

MERCOLEDÌ 25 MAGGIO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Esonero contributivo: come compilare il quadro RR del modello Redditi PF 2022 - pag. 2
- Transfer pricing: chiarita la nozione di intervallo di libera concorrenza - pag. 5
- Canone unico: per il commercio su aree pubbliche il Comune decide l'esonero - pag. 9
- Rimborso delle spese per l'acquisto di Laptop/Tablet: quando non costituisce reddito da lavoro dipendente - pag. 11

LAVORO E PREVIDENZA

- Contributo CUAF: confermata l'esclusione per le aziende senza scopo di lucro - pag. 13
- Pensioni: nuove funzioni all'INPS su ricerca e formazione - pag. 16
- Riforma degli ammortizzatori sociali: cosa cambia per imprese di pulizia e mensa - pag. 18
- Fondo solidarietà trasporto aereo: nuove regole di pagamento cigs - pag. 20

FINANZIAMENTI

- Crediti d'imposta energia e gas per le imprese: come utilizzarli - Infografica - pag. 23

IMPRESA

- Golden power: si applica anche ai rapporti e ai beni oggetto di concessione - pag. 26

BILANCIO E CONTABILITÀ

- Passività con covenants: procedure per le società di revisione - pag. 31

IN EVIDENZA


Esonero contributivo: come compilare il quadro RR del modello Redditi PF 2022

di Roberta Aiolfi

di Manuela Castellani - Dottori commercialisti in Bergamo

Al fine di ridurre gli effetti negativi causati dall'emergenza Covid sul reddito dei lavoratori autonomi e dei professionisti e di favorire la ripresa della loro attività, la legge di Bilancio 2021 ha riconosciuto un esonero contributivo per alcuni contribuenti che rispettavano specifici requisiti. L'esonero contributivo, se effettivamente riconosciuto dall'INPS dopo la presentazione di apposita istanza di richiesta, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi, in particolare compilando il quadro RR del modello Redditi 2022 Persone Fisiche. Quali sono i dati da indicare?

Con l'obiettivo di ridurre gli effetti negativi causati dall'emergenza epidemiologica da Covid-19 sul **reddito dei lavoratori autonomi** e dei **professionisti** e di favorire la ripresa della loro attività, con l'art. 1, comma 20 e seguenti, della legge n. 178/2020 è stato istituito, nello stato di previsione del Mini-

stero del Lavoro e delle politiche sociali, il **Fondo per l'esonero dai contributi previdenziali** dovuti dai lavoratori autonomi e dai professionisti, con una dotazione finanziaria iniziale di 2.500 milioni di euro per l'anno 2021, che costituisce il relativo limite di spesa, destinata a finanziare l'eso- 


Transfer pricing: chiarita la nozione di intervallo di libera concorrenza

di Maria Antonietta Caracciolo - Avvocato tributarista in Reggio Calabria

In materia di transfer pricing, si considera conforme al principio di libera concorrenza quell'intervallo di valori formato dagli indicatori finanziari selezionati in applicazione del metodo più appropriato relativo a ciascuna operazione tra terzi indipendenti che risulti parimenti comparabile con l'operazione controllata. Si tratta di uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 16 del 24 maggio 2022, con cui ha specificato che nel caso in cui l'indicatore finanziario dovesse ricadere all'interno di tale range di libera concorrenza non sarà necessario apportare alcuna rettifica. Viceversa, se l'indicatore finanziario dovesse ricadere al di fuori dell'intervallo di libera concorrenza, l'impresa dovrà fornire idonea documentazione per dimostrare la conformità dell'indicatore utilizzato al principio di libera concorrenza al fine di evitare rettifiche.

Con la circolare n. 16 del 24 maggio 2022 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative in materia di **prezzi di trasferimento**.

In particolare, la circolare analizza la nozione di **"intervallo di libera**

concorrenza", come anche specificato nell'articolo 6 del Decreto del 14 maggio 2018, in sede di applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del TUIR ovvero delle disposizioni contenute nei Trattati 

Fisco

Dichiarazioni fiscali 2022

Esonero contributivo: come compilare il quadro RR del modello Redditi PF 2022

di Roberta Aiolfi

di Manuela Castellani - Dottori commercialisti in Bergamo

Al fine di ridurre gli effetti negativi causati dall'emergenza Covid sul reddito dei lavoratori autonomi e dei professionisti e di favorire la ripresa della loro attività, la legge di Bilancio 2021 ha riconosciuto un esonero contributivo per alcuni contribuenti che rispettavano specifici requisiti. L'esonero contributivo, se effettivamente riconosciuto dall'INPS dopo la presentazione di apposita istanza di richiesta, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi, in particolare compilando il quadro RR del modello Redditi 2022 Persone Fisiche. Quali sono i dati da indicare?

Con l'obiettivo di ridurre gli effetti negativi causati dall'emergenza epidemiologica da Covid-19 sul **reddito dei lavoratori autonomi** e dei **professionisti** e di favorire la ripresa della loro attività, con l'art. 1, comma 20 e seguenti, della legge n. 178/2020 è stato istituito, nello stato di previsione del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, il **Fondo per l'esonero dai contributi previdenziali** dovuti dai lavoratori autonomi e dai professionisti, con una dotazione finanziaria iniziale di 2.500 milioni di euro per l'anno 2021, che costituisce il relativo limite di spesa, destinata a finanziare l'**esonero parziale dal pagamento dei contributi previdenziali** dovuti dai lavoratori autonomi e dai professionisti iscritti alle gestioni previdenziali dell'INPS e dai professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza.

Con decreto 17 maggio 2021, n. repertorio 82/2021, del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, pubblicato sul sito internet del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali in data 27 luglio 2021 ed emanato ai sensi dell'art. 1, comma 21, legge n. 178/2020, sono definiti i criteri e le modalità per la concessione dell'esonero in esame.

Esonero contributivo: per chi e a quali condizioni

In particolare, come precisato nella circolare INPS n. 124 del 6 agosto 2021, per quanto riguarda gli iscritti alle Gestioni previdenziali INPS, l'esonero spetta a favore dei soggetti con posizione aziendale attiva alla data del 31 dicembre 2020 e che risultino iscritti alla Gestione previdenziale per la quale è chiesto l'esonero alla data del 1° gennaio 2021. In ogni caso, sono destinatari dell'esonero i soggetti che abbiano provveduto a presentare **tempestiva iscrizione alla Gestione previdenziale**. Sono di conseguenza **esclusi** i soggetti che abbiano avviato l'attività dal 1° gennaio 2021 compre-

so.

Inoltre, tali soggetti devono:

- a) avere subito un **calo del fatturato o dei corrispettivi** nell'anno 2020 **non inferiore al 33%** rispetto a quelli dell'anno 2019. Il requisito non rileva per i soggetti iscritti nel corso dell'anno 2020 e con inizio attività nel medesimo anno. Nel caso in cui il soggetto beneficiario dell'esonero svolga l'attività in più studi professionali o in più società, il requisito dovrà essere verificato sul codice fiscale dello studio o della società nei quali è esercitata in modo prevalente l'attività stessa; mentre, in caso di esercizio di attività individuale e contemporanea partecipazione in studi professionali o società, il requisito è verificato sulla sola attività individuale;
- b) avere percepito, nel periodo d'imposta 2019, un **reddito** da lavoro o derivante dall'attività che comporta l'iscrizione alla Gestione **non superiore a 50.000 euro**. Per i soggetti iscritti alle Gestioni speciali autonome dell'INPS degli artigiani ed esercenti attività commerciali e alla Gestione separata, il reddito è individuato nel **reddito imponibile dichiarato nel quadro RR**, sezione I o II, della dichiarazione dei redditi Persone fisiche, trasmessa agli uffici finanziari entro il termine ordinario o entro il termine di presentazione dell'istanza di esonero;
- c) risultare in possesso del requisito della **regolarità contributiva** verificato attraverso il Documento unico di regolarità contributiva (**DURC**) di cui al decreto 30 gennaio 2015 del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali;
- d) non essere titolari di contratto di lavoro subordinato, con esclusione del contratto di lavoro intermittente senza diritto all'indennità di disponibilità ai sensi dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 81/2015;
- e) non essere titolari di pensione diretta, diversa dall'assegno ordinario di invalidità di cui all'art. 1, legge n. 222/1984, o da qualsiasi altro emolumento

corrisposto dagli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria, di cui ai decreti legislativi n. 509/1994 e n. 103/1996, a integrazione del reddito a titolo di invalidità, avente natura previdenziale, che risponda alle medesime finalità di cui al citato assegno, comunque esso sia denominato.

Misura dell'esonero

Il decreto interministeriale 17 maggio 2021 specifica (art. 1, comma 1) che l'esonero parziale spetta nel limite massimo individuale di **3.000 euro su base annua**, riparametrato e applicato su base mensile per ciascun lavoratore autonomo o professionista.

Per poter beneficiare dell'esonero era necessario presentare apposita **istanza all'INPS** entro il 31 ottobre 2021 e ricevere apposita comunicazione dell'ente con l'indicazione dell'importo riconosciuto per l'esonero. L'esito di tali verifiche preliminari è visibile nel **cassetto previdenziale** della gestione di riferimento, in calce alla domanda stessa con l'importo concesso a titolo di esonero.

Versamenti

I contribuenti in possesso dei requisiti per fruire dell'esonero potevano non effettuare il versamento della contribuzione alle scadenze che successive alla pubblicazione della circolare INPS n. 124/2021, fermo restando che, in caso di esito negativo delle verifiche dei requisiti, sulla contribuzione omessa sono dovute le

sanzioni civili ai sensi dell'art. 116, comma 8, lettera a), legge n. 388/2000, dalle rispettive date di scadenza legale di versamento.

La contribuzione già versata oggetto di esonero poteva essere richiesta a **compensazione** o a **rimborso** con domanda da presentare all'INPS in relazione all'importo dell'agevolazione effettivamente spettante all'interessato.

Come compilare il quadro RR del modello Redditi

Il quadro RR del **modello Redditi PF 2022** deve essere compilato dai soggetti iscritti alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, nonché dai liberi professionisti iscritti alla gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, legge n. 335/1995 per la determinazione dei contributi previdenziali dovuti all'INPS. Quest'anno, in sede di versamento dei contributi tramite modello F24, l'importo a debito può essere diminuito di quanto concesso a titolo di esonero ai sensi dell'art. 1, commi da 20 a 22-bis, legge n. 178/2020, così come comunicato dall'INPS sul cassetto previdenziale.

Artigiani e commercianti

Il quadro RR Sezione I è stato modificato per l'indicazione del contributo oggetto di esonero.

Rigo RR2

CONTRIBUTO SUL REDDITO MINIMALE									
10	Contributi IVS dovuti sul reddito minimale	11	Contributi maternità	12	Quote associative e oneri accessori	13	Contributi versati sul minimale	14	
15	Contributo a debito sul reddito minimale	16	Contributo a credito sul reddito minimale	17	Credito di cui si chiede il rimborso	18	Credito da utilizzare in compensazione	19	
20	Credito del precedente anno	21	Credito del precedente anno compensato nel Mod. F24	22	Residuo o rimborso o in autoconguaglio	23	Esonero art. 1, c. 20 - 22 bis L. 178/2020	24	
CONTRIBUTO SUL REDDITO CHE ECCEDERIL MINIMALE									
25	Contributo IVS dovuto sul reddito che eccede il minimale	26	Contributo maternità (vedere istruzioni)	27	Contributi versati sul reddito che eccede il minimale	28	Contributi compensati con crediti previdenziali senza esposizione nel mod. F24	29	
30	Contributo a debito sul reddito che eccede il minimale	31	Contributo a credito sul reddito che eccede il minimale	32	Eccedenza di versamento a saldo	33	Credito di cui si richiede il rimborso	34	Credito da utilizzare in compensazione
35	Credito del precedente anno	36	Credito del precedente anno compensato nel Mod. F24	37	Residuo o rimborso o in autoconguaglio	38	Esonero art. 1, c. 20 - 22 bis L. 178/2020	39	

In particolare:

- a **colonna 11** dei righe RR2 e RR3, devono essere indicati i **contributi IVS dovuti sul reddito minimale**, calcolati applicando al reddito minimale indicato nella colonna 10, le aliquote stabilite per la gestione di appartenenza (artigiani o commercianti) al netto di eventuali riduzioni. Tale importo deve essere indicato **al lordo dell'importo concesso a titolo di esonero** previsto dall'art. 1, commi da 20 a 22-bis, della legge 30/12/2020 n. 178.
- a **colonna 15**, si devono indicare gli importi com-

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

- nella successiva **colonna 23** deve essere indicato l'importo del beneficio dell'esonero.

Con riferimento ai contributi sul reddito che eccede il minimale a **colonna 25** devono essere indicati i contributi IVS dovuti sul reddito eccedente il minimale, calcolati applicando al reddito indicato nella colonna 24

MERCOLEDÌ 25 MAGGIO 2022

le aliquote per scaglioni di imponibile stabilite per la gestione di appartenenza (artigiani o commercianti) al netto di eventuali riduzioni indicate a colonna 7. Per coloro che svolgono l'attività di **affittacamere** o produttore di III o IV gruppo, l'importo deve essere indicato **al lordo dell'importo concesso a titolo di esonero** previsto dall'art. 1, commi da 20 a 22-*bis*, legge n. 178/2020.

A colonna 37, coloro che svolgono l'attività di **affittacamere** o di produttori di assicurazione di III o IV gruppo, devono indicare l'importo del beneficio dell'esonero.

Gestione separata INPS

Anche il quadro RR Sezione II è stato modificato per l'indicazione del contributo oggetto di esonero.

Codice		Reddito		Codice		Reddito		Codice		Reddito		Codice		Reddito	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Imponibile		Periodo		Aliquota		Contributo dovuto		Acconto versato		Codice		Contributi sospesi			
dal		al													
RR5															
RR6		Totale		Contributo dovuto				Contributi compensati con crediti previdenziali senza esposizione in F24		Acconto versato					
RR7		Contributo a debito													
RR8		Totale credito da utilizzare in compensazione				Contributo a credito		Eccedenza versamento		Totale credito di cui si chiede il rimborso					
		4		5		6		7		8		9		10	
RR9		Esonero art.1, c. 20 - 22 bis L.178/2020								Attestazione		Importo			
										1		2			

Per i contribuenti iscritti alla gestione separata INPS nel **rigo RR9** deve essere indicato:

- in **colonna 1** attestare di essere stato beneficiario di esonero parziale dei contributi previdenziali previsto dall'articolo 1, commi da 20 a 22-bis, della legge 30 dicembre 2020, n. 178;
- in **colonna 2** importo del contributo oggetto di esonero.

Fisco

La circolare n. 16/E

Transfer pricing: chiarita la nozione di intervallo di libera concorrenza

di Maria Antonietta Caracciolo - Avvocato tributarista in Reggio Calabria

In materia di transfer pricing, si considera conforme al principio di libera concorrenza quell'intervallo di valori formato dagli indicatori finanziari selezionati in applicazione del metodo più appropriato relativo a ciascuna operazione tra terzi indipendenti che risulti parimenti comparabile con l'operazione controllata. Si tratta di uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 16 del 24 maggio 2022, con cui ha specificato che nel caso in cui l'indicatore finanziario dovesse ricadere all'interno di tale range di libera concorrenza non sarà necessario apportare alcuna rettifica. Viceversa, se l'indicatore finanziario dovesse ricadere al di fuori dell'intervallo di libera concorrenza, l'impresa dovrà fornire idonea documentazione per dimostrare la conformità dell'indicatore utilizzato al principio di libera concorrenza al fine di evitare rettifiche.

Con la circolare n. 16 del 24 maggio 2022 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative in materia di **prezzi di trasferimento**.

In particolare, la circolare analizza la nozione di "**intervallo di libera concorrenza**", come anche specificato nell'articolo 6 del Decreto del 14 maggio 2018, in sede di applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del TUIR ovvero delle disposizioni contenute nei Trattati contro le Doppie Imposizioni stipulati dall'Italia conformi a quanto previsto nell'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE.

Il documento di prassi effettua dapprima un excursus normativo, con riferimento anche alle disposizioni OCSE, per poi esaminare la nozione di intervallo di libera concorrenza.

Il quadro normativo

Con l'articolo 59, comma 1, del DL 50 del 2017 è stata modificata la materia dei **prezzi di trasferimento**, disciplinata dall'articolo 110 del TUIR.

La modifica si è resa necessaria per recepire nell'ordinamento interno gli aggiornamenti degli **standard internazionali**, ivi incluse, in particolare, le risultanze del progetto OCSE-G20 in tema di "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) che hanno apportato importanti modifiche alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento.

Nello specifico, a seguito della modifica l'articolo 110 prevede che i componenti di reddito che derivano da operazioni con **società non residenti** nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra **soggetti indipendenti** operanti in condizioni di "libera concorrenza" e in circostanze comparabili se ne deriva un aumento del reddito.

Quindi con questa modifica il legislatore ha sostituito la nozione di "**valore normale**" dei beni ceduti e dei servizi prestati (cui ancorare la determinazione dei prezzi di trasferimento), con quella di "**principio di libera concorrenza**" (cosiddetto "arm's length principle").

Sotto il profilo procedurale e in relazione alla variazione del reddito conseguente alla determinazione del valore delle operazioni sulla base del principio di libera concorrenza da parte di amministrazioni fiscali estere, l'intervento normativo ha previsto la possibilità di riconoscere, a determinate condizioni indicate all'articolo 31-quater del DPR 600 del 1973, le variazioni in **diminuzione del reddito**, che in precedenza erano previste solo in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

Pertanto, le **variazioni in diminuzione** possono essere riconosciute:

- in esecuzione degli accordi conclusi con le **autorità competenti** degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli;
- a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di **cooperazione internazionale** i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
- su **istanza del contribuente**, con le modalità stabilite nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia prot. n. 108954/2018 del 30 maggio 2018, a condizione che la corrispondente rettifica in aumento del reddito nella giurisdizione estera abbia carattere definitivo, sia conforme al principio di libera concorrenza secondo il vaglio dell'amministrazione fiscale italiana e sia stata effettuata da Stati con i quali è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni.

La modifica normativa ha previsto una delega per il **Ministro dell'economia e delle finanze** a emanare un decreto contenente le linee guida per l'applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento sulla base delle migliori pratiche internazionali.

Il contenuto del Decreto attuativo

Con il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 maggio 2018 è stata data attuazione alla delega appena richiamata.

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

Secondo quanto previsto dal decreto **un'operazione non controllata** si considera comparabile a una operazione controllata:

- se non sussistono **differenze significative** tali da incidere in maniera rilevante sull'indicatore finanziario utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato; oppure se,

- in presenza delle differenze richiamata è possibile effettuare **rettifiche di comparabilità** idonee ad eliminare o ridurre in modo significativo gli effetti di tali differenze ai fini della comparazione.

Inoltre, l'articolo 6, comma 2, del Decreto precisa che **un'operazione controllata**, o un insieme di operazioni controllate, si considerano realizzate in conformità al principio di libera concorrenza qualora l'indicatore finanziario applicato sia compreso nell'intervallo di libera concorrenza. Qualora invece l'indicatore finanziario di un'operazione controllata, o di un insieme di operazioni aggregate, non rientri **nell'intervallo di libera concorrenza**, l'amministrazione finanziaria effettua una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore all'interno dell'intervallo di libera concorrenza; in questi casi, tuttavia, l'impresa potrà presentare elementi che attestino che l'operazione controllata soddisfa il principio di libera concorrenza, mentre l'amministrazione finanziaria potrà non tenerne conto adducendo idonea motivazione.

Il contenuto delle Linee Guida OCSE

Il Decreto prende le mosse dalle Linee Guida OCSE, le quali precisano che l'applicazione del principio di **libera concorrenza** può determinare, in luogo di un unico valore dell'indicatore finanziario comparabile, ossia il prezzo, il rapporto tra il margine di profitto,

lordo o netto, e un'appropriata base di commisurazione a seconda delle circostanze del caso, nonché la percentuale di ripartizione di utili o perdite, un intervallo di valori (intervallo di libera concorrenza) tutti ugualmente affidabili.

In particolare, l'applicazione del principio di **libera concorrenza**, nella generalità dei casi, approssima le condizioni (ivi inclusi i prezzi) che sarebbero state patuite tra **terzi indipendenti** e, inoltre, tale intervallo può essere il riflesso della circostanza che differenti imprese indipendenti coinvolte in operazioni comparabili possono stabilire **prezzi diversificati** relativamente ad una medesima operazione.

Ciò che evidenziano le **Linee Guida OCSE** è che, nonostante tutti gli sforzi effettuati per rendere omogenee le transazioni potrebbero permanere **difetti di comparabilità** che non possono essere identificati o quantificati e, quindi, rettificati.

In tali casi, viene comunque riconosciuta la possibilità di utilizzare **"strumenti statistici"** al fine di rafforzare l'affidabilità dell'analisi, soprattutto qualora l'intervallo dovesse comprendere un numero significativo di transazioni.

Secondo quanto evidenziato dalle Linee Guida OCSE per **"strumenti statistici"** si intende l'utilizzo di indicatori di tendenza centrale, così da **"restringere"** l'intervallo di valori, eliminando i valori estremi o outliers (come l'intervallo interquartile o altri percentili). La motivazione alla base di tale approccio è che, nell'assumere l'esistenza di **difetti di comparabilità** non identificabili o non quantificabili e, quindi, non rettificabili, è comunque accettabile mantenere la validità dell'analisi, a condizione che vengano esclusi quei valori che si allontanano significativamente da un'area di tendenza centrale che contiene la mediana (quali, ad esempio, i valori non compresi tra il primo e il terzo quartile) e che possono essere qualificati con un ragionevole grado di certezza come valori non conformi al principio di libera concorrenza.

In particolare, l'intervallo o **range interquartile** è l'intervallo compreso tra il primo quartile (detto anche 25-esimo percentile) e il terzo quartile (detto anche 75-esimo percentile) dei valori relativi ai soggetti comparabili.

Un intervallo di valori **affidabile** si può, inoltre, ottenere anche nel caso venga applicato più di un metodo appropriato per valutare una transazione. In questi casi ciascun metodo appropriato potrà generare un intervallo di valori differente, ma ugualmente affidabile.

Inoltre, in questi casi, i dati di due o più intervalli potranno essere utili per definire un unico intervallo di **prezzi comparabili**. Ovviamente nel caso in cui gli

intervalli non dovessero coincidere, occorrerà riconsiderare l'accuratezza dei metodi utilizzati e, più in generale, dell'analisi.

Qualora l'utilizzo del metodo più appropriato dia luogo a un **intervallo di valori**, la presenza di deviazioni significative tra i valori potrebbe essere indice di una **scarsa affidabilità** dei dati utilizzati o della presenza di difetti di comparabilità che dovrebbero richiedere, laddove possibile, adeguate rettifiche. In tali casi è necessario effettuare un'accurata analisi sui singoli comparabili, al fine di stabilire se gli stessi debbano essere mantenuti o rimossi.

Viceversa, qualora l'amministrazione finanziaria dovesse sostenere motivatamente che l'indicatore finanziario ricade al di **fuori dell'intervallo** di libera concorrenza (anche diverso da quello sostenuto dal contribuente), il contribuente dovrà presentare argomentazioni per confutare la tesi dell'amministrazione e dimostrando che le condizioni della transazione tra imprese associate soddisfano il principio di libera concorrenza.

Diversamente l'amministrazione finanziaria stabilirà il valore all'interno dell'intervallo che rispetti maggiormente il principio di libera concorrenza.

Nel caso in cui persistano **difetti di comparabilità** l'amministrazione finanziaria potrà utilizzare criteri tendenti ad accorpate al centro tali valori (ricorrendo, ad esempio, alla mediana, alla media aritmetica o alla media ponderata), al fine di ridurre il rischio di errori dovuti a residui difetti di comparabilità non individuabili o non rettificabili in modo affidabile.

L'Agenzia delle Entrate si è soffermata sul caso delle **transazioni in perdita**, le quali non vanno rigettate a priori, ma valutate in base a fatti e circostanze specifiche. Tali transazioni richiedono approfondimenti proprio perché, in termini generali, un'impresa indipendente non potrebbe continuare ad esercitare la propria attività, in assenza di concrete aspettative di utili.

Di conseguenza, le transazioni o le **società in perdita** dovranno essere escluse dall'elenco dei soggetti comparabili se le perdite non riflettono condizioni normali di mercato oppure se le perdite riflettono un livello di rischio diverso da quello assunto dalla società esaminata nell'ambito della transazione comparabile o dell'insieme di transazioni comparabili.

Ciò che rileva è che sono i fatti e le circostanze riguardanti il soggetto esaminato che dovranno determinare il suo status di **soggetto comparabile** o meno e non solamente i suoi risultati finanziari.

L'intervallo di libera concorrenza

Svolto l'exkursus normativo, l'Agenzia ha evidenziato che si considera conforme al principio di **libera con-**

correnza quell'intervallo di valori formato dagli indicatori finanziari selezionati in applicazione del metodo più appropriato relativo a ciascuna operazione tra terzi indipendenti che risulti parimenti comparabile con l'operazione controllata.

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

Laddove invece le transazioni all'interno dell'intervallo di valori non dovessero avere lo stesso livello o **grado di comparabilità** con l'operazione controllata, è necessario fare riferimento ai citati "strumenti statistici" al fine di restringere l'intervallo e, quindi, rafforzarne l'affidabilità, sempre che vi sia un numero significativo di operazioni.

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

Quindi, nel caso in cui l'indicatore finanziario dovesse ricadere all'interno di tale range di libera concorrenza non sarà necessario apportare alcuna **rettifica**. Viceversa, se l'indicatore finanziario dovesse ricadere al di fuori dell'intervallo di libera concorrenza, l'impresa dovrà fornire idonea documentazione atta a dimostrare la conformità dell'indicatore utilizzato al principio di libera concorrenza al fine di evitare rettifiche.

Qualora l'impresa non dovesse fornire alcuna **prova**, ovvero se la prova fornita non risultasse soddisfacente, l'amministrazione finanziaria dovrà operare una rettifica individuando il punto che soddisfa maggiormente il principio di libera concorrenza all'interno dell'intervallo.

Se l'intervallo di **libera concorrenza** determinato dall'amministrazione finanziaria dovesse comprendere valori caratterizzati da un elevato e omogeneo **grado di comparabilità**, ognuno di essi dovrà essere considerato conforme con il principio di libera concorrenza. Di conseguenza sarà compito dell'amministrazione finanziaria collocare l'indicatore finanziario individuato dall'impresa sul valore "minimo" o "massimo" dell'intervallo di libera concorrenza che per primo interseca quello individuato.

L'Amministrazione finanziaria ha evidenziato come qualora l'intervallo di libera concorrenza determinato

non dovesse comprendere valori caratterizzati da un elevato e omogeneo grado di **comparabilità**, si può valutare il ricorso agli “strumenti statistici” (come l’intervallo interquartile) così da restringere l’intervallo e, quindi, determinare l’intervallo di libera concorrenza. Potrebbe inoltre verificarsi il caso in cui un’impresa abbia adottato il **“full range”**, considerando tutte le transazioni individuate parimenti comparabili con l’operazione oggetto del controllo e l’amministrazione finanziaria, invece, abbia rilevato dei difetti di comparabilità all’interno dell’intervallo escludendo alcune transazioni considerate comparabili dall’impresa. In questi casi l’amministrazione finanziaria può disconoscere, argomentando, l’applicazione del “full range” e considerare come intervallo di libera concorrenza quello basato sugli “strumenti statistici”.

Da quanto sin qui evidenziato, si rileva che:

- la corretta applicazione del metodo più appropriato per la determinazione dei **prezzi di trasferimento** può portare a ottenere anziché un **unico valore**, un intervallo di valori tutti conformi al principio di libera concorrenza;

- in tali ipotesi è possibile ricorrere all’intera gamma di valori all’interno dell’intervallo di libera concorrenza (**“full range”**) se tutte le operazioni individuate nell’intervallo sono parimenti comparabili;

- se alcune delle transazioni comprese nell’intervallo dovessero presentare **difetti di comparabilità** che non possono essere identificati o quantificati in modo affidabile e, quindi, rettificati, è preferibile l’utilizzo di **“metodi statistici”** e di un valore compreso nell’intervallo ristretto. Il ricorso, invece, ad un valore il più possibile centrale all’interno dell’intervallo deve essere limitato ai casi in cui l’intervallo non comprende valori caratterizzati da sufficiente grado di comparabilità neppure per considerare affidabile qualsiasi punto compreso nell’intero intervallo ristretto tramite strumenti statistici e deve, in ogni caso, essere specificamente motivato;

- gli Uffici dovranno far ricorso al **“full range”** ai fini della individuazione dell’intervallo di libera concorrenza soltanto in quei casi in cui sia ravvisabile una perfetta comparabilità di tutti i soggetti del set con la **“tested party”**.

Gli Uffici, inoltre, dovranno argomentare puntualmente le **rettifiche** che comportano l’individuazione del punto che soddisfa maggiormente il principio di libera concorrenza all’interno dell’intervallo

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, circolare 24/05/2022, n. 16

Fisco

Conversione del decreto Energia

Canone unico: per il commercio su aree pubbliche il Comune decide l'esonero

di Girolamo Ielo - Dottore commercialista, esperto di finanza territoriale

Per la riduzione o l'esenzione dal pagamento del canone unico per l'occupazione del suolo pubblico per l'esercizio del commercio su aree pubbliche decide il Comune. È quanto prevede la legge di conversione del D.L. n. 21/2022. In base alla modifica, le autorizzazioni concernenti l'utilizzazione temporanea del suolo pubblico per l'esercizio del commercio su aree pubbliche sono prorogate al 30 settembre 2022 (in precedenza era 30 giugno), salva disdetta dell'interessato; la proroga è subordinata all'avvenuto pagamento del canone patrimoniale. Ai Comuni è riconosciuta la facoltà di prevedere riduzioni o esenzioni dal pagamento del canone unico (ma il mancato gettito rimane a carico del bilancio comunale).

Il legislatore prosegue, con evidenti novità, nelle **agevolazioni** a favore dei titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione temporanea del suolo pubblico per l'esercizio del commercio su aree pubbliche. Una modifica apportata in sede di conversione del D.L. n. 21/2022 in legge n. 51/2022 stabilisce che:

- le **autorizzazioni** concernenti l'utilizzazione temporanea del suolo pubblico per l'esercizio del commercio su aree pubbliche sono **prorogate al 30 settembre 2022** (in precedenza 30 giugno 2022), salvo disdetta dell'interessato.
- la proroga è **subordinata all'avvenuto pagamento del canone patrimoniale** di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria (canone unico);
- i comuni per le occupazioni di dette attività possono comunque prevedere la **riduzione** o l'**esonero** dal pagamento del canone unico.

Le agevolazioni disposte in precedenza

Il decreto Ristori (art. 9-ter, comma 3, D.L. n. 137/2020, come modificato dal decreto Sostegni) ha stabilito, in considerazione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, a favore dei titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione temporanea del suolo pubblico per l'esercizio del **commercio su aree pubbliche**, di cui al D.Lgs. n. 114/1998, l'**esonero dal pagamento del canone unico** dal 1° gennaio 2021 al **31 dicembre 2021**.

Leggi anche Bar e ristoranti: esenzione del canone unico fino al 30 giugno 2021

A far data dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2021, inoltre, le **domande di nuove concessioni** per l'occupazione di suolo pubblico o di ampliamento delle superfici già concesse sono presentate in via telematica all'ufficio competente dell'ente locale, con **allegata la sola planimetria**, in deroga al regolamento di cui al D.P.R. n. 160/2010, e senza applicazione dell'imposta di bollo.

Ai soli fini di assicurare il rispetto delle misure di distanziamento connesse all'emergenza da Covid-19, a far data dal 1° gennaio 2021 e comunque non oltre il 31 dicembre 2021, la posa in opera temporanea su vie, piazze, strade e altri spazi aperti di interesse culturale o paesaggistico, da parte delle imprese di pubblico esercizio degli esercenti le attività innanzi viste, di strutture amovibili, quali dehors, elementi di arredo urbano, attrezzature, pedane, tavolini, sedute e ombrelloni, purché funzionali all'attività, innanzi viste, non è subordinata alle autorizzazioni di cui all'art. 21, concernente gli interventi soggetti ad autorizzazione, e all'art. 146, relativo alle autorizzazioni attinenti la gestione dei beni soggetti a tutela, del Codice dei beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. n. 42/2004). Infine, per la posa in opera delle strutture amovibili è disapplicato il limite temporale di cui all'art. 6, comma 1, lettera e-bis), D.P.R. n. 380/2001. Quest'ultima norma dispone che le opere dirette a soddisfare obiettive esigenze contingenti e temporanee e a essere immediatamente rimosse al cessare della necessità e, comunque, entro un termine non superiore a 90 giorni, previa comunicazione di avvio lavori all'amministrazione comunale.

Come si può constatare, l'esonero dal pagamento del canone unico viaggiava assieme alle agevolazioni di carattere amministrativo.

Cosa cambia con la legge di Bilancio 2022...

La legge di Bilancio 2022 (art. 1, comma 706, legge n. 234/2021) stabilisce che le disposizioni in materia di esonero di cui all'art. 9-ter, commi da 2 a 5, D.L. n. 137/2020 sono **prorogate fino al 31 marzo 2022**. C'è pertanto la proroga al 31 marzo 2022 dell'esonero dal pagamento del canone unico e delle agevolazioni amministrative.

Leggi anche Canone di occupazione, esenzione fino al 31 marzo 2022. Quali sono le attività interessate

Da evidenziare che tutti gli esoneri innanzi visti sono

stati **finanziati dallo Stato**, che ha provveduto a versare nelle casse comunali risorse pari all'importo del mancato gettito derivante dagli esoneri.

.. e con il decreto Milleproroghe

Il decreto Milleproroghe (art. 3-*quiquies*, D.L. n. 228/2021) ha prorogato al **30 giugno 2022** le agevolazioni amministrative di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 9-*ter* del D.L. n. 137/2020. Senza alcun riferimento all'esenzione dal **versamento del canone unico**.

L'ultima esenzione resta ferma al **31 marzo 2022**.

L'ultima novità

La modifica approvata al D.L. n. 21/2022 non riprende l'esenzione dal pagamento del canone unico. Pertanto, **l'esenzione resta ferma al 31 marzo 2022**.

C'è, invece la **proroga delle agevolazioni amministrative**, ma dietro apposita condizione, e una **facoltà** in capo ai Comuni per la concessione di riduzione o esenzione dal pagamento del canone unico.

L'aspetto autorizzativo

Al fine di promuovere la ripresa delle attività danneggiate dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, le autorizzazioni concernenti l'utilizzazione temporanea del suolo pubblico concesse ai sensi dell'art. 9-*ter*, commi 4 e 5, D.L. n. 137/2020 sono **prorogate al 30 settembre 2022**. L'interessato, il titolare di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione temporanea del suolo pubblico per l'esercizio del commercio su aree pubbliche, può effettuare la disdetta.

Inoltre, la proroga è subordinata all'avvenuto pagamento del canone unico.

L'aspetto agevolativo

I Comuni possono comunque **prevedere la riduzione o l'esenzione** dal pagamento del canone unico per queste attività. Si tratta di una **facoltà**. Per entrare in vigore il Comune deve effettuare una apposita deliberazione.

Il mancato gettito derivante dalla concessione della riduzione o dell'esenzione dal pagamento del canone unico **non è finanziato dallo Stato**, ma rimane **a carico del bilancio comunale**.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Rimborso delle spese per l'acquisto di Laptop/Tablet: quando non costituisce reddito da lavoro dipendente

Il rimborso da parte del datore di lavoro delle spese sostenute dai dipendenti che rientrano nella categoria dei "transferred employees", per l'acquisto di laptop/tablet non costituisce reddito di lavoro dipendente. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 294 del 24 maggio 2022, con cui ha evidenziato che il rimborso dell'eventuale costo di iscrizione per il sostenimento di un test d'ingresso, il cui superamento è condizione per iscrizione all'istituto scolastico, non genera reddito di lavoro dipendente, in quanto possa rientrare tra le spese sostenute per la frequenza scolastica.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello 294 del 24 maggio 2022, in tema di redditi di lavoro dipendente e rimborso spese per l'**acquisto di Laptop/Tablet**.

Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di **erogazioni liberali**, in relazione al rapporto di lavoro.

La predetta disposizione sancisce il **principio di onnicomprensività** nel concetto di reddito di lavoro dipendente fiscalmente rilevante in forza del quale sia gli emolumenti in denaro e sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi ed alle opere offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti, ovvero da terzi costituiscono, in generale, redditi imponibili e, in quanto tali, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, ai commi successivi, specifiche deroghe al suddetto principio, elencando le **componenti reddituali** che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte. In particolare, il comma 2 prevede che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, tra l'altro:

-l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a ca-

tegorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100; -le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal **datore di lavoro** alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari.

Per quanto concerne le modalità di **erogazione delle prestazioni**, l'attuale formulazione della lettera f-bis) conferma la possibilità che il datore di lavoro eroghi i **servizi di educazione** ed istruzione direttamente o tramite terzi, nonché attraverso la corresponsione ai dipendenti di somme di denaro da destinare alle finalità indicate anche a titolo di rimborso di spese già sostenute, sempreché acquisisca e conservi la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte.

Nella risoluzione 27 maggio 2021, n. 37/E è stato chiarito che non concorre al reddito di lavoro dipendente il rimborso erogato dal datore di lavoro per le spese sostenute dal dipendente per l'acquisto del pc, laptop e tablet quali strumenti necessari, previsti dai regolamenti di istituto, per la fruizione dei **servizi di educazione** e istruzione, ovvero per garantire la frequenza nella cd. "classe virtuale" e, conseguentemente, la relazione tra docenti e discenti.

Inoltre, nella circolare 22 dicembre 2000, n. 238 è stato precisato che rientrano nella lettera f-bis) le erogazioni di somme corrisposte al dipendente per **assegni**, premi di merito e sussidi per fini di studio a favore di familiari di cui all'articolo 12 del Tuir. In tale nozione sono stati ricompresi i contributi versati dal datore di lavoro per rimborsare al lavoratore le spese sostenute per le rette scolastiche, tasse universitarie, libri di testo scolastici, nonché gli incentivi economici agli studenti che conseguono livelli di eccellenza nell'ambito scolastico.

Affinché le predette somme e valori risultino **detassati** è necessario che l'offerta sia rivolta alla **"generalità dei dipendenti"** o a **"categorie di dipendenti"**. Al riguardo, è stato più volte precisato che l'esclusione dal reddito non è riconosciuta qualora i benefit elencati nel comma 2 dell'articolo 51 del Tuir siano rivolti **ad personam**. È stato inoltre chiarito che l'espressione "categorie di dipendenti" va intesa anche con riferimento a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, di un certo livello o di una certa qualifica), a prescindere dalla circostanza che in concreto solo alcuni di essi ne

fruiscano. In particolare, nella risoluzione 17 dicembre 2007, n. 378/E sono stati considerati un raggruppamento omogeneo di dipendenti i soggetti cosiddetti "expatriates" o "assignees", ovvero dipendenti trasferiti in Stati esteri ai quali viene assicurato lo stesso trattamento indipendentemente dallo Stato di provenienza o di destinazione. Analogamente, i "transferred employees" possono considerarsi una "categoria di dipendenti".

Ne consegue che il rimborso da parte del datore di lavoro delle spese sostenute dai dipendenti che rientrano nella categoria dei "**transferred employees**", per l'acquisto di laptop/tablet non costituisca reddito di **lavoro dipendente** ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera f-bis), del Tuir. Per quanto riguarda il rimborso dell'eventuale costo di iscrizione per il sostenimento di un test d'ingresso, il cui superamento è condizione per iscrizione all'istituto scolastico, si ritiene che lo stesso non generi reddito di lavoro dipendente, in quanto possa rientrare tra le spese sostenute per la **frequenza scolastica**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 24/05/2022, n. 294

Lavoro e previdenza

Chiarimenti dell'INPS

Contributo CUAF: confermata l'esclusione per le aziende senza scopo di lucro

di Beniamino Gallo - Esperto in materia previdenziale in Torino e Pubblicista

I datori di lavoro che esercitano attività non a scopo di lucro possono continuare a beneficiare dell'esclusione dalla contribuzione CUAF. Lo ha chiarito l'INPS nel messaggio n. 1921 del 2022. L'indicazione dell'Istituto si è resa necessaria a seguito dell'introduzione dell'assegno unico universale che ha sostituito gli assegni per il nucleo familiare - ANF. Tuttavia, per beneficiare dell'esonero devono essere presenti requisiti particolari in relazione alle diverse categorie di datori di lavoro. Quali sono? A chi spetta l'esonero dal versamento del contributo CUAF?

Dal 1° marzo 2022 l'**assegno unico e universale** ha sostituito gli ANF per i figli minori e i nuclei orfanili. Da tale data, continuano invece a essere riconosciute, in presenza di determinate condizioni, le **prestazioni di assegno per il nucleo familiare** (ANF) e di **assegni familiari** (AF) in casi particolari di nuclei senza figli minori, quali ad esempio, i nuclei familiari composti unicamente dai coniugi, dai fratelli, dalle sorelle e dai nipoti, di età inferiore a 18 anni compiuti ecc. Le situazioni nelle quali continuano a essere riconosciuti gli ANF sono state esemplificate dall'INPS con la circolare n. 34/2022.

Nonostante il forte impatto che l'assegno unico ha avuto sulla prestazione ANF, nessun cenno alla **contribuzione CUAF**, destinata a finanziare la gestione previdenziale dalla quale sono prelevate le somme per gli ANF, è stato fatto dal legislatore nel D.Lgs. 29 dicembre 2021 n. 230.

Pertanto, le disposizioni che riguardano l'**obbligo di versamento o meno** del contributo CUAF in relazione alla natura privata o pubblica del datore di lavoro sono confermate anche dopo l'introduzione dell'assegno unico.

Ci si è posto però il problema di stabilire se fossero ancora applicabili le disposizioni contenute nell'art. 49, comma 2, della legge n. 88/1989, e nell'art. 23-bis del D.L. n. 663/1979, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 33/1980. Tali disposizioni consentono ai datori di lavoro di natura privata, senza scopo di lucro, di continuare a beneficiare dell'esonero dal versamento del contributo CUAF qualora garantiscano un trattamento di famiglia non inferiore a quello previsto dalla legge per le tipologie di nuclei familiari che non rientrano nella platea dei beneficiari dell'assegno unico e universale.

Con il messaggio n. 1921 del 5 maggio 2022, l'INPS, in accordo con il Ministero del Lavoro, ha chiarito che, poiché sussistono ancora casi residuali nei quali i datori di lavoro erogano gli ANF, le regole che riguardano

l'esclusione dall'obbligo di versamento del contributo CUAF, per alcune categorie di datori di lavoro, sono rimaste valide anche a seguito dell'introduzione dell'assegno unico. Pertanto, è ancora possibile per i datori di lavoro che **non hanno scopo di lucro** continuare a beneficiare dell'**esclusione dalla contribuzione CUAF**.

Esclusioni dal versamento del contributo CUAF per i datori di lavoro privato

Alcune categorie di datori di lavoro sono **esclusi per legge** dalla contribuzione CUAF, in particolare ci riferiamo:

- 1) agli Enti pubblici e alle aziende speciali a capitale interamente pubblico;
- 2) alle aziende che occupano lavoratori in Paesi esteri non convenzionati o con i quali vigono accordi parziali di sicurezza sociale;
- 3) ai piloti dei porti e pratici locali di cui agli artt. 86 e segg. e 96 del Codice della Navigazione, per l'attività di pilotaggio nei porti o nelle località di approdo o di transito marittimo.

I datori di lavoro inquadrati in settori esclusi dalla normativa sugli assegni familiari, sono esonerati dal versamento sulla base del solo inquadramento. Non devono pertanto chiedere alcuna autorizzazione all'INPS. L'autorizzazione è invece necessaria per le categorie di datori di lavoro che seguono, i quali devono presentare apposita domanda all'INPS. Una volta autorizzata, all'azienda viene attribuito il **codice di autorizzazione "1C"**.

Per beneficiare dell'esonero devono essere presenti **requisiti particolari** in relazione alle **diverse categorie** di datori di lavoro.

- Istituti parificati di istruzione

Posso beneficiare dell'esonero se hanno stipulato una **convenzione** con gli **Uffici scolastici provinciali** (ex Provveditorato agli studi), con la quale sono obbligati a corrispondere direttamente al proprio personale un

trattamento di famiglia non inferiore a quello previsto per il personale statale. L'esonero è autorizzato con decorrenza dal primo periodo di paga successivo a quello della richiesta.

- Organizzazioni sindacali, Partiti politici e Associazioni nazionali di rappresentanza e tutela del movimento cooperativo

I Partiti politici devono essere **rappresentati in Parlamento** e le Associazioni nazionali di rappresentanza e tutela del movimento cooperativo devono essere **riconosciute con decreto** del Ministro per il lavoro. I soggetti in oggetto, qualora assicurino ai propri dipendenti un trattamento di famiglia non inferiore agli assegni per il nucleo familiare, possono chiedere all'INPS l'esonero dal contributo CUAF. L'esonero è autorizzato con decorrenza dal primo periodo di paga successivo a quello della richiesta.

- Istituti, Enti, Ospedali e presidi delle ASL

Gli organismi in oggetto che istituzionalmente erogano prestazioni del Servizio sanitario nazionale o di assistenza sociale, anche in regime di convenzione, possono chiedere l'esonero dal contributo CUAF purché **non abbiano fini di lucro** e assicurino un trattamento di famiglia non inferiore all'assegno per il nucleo familiare.

Per l'individuazione delle prestazioni di assistenza sociale deve farsi riferimento agli artt. 22 e 23 del D.P.R. n. 616/1977, comprendendovi la beneficenza e assistenza pubblica con esclusione della sicurezza sociale (Art. 23 bis Legge n. 33/1980. Circolare n. 201 del 23.9.1989).

In questo caso particolare, il beneficio dell'esonero dalla CUAF decorre a far tempo dalla data in cui si verificano le condizioni (assenza dello scopo di lucro ed erogazione diretta ai lavoratori dei trattamenti di famiglia), pertanto può **anche** essere richiesto **con decorrenza retroattiva**.

Riguardo alla nozione di finalità non lucrativa, l'INPS ne aveva dato una definizione con la circolare n. 201/1989, con la quale aveva stabilito che la condizione di essere senza scopo di lucro è ravvisabile quando le **attività siano svolte gratuitamente** o dietro un corrispettivo o, comunque, un finanziamento di entità tale che costituisca il **mero costo delle prestazioni erogate**.

Tuttavia, la nozione andrebbe aggiornata da parte dell'Ente, alla luce di diverse sentenze della Corte di Cassazione pronunciate specificatamente in materia di esonero dalla contribuzione CUAF.

Tale giurisprudenza considera, infatti, non lucrativa non solo l'attività svolta gratuitamente o con ricavi a pareggio di costi, bensì anche quella ove "l'eventuale

esuberato tra le entrate e le uscite non costituisca mai profitto, ma avanzo di gestione da destinarsi al miglior conseguimento delle finalità istituzionali dell'ente" (Cassazione Civile, sezione lavoro, n. 2915/2004).

Pertanto, qualora gli Enti dimostrino che gli eventuali ricavi derivanti dall'attività svolta non vengano ridistribuiti, potranno beneficiare dell'esonero CUAF, purché sussistano le altre condizioni normative di cui alla L. n. 33/1980.

- Datori di lavoro senza scopo di lucro

I datori di lavoro che svolgano, senza fini di lucro, attività inquadrate nel **settore "attività varie"** (art. 49, comma 2, Legge n. 88/1989), che assicurino ai propri dipendenti un trattamento di famiglia non inferiore all'assegno per il nucleo familiare possono **chiedere all'INPS l'esonero** dal versamento del contributo.

I datori di lavoro inquadrate nel settore "attività varie" sono, generalmente, **enti, associazioni e organismi vari di natura privata**, ivi comprese le **IPAB** che hanno perso la natura di istituzione pubblica. In pratica, si tratta di organismi che, in forma non imprenditoriale, svolgono attività non riconducibili tra quelle economiche-produttive e che perseguono per lo più finalità socioassistenziali, politico-sindacali, di culto, scientifico-culturali, ricreative e del tempo libero, ecologiche, ecc.

Per quanto attiene l'assenza del fine di lucro, la stessa deve risultare da atto formale, quale statuto, regolamento, certificazione di autorità pubblica, ecc.

L'esonero contributivo è autorizzato dall'INPS con decorrenza dal primo periodo di paga successivo a quello della richiesta.

- Enti Ecclesiastici religiosi e ONLUS

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 460/1997, gli Enti Ecclesiastici delle confessioni religiose, con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sono considerati ONLUS qualora svolgano una delle attività elencate nell'art. 10, comma 1 lett. a) del decreto, tra le quali figura l'attività di istruzione. Tuttavia, tale previsione non comporta una presunzione legale in ordine alla natura assistenziale e non lucrativa della stessa attività di istruzione, tale da determinare l'esonero dalla contribuzione CUAF.

Il D.Lgs. n. 460/1997 infatti esplica i propri effetti nel solo ambito tributario e non anche in quello previdenziale. Al riguardo si veda anche la circolare del Ministero delle Finanze n. 168/E del 1998 nella quale si precisa che le ONLUS costituiscono una categoria di enti "rilevante ai soli fini fiscali" e che la delimitazione dei requisiti che le qualificano "assume valenza generale nel sistema tributario".

Ne consegue che, anche con riferimento agli enti in

oggetto, si deve **accertare l'esistenza** delle condizioni di **assenza di scopo di lucro** e di obbligazione al pagamento diretto dei trattamenti di famiglia ai lavoratori, secondo i criteri dettati nella Circolare n. 201/1989, già illustrati per Enti, Ospedali e presidi delle ASL.

Lavoro e previdenza

Conversione del decreto Energia

Pensioni: nuove funzioni all'INPS su ricerca e formazione

di Giuseppe Rocco - Esperto previdenziale

La legge di conversione del decreto Energia amplia le funzioni e le finalità dell'INPS alle attività di ricerca e formazione per i dipendenti dell'Istituto e per gli iscritti alle gestioni "Unitaria prestazioni creditizie e sociali", "Assistenza magistratale" e "Assistenza Ipost", nonché per l'attività di divulgazione scientifica finanziate da soggetti pubblici e privati. Va inoltre evidenziato come tra gli scopi istituzionali dell'Ente rientra anche la gestione di forme di previdenza integrativa nell'ambito delle disposizioni generali derivanti da leggi o regolamenti. E' opportuno anche ricordare come tra le proposte, che in più occasioni sono state presentate dal Presidente Tridico, vi è quella della creazione di un fondo pensione integrativo pubblico che nelle intenzioni vorrebbe rilanciare il livello di inclusione previdenziale nel nostro Paese, sempre più necessario.

La conversione in legge del D.L. n. 21/2022 (l. n. 51/2022) ha introdotto l'art. 5-ter che amplia le funzioni e le finalità dell'INPS alle **attività di ricerca e formazione**.

Cosa prevede il decreto Energia

Così come evidenzia il dossier dei Servizi Studi di Camera e Senato la disposizione inserisce i commi 3-bis, 3-ter e 3-quater all'art.1, L. 88/1989, prevedendo che l'INPS svolga anche attività di **ricerca, aggiornamento, perfezionamento e formazione post-laurea**, nelle materie di propria competenza, per i dipendenti INPS e per gli iscritti alle gestioni "Unitaria prestazioni creditizie e sociali", "Assistenza magistratale" e "Assistenza Ipost", nonché attività di **divulgazione scientifica**, anche su commissione, finanziate da soggetti pubblici e privati, nelle stesse materie.

L'organizzazione e il funzionamento di tale attività è disciplinata con regolamento interno dell'INPS, nell'ambito delle risorse umane previste a legislazione vigente e ai relativi oneri si provvede nei limiti delle risorse finanziarie stanziare nel bilancio dell'INPS per le spese di funzionamento.

Va evidenziato come già a regime, così come previsto dall'art.1, L. n. 88/1989, tra gli scopi istituzionali dell'Istituto rientra anche la **gestione di forme di previdenza integrativa** nell'ambito delle disposizioni generali derivanti da leggi o regolamenti.

L'esercizio delle attività relative alla gestione di forme di previdenza integrativa deve essere effettuato dall'INPS sulla base di un **bilancio annuale di previdenza** separato da quello afferente agli altri fondi amministrati.

Tale profilo potrebbe assumere particolare rilevanza prospettica per i futuri assetti del settore in un momento in cui si ragiona sul come **rilanciare il livello di inclusione previdenziale** nel nostro Paese.

Come ha sottolineato la **Covip** in una recente audizione parlamentare l'articolazione del sistema previdenziale su più pilastri, con una parte obbligatoria a ripar-

tizione e una volontaria a capitalizzazione, rafforza le capacità del sistema di fare fronte a shock di diversa natura, mitigando così il rischio di prestazioni previdenziali inadeguate.

INPS e previdenza complementare

E' opportuno ricordare come il Presidente dell'INPS in precedenti occasioni avesse sottolineato l'opportunità di "ravvivare" lo strumento delle pensioni complementari anche attraverso **strumenti offerti da soggetti pubblici**.

Questo produrrebbe il vantaggio di allargare, si evidenziava, anche grazie a un'**incentivazione fiscale** mirata a favorire i lavoratori più poveri, la **base contributiva della previdenza complementare**, oggi scelta principalmente da lavoratori con salari medio-alti e stabili.

Il concept sembrava indirizzarsi verso un **nuovo attore previdenziale**, differente dall'idea di fondo pensione residuale nel meccanismo di conferimento tacito quale è stato FondINPS, che si aggiungerebbe ai fondi pensione preesistenti, ai fondi pensione negoziali, ai fondi pensione aperti, ai piani individuali di previdenza e alla news entry PEPP, il nuovo piano pensionistico individuale paneuropeo.

Leggi anche PEPP: approvato il decreto per l'accesso al nuovo prodotto pensionistico europeo

Per completezza di esposizione va ricordato come **FondINPS** era una forma di previdenza complementare a contribuzione definita prevista dall'art. 1, comma 2, lett. e), n. 7), della Legge 243/2004 (Legge delega di riforma del sistema previdenziale), la cui costituzione presso l'INPS era stabilita dall'art. 9 del D.Lgs. n. 252/2005 per accogliere il TFR relativo alle adesioni tacite quando non vi sia una forma collettiva di riferimento.

La legge di Bilancio 2018 ha previsto la sua soppressione e il trasferimento delle posizioni in essere e delle risorse accumulate al fondo pensione COMETA, secondo i criteri del decreto ministeriale del 31 marzo

2020. Tale forma, dal 1° ottobre 2020, raccoglie anche il TFR relativo alle nuove adesioni di lavoratori silenti privi di un fondo pensione di riferimento.

I suggerimenti della Covip per rilanciare la previdenza complementare

Per avere una completezza di visione è utile poi riportare poi le osservazioni sviluppate dalla Covip sul come intervenire per rilanciare la previdenza complementare. L'autorità di vigilanza evidenzia in primo luogo la necessità di una **stabilità normativa** necessaria per l'**ordinato sviluppo del sistema**.

Gli eccessivi interventi del legislatore, non sempre coerenti tra di loro, possono infatti generare un senso di disorientamento nei potenziali aderenti.

Per quel che riguarda i **profili fiscali** la Commissione ritiene che non appare prioritario l'innalzamento del limite di deducibilità, considerando che solo i lavoratori delle fasce di reddito più elevate sono in grado di dedurre i contributi fino al limite massimo, come mostrato da un contributo mediamente pari a 2.740 euro. Complessivamente, gli attuali **incentivi fiscali** non appaiono ben mirati rispetto a segmenti del mercato del lavoro più fragili e perciò più bisognosi di protezione sociale.

Andrebbero **rimodulati** in funzione del **reddito degli iscritti** per costruire un risparmio previdenziale anche da parte delle classi di reddito più basse. Ad esempio, prevedendo un **intervento diretto dello Stato** a sostegno delle posizioni pensionistiche di determinate categorie, e in particolare delle **fasce di età più giovani**.

Ulteriori interventi diretti a tenere meglio conto della diffusione di percorsi di carriera più discontinui potrebbero andare nella direzione di definire alcuni meccanismi di incentivo, come ad esempio i **limiti ai contributi deducibili**, non più su base annuale bensì **pluriennale**, evitando così di penalizzare coloro che non sono in grado di destinare ogni anno alla previdenza complementare un flusso stabile di contributi e per altro verso incentivando l'adesione e la contribuzione di lavoratrici e lavoratori i cui redditi sono più volatili, come in molti casi del variegato panorama del lavoro autonomo.

Per quel che riguarda una eventuale riproposizione in forma estesa del **silenzio assenso** la Covip, tenendo conto della precedente esperienza del 2007, ritiene che oggi potrebbe essere meglio realizzata tramite l'utilizzo di **procedure on-line**, che non ostacolano per i singoli lavoratori interessati una eventuale scelta di non partecipazione, ma che al tempo stesso chiariscano in modo oggettivo, nell'informazione fornita a supporto delle scelte da compiere, i vantaggi dell'adesione.

Inoltre, sempre nella prospettiva di disegnare meccanismi di auto-enrolment il più possibile efficaci, la linea di default che accoglie gli iscritti silenti potrebbe essere non più una linea garantita, bensì una basata sull'approccio life-cycle, che sfrutta il lungo orizzonte temporale dell'investimento previdenziale tramite una esposizione iniziale più elevata per i titoli azionari, caratterizzati da maggiore volatilità ma pure da rendimenti attesi più elevati, e una progressiva riduzione di tale esposizione via via che si avvicina il pensionamento.

In generale, e sulla base delle indicazioni fornite dalle esperienze internazionali, un **meccanismo di adesione automatica** per sortire gli effetti per cui è disegnato deve avere un **funzionamento semplice**, deve rendere immediatamente chiari e percepibili i benefici dell'adesione e deve essere adottato in fasi di relativa stabilità dei mercati finanziari.

Infine, l'adesione automatica ai fondi pensione andrebbe sempre accompagnata da una campagna informativa e di educazione previdenziale ben strutturata e coerente con il disegno complessivo dell'operazione.

Lavoro e previdenza

In attuazione del PNRR

Riforma degli ammortizzatori sociali: cosa cambia per imprese di pulizia e mensa

di Francesco Gismondi - KPMG, Tax&Legal - Legal Services

In materia di ammortizzatori sociali il PNRR ha fissato i principi di universalità dei diritti e protezione sociale. In questo solco la riforma degli ammortizzatori contenuta nella legge di Bilancio 2022 ha previsto che - a far data dal 1° gennaio 2022 - le imprese appaltatrici di servizi di mensa o ristorazione e di pulizia con il requisito occupazionale dei 15 dipendenti possono, nel caso in cui subiscano una riduzione o sospensione dell'attività, accedere ai trattamenti di integrazione salariale ordinaria o straordinaria, prescindendo dall'impresa committente presso cui operano i servizi.

“L'intervento dovrà considerare anche una riforma degli ammortizzatori sociali che affronti gli enormi cambiamenti intervenuti in questi anni nel mercato del lavoro e i devastanti effetti della pandemia ponendosi due obiettivi di grande rilievo: l'universalità delle coperture e la loro omogeneità andando a coprire tutti i settori produttivi e i lavoratori autonomi”. È quanto riporta la relazione delle Commissioni Riunite del Senato sulla proposta di PNRR del 31 marzo 2021.

Il progetto è quindi quello di realizzare un **welfare più inclusivo** e la chiave di volta della riforma è il **principio della “universalità differenziata”**, ossia il perseguimento di tutele universali ma calibrate in relazione ai settori, ai fattori dimensionali e alle dinamiche produttive.

L'art. 20 del D.Lgs. n. 148/2015 prevede che la disciplina in materia di intervento straordinario di **integrazione salariale** e dei relativi obblighi contributivi trovasse applicazione in relazione alle **imprese appaltatrici di servizi di mensa o ristorazione** e a quelle appaltatrici dei **servizi di pulizia**, che nel semestre precedente la data di presentazione della domanda contavano mediamente **più di 15 dipendenti**.

Fino al 31 dicembre 2021 tali imprese per poter accedere alla CIGS avrebbero dovuto possedere **due ulteriori requisiti**:

- subire una **riduzione di attività** in dipendenza di situazioni di difficoltà dell'azienda appaltante;
- il ricorso da parte della committente al trattamento ordinario o straordinario di integrazione salariale.

Le modifiche della legge di Bilancio 2022

La legge di Bilancio 2022 (legge n. 234/2021), nel solco del principio di “universalismo differenziato” delle tutele, ha quindi modificato consistentemente l'anzidetta disciplina.

In particolare, l'art. 1, comma 198 ha modificato l'art. 20, D.Lgs. n. 148/2015 inserendo fra l'altro:

- il comma 3-*bis* il quale prevede che “per i trattamenti di integrazione salariale relativi a periodi di sospen-

sione o riduzione dell'attività lavorativa decorrenti dal 1° gennaio 2022, la disciplina in materia di **intervento straordinario di integrazione salariale** e i relativi obblighi contributivi trovano applicazione in relazione ai **datori di lavoro non coperti dai fondi** di cui agli articoli 26 (Fondi di solidarietà bilaterali), 27 (Fondi di solidarietà bilaterali alternativi) e 40 (Fondo territoriale intersettoriale delle Province autonome di Trento e di Bolzano e altri fondi di solidarietà) e che, nel semestre precedente la data di presentazione della domanda, abbiano occupato mediamente più di quindici dipendenti”;

- il comma 3-*quater* il quale prevede che “la disciplina di cui ai commi 1, 2 e 3 trova applicazione per i trattamenti di integrazione salariale fino al 31 dicembre 2021”.

Con circolare n. 6 del 18 marzo 2022, il Ministero del Lavoro ha conseguentemente osservato che a decorrere dal 1° gennaio 2022 le imprese appaltatrici di servizi di mensa o ristorazione e di pulizia, nel caso debbano gestire una riduzione o sospensione dell'attività, possono ricorrere per tutelare i propri dipendenti ai trattamenti di integrazione salariale “sia ordinaria che straordinaria”, a prescindere dalle condizioni soggettive dell'impresa committente in cui prestano i loro servizi. Pertanto, le **tutele** della cassa integrazione guadagni straordinaria sono **estese** anche a tali le imprese (con più 15 dipendenti) che non accedono ai fondi di solidarietà bilaterali, fondi bilaterali alternativi e al fondo territoriale intersettoriale delle province autonome di Trento e Bolzano.

Le imprese di pulizia, mense/ristorazione quindi possono accedere ai suddetti ammortizzatori a motivo delle diverse causali di intervento declinate all'art. 21, D.Lgs. n. 148/2015.

In conseguenza di ciò, laddove le predette imprese accedano alla **CIGS con causale della crisi aziendale** dovranno seguire le **ordinarie indicazioni ministeriali** che di seguito si sintetizzano.

Come accedere alla CIGS per crisi aziendale

L'impresa che intende presentare **istanza** per accedere alla concessione del trattamento di integrazione salariale straordinaria per crisi aziendale deve allegare all'istanza e alla **scheda 1/A** una **Relazione** nella quale vengono specificate le criticità registrate dall'azienda e riferite alle singole sedi operative e come le stesse abbiano influito sull'impresa stessa.

Nella relazione vanno altresì illustrati, con specifico riferimento alle unità coinvolte, gli interventi correttivi volti a fronteggiare gli squilibri di natura produttiva, finanziaria e gestionale o derivanti da condizionamenti esterni e azioni volte a garantire la continuazione dell'attività aziendale anche finalizzate alla salvaguardia occupazionale, con l'indicazione degli eventuali esuberanti dei quali occorre specificare le modalità di gestione.

Al fine, poi, di consentire il controllo del rispetto del limite massimo di cui all'art. 22, comma 4, D.Lgs. n. 148/2015, l'impresa deve produrre specifica **dichiarazione** con la quale viene assunto l'**impegno al rispetto del limite delle ore di sospensione** autorizzabili che non può eccedere l'80% delle ore contrattualmente lavorabili con riferimento alla platea di tutti i lavoratori mediamente occupati nell'unità produttiva nel semestre precedente la presentazione dell'istanza. Inoltre, deve produrre l'**allegato** menzionato nella circolare ministeriale n. 16 del 28 agosto 2017.

Infine, sempre per consentire il corretto calcolo della durata massima complessiva di trattamento di integrazione salariale autorizzabile, nel rispetto delle indicazioni di cui agli articoli 4 e 22 del D.Lgs. n. 148/2015, si richiede di specificare, per singola unità coinvolta nel programma di CIGS, l'azienda committente presso cui opera i servizi.

Per accedere al trattamento di integrazione salariale a seguito della stipula di **contratto di solidarietà difensivo** si evidenzia che l'art. 21, comma 5, D.Lgs. n. 148/2015 è stato sostituito con le previsioni dell'art. 1, comma 199, lettera d), legge n. 234/2021 che potenzia l'intervento come di seguito indicato:

- la **riduzione media oraria programmata** può raggiungere l'**80%** dell'orario giornaliero, settimane o mensile dei lavoratori interessati (prima la percentuale era del 60%);
- per ciascun lavoratore la percentuale di riduzione complessiva massima dell'orario di lavoro può raggiungere il **90% dell'orario** nell'arco dell'intero periodo per il quale il contratto di solidarietà è stipulato (prima la percentuale era del 70%).

Al netto della presenza dei Fondi di solidarietà bilaterali, rimane quindi da comprendere quali siano i rap-

porti di queste imprese col Fondo di integrazione salariale.

Si ricorda infatti che con circolare n. 176 del 9 settembre 2016, l'INPS aveva incluso nell'ambito di applicazione del FIS anche le aziende con le seguenti classificazioni:

- 7.07.05 codice 3X Imprese appaltatrici di servizi di mensa;
- 7.07.08 codice 5K Imprese appaltatrici di servizi di pulizia.

L'art. 26, comma 7, D.Lgs. n. 148/2015 sancisce l'obbligatorietà dell'istituzione dei Fondi di solidarietà per tutti i datori di lavoro appartenenti a settori, tipologie e classi dimensionali esclusi dall'ambito di applicazione della cassa integrazione guadagni sia ordinaria che straordinaria e che occupano mediamente più di cinque dipendenti, innovando l'ambito di applicazione della disciplina dei Fondi rispetto al previgente sistema normativo, nel quale l'ambito di applicazione era riferito a imprese con più di quindici dipendenti.

Si estende, pertanto, la disciplina della CIGS e i relativi obblighi contributivi anche alle imprese ai datori di lavoro che sono iscritti ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 148/2015 al c.d. **FIS (Fondo di integrazione salariale)** che soddisfino comunque il requisito dei 15 lavoratori dipendenti da calcolare secondo i criteri già illustrati.

Pertanto, in linea con i principi sanciti dal PNRR, le imprese operanti nei settori delle mense, ristorazione e pulizia che presentano i suddetti requisiti dimensionali e che dal 1° gennaio 2022 registrano sospensioni o riduzioni dell'attività lavorativa rientrano anche nella **disciplina ordinaria degli ammortizzatori sociali**.

Lavoro e previdenza

Circolare INPS

Fondo solidarietà trasporto aereo: nuove regole di pagamento cigs

Con riferimento al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale, l'INPS ha pubblicato la circolare n. 61 del 2022 che contiene indicazioni sull'operatività del nuovo processo di gestione dei pagamenti delle prestazioni integrative della cassa integrazione guadagni straordinaria. Le istruzioni fornite dovranno essere tradotte in denuncia contributiva Uniemens a partire dal mese di giugno 2022.

L'INPS, con la circolare n. 61 del 24 maggio 2022, illustra le principali novità introdotte in materia di Fondo di solidarietà per il settore del **trasporto aereo** e del sistema aeroportuale, con riferimento all'operatività del nuovo processo di gestione dei pagamenti delle prestazioni integrative della **cassa integrazione guadagni straordinaria**.

Il nuovo processo è finalizzato a:

- Consentire la trasmissione dei dati utili al calcolo della prestazione integrativa della CIGS avverrà esclusivamente tramite Uniemens;
- Ridurre i tempi di erogazione della prestazione
- Dare all'istruttoria della domanda avrà un approccio proattivo, basato sulla individuazione preventiva e sulla eventuale rimozione di ogni fattore che possa influire negativamente sul buon esito del pagamento, garantendo in tale modo una gestione più rapida, efficace e mirata dell'intero processo.

Determinazione della retribuzione lorda

La retribuzione lorda di riferimento, utile al calcolo della prestazione integrativa, è data dalla media delle voci retributive lorde fisse, delle mensilità lorde aggiuntive e delle voci retributive lorde contrattuali aventi carattere di continuità, percepite dall'interessato nei dodici mesi precedenti l'istanza, con esclusione specifica dei compensi per lavoro straordinario.

Tutti i periodi di mancata prestazione, ad eccezione delle mancate prestazioni riferibili a provvedimenti disciplinari, non entrano nel calcolo della retribuzione media.

A decorrere dal mese di competenza giugno 2022, l'azienda, tramite i flussi Uniemens, è tenuta a comunicare la retribuzione mensile percepita dal lavoratore, calcolata in rapporto al numero di ore (o di giornate, per il personale navigante) effettivamente svolte, nonché

neutralizzare le ore/giornate di mancata prestazione, nel mese di riferimento.

Compilazione dei flussi Uniemens

A partire dal mese di competenza giugno 2022 le aziende interessate, contraddistinte dal codice di autorizzazione "4P", avente il significato di "Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale", dovranno valorizzare all'interno:

- nell'elemento "CodiceCausale" dovrà essere indicato il codice "FSTA";
- nell'elemento "IdentMotivoUtilizzoCausale" dovrà essere indicato il valore "N";
- nell'elemento "AnnoMeseRif" dovrà essere indicato l'anno o mese di riferimento;
- nell'elemento "ImportoAnnoMeseRif" la retribuzione.

Nella denuncia di competenza del mese di giugno 2022, devono essere riportati anche i dati relativi agli elementi, così come individuati, riferiti alle mensilità di aprile e maggio 2022.

Domanda di accesso alla prestazione integrativa della cigs

E' possibile accedere al trattamento di cassa integrazione guadagni in deroga per tutte le aziende del settore che abbiano integralmente fruito dei trattamenti di cassa integrazione guadagni straordinaria, anche in deroga, tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2021 e per il periodo dal 1° aprile 2021 al 31 dicembre 2021.

L'integrazione al trattamento di cassa integrazione in deroga, per i periodi decorrenti dal 1° gennaio 2022, non potrà essere più erogata dal Fondo.

Le domande di accesso alle prestazioni integrative dei trattamenti di integrazione salariale straordinaria dovranno essere presentate con le consuete modalità e dovranno contenere anche le coordinate bancarie di ciascun beneficiario.

Per le istanze di accesso alle prestazioni integrative dei trattamenti di integrazione salariale straordinaria che saranno, invece, presentate a decorrere dal 1° aprile 2023, corrispondente al tredicesimo mese successivo alla data del 31 marzo 2022, di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica, le aziende dovranno attenersi alle indicazioni che verranno fornite con successivo messaggio, con il quale sarà data notizia del rilascio del nuovo modello di domanda.

A cura della redazione

Riferimenti normativi

INPS, circolare 24/05/2022, n. 61

Lavoro e previdenza

Comunicato stampa

Equo compenso: approvazione urgente senza sanzioni

Il presidente di Confprofessioni, Gaetano Stella, in un comunicato stampa diffuso il 24 maggio 2022, ha reso noto di aver inviato una lettera a tutti i segretari delle forze politiche per modificare la norma entro i termini della legislatura. Vanno eliminati gli elementi lesivi della libera concorrenza affidare agli Ordini, enti posti a tutela della fede pubblica, ogni forma di regolamentazione economica dell'attività dei professionisti.

Salvaguardare il lavoro e l'attività dei professionisti italiani, richiede un duplice impegno: consentire la modifica dell'articolato di legge, garantendone l'approvazione definitiva entro il termine della legislatura. E' questa la posizione espressa dal presidente di Confprofessioni, **Gaetano Stella**, a tutti i segretari di partito per ribadire l'urgenza di modificare l'attuale impianto del disegno di legge sull'equo compenso prima che sia troppo tardi.

Confprofessioni era già intervenuta a più riprese segnalando alcune gravi lacune e incongruenze da correggere nel disegno di legge sull'equo compenso all'esame in questi giorni della Commissione Giustizia del Senato. «Vi è una norma - scrive Stella - che prevede una sanzione automatica a carico del **professionista** che decide di attivare l'azione giudiziale a tutela del suo diritto. Un inspiegabile rovesciamento dei ruoli, dove si punisce la vittima della condotta illegale».

L'automatismo delle sanzioni, che di fatto rende l'equo compenso inesigibile, crea anche gravi lesioni della libera concorrenza. Secondo Stella: «alcuni operatori potranno liberamente negoziare il proprio compenso mentre altri non ne avranno la facoltà, trovandosi di fronte all'alternativa tra sanzione disciplinare ed espulsione dal mercato, con possibili e pericolose ricadute sul sistema delle Casse previdenziali».

A cura della redazione

Lavoro e previdenza

Nota INL

Stranieri con permesso per studio: nessuna deroga su orario di lavoro

Nella nota n. 1074 del 2022, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro specifica il divieto di modifica dell'orario di lavoro svolto dagli studenti extracomunitari i quali, a seguito d'ingresso nel territorio nazionale per motivi di studio, intendano svolgere attività lavorativa. Il permesso di soggiorno per motivi di studio o formazione consente, infatti, l'esercizio di attività lavorative subordinate per un massimo di 20 ore settimanali. Tale limite non è derogabile.

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, nella nota n. 1074 del 24 maggio 2022, interviene riguardo la posizione di studenti extracomunitari i quali, a seguito d'ingresso nel territorio nazionale per motivi di studio, intendano svolgere attività lavorativa avvalendosi della facoltà riconosciuta dall'art. 14, comma 4, D.P.R. n. 394/1999.

In questo caso il permesso di soggiorno per motivi di studio o formazione consente, per il periodo di validità dello stesso, l'esercizio di attività lavorative subordinate per un tempo non superiore a 20 ore settimanali, fermo restando il limite annuale di 1.040 ore.

Superamento del limite orario di lavoro

Lo **studente straniero** non può modulare lo svolgimento dell'attività lavorativa in modo tale da superare il limite delle 20 ore settimanali per un limitato periodo di tempo (ad es. in estate, periodo durante il quale i corsi universitari e/o didattici sono in genere sospesi), pur nel rispetto del limite annuale delle 1.040 ore.

Ragioni del limite

La disciplina di riferimento, infatti, nello stabilire la facoltà di svolgimento di una attività lavorativa da parte del titolare di un **permesso di soggiorno per motivi di studio** o formazione entro il limite di 20 ore settimanali e di complessive 1.040 ore annuali, ha l'obiettivo di consentire allo studente straniero di potersi mantenere agli studi, che è obiettivo prevalente rispetto a quella lavorativa. Ne consegue la necessità di interpretare la disposizione in senso restrittivo.

Per tale motivo è consentito, con il permesso di soggiorno di cui si tratta, soltanto lo svolgimento di un'attività lavorativa part-time con limiti temporali ben definiti senza che siano quindi conformi alla normativa in questione contratti che prevedano, pur restando al di sotto del limite annuale delle 1.040 ore, un'articolazione oraria settimanale superiore alle 20 ore.

Conclusione

L'Ispettorato conclude dunque che, qualora il titolare del permesso per motivi di studio intenda lavorare per un numero di ore superiore ai limiti anzidetti, è tenuto a richiedere, prima della sua scadenza, la conversione

dello stesso in permesso per **motivi di lavoro**.

A cura della redazione

Riferimenti normativi

INL, nota 24/05/2022, n. 1074

Finanziamenti

La novità in-grafica

Crediti d'imposta energia e gas per le imprese: come utilizzarli - Infografica

di Giovanna Greco - Dottore Commercialista in Vasto

Il decreto Aiuti ha aumentato i crediti di imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica (anche autoprodotta) e gas naturale. Passa dal 20% al 25% quello concesso alle imprese l'acquisto di gas, dal 20% al 25% quello ad hoc per le gasivore e dal 12% al 15% quello per la spesa in elettricità delle imprese non energivore. Inoltre, viene esteso alle spese sostenute nel primo trimestre 2022 il contributo straordinario in favore delle imprese a forte consumo di gas, attualmente concesso solo per i costi del secondo trimestre dell'anno. Un grafico per orientarsi.

Il decreto Aiuti ha aumentato i crediti di imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica (anche autoprodotta) e gas naturale a favore delle imprese per acquisto di energia elettrica e gas naturale. Il decreto Aiuti, infatti, potenzia i crediti d'imposta concessi per arginare il caro bollette: passa dal 20% al 25% quello concesso alle imprese l'acquisto di gas, dal 20% al 25% quello ad hoc per le gasivore e dal 12% al 15% quello per la spesa in elettricità delle imprese non energivore. Inoltre, viene esteso alle spese sostenute nel primo trimestre 2022 il contributo straordinario in favore delle imprese a forte consumo di gas, attualmente concesso solo per i costi del secondo trimestre dell'anno, ma con un tax credit in versione "light" nella misura del 10%.

Leggi anche [Decreto Aiuti: la mappa delle novità per imprese e professionisti](#)

Requisiti per la concessione dell'agevolazione

L'agevolazione è concessa solo qualora il **prezzo di riferimento del gas naturale**, calcolato come media, riferita al **primo trimestre 2022**, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME) abbia subito, per l'impresa avente i requisiti, un **incremento superiore al 30%** del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno **2019**. Contestualmente il decreto prevede la concessione di un credito d'imposta in versione ridotta al **10%** per le imprese gasivore relativamente alle spese sostenute nel **primo trimestre 2022** e sempre a patto che si rispetti il medesimo requisito dell'incremento del 30% del prezzo medio riferito allo stesso trimestre dell'anno 2019.

Inoltre, viene innalzata al **25%** anche la misura del **credito d'imposta** per le imprese diverse da quelle a forte consumo di gas (di cui all'art. 4, D.L. n. 21/2022). Ovviamente tale percentuale va applicata alla spesa sostenuta per l'acquisto di gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici di-

versi dagli usi termoelettrici. In buona sostanza, il bonus scatta solo qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento per il richiedente superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Infine, **aumenta** di 3 punti percentuale, dal 12% al **15%** il **credito d'imposta** disciplinato all'art. 3, D.L. n. 21/2022 e concesso alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse dalle energivore. Il menzionato 15% si applica alla spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022 qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

In sintesi

In particolare, riassumendo, rispetto alle disposizioni del D.L. n. 17/2022 (convertito in legge n. 34/2022) e del D.L. n. 21/2022, e con riferimento ai consumi del II trimestre 2022, si prevede quanto segue:

- per le imprese **energivore** la percentuale è stata **innalzata al 25%**;
- per le imprese **non energivore** la percentuale è stata **innalzata al 15%**;
- per le imprese **gasivore** la percentuale è stata **innalzata al 25%** ed **estesa** anche ai consumi del **I trimestre 2022**, per i quali la percentuale è fissata al **10%**;
- per le imprese **non gasivore** la percentuale è stata **innalzata al 25%**.

Utilizzo del credito imposta

Il credito d'imposta, utilizzabile **esclusivamente** in

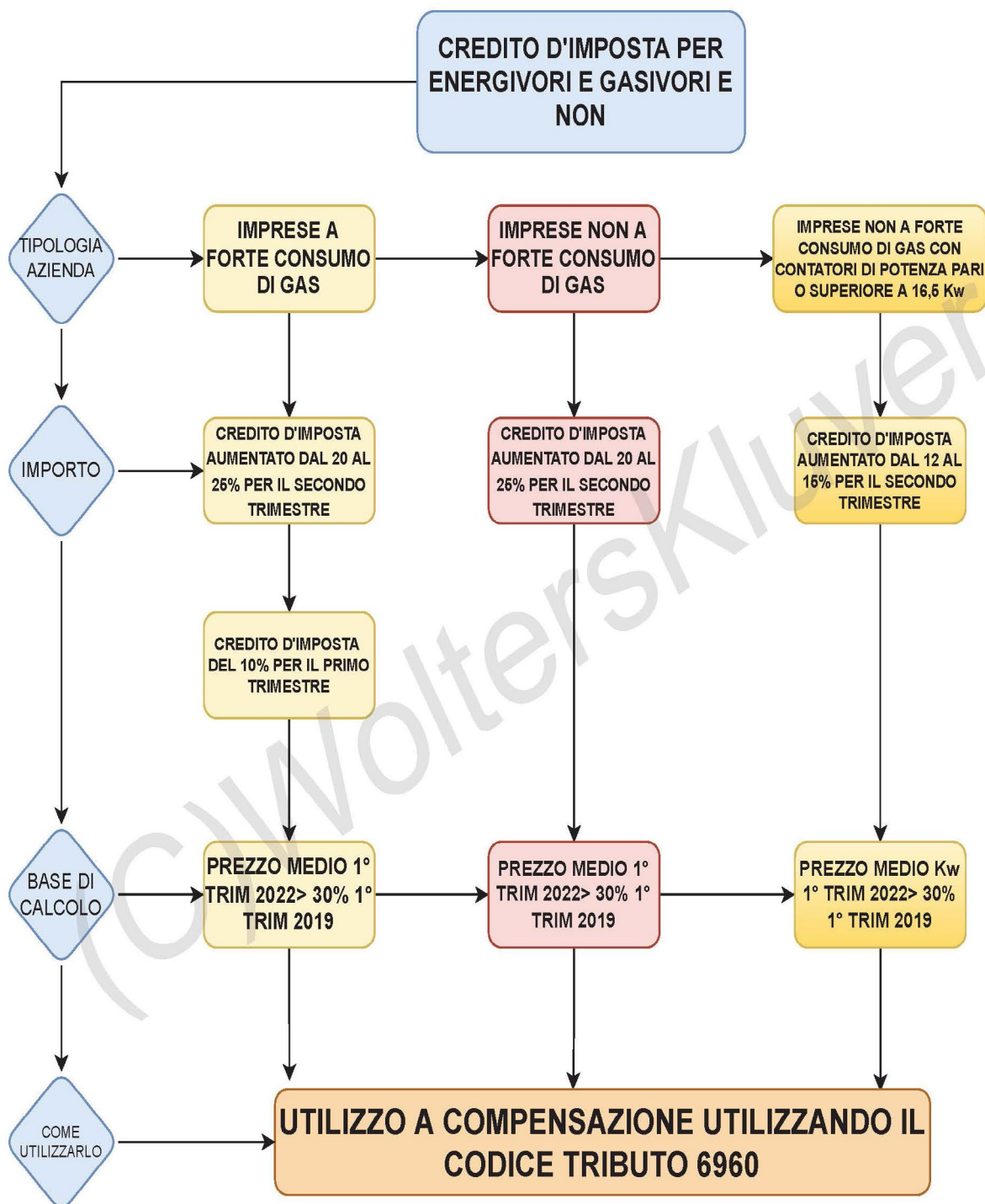
compensazione, non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap ed è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

Per poter accedere all'agevolazione è necessario che la **media dei costi per KWh** della componente energia elettrica relativi all'**ultimo trimestre 2021**, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, sia **superiore del 30%** rispetto alla media di quelli relativi all'**ultimo trimestre del 2019**. Quindi, solo le imprese che soddisfano tale requisito hanno diritto al credito

Il **codice tributo** da utilizzare per usufruire del credito d'imposta è "**6960**" denominato "credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2022) - art. 15 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4".

Tale codice dovrà essere inserito nel **modello F24** nella "**sezione erario**", in corrispondenza delle somme indicate nella **colonna** "importi a credito compensati" **oppure**, nei casi in cui l'esercente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella **colonna** "importi a debito versati".

Per utilizzare il credito in compensazione, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.



Impresa

Conversione del decreto Energia

Golden power: si applica anche ai rapporti e ai beni oggetto di concessione

di Claudio Bovino - Avvocato in Milano

La legge di conversione del decreto Energia ha ulteriormente modificato la disciplina del golden power rispetto a quanto disposto nel decreto legge. Tra le novità introdotte la disposizione secondo la quale la costituzione di imprese il cui oggetto sociale ricomprende lo svolgimento di attività di rilevanza strategica ovvero che detengono attivi di rilevanza strategica per il sistema di difesa e sicurezza nazionale venga notificata alla Presidenza del Consiglio dei ministri. Seguono la ridefinizione dei poteri speciali in materia di energia, trasporti, comunicazioni e ulteriori attivi strategici e una nuova definizione di "soggetti esterni all'Unione europea".

La crisi economica e umanitaria in Ucraina ha spinto a prevedere un ulteriore restyling della disciplina del Golden Power inserendo apposite modifiche in occasione della conversione in legge del decreto Energia (D.L. n. 21/2022, convertito nella legge n. 51/2022).

Negli articoli da 24 a 28 del nuovo testo, viene adesso specificato che i beni e i rapporti di rilevanza strategica per l'interesse nazionale nei settori dell'**energia**, dei **trasporti** e delle **comunicazioni** debbano essere individuati anche fra quelli oggetto di **concessioni**, comunque affidate, incluse le concessioni di grande **derivazione idroelettrica**.

Viene altresì spiegato cosa debba intendersi "per **soggetto esterno** all'Unione europea" includendo nella nozione sia le persone fisiche che non hanno la cittadinanza di uno Stato membro, pur essendo residenti in uno di essi, sia le persone giuridiche che da tali persone fisiche sono direttamente o indirettamente controllate, pur avendo stabilito la propria attività in Europa. Previsto il **nuovo obbligo di notifica** alla Presidenza del Consiglio dei ministri per la costituzione di un'impresa che svolge attività ovvero detiene uno o più degli attivi strategici nei settori dell'energia, dei trasporti, delle comunicazioni e degli ulteriori attivi strategici, qualora uno o più soci, qualificabili come soggetti esterni all'Unione europea, detengano una **quota dei diritti di voto** o del **capitale** almeno pari al **10%**. Spetterà a un DPCM l'individuazione di meccanismi di raccordo tra obbligo di notifica e procedure di gara e le misure di semplificazione delle modalità di notifica, dei termini e delle procedure relative all'istruttoria dei procedimenti rientranti nell'ambito di applicazione del Golden Power nel caso di affidamento di concessioni, anche di competenza regionale.

All'evolversi degli scenari internazionali, prima il Covid e adesso la guerra Russia-Ucraina, diventa sempre rilevante rendere adeguata ed efficace la disciplina del Golden power statale, cioè la disciplina del complesso

dei poteri esercitabili del Governo per salvaguardare le imprese italiane operanti in settori reputati strategici e di interesse nazionale. Il Governo ha deciso che fosse necessario porvi ancora una volta mano introducendo delle nuove apposite disposizioni nel testo originario del volto ad assicurare una risposta alle problematiche economiche ed umanitarie derivanti dalla crisi ucraina. Le nuove norme sono entrate in vigore il 21 maggio 2022.

Leggi anche Golden power: le misure per difendere le imprese italiane nei settori strategici

Nuova disciplina del Golden Power

In generale, il D.L. n. 21/2022 con l'intero Titolo IV, intitolato per l'appunto "Rafforzamento presidi a tutela delle imprese nazionali" (articoli da 24 a 28) ridefinisce il Golden Power in materia di difesa e sicurezza nazionale, precisando innanzitutto la portata generale del potere di veto, che può adesso essere esercitato con riferimento a tutte le delibere, atti od operazioni che abbiano per effetto modifiche della titolarità, del controllo o della disponibilità degli attivi medesimi. Poi, viene assoggettata agli obblighi di notifica anche la costituzione di imprese di rilevanza strategica per il sistema di difesa e sicurezza nazionale e ritoccata la disciplina degli obblighi di notifica per gli attivi strategici nei settori dell'energia, dei trasporti, delle comunicazioni e agli ulteriori attivi individuati con **DPCM n. 179/2020**.

Come abbiamo accennato, durante l'iter di conversione in legge, il testo si è arricchito di nuove disposizioni anche in tema di Golden Power: vediamo quali sono tali **novità**.

Difesa e sicurezza nazionale

Difesa e sicurezza nazionale, **obbligo di notifica** se l'oggetto sociale delle imprese ricomprende attività di rilevanza strategica.

L'art. 24, D.L. n. 21/2022 prevede la ridefinizione dei

poteri speciali in materia di difesa e sicurezza nazionale.

Le modifiche approvate al Senato introducono al comma 1 dell'art. 24 del D.L. n. 21/2022 la **lettera c-bis)** per effetto della quale si dispone che la costituzione di imprese il cui oggetto sociale ricomprende lo svolgimento di attività di rilevanza strategica ovvero che detengono attivi di rilevanza strategica per il sistema di difesa e sicurezza nazionale venga notificata alla Presidenza del Consiglio dei ministri secondo i termini e le norme procedurali di cui al medesimo articolo.

Poteri speciali

Ridefinizione dei poteri speciali in materia di **energia, trasporti, comunicazioni** e ulteriori attivi strategici.

L'art. 25, D.L. n. 21/2022 prevede la ridefinizione dei poteri speciali in materia di energia, trasporti, comunicazioni e ulteriori attivi strategici.

In particolare:

- il comma 1, lettera 0a) dell'art. 25, introdotto al Senato, modifica l'art. 2, comma 1, del D.L. n. 21/2012, specificando che i beni e i rapporti di rilevanza strategica per l'interesse nazionale nei settori dell'energia, dei trasporti e delle comunicazioni sono individuati anche fra quelli oggetto di **concessioni**, comunque affidate, **incluse** le **concessioni** di grande **derivazione idroelettrica**;

- la medesima modifica viene stabilita dalla lettera 0a-bis) che modifica il comma 1-ter dell'art. 2 riferito agli **ulteriori attivi strategici** da identificare con norma secondaria.

Definizione di "soggetto esterno all'Unione europea"

Altra novità introdotta al Senato è rappresentata dal comma 1, lettera c-bis) dell'art. 25, il quale sostituisce il comma 5-bis dell'art. 2 del D.L. n. 21/2012, disponendo che per "**soggetto esterno** all'Unione europea" si intende:

- a) qualsiasi persona fisica che non abbia la cittadinanza di uno Stato membro dell'Unione europea;
- b) qualsiasi persona fisica che abbia la cittadinanza di uno Stato membro dell'Ue e che non abbia la residenza, la dimora abituale, ovvero il centro di attività principale in uno Stato Ue o dello Spazio economico europeo (SEE) o che non sia comunque ivi stabilita;
- c) qualsiasi persona giuridica che non abbia la sede legale o dell'amministrazione ovvero il centro di attività principale in uno Stato UE o del SEE o che non sia comunque ivi stabilita;
- d) qualsiasi persona giuridica che abbia stabilito la sede legale o dell'amministrazione o il centro di attività principale in uno Stato UE o del SEE, o che sia co-

munque ivi stabilita, e che risulti controllata, direttamente o indirettamente, da una persona fisica o da una persona giuridica di cui alle lettere a), b) e c);

e) qualsiasi persona fisica o persona giuridica che abbia la cittadinanza di uno Stato Ue o dello SEE che abbia stabilito la residenza, la dimora abituale, la sede legale o dell'amministrazione ovvero il centro di attività principale in uno Stato Ue, o che sia comunque ivi stabilita, qualora sussistano elementi che indichino un comportamento elusivo rispetto all'applicazione della disciplina dei poteri speciali del governo recata dal D.L. n. 21/2012.

In particolare, la nuova definizione **integra** la precedente **includendo** fra i soggetti esterni all'Ue le **persone fisiche** che **non hanno la cittadinanza** di uno Stato Ue, pur essendo residenti in uno di essi, e le **persone giuridiche** che da tali persone fisiche sono **direttamente o indirettamente controllate**, pur avendo stabilito la propria attività in Europa.

Ulteriori modifiche approvate al Senato introducono all'art. 25, comma 1 la lettera d-bis) per effetto della quale si dispone che la costituzione di un'impresa che svolge attività ovvero detiene uno o più degli attivi strategici nei settori dell'energia, dei trasporti, delle comunicazioni e degli ulteriori attivi strategici individuati ai sensi del comma 1-ter è notificata alla Presidenza del Consiglio dei ministri qualora uno o più soci, qualificabili come "soggetti esterni all'Unione europea" ai sensi del comma 5-bis, detengano una quota dei diritti di voto o del capitale almeno pari al 10%.

Revisione dei procedimenti connessi al Golden Power

Revisione dei procedimenti connessi al Golden Power: un **DPCM** per individuare meccanismi di raccordo tra obbligo di notifica e procedure di gara.

L'articolo 26 inserisce nel D.L. n. 21/2022 il nuovo articolo 2-quater recante misure per la **revisione** dei **procedimenti** connessi all'esercizio dei poteri speciali.

Le modifiche recate dalla legge di conversione n. 51/2022 introducono il comma 2-bis del nuovo articolo 2-quater che delega a un DPCM, sentito il gruppo di coordinamento costituito ai sensi dell'articolo 3 del DPCM 6 agosto 2014, anche in deroga all'art. 17 della Legge n. 400/198, da adottare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. Ucraina bis, l'individuazione di meccanismi di raccordo tra obbligo di notifica e procedure di gara e le misure di semplificazione delle modalità di notifica, dei termini e delle procedure relative all'istruttoria dei procedimenti rientranti nell'ambito di applicazione dei

poteri speciali nel caso di affidamento di concessioni, anche di competenza regionale.

Potenziamento della capacità amministrativa

Potenziamento della capacità amministrativa della Presidenza del Consiglio dei ministri.

L'articolo 27 prevede misure di potenziamento della capacità amministrativa della Presidenza del Consiglio dei ministri in relazione all'attività connessa all'esercizio dei poteri speciali.

Nessuna modifica rispetto al testo originario del DL.

Piano annuale sul 5G

L'articolo 28 prevede la **ridefinizione** del Golden Power in materia di **comunicazione elettronica** a banda larga basati sulla tecnologia di quinta generazione (5G) e cloud, sostituendo e riformulando completamente l'art. 1-bis del D.L. n. 21/2012.

L'art. 1-bis del D.L. n. 21/2012 era stato introdotto dal D.L. n. 22/2019, rivisto dal D.L. n. 105/2019, e adesso interamente sostituito dall'articolo 28, comma 1, del decreto Energia.

Se gran parte del testo licenziato originariamente con il D.L. n. 21/2022 rimane immutato, nell'iter di conversione è stata introdotta una modifica di un certo rilievo.

Sotto tale profilo, è stato previsto l'**obbligo di notifica** alla Presidenza del Consiglio dei ministri di un "piano annuale da parte delle imprese" che, anche attraverso contratti o accordi, intendano acquisire, a qualsiasi titolo, beni o servizi relativi alla progettazione, alla realizzazione, alla manutenzione e alla gestione dei servizi di comunicazione elettronica a banda larga basati sulla tecnologia 5G e delle ulteriori attività e tecnologie rilevanti ai fini della sicurezza cibernetica ("attività rilevanti"), ovvero componenti ad alta intensità tecnologica funzionali alla predetta realizzazione o gestione.

Orbene, con le modifiche introdotte in Senato durante l'iter di conversione in legge, è stato integrato il contenuto del piano specificando che nello stesso debba essere inclusa l'informativa completa sui contratti o sugli accordi relativi ai servizi di comunicazione elettronica a banda larga basati sulla tecnologia 5G già autorizzati, in relazione ai quali resta ferma l'efficacia dei provvedimenti autorizzativi già adottati.

Impresa

Da Accademia Romana di Ragioneria

ETS: le principali novità riguardanti la normativa

L'accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 7/2022 avente ad oggetto "Gli enti del Terzo settore: costituzione, organi sociali, il bilancio, le scritture contabili e il Registro Unico del Terzo Settore" allo scopo di mettere in evidenza le principali novità riguardanti la normativa degli enti del Terzo settore, la quale, nel corso del tempo, è stata oggetto di modifiche e interpretazione da parte dei soggetti interessati. Il RUNTS è una piattaforma telematica e pubblica che contiene i dati e i bilanci di tutte le organizzazioni del privato sociale interessate a fruire dei regimi fiscali agevolati e a partecipare alla ripartizione del cinque per mille dell'IRPEF destinato al cosiddetto "volontariato".

L'accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 7/2022 avente ad oggetto "**Gli enti del Terzo settore: costituzione, organi sociali, il bilancio, le scritture contabili e il Registro Unico del Terzo Settore**" allo scopo di mettere in evidenza le principali novità riguardanti la normativa degli enti del Terzo settore, la quale, nel corso del tempo, è stata oggetto di modifiche e interpretazione da parte dei soggetti interessati.

Il legislatore è intervenuto con una "**Riforma del Terzo settore**" con Legge Delega 6 giugno 2016, n. 106 che ne ha definito i confini e le regole di funzionamento. Successivamente, nell'anno 2017, con il D. Lgs. n. 117/2017 "**Codice del Terzo settore**" ha stabilito le principali regole che disciplinano gli enti del Terzo settore e, più precisamente:

- le finalità e l'oggetto;
- l'elenco delle attività di interesse generale;
- le modalità di svolgimento delle attività diverse;
- le modalità di tenuta delle scritture contabili e di redazione del bilancio di esercizio;
- le modalità di iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Il D. Lgs. n. 105/2018 ha apportato modifiche e integrazioni al D. Lgs. n. 117/2017, in particolare dal punto di vista fiscale.

La Nota operativa esamina quindi tali normative e indica anche la procedura di redazione e approvazione dei nuovi schemi dei bilanci 2021 introdotti dal D.M. 39 del 5 marzo 2020 (pubblicato nella G.U. 102 del 18 aprile 2020), in applicazione della previsione contenuta nell'articolo 13, comma 2, D. Lgs. n. 117/2017 "Co-

dice del Terzo settore".

Costituzione e acquisizione della personalità giuridica degli ETS

Le modalità di costituzione degli enti del Terzo settore variano in base alle caratteristiche previste dal Codice civile a seconda che l'ente assume la **forma giuridica** di: associazione, fondazione o società commerciale e alla presenza o meno della personalità giuridica privata (obbligatoria per le fondazioni, Libro 1 del Codice civile) e società commerciali (Libro V del Codice civile).

La Costituzione deve avvenire con la **redazione dell'atto costitutivo e dello statuto avanti a un Notaio**, e nel quale devono essere indicati i primi organi sociali. Deve essere richiesto il **codice fiscale** all'Agenzia delle Entrate e, successivamente, si procede alla registrazione dell'atto all'Ufficio del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) competente per territorio.

La nota operativa precisa che, con particolare riferimento alla **natura** di "Ente del Terzo Settore", l'atto costitutivo deve, tra l'altro, indicare:

- a) nella denominazione sociale l'acronimo "ETS" o la locuzione "ente del terzo settore". Però è da precisare che l'acronimo ETS può essere utilizzato solo dopo l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS);
- b) l'**assenza di scopo di lucro** e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite;
- c) l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale;
- d) i requisiti per l'ammissione di nuovi associati e la relativa procedura;
- e) la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori;
- f) la nomina del soggetto incaricato della revisione legale di conti (quando previsto).

Inoltre, la Nota Operativa evidenzia che per l'**acquisizione della personalità giuridica** tramite l'iscrizione al RUNTS, la procedura da seguire è la seguente:

- a) occorre depositare presso un Notaio l'atto costitutivo dell'associazione o della fondazione, il quale verifica la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, incluso il rispetto delle norme specifiche del Terzo settore e il patrimonio minimo necessario per acquisire la personalità giuridica;
- b) il Notaio, verificata la sussistenza di tutti i requisiti per l'iscrizione al Registro, deposita l'atto costitutivo presso l'Ufficio competente del RUNTS con contestuale richiesta di iscrizione dell'ente;
- c) l'Ufficio del RUNTS, verificata la formale regolarità della documentazione, iscrive l'ente nel Registro

stesso, dove è specificato il possesso della personalità giuridica.

Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)

Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) è previsto dal D. Lgs. n. 117/2017 nell'art. 45. Esso viene gestito su **base territoriale** e con modalità informatiche in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma ed è reso accessibile a tutti gli interessati.

Il RUNTS è telematico e pubblico. E' in sostanza una piattaforma che contiene i dati e i bilanci di tutte le organizzazioni del privato sociale interessate a fruire dei regimi fiscali agevolati e a partecipare alla ripartizione del cinque per mille dell'IRPEF destinato al cosiddetto "volontariato".

La piattaforma consente di gestire in modalità telematica l'intero flusso del processo ovvero: di iscrizione; di modifica; di deposito degli atti e della revisione; della cancellazione degli enti.

Per l'iscrizione viene fatta una distinzione tra ETS "non riconosciuti" e ETS "riconosciuti".

Per gli enti "non riconosciuti", cioè di quegli enti che non hanno la personalità giuridica e non intendono ottenerla, la presentazione della domanda viene effettuata dal legale rappresentante dell'ente, oppure su delega di quest'ultimo, dal rappresentante legale della rete associativa cui l'ente aderisce.

Per gli ETS "riconosciuti", cioè di quelli in possesso della personalità giuridica, la presentazione dell'istanza è di esclusiva competenza del Notaio al quale inoltre compete antecedentemente alla presentazione dell'istanza, la verifica circa "la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, ed in particolare dalle disposizioni del Codice con riferimento alla sua natura di ente del Terzo settore". Tra le verifiche che il Notaio deve effettuare sono quelle del controllo che, sia l'atto costitutivo che lo statuto siano **conformi** tanto alle disposizioni applicabili alla generalità degli enti del Terzo settore, quanto a quelle recate dalla disciplina particolare applicabile alla specifica qualificazione che l'ente intende conseguire.

L'iscrizione al RUNTS **non è obbligatoria** ma è facoltativa; però è da precisare che l'iscrizione dovrà essere valutata caso per caso in quanto può comportare una serie di vantaggi ma anche degli svantaggi.

Tra gli **svantaggi** la Nota operativa evidenzia la necessità di procedere ad adeguare l'atto costitutivo e lo statuto alle norme del Codice del Terzo settore o a quelle dell'impresa sociale ed effettuare i pagamenti e gli adempimenti legati alla redazione e al deposito del bi-

lancio presso il RUNTS. Inoltre, se l'associazione è stata costituita con atto costitutivo e statuto redatti con la forma di scrittura privata registrata, anche le successive modifiche dovranno recare tale forma, quindi, dovranno essere registrate presso l'Agenzia delle Entrate.

Infine, ai fini dell'iscrizione al RUNTS, dovrà redigere un bilancio in conformità a quanto disposto dal Codice del Terzo settore nell'art. 13 "Scritture contabili e bilancio" e depositarlo presso il RUNTS.

Gli enti che si iscrivono al RUNTS sono tenuti al rispetto di vari obblighi di natura civilistica riguardanti: la democrazia interna, la trasparenza nei bilanci, i rapporti di lavoro e i relativi stipendi, l'assicurazione dei volontari, la destinazione degli eventuali utili.

Bilancio e contabilità

Le linee guida di Assirevi

Passività con covenants: procedure per le società di revisione

di Giacomo Ramenghi - Partner Studio Gnudi e Associati

Assirevi ha pubblicato il documento di ricerca n. 245 relativo alle procedure richieste dalla società sulla comunicazione di specifici obblighi previsti nei contratti di finanziamento ("financial covenants"). L'obiettivo del documento è quello definire le linee guida per l'esecuzione, da parte della società di revisione, delle procedure richieste per la verifica di specifici argomenti disciplinati dai contratti di finanziamento, in accordo con il principio ISRS 440 (Revised) "Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures", emanato dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) nell'aprile 2020.

Con il termine "**covenants**", in generale, si fa riferimento agli **accordi di natura commerciale o finanziaria** che intercorrono fra un'**impresa** e il **finanziatore**, contenenti clausole contrattuali vincolanti per l'impresa.

In particolare, gli accordi di finanziamento, al fine di verificarne la conformità con le misure stabilite nei contratti, possono in taluni casi:

- stabilire specifici adempimenti in capo al mutuatario quali, ad esempio, un limite al valore delle acquisizioni e/o delle cessioni di attività fisse e/o partecipazioni; ovvero il divieto all'assunzione di nuovi finanziamenti e/o alla stipula di contratti di leasing, oppure

- prevedere la periodica rilevazione di determinati parametri ed indicatori di performance aziendale quali, ad esempio, la posizione finanziaria netta, il rapporto tra indebitamento e patrimonio netto, ovvero ancora il rapporto tra Ebitda e indebitamento, desumibili dal bilancio d'esercizio e/o consolidato.

Tali **obblighi contrattuali**, per le finalità del documento di ricerca qui in commento, vengono definiti "**financial covenants**".

Il **mancato adempimento** di tali covenants può determinare **effetti sul bilancio**, come sottolinea Assirevi. Potrebbe, infatti, verificarsi una decadenza dal beneficio del termine nei contratti di finanziamento e, conseguentemente, una riclassificazione dei debiti nell'ambito delle passività a breve. Potrebbero, inoltre, esserci effetti anche sull'appropriato utilizzo da parte della direzione aziendale, del presupposto della continuità nella redazione del bilancio.

Inoltre, nel documento di ricerca n. 245, Assirevi ricorda che i financial covenants rappresentano la necessaria informativa per gli utilizzatori del bilancio, fornendo un quadro "segnalatico" della situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa e dei vincoli gestionali imposti dai contratti di finanziamento. In ragione di ciò, tali dati potrebbero essere oggetto di informativa al pubblico tramite la divulgazione della

rendicontazione periodica (essendo, in tal caso, parte dell'informativa inclusa nelle note esplicative al bilancio) oppure essere contenuti in un documento separato predisposto per finalità informative del soggetto finanziatore.

Si ricorda in proposito che il **principio contabile OIC 19** al paragrafo 24 prevede che "nel caso in cui la società violi una clausola contrattuale prevista per un debito a lungo termine entro la data di riferimento del bilancio, con la conseguenza che il debito diventa immediatamente esigibile, essa classifica il debito come esigibile entro l'esercizio, a meno che tra la data di chiusura dell'esercizio e prima della data di formazione del bilancio, non intervengano nuovi accordi contrattuali che legittimano la classificazione come debiti a lungo termine. Se rilevante, tale evento è illustrato nella nota integrativa secondo quanto previsto dall'OIC 29 per i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

Per prassi comune, i contratti di finanziamento, richiedono che il revisore contabile della società finanziata e, in taluni casi, anche dell'eventuale soggetto garante, svolga la verifica del calcolo dei financial covenants. Nella prassi prevalente, per lo svolgimento di procedure sul calcolo dei financial covenants si fa riferimento all'ISRS 4400 (Revised). In queste circostanze il revisore, in conformità alle regole previste in detto principio, comunica i risultati emersi dallo svolgimento delle procedure richieste dal committente, come dettagliate nella proposta di servizi professionali. Non fornisce, invece, alcuna assurance sul semplice calcolo dei financial covenants.

Con il documento di ricerca n. 245 (che aggiorna e sostituisce il precedente documento di ricerca n. 203 dell'ottobre 2016, per tenere conto dell'entrata in vigore a partire da gennaio 2022 dello **Standard ISRS 4400 Revised**) Assirevi interviene a dettare le **linee guida** che il **revisore** deve seguire nello svolgimento di tale attività.

Per ogni eventuale aspetto non trattato nel documento in commento si fa rinvio al documento di ricerca, sempre di Assirevi, n. 179R “Procedure richieste dalla società (incarichi di agreed-upon procedures)” che ha lo scopo di definire linee guida utili in relazione ad incarichi relativi all'esecuzione di specifiche procedure (c.d., appunto, agreed-upon procedures) nonché di fornire esempi di paragrafi che possono essere inseriti nella lettera di incarico e un esempio di relazione sulle procedure richieste.

Criteri generali per la predisposizione dei dati relativi ai financial covenants

Assirevi osserva che, in linea generale, i dati **rilevanti** ai fini della comunicazione dei financial covenants e oggetto delle procedure di verifica svolte dal revisore contabile potranno essere solo quelli **desumibili dal bilancio d'esercizio** o dal **bilancio consolidato** annuale o intermedio, ossia quelli riconducibili ai dati contabili utilizzati ai fini della predisposizione del bilancio.

Ne consegue che la **verifica sul calcolo** di tali covenants può essere svolta unicamente con riferimento alla **data di chiusura di bilancio**, anche intermedio, e non all'intero esercizio chiuso a tale data.

In ogni caso, i criteri utilizzati per la formulazione dei financial covenants dovranno essere adeguatamente illustrati in apposite note esplicative.

Nel caso in cui la definizione dei financial covenants contenuta nel contratto di finanziamento non sia sufficiente ai fini della corretta formulazione dei parametri di riferimento (come, ad esempio, nel caso in cui i financial covenants siano impostati con riferimento a indicatori alternativi di performance “APMs” oppure a “non-GAAP measures” ad esempio, Ebit/Ebitda/Posizione finanziaria netta, componenti specifiche della posizione finanziaria netta, etc. senza che siano fornite indicazioni sul criterio di costruzione degli stessi) i destinatari della relazione della società di revisione dovranno preliminarmente risolvere i dubbi interpretativi e concordare per iscritto le regole contrattuali di riferimento.

Svolgimento di procedure richieste dal committente sul calcolo dei financial covenants

Lo svolgimento di procedure richieste dal committente (ovvero la società finanziata) presuppone che il revisore ottenga specifica lettera d'incarico (su questo Assirevi rimanda espressamente all'Allegato B del documento di ricerca n. 179/R che fornisce alcuni esempi), ovvero la formale accettazione di una proposta, da parte degli amministratori dello stesso committente (e del suo eventuale garante) che identifichi l'oggetto

dell'incarico e le regole contrattuali di riferimento ai fini della comunicazione al soggetto finanziatore dei parametri e degli altri indicatori previsti dal contratto di finanziamento, nonché il dettaglio delle procedure di verifica richieste dal committente.

L'Associazione precisa che, in considerazione della specificità dell'incarico, è necessario che il soggetto finanziatore (o l'eventuale differente utilizzatore della relazione del revisore quale, ad esempio, un trustee) esprima formalmente il suo **assenso** in merito alla sufficienza delle procedure.

Tale assenso, di norma da ottenere in anticipo rispetto all'emissione della relazione finale, si concretizza con la sottoscrizione da parte dello stesso finanziatore, o dell'eventuale differente utilizzatore, di una specifica lettera di acknowledgment dei termini e delle limitazioni inseriti nella lettera di incarico tra il revisore e il committente (sul punto viene espressamente richiamato l'Allegato D al citato documento di ricerca n. 179R, che fornisce un esempio di lettera di acknowledgment rilasciata da eventuali soggetti terzi che intendano ottenere copia della relazione).

La **lettera di incarico** dovrà contenere tutti i richiami alla responsabilità degli amministratori, nonché ai limiti insiti nei dati utilizzati nella formulazione dei financial covenants.

Sia la lettera di incarico sia la **lettera di acknowledgment** potranno fare riferimento alla data di chiusura del singolo periodo oggetto delle procedure richieste o a più periodi. Conseguentemente, sulla base dei descritti presupposti, il revisore nell'accettare l'incarico e nel formulare la propria relazione, dovrà fare riferimento al principio ISRS 4400R che tratta, appunto, delle verifiche richieste dal committente (agreed-upon procedures).

Nel documento in commento, Assirevi descrive anche - a titolo puramente esemplificativo - alcune procedure che potrebbero essere richieste dal committente per la verifica dei financial covenants.

La relazione della società di revisione

Nel paragrafo conclusivo del documento di ricerca, l'Associazione rinvia all'Allegato C del documento di ricerca n. 179/R per le linee guida utili alla **redazione della relazione sulle procedure** richieste.

In base alle specifiche circostanze, il revisore valuterà la necessità di precisare nella relazione di revisione che i dati finanziari oggetto delle procedure richieste sono stati desunti dal bilancio d'esercizio e/o consolidato annuale o intermedio rispettivamente assoggettato a revisione legale ovvero a revisione limitata.

Quanto al tema dell'indipendenza del revisore nello svolgimento di un incarico di “agreed upon procedu-

res”, Assirevi richiama quanto previsto dal paragrafo 7 del documento di ricerca n. 179R.

Infine, l’Associazione precisa che il revisore dovrà ottenere la **lettera di attestazione** nella quale vengano confermate la completezza e correttezza delle informazioni fornite al soggetto finanziatore e la responsabilità della Direzione della società relativamente al calcolo dei financial covenants. A tale lettera dovrà essere allegata la comunicazione sui financial covenants predisposta dalla società finanziata a beneficio del soggetto finanziatore, le modalità di calcolo di tali financial covenants, lo sviluppo dei relativi calcoli, nonché i riferimenti ai termini e alle definizioni contrattuali per l’identificazione degli elementi utilizzati per i calcoli.

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.