano nazionale di ripresa e resilienza per l'attivazione, tra gli altri:

- di programmi straordinari di formazione in materia di salute e sicurezza che, fermi restando gli obblighi formativi spettanti al datore di lavoro, mirano a qualificare ulteriormente le competenze dei lavoratori nei settori caratterizzati da maggiore crescita occupazionale in ragione degli investimenti programmati;
- di progetti di ricerca e sperimentazione di soluzioni tecnologiche in materia, tra l'altro, di robotica, esoscheletri, sensoristica per il monitoraggio degli ambienti di lavoro, materiali innovativi per l'abbigliamento lavorativo, dispositivi di visione immersiva e realtà aumentata, per il miglioramento degli standard di salute e sicurezza sul lavoro;
- di sviluppo di strumenti e modelli organizzativi avanzati di analisi e gestione dei rischi per la salute e sicurezza negli ambienti di lavoro inclusi quelli da interferenze generate dalla compresenza di lavorazioni multiple;
- di iniziative congiunte di comunicazione e promozione della cultura della salute e sicurezza sui luoghi di lavoro.

Misure in materia di ambiente

Produzione e consumo di idrogeno

Per **incentivare** la produzione e il consumo di idrogeno, viene previsto che:

- il consumo di energia elettrica da fonti rinnovabili in impianti di elettrolisi per la produzione di idrogeno verde, anche qualora l'impianto di produzione e quello di elettrolisi siano collegati attraverso una rete con obbligo di connessione di terzi, non è soggetto al pagamento degli oneri generali afferenti al sistema elettrico di cui all'art. 3, c. 11, D.lgs. n. 79/1999. I casi e le condizioni tecniche di dettaglio saranno stabiliti con apposito decreto del Ministro della transizione ecologica;
- l'idrogeno prodotto secondo quanto previsto nel punto precedente non rientra tra i prodotti energetici di cui all'articolo 21 del testo unico delle accise di cui al D. Lgs. n. 504/1995 e non risulta sottoposto ad accisa ai sensi del medesimo testo unico se non direttamente utilizzato in motori termici come carburante.

Monitoraggio eco e sisma bonus

Al fine di effettuare il monitoraggio degli interventi agevolati con l'eco e il sisma bonus, compresa la valutazione del risparmio energetico da essi conseguito, si prevede la trasmissione per via telematica all'ENEA

delle informazioni sugli interventi effettuati.

L'ENEA elaborerà le informazioni pervenute e trasmetterà una relazione sui risultati degli interventi al Ministero della Transizione Ecologica, al Ministero dell'economia e delle finanze, alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali.

Misure in materia di infrastrutture, ZES e Zone logistiche semplificate

Elettrificazione dei porti

Ai fini della realizzazione della Riforma 1.3, della Missione M3C2-4, i progetti destinati alla realizzazione di **opere e impianti di elettrificazione** dei porti nonché le opere e le infrastrutture connesse, necessarie o comunque indispensabili alla costruzione, alla elettrificazione e all'esercizio degli impianti stessi, finanziati, in tutto o in parte, con le risorse previste dal PNRR e dal PNC e dai programmi cofinanziati dai fondi strutturali dell'Unione europea, sono considerati di pubblica utilità.

La costruzione e l'esercizio degli impianti di elettrificazione dei porti, gli interventi di modifica, potenziamento, rifacimento totale o parziale e riattivazione di detti impianti, nonché le opere e le infrastrutture connesse, necessarie o indispensabili alla costruzione, alla elettrificazione e all'esercizio degli impianti stessi, inclusi gli interventi, anche consistenti in demolizione di manufatti o in interventi di ripristino ambientale, occorrenti per la riqualificazione delle aree di insediamento degli impianti, sono soggetti ad una autorizzazione unica, rilasciata dalla regione competente nel rispetto delle normative vigenti in materia di tutela dell'ambiente, di tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico, che costituisce, ove occorra, variante allo strumento urbanistico, rilasciata all'esito di una conferenza di servizi, promossa dall'Autorità di sistema portuale o dalla regione competente.

Ogni eventuale procedimento di valutazione di impatto ambientale o della verifica di assoggettabilità da svolgersi sul progetto di fattibilità tecnico - economica, inclusi quelli che riguardano le opere connesse e le infrastrutture indispensabili, è di competenza della Regione.

Certificazione della parità di genere

Viene rafforzato il sistema di certificazione della parità di genere negli appalti pubblici. In particolare, con due modifiche al codice degli appalti (D.Lgs. 50/2016):

- tra le ipotesi previste per riduzione del 30% della cauzione provvisoria (sotto forma di garanzia fidejussoria) dalle aziende che vogliono partecipare alle gare d'appalto viene aggiunto il possesso di certificazione della parità di genere di cui all'articolo 46-bis del D.

lgs. n. 198/2006;

- viene inserita la certificazione per la parità di genere tra i criteri premiali che le amministrazioni pubbliche dovranno prevedere nei bandi.

ZES

In materia di **Zone economiche speciali**, intervenendo sull'art. 4, c. 3, D.L. n. 91/2017, viene disposto che con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, viene definita, in via generale, la procedura straordinaria di **revisione del perimetro delle aree individuate**, improntata al principio di massima semplificazione e celerità, da attivarsi su iniziativa del Commissario straordinario del Governo, fermo il limite massimo delle superfici fissato per ciascuna Regione, in coerenza con le linee e gli obiettivi del Piano di sviluppo strategico. La proposta di revisione, in relazione alle singole ZES, è approvata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro per il Sud e la coesione territoriale, sentita la Regione.

Viene inoltre ritoccata la disciplina del credito di imposta per gli investimenti effettuati nelle ZES. In particolare, il credito di imposta viene esteso all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti.

Nell'ambito dei contratti di sviluppo viene istituita una linea di intervento specifica per le Zone economiche speciali, a cui sono riservati 250 milioni di euro (50 milioni per il 2022 e 100 milioni per ciascuno degli anni 2023 e 2024). Le aree tematiche e gli indirizzi operativi per la gestione degli interventi, nonché le modalità di vigilanza e monitoraggio sull'attuazione degli interventi finanziati e sui risultati conseguiti, saranno definiti con apposite direttive dal Ministero dello sviluppo economico, di intesa con il Ministero per il Sud e la coesione territoriale.

ZLS

Novità anche per le **Zone logistiche semplificate**.

In particolare, viene disposto che, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro per il sud e la coesione territoriale, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, con il Ministro per le infrastrutture e la mobilità sostenibile e con il Ministro dello sviluppo economico, sentita la Conferenza unificata:

- saranno **disciplinate** le **procedure di istituzione** delle Zone logistiche semplificate, le modalità di funzionamento e di organizzazione;

- saranno **definite** le **condizioni** per l'applicazione delle misure di semplificazione previste dall'art. 5, D.L. n. 91/2017.

Fino all'entrata in vigore del decreto, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative alla procedura di istituzione delle Zone economiche speciali.

Misure in materia di turismo

Bonus per imprese turistiche e agenzie di viaggio

Modificati gli **stanziamenti** relativi ai bonus per le imprese del settore turistico.

In particolare:

- le risorse stanziata a favore del credito d'imposta per la digitalizzazione delle agenzie di viaggio e dai tour operator, di cui all'art. 4, D.L. n. 152/2021, pari a 98 milioni di euro, sono destinate ad incrementare la dotazione finanziaria del credito di imposta dell'80% e del contributo a fondo perduto a favore delle imprese turistiche per la riqualificazione delle strutture, di cui all'articolo 1 del medesimo D.L. n. 152/2021;

- l'importo di 100 milioni di euro di cui all'art. 1, c. 13, D.L. n. 152/2021 viene destinato a finanziare anche le domande presentate per l'ammissione al suddetto credito d'imposta per la digitalizzazione delle agenzie di viaggio e dai tour operator (ex art. 4 D.L. n. 152/2021).

Garanzie per i finanziamenti nel settore turistico

Al fine di dare immediata operatività alla sezione Turismo del **Fondo di garanzia PMI**, prevista dall'art. 2, D.L. n. 152/2021, viene disposto che il consiglio di gestione del Fondo opera anche nelle more dell'adozione del modello di valutazione del rischio adeguato alle specificità economico-finanziarie delle imprese turistiche.

La sezione speciale è finalizzata ad agevolare l'accesso al credito da parte delle imprese alberghiere, delle strutture che svolgono attività agrituristica, come definita dalla legge n. 96/2006, e dalle pertinenti norme regionali, delle strutture ricettive all'aria aperta, delle imprese del comparto turistico, ricreativo, fieristico e congressuale, ivi compresi gli stabilimenti balneari, i complessi termali, i porti turistici, i parchi tematici, nonché, i giovani fino a 35 anni di età che intendono avviare un'attività nel settore turistico.

Le garanzie possono essere rilasciate su singoli finanziamenti o su portafogli di finanziamenti finalizzati a:

- interventi di **riqualificazione** energetica e **innovazione** digitale, nel rispetto del principio del principio "non arrecare un danno significativo" di cui alla Comunicazione della Commissione europea 2021/C58/01;

- assicurare la **continuità aziendale** delle imprese del settore turistico e garantire il fabbisogno di liquidità e gli investimenti del settore.

Misure per la giustizia

Codice della crisi d'impresa

Viene **prorogata** di 2 mesi, dal 16 maggio al **15 luglio 2022**, l'entrata in vigore del **Codice della crisi d'impresa**, di cui al D.Lgs. n. 14/ 2019.

Viene inoltre abrogato il comma 1-bis dell'articolo 389, che rinviava al 31 dicembre 2023 l'entrata in vigore del titolo II della Parte prima recante le procedure di allerta e di composizione assistita della crisi.

Leggi anche Crisi d'impresa: rinviata al 15 luglio l'entrata in vigore del nuovo Codice

Riferimenti normativi

D.L. 30/04/2022, n. 36 (G.U. n. 100 del 30/04/2022)

Impresa

Per la ristrutturazione aziendale

Non costituisce credito l'apporto dei soci "in conto futuro aumento di capitale"

Daniela Carloni

Concetta D'Arrigo - Studio Legale Iannaccone e Associati

La sentenza dalla Corte di Cassazione n. 34503 del novembre 2021 ha chiarito che una funzione oggettiva di credito è da escludere dinanzi a versamenti in conto di un futuro aumento di capitale "visto che essi, ove l'aumento intervenga, vanno a confluire automaticamente in esso, mentre, ove l'aumento non intervenga, vanno restituiti, ma non perché eseguiti a titolo di finanziamento, sebbene semplicemente perché la fattispecie in effetti programmata - l'aumento di capitale - non si è perfezionata". La sentenza è importante perché di frequente le operazioni di salvataggio delle società in crisi si caratterizzano per la presenza di un supporto finanziario di uno o più soci e diventa basilare qualificare correttamente il versamento effettuato dal socio in favore della società.

È frequente che le operazioni di **salvataggio** delle società in crisi si caratterizzino per la presenza di un supporto finanziario di uno o più **soci**. In alcuni casi, addirittura, l'esistenza di un contributo da parte degli azionisti è posto, dai creditori finanziari, come condizione per l'adesione al progetto di **ristrutturazione** loro sottoposto dalla società debitrice. In altri termini, i creditori finanziari accettano il "sacrificio" loro richiesto solo a fronte di un concreto sforzo dell'azionista volto a supportare il progetto di risanamento.

A che titolo avviene l'apporto dei soci

Diventa allora importante capire il titolo in forza del quale le somme necessarie alla ristrutturazione ed alla tutela della continuità aziendale sono erogate dai soci: se, cioè, a titolo di **finanziamento** (con o senza interessi), ovvero attraverso un'altra forma di apporto. Mentre l'attribuzione di una somma di denaro a titolo di finanziamento non dà luogo a dubbi interpretativi, laddove, invece, l'apporto del socio assuma la forma di un "conferimento atipico" diventa importante chiarire se il versamento avviene "**in conto capitale**" ovvero "**in conto futuro aumento capitale**". Alla differente qualifica dell'apporto corrisponde, infatti, una differente disciplina giuridica.

Che cosa sono i versamenti in conto capitale

I versamenti in conto capitale sono somme idonee ad incrementare patrimonialmente la società, senza modificare il valore del capitale sociale. Si tratta di apporti che la società riceve senza alcun obbligo di restituzione al socio che li ha effettuati, che possono essere utilizzati per coprire le perdite e, quindi, danno vita ad una disponibilità finanziaria in favore della società, che può essere utilizzata, specie nei contesti di crisi, per la tutela della continuità aziendale in attesa dell'avvio del percorso di risanamento.

Che cosa sono i versamenti in conto futuro aumento di capitale

Per contro, i versamenti in conto futuro aumento di capitale rappresentano dei veri e propri **acconti** sui **versamenti dovuti dal socio intenzionato** a sottoscrivere un determinato aumento di capitale. Si tratta, in sostanza, di una anticipazione che il socio fa alla società della provvista destinata alla sottoscrizione di un futuro aumento di capitale. In questo modo la società riceve immediatamente i mezzi finanziari che le sono necessari (specie in un contesto di crisi), senza dover attendere i tempi di perfezionamento dell'operazione sul capitale. È stato giustamente osservato in dottrina che, quando l'aumento di capitale non è stato ancora deliberato, ed è quindi futuro, o è inscindibile, le erogazioni fatte alla società dal socio non possono imputarsi a patrimonio netto. Ciò perché se il futuro aumento di capitale non venisse affatto deliberato o non venisse (in presenza di un aumento inscindibile) interamente sottoscritto, il socio che ha effettuato il versamento a tale titolo avrebbe diritto a richiederne la restituzione alla società.

In quale caso il socio avrà diritto alla restituzione

Da quanto precede si evince l'importanza di una chiara **qualificazione** del versamento effettuato dal socio in favore della società. Ed infatti, mentre in caso di **versamento in conto capitale** il **socio non ha diritto** alla restituzione dell'apporto, nel caso di **versamento in conto futuro aumento di capitale** il **socio avrà diritto** alla restituzione delle somme versate se non si realizza l'evento futuro (ossia l'aumento di capitale) al quale era stata condizionata l'attribuzione.

Cosa dice la sentenza della Corte di Cassazione n. 34503

È proprio quest'ultimo il concetto espresso da una

sentenza dalla Corte di Cassazione di novembre 2021 (**sentenza n. 34503**), la quale ha chiarito che una funzione oggettiva di **credito** è **da escludere** dinanzi a versamenti in conto di un **futuro aumento di capitale** “visto che essi, ove l’aumento intervenga, vanno a confluire automaticamente in esso, mentre, ove l’aumento non intervenga, vanno restituiti, ma non perché eseguiti a titolo di finanziamento, sebbene semplicemente perché la fattispecie in effetti programmata -l’aumento di capitale- non si è perfezionata”.

Nel sancire tale principio, la Corte di Cassazione ha richiamato una precedente pronuncia del 2018 (**sentenza n. 31186**) la quale aveva chiarito che, di fronte ad una richiesta di restituzione dell’apporto da parte del socio, l’applicabilità della **regola della postergazione** presuppone sempre che si sia di fronte ad una dazione a titolo di credito. Diventa dunque fondamentale, come già si diceva, stabilire in concreto la natura del versamento, posto che i versamenti fatti in conto di un futuro aumento di capitale hanno una causa che, di norma, è diversa da quella del finanziamento ed è assimilabile, invece, a quella del capitale di rischio.

Sotto questo profilo, in particolare, la Suprema Corte ha ritenuto che una funzione di finanziamento delle somme erogate dai soci (nonostante la loro formale qualificazione di versamenti in conto futuro aumento di capitale) e, quindi, la loro **assoggettabilità** alla postergazione, potrebbe sostenersi alla luce di evidenze probatorie attestanti l’implausibilità originaria dell’ipotesi di prospettato aumento di capitale.

Quindi, a meno che non vi sia la prova di una sorta di simulazione circa la natura dell’apporto del socio, deve trovare applicazione il principio di diritto sopra riportato e, dunque, il credito del socio alla restituzione del versamento fatto in conto futuro aumento di capitale (laddove tale programmato aumento di capitale non si realizzi) non rileverà ai fini di cui all’art. 2467 c.c.

Riferimenti normativi

Corte di Cassazione Civile, Sez. VI, 16 novembre 2021, n. 34503

Impresa

In Gazzetta Ufficiale

Imprese sociali: forme contenute e modalità dell'attività ispettiva

Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto 29 marzo 2022 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con cui vengono definite le forme, i contenuti e le modalità dell'attività ispettiva sulle imprese sociali, nonché il contributo per l'attività ispettiva da porre a loro carico e l'individuazione dei criteri, dei requisiti e delle procedure per il riconoscimento degli enti associativi tra imprese sociali, e le forme di vigilanza su tali enti da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Destinatari dei controlli sono gli enti in possesso della qualifica di impresa sociale, compresi quelli in scioglimento volontario o in concordato preventivo, a eccezione di quelli sottoposti alla gestione commissariale o alle altre procedure concorsuali.

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2022, il decreto 29 marzo 2022 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con cui vengono definite le forme, i contenuti e le modalità **dell'attività ispettiva sulle imprese sociali**, nonché il contributo per l'attività ispettiva da porre a loro carico e l'individuazione dei criteri, dei requisiti e delle procedure per il riconoscimento degli enti associativi tra imprese sociali, e le forme di vigilanza su tali enti da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

I controlli sulle imprese sociali si differenziano dall'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, nonché dai controlli di competenza di altre amministrazioni, sono esercitati esclusivamente nell'interesse pubblico e producono effetti nei soli confronti delle pubbliche amministrazioni.

Destinatari dei controlli sono gli enti in possesso della **qualifica di impresa sociale**, compresi quelli in scioglimento volontario o in concordato preventivo, a eccezione di quelli sottoposti alla gestione commissariale o alle altre procedure concorsuali.

Il Decreto chiarisce le modalità del **controllo ordinario** eseguito dal Ministero, a cui l'impresa sociale è soggetta almeno **una volta all'anno** e che le imprese sociali che hanno acquisito la qualifica o si sono costituite entro il 31 dicembre di ciascun anno sono sottoposte ai controlli a partire dall'anno successivo.

In riferimento alle **ispezioni straordinarie** invece, le funzioni ispettive sono demandate all'Ispettorato Na-

zionale del Lavoro, salvo quanto disposto all'art. 1, comma 4, del Decreto, secondo cui nella Regione Sicilia e nelle Province Autonome di Trento e Bolzano, il Ministero provvede alla sottoscrizione di appositi accordi o protocolli d'intesa con le Amministrazioni competenti, al fine di garantire l'uniforme svolgimento dell'attività.

Infine, il provvedimento precisa che la vigilanza sulle **imprese sociali costituite in forma di società cooperativa** rimane attribuita al Ministero dello Sviluppo Economico, ai sensi del D.lgs. 2 agosto 2002, n. 220.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, decreto 29/03/2022 (Gazzetta Ufficiale 30/04/2022, n. 100)

Bilancio e contabilità

In nota integrativa

Bilancio 2021: come indicare le erogazioni pubbliche percepite

di Gianluca Rossi - Dottore commercialista e revisore legale - Studio Rossi e Associati - Massa Carrara

Quest'anno il termine per l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2021 (nella sua scansione temporale più ampia) coincide con quello previsto normativamente per la pubblicazione delle informazioni sul percepimento di erogazioni pubbliche: le imprese interessate sono tenute a inserire tale informativa nella nota integrativa. Le modalità di adempimento si differenziano in base alle caratteristiche del soggetto obbligato. Quali sono gli adempimenti che gravano sugli enti interessati e sul redattore del bilancio, con particolare riferimento al caso di soggetti giuridici che redigono il bilancio abbreviato o di micro-imprese?

L'obbligo di **informativa trasparente** gravante sui soggetti giuridici percettori **erogazioni pubbliche** coincide, quest'anno, con quello di approvazione del bilancio d'esercizio 2021 (nella sua scansione temporale estesa) del 30 giugno 2022. Tale obbligo onera questi soggetti alla pubblicazione delle informazioni sulle erogazioni pubbliche ricevute *ex art. 1, commi 125-129, legge n. 124/2017*. Tali soggetti già ordinariamente tenuti alla relativa redazione nel documento di bilancio, sono altresì onerati ad inserire tale informativa nella nota integrativa.

La norma che ha istituito l'obbligo di informativa in **trasparenza delle erogazioni pubbliche** stabiliva, a partire dall'esercizio finanziario 2018, che alcuni soggetti fossero tenuti a pubblicare nei propri siti internet o analoghi portali digitali, **entro il 30 giugno di ogni anno**, le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti di cui all'art. 2-bis, D.Lgs. n. 33/2013.

A chi si applica l'obbligo?

La normativa si applica:

- alle **associazioni ambientali** (di cui all'art. 13, legge n. 349/1986);
- alle **associazioni dei consumatori** e degli utenti rappresentative a livello nazionale (di cui all'art. 137, D.Lgs. n. 206/2005);
- alle **associazioni, ONLUS e fondazioni**;
- alle **cooperative sociali** che svolgono attività a **favore degli stranieri** (di cui al D.Lgs. n. 286/1998).

Con la precisazione che per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le

Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale.

Oggetto di segnalazione in trasparenza, sono, quindi, anche gli aiuti provenienti da autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione, e ancora da:

- enti pubblici economici e ordini professionali;
- società in controllo pubblico come definite dall'art. 2, comma 1, lettera m), D.Lgs. n. 175/2016;
- associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da **pubbliche amministrazioni**, e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni;
- società in partecipazione pubblica e associazioni, fondazioni, enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici (di cui all'art. 2-bis, D.Lgs. n. 33/2013).

Modalità di adempimento

Secondo prassi (Min. Lavoro e Politiche sociali, circolare n. 2/2019) in mancanza del sito internet, è possibile comunque adempiere a tale obbligo attraverso la pubblicazione sulla **pagina Facebook** dell'Ente oppure sul sito internet della relativa rete associativa.

Quali obblighi generali gravano sulle imprese?

Per quanto riguarda, invece, gli obblighi generali gravanti sulle imprese, occorre distinguere fra:

- i soggetti obbligati all'iscrizione nel Registro delle imprese, che devono adempiere all'obbligo di pubblicare le informazioni sulle erogazioni pubbliche mediante la relativa indicazione nella nota integrativa del bilancio d'esercizio (o eventualmente ove obbligati alla relativa redazione, nel bilancio consolidato);
- i soggetti che redigono il **bilancio**, invece, **in forma abbreviata**, oltre ai soggetti che comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa (come ad esempio gli imprenditori individuali, società di persone e micro-imprese), che assolvono tale obbligo mediante la semplice pubblicazione delle relative informazioni sui propri siti internet (o, in mancanza, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza) sempre entro il 30 giugno di ogni anno.

Dubbi applicativi in materia di obbligo di pubblicazione

Come correttamente segnalato in dottrina, non è mai stato chiarito se, qualora le imprese tenute a inserire l'informativa sul sito internet decidano di redigere (anche) la nota integrativa al bilancio in via facoltativa, l'obbligo di pubblicazione del percepimento di pubbliche risorse possa, o meno, essere ritenuto assolto mediante l'inserimento di quella informazione all'interno della nota stessa (oppure se invece le stesse informazioni debbano essere **riportate** comunque magari in formula sintetica sul proprio sito web).

L'Associazione nazionale commercialisti (ANC) nell'esercizio delle proprie funzioni sindacali, ha proposto, ma senza esito risolutivo alcuno, quale soluzione semplificatoria, che ai soggetti obbligati sia data la possibilità di assolvere a tale adempimento mediante la pubblicazione di quelle informazioni sul **sito internet del professionista intermediario incaricato** oppure della relativa **associazione di categoria**.

Ambito oggettivo dell'obbligo di trasparente pubblicazione

Venendo all'ambito oggettivo dell'informativa, si è lungamente dibattuto in dottrina sulla certa individuazione delle provvidenze rientranti nell'obbligo di informativa trasparente, ovvero se corrispondenti alle fattispecie di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, ritenendosi, per la prevalente, che non ricorrerebbero, ad esempio, in tale elenco le misure di sostegno all'economia concesse in considerazione dell'emergenza epidemiologica Covid.

Secondo prassi coerente (Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, circolare n. 6/2021), rientra tra i vantaggi aventi carattere generale (e, quindi **non soggetti agli obblighi** in commento), anche il contributo del **5 per mille**.

Quanto ai criteri di selezione all'obbligo per effetto della relativa **imputazione temporale**, considerato che in base alla norma l'informativa riguarda le misure effettivamente erogate, si deve applicare, ai fini della relativa rendicontazione e informativa, il **criterio di cassa**, con potenziale disallineamento, in riferimento alle imprese, rispetto agli importi rilevati contabilmente ed esposti in bilancio, che seguono, invece, il criterio di competenza.

Quali informazioni riportare in nota integrativa o sul sito dell'ente

Le principali le informazioni da riportare sono: i dati identificativi del soggetto beneficiario, i dati identificativi del soggetto erogante, l'importo dell'erogazione ricevuta, il periodo amministrativo di incasso e una breve descrizione della causale della misura beneficiata così attribuita.

Gli adempimenti qui in commento, e la misurazione dell'effettivo obbligo di informativa, si intersecano con le semplificazioni ordinariamente previste per quelle particolari misure coincidenti con i c.d. aiuti il cui adempimento informativo è riconducibile al Registro nazionale degli aiuti di Stato (di cui all'art. 52, n. 234/2012).

Si ritiene in dottrina (e con alterno conforto della prassi amministrativa e tributaria) che, in tal caso, gli obblighi di pubblicazione non si applichino, quando l'importo delle erogazioni sia inferiore a 10.000 euro nel relativo periodo (Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, circolare n. 2/2019). Tale somma deve intendersi quale ammontare complessivo dei vantaggi ricevuti e non quale limite riferibile alla singola erogazione.

Con particolare riferimento alle imprese tenute alla pubblicazione nella nota integrativa, l'**obbligo informativo** deve essere adempiuto in sede di **approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021**.

Nel caso in cui il rendiconto annuale sia approvato nel **maggior termine di 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio sociale ai sensi degli articoli 2364, comma 2, e 2478-bis, comma 2 c.c., anche la pubblicazione delle erogazioni pubbliche potrà, conseguentemente, essere **differita**.

Per i soggetti, invece, aventi esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, il riferimento temporale per l'informativa sembrerebbe, secondo dottrina, coincidere con il periodo amministrativo.

Sintesi normativa e prassi applicativa sanzionatoria

L'obbligo non sussisterebbe per gli aiuti di Stato/aiuti *de minimis* individuabili dalla consultazione del Registro nazionale degli aiuti di Stato, ma a condizione che ne venga dichiarata l'esistenza con un richiamo al RNA, nella nota integrativa del bilancio interessato oppure, per i soggetti giuridici non tenuti alla redazione della nota integrativa, sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.

In seguito alla mancata indicazione degli aiuti, si applica la **sanzione pari all'1% degli importi ricevuti** con un importo **minimo** di **2.000 euro**, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione.

Decorso 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, si applica la maggior sanzione della **restituzione integrale del beneficio** ai soggetti eroganti (applicabile secondo l'art. 1, comma 125-ter, legge n. 124/2017).

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.