

VENERDÌ 27 MAGGIO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Riforma della giustizia tributaria: i laureati in economia non potranno diventare magistrati - pag. 2
- Emissione di fatture false: la confisca non può basarsi sul profitto dell'utilizzatore - pag. 4
- Bonus edilizi: termini più lunghi per il 110% e quarta cessione del credito - pag. 6

LAVORO E PREVIDENZA

- Bonus edilizi: al via l'obbligo del CCNL. Quale si applica? - pag. 19
- Responsabilità 231: colpa e ruolo delle società per gli infortuni sul lavoro - pag. 21

FINANZIAMENTI

- PNRR e incentivi alle imprese: cosa cambia con il disegno di legge delega - pag. 24

IMPRESA

- Agricoltura: quali sono gli strumenti di sostegno economico del nuovo piano di gestione dei rischi - pag. 30

BILANCIO E CONTABILITÀ

- Bilancio di sostenibilità destinato a sempre più imprese - pag. 34

IN EVIDENZA

Bonus edilizi: al via l'obbligo del CCNL. Quale si applica?

di Marcella De Trizio - Avvocato giuslavorista in Roma

Nuovi obblighi per le imprese che effettuano i lavori edili di importo superiore a 70.000 euro. A partire dal 27 maggio, per la fruizione dei bonus edilizi occorre applicare i contratti collettivi di lavoro stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale nei cantieri temporanei e mobili. In particolare, il contratto collettivo applicato deve essere indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori. Sembra tuttavia complessa l'individuazione del CCNL applicabile, anche in considerazione del fatto che sono stati sottoscritti per il settore edile numerosissimi contratti. Qual è il contratto collettivo da applicare? A chi spettano le verifiche e i controlli?

Dal 27 maggio 2022, per poter beneficiare dei **bonus fiscali edilizi** e del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro occorrerà osservare nuove formalità. Invero da tale data scatta l'**obbligo di applicazione dei contratti collettivi di lavoro** stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresen-

tative sul piano nazionale nei cantieri temporanei e mobili per poter beneficiare dei bonus citati.

Leggi anche Bonus edilizi: da quando e come si applica l'obbligo del CCNL

Contenuti dell'obbligo

In particolare, per l'accesso ai benefici occorre che:



PNRR e incentivi alle imprese: cosa cambia con il disegno di legge delega

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Il Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022 ha varato il disegno di legge delega per il riordino della normativa in materia di incentivi alle imprese. La sistematizzazione del complessivo sistema degli strumenti agevolativi dovrà portare ad una drastica riduzione delle misure e un maggiore coordinamento delle stesse. Il riassetto dovrà eliminare le duplicazioni e la sovrapposizione tra interventi indirizzati allo stesso target di riferimento. Con la riforma si punterà sulle tecnologie digitali per facilitare la piena conoscenza delle agevolazioni attivabili, in relazione anche alle caratteristiche e agli obiettivi dei potenziali beneficiari, e alle modalità di accesso. Prevista anche la pubblicazione degli avvisi in un unico canale. Quale sarà il processo di implementazione della riforma e con quali tempi?

Razionalizzare e semplificare il complessivo sistema degli **incentivi alle imprese**.

È l'obiettivo del disegno di legge delega per il riordino degli **strumenti agevolativi**, approvato dal Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022.

Il processo di revisione dovrà ave-

re come risultato finale una drastica **riduzione** delle misure e un maggiore **coordinamento** delle stesse.

La riforma andrà attuata tramite uno o più decreti legislativi, che il Governo dovrà emanare entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega.



Fisco

Cambiano i requisiti di ammissione

Riforma della giustizia tributaria: i laureati in economia non potranno diventare magistrati

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Requisito di ammissione al concorso per magistrato tributario è soltanto la laurea in giurisprudenza: così il disegno di legge di riforma della giustizia tributaria esclude dalla platea dei candidati i laureati in economia. Peraltro, la decisione delle controversie tributarie richiede conoscenze che non si esauriscono né nella cultura giuridica di base generalista maturata con la laurea in giurisprudenza, né nella padronanza delle discipline aziendalistiche ed economiche derivanti dalla laurea in economia. Una "exit strategy" potrebbe trovarsi in un più ampio utilizzo della consulenza tecnica: questo strumento processuale non solo consente di superare le ineludibili carenze conoscitive che caratterizzano ogni organo giurisdizionale, incluso quello impegnato alla risoluzione delle controversie fiscali, ma è tanto flessibile da adattarsi alle specifiche caratteristiche del caso.

Il nuovo art. 4-*bis*, D.Lgs. n. 545/1992, come modificato dal disegno di legge di riforma della giustizia tributaria approvato dal Consiglio dei Ministri del 17 maggio 2022, stabilisce che siano ammessi al concorso annuale per la nomina a magistrato tributario **esclusivamente i laureati in giurisprudenza**.

Il requisito alternativo della **laurea in economia** è previsto soltanto per i primi due bandi di concorso e limitatamente ai fini dell'accesso alla riserva di posti nella misura del 15% a favore dei giudici diversi dai giudici ordinari, amministrativi, contabili o militari, che siano presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico da almeno 6 anni e non siano titolari di trattamento pensionistico.

È stata così accolta la **proposta di matrice professionale-accademica**, formulata dalla Commissione Della Cananea, secondo cui l'accesso alla funzione giurisdizionale deve essere fondato su un pubblico concorso riservato ai laureati in giurisprudenza e - entro certi limiti quantitativi e a determinate condizioni - ai giudici tributari in servizio.

Viceversa, la proposta scartata prevedeva che il mantenimento della configurazione della magistratura tributaria come onoraria fosse in parte bilanciato dall'introduzione del requisito della laurea magistrale in giurisprudenza o in economia o al titolo di dottore di ricerca in materie giuridico-aziendali per i non appartenenti alla magistratura ordinaria, amministrativa o contabile.

Critiche all'esclusione dei laureati in economia

Alcune associazioni di categoria hanno criticato la mancata previsione della laurea in economia tra i requisiti di ammissione al concorso pubblico per la selezione dei nuovi magistrati tributari: la principale obiezione che viene mossa è fondata sul rilievo che l'organo giurisdizionale così formato non garantirebbe quelle

specifiche conoscenze in ambito economico, contabile e aziendale che sono ritenute necessarie per la gestione della materia fiscale.

L'**Associazione Magistrati Tributaristi** ha indetto uno stato di agitazione, rilevando, in particolare, "l'importanza della presenza della componente proveniente dal mondo delle professioni, in considerazione sia della natura tecnica e interdisciplinare della materia tributaria, che in assenza di un codice delle leggi tributarie", e osservando che "la pluralità delle esperienze ha garantito un elevato grado di competenza e tecnicismo, indispensabile per l'instabilità delle norme tributarie". A sua volta l'**Associazione Nazionale Commercialisti** ha denunciato "un'evidente discriminazione nei confronti di un'ampia platea di professionisti" e "una palese contraddizione con quello che dovrebbe essere un principio cardine della riforma, ovvero l'elevata professionalità e specializzazione in materia tributaria da parte dei giudici tributari", senza contare che le stesse prove concorsuali presuppongono competenze proprie della categoria dei commercialisti: secondo tale impostazione, la magistratura tributaria, distinguendosi dalle altre magistrature, "deve avere una particolare competenza delle materie trattate, stante il forte impatto sul tessuto economico nazionale".

L'organo giudicante può avvalersi di consulenti tecnici

Si è detto e ripetuto che la decisione delle controversie tributarie richiede conoscenze che non si esauriscono nella cultura giuridica di base generalista maturata con la laurea in giurisprudenza, né nella padronanza delle discipline aziendalistiche ed economiche derivanti dalla laurea in economia.

È altrettanto pacifico che i nuovi magistrati tributari dovranno maturare una **cultura specialistica** attraverso un percorso comune che il disegno di legge avvia

con una selezione mediante concorso pubblico per titoli ed esami e che auspicabilmente dovrebbe proseguire con un periodo di **tirocinio di formazione specialistica** iniziale e con un continuo **aggiornamento** durante l'intera carriera.

La **specializzazione** che questo percorso dovrebbe garantire ai nuovi magistrati tributari potrebbe tuttavia non essere sufficiente ad assicurare la piena padronanza delle caleidoscopiche sfaccettature delle controversie tributarie, specie qualora il concreto esercizio dell'attività giurisdizionale richieda particolari cognizioni tecniche.

In ipotesi di tal fatta, nel processo civile interviene la figura del **consulente tecnico**, vale a dire l'ausiliario del quale il giudice si serve quando la sua attività si svolge in un campo nel quale si richiedono specifiche competenze estranee alla sfera giuridica: infatti, in base all'art. 61 c.p.c., “**quando è necessario**” il giudice può farsi assistere da uno o più **consulenti di particolare competenza tecnica**.

Allo stesso modo, nel **processo tributario** l'art. 7, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 annovera tra i **poteri delle Commissioni Tributarie** quello di disporre d'ufficio la consulenza tecnica “quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità”: tale attività dovrà quindi avere ad oggetto elementi che esulano dalla sfera di normale conoscenza o conoscibilità del giudice, tenuto conto della sua specifica competenza.

A parere di chi scrive, un più ampio utilizzo della consulenza tecnica potrebbe rappresentare una “**exit strategy**” rispetto alle critiche oggi mosse al disegno di legge governativo: infatti tale strumento processuale non soltanto consente di superare le ineludibili carenze conoscitive che caratterizzano ogni organo giurisdizionale, incluso quello impegnato alla risoluzione delle controversie fiscali, ma è tanto **flessibile** da adattarsi nell'*an* e nel *quomodo* alle specifiche caratteristiche del caso *sub iudice*. Al contrario, la partecipazione di laureati in economia come componenti delle Commissioni Tributarie non è idonea **di per sé sola** a garantire l'apporto conoscitivo che alcune controversie tributarie possono richiedere (ad esempio quando sia necessario analizzare questioni in materia di prezzi di trasferimento infragruppo).

Fisco

La sentenza della Corte di Cassazione

Emissione di fatture false: la confisca non può basarsi sul profitto dell'utilizzatore

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

È escluso il concorso tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi successivamente le utilizza inserendole in dichiarazione, con la conseguenza che il sequestro, funzionale alla confisca obbligatoria, non può essere disposto sui beni dell'emittente, per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle medesime fatture. Il sequestro, e quindi la successiva confisca, dovrà invece essere riferito all'eventuale prezzo conseguito dall'emittente per il falso documento, intendendosi per tale il compenso pattuito o riscosso per commettere l'illecito. A confermare questo principio è la Corte di cassazione, con la sentenza n. 17447 del 4 maggio 2022.

A un imprenditore era contestato il delitto di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 perché, nella qualità di legale rappresentante di una ditta individuale, aveva emesso numerose **fatture per operazioni oggettivamente inesistenti** nei confronti di una S.r.l. Lo stesso patteggiava la pena, usufruendo dell'istituto premiale previsto dall'art. 444 c.p.p.. Il GIP contestualmente disponeva anche la **confisca** di beni mobili e immobili nella sua disponibilità, in caso di **impossibile recupero del debito tributario** dalla società che aveva **utilizzato in dichiarazione le medesime fatture** e parametrando dunque l'entità della confisca sul **risparmio di imposta conseguito dall'azienda** che aveva utilizzato quelle fatture.

L'imprenditore ricorreva per cassazione lamentando che il giudice aveva disposto la confisca nei suoi confronti, quale emittente, per il profitto corrispondente a un **illecito risparmio di imposta** in realtà **conseguito** dalla S.r.l. che aveva **ricevuto le fatture**.

In sostanza, l'eventuale profitto del reato sarebbe stato conseguito non dalla ditta individuale dell'imputato ma dalla società che avrebbe portato in dichiarazione le fatture medesime, con conseguente risparmio di imposta.

Ne conseguiva l'illegittimità della misura ablatoria, perché la stessa presupporrebbe in capo al ricorrente un profitto non conseguito; dalla semplice emissione dei documenti, infatti, non si ricaverebbero vantaggi personali o risparmio di imposta. Tantomeno era ipotizzabile il **concorso** nel reato (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000) commesso dalla società utilizzatrice in dichiarazione delle fatture, stante l'espresso divieto di concorso previsto dall'art. 9 del medesimo decreto.

La normativa

In tema di fatturazione per operazioni inesistenti, un'importante problematica affrontata dal D.Lgs. n. 74/2000 concerne i casi di **concorso di persone** nel reato tra il contribuente che emette il documento e chi

lo utilizza.

L'art. 9, a tal fine, esclude, in **deroga** al disposto dell'art. 110 c.p., la configurabilità del concorso dell'emittente nel reato di **dichiarazione fraudolenta** commesso dall'utilizzatore (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000) e, specularmente, del concorso dell'utilizzatore nel reato di **emissione** (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000).

Nei confronti dell'emittente viene esplicitata una soluzione comunque già ricavabile dai principi: essendo, infatti, l'emissione punita autonomamente e "a monte", a prescindere dal successivo comportamento dell'utilizzatore, ritenere che l'emittente possa essere chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione che di concorso in quello di dichiarazione fraudolenta avrebbe significato, in sostanza, **punirlo due volte per il medesimo fatto**, in palese contrasto col **divieto del ne bis in idem**. Per quanto riguarda, invece, l'utilizzatore, la disposizione è finalizzata ad ancorare la punibilità al momento della dichiarazione, evitando un'eventuale sanzione per il reato prodromico.

La decisione della Corte di Cassazione

Con la sentenza n. 17447 del 4 maggio 2022, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell'imprenditore, eliminando definitivamente la confisca a suo carico.

I Supremi giudici, richiamando una pronuncia delle SS.UU. della Cassazione (n. 26654/2008), ricordano che, sulla base del **principio solidaristico** che informa la disciplina del concorso del reato, la **confisca** di valore può interessare **indifferentemente ciascuno dei concorrenti** anche per l'intera entità del profitto accertato.

Tuttavia, tale principio solidaristico **non trova applicazione** nell'ipotesi di **emissione di fatture false e corrispondente utilizzo in dichiarazione**. Infatti, in base all'art. 9, D.Lgs. n. 74/2000, l'emittente non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2 e viceversa. Le due **condotte**, dunque, risultano del tutto **"autonome"** e non danno luogo a un illecito plu-

risoggettivo, che duplicherebbe la responsabilità con riguardo ad un'unica condotta illecita, con illegittimo pregiudizio per l'autore.

Ne deriva che il **sequestro non può essere disposto sui beni dell'emittente**, per il valore corrispondente al **profitto conseguito dall'utilizzatore** delle medesime fatture.

Peraltro, la determinazione del profitto del reato di emissione di false fatture deve tener conto che l'emissione stessa è funzionale all'evasione da parte di terzi e non genera un diretto vantaggio economico a favore dell'emittente in relazione al risparmio di imposta. Ne consegue che per lo stesso delitto deve farsi riferimento non tanto alla nozione di profitto, quanto a quella di **prezzo del reato**, rappresentato dal prezzo pattuito o riscosso per eseguire l'illecito. Solo in mancanza di acquisizioni processuali che consentano di determinare esattamente il prezzo del reato deve ritenersi corretto il sequestro preventivo, anche per equivalente, con riferimento a qualsiasi utilità, economicamente valutabile, immediatamente o mediamente derivante dalla commissione del reato tributario, qualora accertata.

Nel caso di specie il GIP non aveva applicato correttamente tali principi, riferendo all'imputato un profitto in realtà generato in capo all'utilizzatore e neppure accennando a un ipotetico prezzo che il ricorrente avrebbe ottenuto per l'emissione delle fatture.

Da qui l'accoglimento del ricorso e l'eliminazione della misura ablatoria disposta a carico dell'imprenditore.

Riferimenti normativi

Cassazione penale, sez. III, sentenza 04/05/2022, n. 17447

Fisco

Tra decreto Energia e decreto Aiuti

Bonus edilizi: termini più lunghi per il 110% e quarta cessione del credito

di Gianluca Stancati,
di Antonello Cozza,
di Piergiorgio Morgano,
di Giulia Spigariol,
Stefano Mazzocchetti e

Francesca Delle Monache - KPMG, Tax&Legal - Eco-Sisma Bonus Service Line

Per le unifamiliari arriva la proroga al 30 settembre 2022 del termine ultimo entro il quale è necessario raggiungere almeno il 30% dei lavori complessivi dell'intervento al fine di beneficiare del superbonus 110%: l'obiettivo del decreto Aiuti è agevolare i privati nella fruizione del 110 e concedere più tempo ai fornitori per reperire i materiali. Inoltre, con il decreto Energia prima e con il decreto Aiuti poi, cambia ancora il meccanismo della cessione del credito: è stata infatti approvata, con qualche modifica, la tanto attesa quarta cessione del credito, che dovrebbe consentire la riattivazione del flusso di compravendita dei crediti fiscali.

Prima delle modifiche, il decreto Rilancio (art. 119) - per le sole **unità unifamiliari** possedute ovvero detenute da persone fisiche - subordinava la possibilità di usufruire del **superbonus 110%** al rispetto di due termini perentori:

- il contribuente poteva beneficiare della super agevolazione 110% per le **spese sostenute fino al 31 dicembre 2022**

- purché, alla data del **30 giugno 2022**, fossero stati effettuati lavori per **almeno il 30%** dell'intervento complessivo.

Proroga superbonus 110% per unità unifamiliari

Al fine di sostenere la ripresa economica del Paese e ampliare l'arco temporale entro il quale è possibile usufruire di tale agevolazione, il Governo è intervenuto in via emergenziale con il decreto Aiuti (D.L. n. 50/2022). Sul plateau delle novità introdotte dal decreto vi è, ai sensi dell'art. 14, comma 1, lettera a), la **proroga del superbonus 110% per le unità unifamiliari**. L'intervento normativo, invocato a gran voce dalla moltitudine dei beneficiari oltreché dagli operatori del mercato, si è reso necessario per far fronte all'impatto venutosi a delineare a causa dei noti problemi di approvvigionamento dei materiali e, di certo, per le incertezze ingeneratesi sui mercati in seguito ai ripetuti mutamenti della disciplina di settore.

La novella, precisamente, prevede la proroga di uno dei due termini legislativi che il beneficiario deve rispettare per poter godere dell'agevolazione fiscale. In effetti, **fermo** restando il **termine entro il quale sostenere le spese** per interventi superbonus 110% effettuati su edifici unifamiliari (attualmente fissato al 31 dicembre 2022), il legislatore ha posticipato - dando maggior respiro ai committenti e alle imprese attive

nel settore - al **30 settembre 2022** il termine per la **realizzazione di almeno il 30% dell'intervento** complessivo (ivi inclusi i lavori non agevolati ai sensi dell'art. 119, D.L. n. 34/2020 e ss. mm. ii), prorogandola, quindi, di tre mesi, dal 30 giugno al 30 settembre 2022.

Quarta cessione del credito

Il comma 1 dell'art. 121 del decreto Rilancio, concernente la cessione dei crediti derivanti da interventi edilizi "optabili", è nuovamente oggetto di integrazioni e modifiche da parte del neo introdotto art. 14 del decreto Aiuti.

Il legislatore accantona il primo modello di "quarta cessione" e modifica il meccanismo disegnato per banche e intermediari finanziari, i quali potranno cedere liberamente i crediti di imposta legati agli interventi edilizi di cui agli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, senza necessariamente attendere i tre passaggi previsti finora. Tali soggetti potranno, infatti, procedere, per le sole **comunicazioni trasmesse dopo il 1° maggio**, a un ulteriore trasferimento rivolto necessariamente a **correntisti qualificati come clienti professionali** (si pensi, a titolo esemplificativo, ad altre banche, assicurazioni o imprese).

Ferma restando l'opzione alternativa, in luogo della fruizione diretta della detrazione da parte dei beneficiari nella propria dichiarazione dei redditi, per la cessione del credito o per lo sconto sul corrispettivo, dopo una **prima cessione** (direttamente da parte del beneficiario oppure da parte del fornitore che ha applicato lo sconto in fattura) in favore di **qualsivoglia terzo cessionario**, sono previste **due ulteriori cessioni** a favore esclusivamente dei **soggetti vigilati**.

Il legislatore, modificando ulteriormente quanto indi-

cato dal comma 1 dell'art. 121, aggiunge, per le comunicazioni (prima cessione o sconto in fattura) presentate dal 1° maggio 2022, un'ulteriore ed **ultima cessione**, effettuata dalle banche, ovvero dalle società appartenenti ad un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 TUB, a favore dei "clienti professionali privati" di cui all'art. 6, comma 2-*quinquies* TUF, che hanno stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo. Tale ulteriore cessione dovrà considerarsi, tuttavia, come ultima poiché non saranno possibili altri trasferimenti. La versione precedente relativa al meccanismo legato alla quarta cessione, così come introdotto dalla legge di conversione del D.L. n. 17/2022 (decreto Energia), prevedeva che le banche e gli istituti finanziari, esaurite le precedenti tre cessioni (una libera e due a soggetti qualificati), potessero trasferire i crediti ai propri correntisti. Tale circuito poteva risultare, tuttavia, farraginoso e avrebbe potuto creare potenziali ritardi non in linea con le esigenze della filiera.

Il decreto Aiuti, quindi, convergendo evidenti necessità del sistema, integra la norma con **due novità fondamentali** rispetto alla precedente versione:

- la prima, relativa alla cessione anticipata,
- la seconda, invece, è che gli enti creditizi non potranno più rivolgersi a qualsiasi soggetto terzo per la cessione, bensì a soggetti qualificati (tra questi, si evidenziano le banche, le imprese di investimento, gli istituti finanziari autorizzati o regolamentati, le imprese di assicurazione, gli organismi di investimento collettivo, i fondi pensione, gli agenti di cambio e le imprese che abbiano determinate caratteristiche, come un fatturato netto di almeno 40 milioni di euro).

L'obiettivo è **rimettere in moto un mercato** (quello dei crediti fiscali) che, ormai, vale oltre 40 miliardi di euro tra cessioni e sconti in fattura e che, senza nuove possibilità di sfogo, sarà di difficile gestione anche per le grandi banche.

Considerazioni conclusive: l'incognita

L'impianto normativo congegnato dal Legislatore presenta un fine più che condivisibile, ossia quello di tentare una riattivazione del mercato dei crediti fiscali. A tale scopo, basti pensare come tale cessione, tra gli altri, avrebbe l'indubbio merito di liberare i magazzini delle banche, oramai saturi di crediti vecchi, in maniera tale da consentire una, seppur fièvre, riattivazione delle compravendite di nuovi crediti fiscali.

D'altro canto, simile meccanismo non risponde alle esigenze dei soli istituti di credito, giacché, come pure precisato, la novella verrebbe incontro anche alle esigenze dei soggetti cessionari, i quali potrebbero favorevolmente valutare di acquistare stock di crediti fisca-

li dall'istituto di credito, a condizioni di certo favorevoli, in maniera tale da utilizzarli in compensazione con le imposte dovute all'erario.

Resta tuttavia un **evidente argine** che si frappone al funzionamento del meccanismo ora illustrato, rappresentato dal fatto che la quarta cessione del credito è ammessa solo per le comunicazioni della prima cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate **a partire dal 1° maggio 2022**.

A meno di clamorose smentite o modifiche normative, comunque auspicabili, ciò sembrerebbe implicare che, in ogni caso, non sarà possibile configurare la quarta cessione in relazione a tutti quei crediti che, alla data del 30 aprile, risultavano essere già a disposizione delle banche.

Tale termine normativo, se confermato, rischierebbe seriamente di **compromettere** i nobili intenti dell'impianto normativo, giacché, come è facile intuire, la **saturazione dei vari plafond** messi a disposizione delle banche è imputabile proprio a crediti "vecchi", facenti capo a comunicazioni trasmesse ben prima del 1° maggio 2022.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Attività di intermediazione valori mobiliari: quando sono esenti da IVA

Il servizio di consulenza in materia di investimenti fornito senza che sia ravvisabile alcun intervento/partecipazione del consulente/prestatore del servizio nella conclusione del contratto tra il cliente/potenziale investitore e la parte che promuove/emette i titoli non è inquadrabile come attività di negoziazione/intermediazione esente da IVA. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 299 del 26 maggio 2022, con cui ha chiarito quando può essere applicata l'esenzione da IVA per le attività di intermediazione valori mobiliari.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 299 del 26 maggio 2022 in tema di IVA e esenzione delle attività di **intermediazione valori mobiliari**.

L'art. 10, primo comma, n. 9) del DPR n. 633 del 1972 prevede il regime dell'esenzione IVA per le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 7) del medesimo art. 10, tra le quali, al n. 4, sono riconducibili le operazioni relative ad azioni, obbligazioni.

Dette disposizioni trovano corrispondenza a livello unionale nell'art. 135, paragrafo 1, lett. f) della Direttiva n. 112 del 2006 che accorda agli Stati membri la possibilità di **esentare dall'IVA** le operazioni, compresa la negoziazione, ma eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni.

L'Amministrazione finanziaria ha ribadito l'indirizzo interpretativo espresso in materia dal Comitato Consultivo dell'IVA, secondo cui un **servizio di consulenza** in materia di investimenti in titoli in cui il prestatore del servizio di consulenza non è coinvolto nella negoziazione e conclusione del contratto tra il cliente e la parte che promuove i titoli non rientra nel campo di applicazione dell'articolo 135 della direttiva IVA.

Le conclusioni cui è pervenuto il Comitato Consultivo con il Working Paper n. 849 del 22 aprile 2015 trovano fondamento nella nozione di "**attività di negoziazione**" come elaborata dai giudici comunitari, secondo cui l'attività di cui trattasi si configura come un'attività fornita da un intermediario che non occupa il posto di una parte in un contratto (relativo ad un prodotto finanziario) e la cui attività è diversa dalle prestazioni con-

trattuali tipiche fornite dalle parti di un siffatto contratto. Infatti, l'attività di negoziazione è un servizio reso ad una parte contrattuale e remunerato da quest'ultima come distinta attività di mediazione. Essa può consistere, tra l'altro, nell'indicare le occasioni in cui concludere un tale contratto, nell'entrare in contatto con l'altra parte e nel negoziare in nome e per conto del cliente i particolari delle **prestazioni reciproche**. La finalità di tale attività è quindi di fare il necessario perché due parti concludano un contratto, senza che il negoziatore abbia un proprio interesse riguardo al **contenuto del contratto**.

I termini «**negoziazione relativa a titoli**» non riguardano i servizi che si limitano a fornire informazioni su un prodotto finanziario e, eventualmente, a ricevere e ad evadere le richieste di sottoscrizione dei titoli corrispondenti, senza emetterli.

In conformità al parere fornito dal Comitato Consultivo dell'IVA, il **servizio di consulenza** in materia di investimenti fornito senza che sia ravvisabile alcun intervento/partecipazione del consulente/prestatore del servizio nella conclusione del contratto tra il cliente/potenziale investitore e la parte che promuove/emette i titoli non è inquadrabile come attività di negoziazione/intermediazione **esente da IVA** ai sensi dell'art. 135, paragrafo 1, lett. f), della Direttiva IVA 2006/112/CE. L'Agenzia delle Entrate ha ricondotto nel novero **dell'attività di intermediazione** di valori mobiliari (esentata dall'IVA) alcuni servizi, considerati nel loro complesso, erogati da un broker danese, il quale aveva assunto l'incarico di consulente finanziario nell'ambito di una transazione avente ad oggetto la cessione di azioni.

In particolare, l'attività resa dall'Advisor finanziario, pur articolandosi in una serie di prestazioni, è stata qualificata, sotto il profilo IVA, come un'unica operazione economica, la cui prestazione predominante è rappresentata **dall'attività di intermediazione** di valori mobiliari, atteso che tutti i servizi resi dal prestatore, ivi compresa la consulenza legale, contabile e fiscale svolta dal personale interno e/o affidata a terzi, sono preordinati al perseguimento dell'obiettivo unico che il cliente (committente del servizio) intende seguire, ovvero la finalizzazione dell'operazione di cessione delle azioni.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 299

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Gruppo IVA: l'analisi del requisito del vincolo finanziario

In tema di Gruppo IVA, occorre escludere la sussistenza di un vincolo finanziario tra soggetti che siano stabiliti in Italia e che siano controllati dalla medesima società estera qualora nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente si frappongano altre società stabilite all'estero. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 300 del 26 maggio 2022, con cui ha evidenziato che il riferimento all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile non consente di riconoscere rilievo ai voti esercitabili nell'assemblea di società che non siano sottoposte alle regole di funzionamento richiamate dalla succitata disposizione civilistica ai fini del riscontro del vincolo finanziario in esame.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 300 del 26 maggio 2022 riguardante l'estinzione/continuazione del Gruppo IVA ad esito di processo di riorganizzazione.

La disciplina recata dal Titolo V-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede, all'articolo 70-bis, comma 1, che i soggetti passivi stabiliti nello Stato ed esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i requisiti dei vincoli finanziario, economico e organizzativo possono divenire, esercitando apposita opzione, un autonomo e unitario soggetto passivo ai fini del tributo denominato "**Gruppo IVA**". Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 6 aprile 2018 sono state dettate disposizioni di attuazione della disciplina in tema di **Gruppo IVA**.

Il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di IVA con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dal momento di **efficacia dell'opzione** per la relativa costituzione.

L'articolo 70-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 richiede che tutti i singoli partecipanti siano stabiliti nel **territorio dello Stato**, prevedendo espressamente che non possano partecipare ad un Gruppo IVA le sedi e le stabili organizzazioni all'estero.

La condizione è conforme alla disposizione di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA che limita l'ambito territoriale di operatività del Gruppo, escludendone la

transnazionalità, al fine di garantire il rispetto della sovranità fiscale degli Stati membri dell'Unione Europea. Con specifico riguardo al requisito del **vincolo finanziario**, il comma 1 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:

-tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un **rapporto di controllo**;

-detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un **effettivo scambio di informazioni**.

Come ampiamente chiarito nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, la definizione di vincolo finanziario rimanda alla nozione generale di **controllo di diritto** fornita al primo comma, numero 1), dell'articolo 2359 c.c., che può essere esercitato sia in modo diretto che indirettamente; in base a tale disposizione, si considera controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. La citata circolare evidenzia, altresì, che in base a quanto stabilito dall'articolo 70-ter, comma 1, lettera b) del D.P.R. n. 633 del 1972, il Gruppo può essere controllato anche da un soggetto che sia stabilito non già in Italia, ma in un Paese con cui sia stato stipulato un accordo che assicura un **effettivo scambio di informazioni**.

La norma riserva, quindi, la partecipazione al Gruppo IVA ai soggetti passivi italiani tra cui esiste un **rapporto di controllo** ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, e ammette che il suddetto legame si possa realizzare anche per il tramite di **soggetti esteri**, purché stabiliti in un Paese con cui l'Italia abbia stipulato un accordo volto ad assicurare un **effettivo scambio di informazioni**.

Quanto sopra induce ad escludere la sussistenza di un **vincolo finanziario**, ai sensi dell'articolo 70 ter del D.P.R. n. 633, tra soggetti che siano stabiliti in Italia e che siano controllati dalla medesima società estera qualora nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente si frappongano altre società **stabilite all'estero**. Infatti, il riferimento all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile non consente di riconoscere rilievo ai **voti** esercitabili nell'assemblea di società che non siano sottoposte alle regole di funzionamento richiamate dalla succitata disposizione civilistica ai fini del riscontro del vincolo finanziario in esame.

Il **requisito del controllo** deve essere, quindi, verificato solo in capo alla prima società holding situata all'estero, dovendosi interpretare in tale senso il richiamo, effettuato dal legislatore nazionale, alla circostanza che il Gruppo "domestico" deve essere controllato dal medesimo soggetto, pur stabilito in un Paese diverso dall'Italia.

Ciò garantisce, peraltro, condizioni di certezza circa la verifica dell'esistenza - in capo alla **holding estera** - dei requisiti di cui all'articolo 2359 c.c. in relazione alla società partecipata italiana. In tale caso, la **controllante estera** - pur essendo esclusa dal Gruppo - costituirà, comunque, il punto di riferimento imprescindibile ai fini dell'individuazione del nuovo soggetto passivo di imposta, riguardo alla delineazione del perimetro soggettivo del Gruppo e alle vicende modificative e/o estintive dello stesso.

In seguito alla **cessazione del Gruppo** torna a vivere la soggettività passiva individuale di ciascuno dei membri del Gruppo stesso.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 300

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Adesione al regime del consolidato fiscale: quando non si realizza un indebito il vantaggio fiscale

Non può ritenersi indebito il vantaggio fiscale derivante dall'adesione al regime del consolidato fiscale ottenuta attraverso una serie di operazioni direttamente e specificamente volte ad approntare un assetto societario tale da consentire l'accesso a detto regime pur in presenza di un modello di governance paritetica (con un soggetto estraneo al perimetro di consolidamento) della società consolidata. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 301 del 26 maggio 2022, con cui ha specificato che in presenza (e al permanere) delle condizioni che legittimano l'accesso al regime del consolidato fiscale, anche il rimanere in tale regime fiscale non realizza alcun vantaggio fiscale indebito.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 301 del 26 maggio 2022 con cui ha fornito

chiarimenti in tema di **riorganizzazione societaria**.

L'eventuale risparmio d'imposta derivante dall'accesso al **consolidato fiscale nazionale** ex articoli 117 e ss. del TUIR e, in particolare, dalla compensazione inter-soggettiva dei redditi e delle perdite, non può considerarsi indebito in quanto trattasi di un vantaggio offerto dal **sistema tributario** e, quindi, non contrario ad esso.

In proposito, la definizione (rectius, l'allestimento) **dell'assetto partecipativo** più idoneo ad accedere al regime della tassazione di gruppo a livello domestico di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR non possa ritenersi autonomamente espressione di un comportamento elusivo.

Ferma restando la possibilità di sindacare la elusività delle operazioni di riorganizzazione societaria sulla base di giudizi formulati in relazione all'esame specifico del singolo caso concreto e basati sulla valutazione dell'operazione posta in essere nel suo complesso, in linea di massima operazioni che comportino una **modifica dei requisiti** previsti per l'accesso al regime del consolidato fiscale, ivi incluse quelle relative alla modifica della struttura della catena societaria al fine di realizzare situazioni di controllo rilevante ai fini del consolidamento, non possono qualificarsi automaticamente come elusive.

In proposito, va aggiunto che, nell'ambito della **disciplina antiabuso**, il legislatore ha, da un lato, introdotto una specifica disposizione volta a salvaguardare la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale e ha, dall'altro, chiarito espressamente che non possono considerarsi **abusivi** quelle operazioni che, pur ricorrendo i tre elementi identificativi l'abuso del diritto, sono giustificate da valide ragioni **extrafiscali non marginali** (anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

In linea di massima, dunque, il porre in essere operazioni volte ad approfittare di opportunità e di vantaggi (quali, e.g., la tassazione consolidata di gruppo) messi a disposizione dall'ordinamento tributario non può configurare una fattispecie di abuso del diritto, laddove il loro conseguimento non sia contrario alla ratio delle norme tributarie che li prevedono o ai principi generali dell'ordinamento tributario.

Quindi non può ritenersi indebito il **vantaggio fiscale** derivante dall'adesione al regime del consolidato fiscale ottenuta attraverso una serie di operazioni direttamente e specificamente volte ad approntare un assetto societario tale da consentire l'accesso a detto regime

pur in presenza di un modello di **governance paritetica** (con un soggetto estraneo al perimetro di consolidamento) della società consolidata.

Al pari, in presenza (e al permanere) delle condizioni che legittimano l'accesso al regime del **consolidato fiscale** (il controllo c.d. di diritto ex articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile - anche espresso dal 50% + 1 delle azioni - e il verificarsi del superamento contemporaneo della soglia del 50% della partecipazione al capitale e agli utili), anche il rimanere in tale regime fiscale (nel caso in esame, nel Consolidato ALFA) non realizza alcun **vantaggio fiscale indebito**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 301

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Piano di risanamento attestato: quando la riduzione dei debiti non costituisce sopravvenienza attiva

Nel caso di un piano attestato, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, senza considerare il limite dell'80%, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'ACE e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con le risposte a interpello n. 302 e n. 303 del 26 maggio 2022. La disposizione richiede la presenza di un piano di risanamento attestato ma non prevede limitazioni di applicazione dal punto di vista soggettivo.

Con le risposte a interpello n. 302 e n. 303 del 26 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **esenzione delle sopravvenienze attive da esdebitamento**.

L'art. 88, comma 4-ter), TUIR dispone, tra l'altro, che, nel caso di un **piano attestato** ai sensi dell'art. 67, comma 3, lettera d), R.D. n. 267/1942, pubblicato nel registro delle imprese, la **riduzione dei debiti** dell'impresa non costituisce **sopravvenienza attiva** per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'art. 84, senza considerare il limite dell'80%, la

deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati.

In proposito, si osserva che la disposizione richiede la presenza di un **piano di risanamento** attestato ma non prevede limitazioni di applicazione dal punto di vista soggettivo.

Inoltre, l'art. 88, comma 4-ter) TUIR introduce un regime di **detassazione** delle sopravvenienze derivanti dallo stralcio dei debiti in esecuzione di procedure di composizione della crisi d'impresa.

L'art. 67, comma 3, lettera d), della legge fallimentare individua, in particolare, come **non soggetti all'azione revocatoria** in caso di successivo fallimento, gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore, in quanto attuati nell'ambito di un piano attestato con funzione di riordino degli squilibri finanziari dell'impresa e di prevenzione dello stato di insolvenza. Sul piano fiscale, il legislatore è intervenuto prevedendo l'**irrilevanza fiscale** delle sopravvenienze generate dallo stralcio dei debiti, nell'ambito delle procedure di risanamento espressamente indicate, allo scopo di non aggravare lo stato di crisi e di consentire più agevolmente il ritorno in bonis dell'imprenditore.

Il beneficio fiscale è, tuttavia, limitato alla **quota di sopravvenienza attiva che residua** dopo aver scomputato le perdite di periodo e pregresse, senza considerare, per queste ultime, il limite dell'ottanta per cento, la deduzione ACE e la (eventuale) eccedenza riportabile, nonché gli interessi passivi e oneri assimilati.

Relativamente agli **effetti fiscali della prima iscrizione dei crediti**, in virtù del principio di derivazione rafforzata previsto dall'art. 83 TUIR, l'Agenzia precisa che:

- il differenziale (negativo) emerso non deve sottostare ai **limiti di deducibilità** imposti dall'art. 106 TUIR;
- eventuali componenti positivi o negativi di prima iscrizione partecipano integralmente alla determinazione del **risultato di periodo**.

Ai fini fiscali, per i soggetti che redigono il **bilancio** in base ai **principi contabili internazionali**, l'art. 83, comma 1, secondo periodo, TUIR dispone che valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 302

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 303

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Attività di engineering e procurement: quando si applica lo stesso regime IVA

Nell'ipotesi di un complesso di operazioni (attività di engineering e procurement), l'applicabilità del medesimo regime IVA a tutti gli elementi che configurano l'operazione economica è possibile solo in presenza di un'operazione complessa la cui sussistenza implica, in particolare, che le prestazioni e/o cessioni formalmente distinte, che potrebbero essere eseguite separatamente dando luogo ad una differente imposizione, non sono tra loro indipendenti. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 304 del 26 maggio 2022.

Con la risposta a interpello n. 304 del 26 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento IVA delle **operazioni complesse** rese in esecuzione di un appalto internazionale.

Al fine di stabilire se il complesso delle operazioni (attività di **engineering e procurement**) poste in essere dalla società in adempimento delle obbligazioni assunte, a seguito del perfezionamento dei contratti possano qualificarsi, ai fini IVA, come **un'unica operazione economica**, il cui trattamento è determinato dalla prestazione di servizi e/o cessione di beni predominante, oppure se le stesse devono essere trattate separatamente ed assoggettate al regime IVA proprio di ciascuna operazione, occorre evidenziare che l'art. 1, paragrafo 2, comma 2 della direttiva n. 112/2006 prevede che a ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Come si evince dall'art. 1, ai fini dell'IVA, ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi deve essere normalmente considerata **distinta e indipendente**.

In applicazione di tale principio di carattere generale, un'operazione economica, che comprenda più elementi, deve essere, quindi, considerata come costituita da diverse prestazioni e/o cessioni distinte e indipendenti che devono essere valutate separatamente dal punto di vista dell'IVA.

L'applicabilità del medesimo regime IVA a tutti gli ele-

menti che configurano l'operazione economica è possibile solo in presenza di **operazione complessa** la cui sussistenza implica, in particolare, che le prestazioni e/o cessioni formalmente distinte, che potrebbero essere eseguite separatamente dando luogo ad una differente imposizione, non sono tra loro indipendenti.

In base all'orientamento espresso dai **giudici comunitari**, tale circostanza si verifica quando:

- due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente **collegati** da formare, oggettivamente, un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;
- una o più prestazioni costituiscano la **prestazione principale**, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.

Al fine di stabilire se le prestazioni fornite costituiscano più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre, da un lato, individuare gli **elementi caratteristici** dell'operazione complessa e, dall'altro, tenere conto dell'obiettivo economico di tale operazione economica.

Gli stessi giudici comunitari, in applicazione del principio in base al quale un'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, hanno esaminato varie casistiche di fattispecie complesse, enfatizzando, ai fini della qualificazione dell'operazione, gli elementi caratteristici che contraddistinguono le predette operazioni complesse.

Le due attività di **engineering e procurement** rese dalla società, in attuazione dello specifico rapporto contrattuale intercorso con il committente estero, devono essere considerate **distinte** e indipendenti ed assoggettate ciascuna al regime IVA proprio:

- l'attività di **engineering** quale prestazione di servizio non rilevante ai fini IVA nel territorio dello Stato italiano, in quanto soggetta alle regole di cui all'art. 7-*quater*, comma 1, lettera a), D.P.R. n. 633/1972;

- l'attività di **procurement** quale cessione di beni in linea di principio classificabile, sotto il profilo IVA, come cessioni di beni all'esportazione, computabili ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto e/o importazione di beni e servizi senza imposta, a condizione che si verifichino i requisiti previsti dall'art. 8, comma 1, lettera a), D.P.R. n. 633/1972.

Quest'ultima disposizione prevede il **regime di non imponibilità** per le cessioni di beni all'esportazione cosiddette "dirette", ovvero le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedi-

zione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.

Affinché si configuri una **cessione all'esportazione "diretta"**, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera a), , rilevante ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto di beni e servizi senza addebito d'imposta, è necessario che ricorrano i seguenti **requisiti**:

- il **trasferimento della proprietà** o di altro diritto reale di godimento del bene e/o materiali tra la società ALFA e il committente estero;

- i beni devono **trovarsi in Italia** e essere trasportati dal territorio dello Stato verso un Paese extra-UE, con la consegna degli stessi fuori dal territorio doganale dell'UE; c) il trasporto e/o spedizione di beni deve essere effettuato "a cura o a nome del cedente".

Quindi le cessioni di beni e/o materiali poste in essere possono beneficiare del regime di non imponibilità previsto dalla norma recata dall'art. 8 del decreto IVA, al verificarsi di tutte le condizioni previste.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 304

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Acquisto di ramo d'azienda: regime fiscale degli utilizzi e dei rilasci di fondi per rischi

Con l'acquisto dell'azienda, il soggetto acquirente potrà iscrivere, sussistendone i relativi presupposti e sempre nel rispetto delle regole contabili, a titolo originario i fondi per rischi con piena rilevanza fiscale. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 305 del 2022. Il successivo utilizzo di tali fondi (frutto di un'autonoma valutazione dell'acquirente in sede di acquisto dell'azienda, iscritti direttamente nello stato patrimoniale) seguirà le proprie regole contabili con il conseguente riconoscimento fiscale.

Con la risposta a interpello n. 305 del 26 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di trattamento fiscale degli **utilizzi** e dei **rilasci di fondi per rischi e oneri** iscritti in sede di acquisto di un ramo d'azienda che nel tempo hanno assunto una com-

posizione mista di fondi tassati e dedotti.

Ai fini delle imposte dirette il **trasferimento d'azienda** (o di un ramo), attraverso la sua cessione a titolo oneroso, determina ordinariamente una "cesura" tra la posizione del dante causa (alienante) e quella dell'avente causa (acquirente).

A fronte della cessione, infatti, il cedente rileverà **un'eventuale plusvalenza** o minusvalenza derivante dal trasferimento degli asset facenti parte dell'azienda ceduta e l'acquirente provvederà a iscrivere i singoli asset acquisiti attraverso una propria autonoma valutazione, indipendentemente da quella effettuata dall'avente causa.

L'acquirente contabilizzerà il fair value delle attività e delle passività "identificabili" acquisite e/o assunte alla data di acquisizione e rileverà in bilancio l'eventuale differenza tra il costo dell'aggregazione (i.e. dell'acquisto del ramo d'azienda) e tale fair value.

Sotto il profilo fiscale, la cessione di un'azienda (o di un ramo di essa) è, per il cedente, un atto di realizzo dei beni che la compongono, che simmetricamente comporta il **diritto dell'acquirente** a iscrivere l'azienda acquisita al prezzo di cessione pagato, allocandolo, fermo il rispetto del criterio di ragionevolezza, fra gli asset (attivi e passivi) trasferiti e/o acquisiti ricompresi nell'azienda medesima.

Tale ricostruzione, rilevante anche per **gli IAS adopter** in deroga al principio della derivazione rafforzata ex art. 83 TUIR, prescinde dalla condotta posta in essere dal cedente (che provvederà a determinare l'eventuale plus/minusvalenza fiscale da cessione secondo le regole a lui applicabili).

Sotto il profilo fiscale, dunque, con la **cessione d'azienda** non si assiste ad alcuna forma di subentro o di successione da parte dell'acquirente nei valori e nelle posizioni fiscali del cedente, data la natura realizzativa dell'operazione.

Ciò comporta, quindi, che con l'**acquisto dell'azienda**, il soggetto acquirente potrà iscrivere - sussistendone i relativi presupposti e sempre nel rispetto delle regole contabili - a titolo originario i fondi in esame con piena rilevanza fiscale.

Il successivo utilizzo di tali fondi (frutto di una autonoma valutazione dell'acquirente in sede di acquisto dell'azienda, iscritti direttamente nello stato patrimoniale) seguirà le proprie **regole contabili** con il conseguente riconoscimento fiscale.

Anche per quanto riguarda l'**IRAP**, il fondo iscritto in sede di acquisizione del ramo d'azienda e il suo utilizzo assumeranno piena valenza ai fini della determinazione della sua base imponibile.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 305

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Superbonus per edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti da un unico proprietario solo se residenziali

Si applica il Superbonus agli edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche se gli edifici oggetto degli interventi sono residenziali nella loro interezza. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con delle risposte a interpello del 26 maggio 2022, con cui ha, tra l'altro, evidenziato che il locatario che detiene l'immobile oggetto degli interventi in forza di un contratto di locazione regolarmente registrato e che ha ottenuto il consenso del proprietario alla realizzazione dei lavori, può fruire del Superbonus, nel rispetto di tutte le condizioni, limiti e adempimenti previsti dalla normativa di riferimento.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le risposte a interpello nn. 306 e 307 del 26 maggio 2022 in tema di **Superbonus**.

Superbonus anche per edificio di un unico proprietario

Con la risposta a interpello n. 306 del 26 maggio 2022 l'Agenzia delle Entrate

Il Superbonus spetta a fronte del **sostenimento delle spese** relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (cd. **interventi "trainanti"**) nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. **interventi "trainati"**) effettuati, tra l'altro su parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia "trainanti", sia "trainati") e su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo "trainati").

Con riferimento al **profilo soggettivo** di applicazione dell'agevolazione, la legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha modificato il comma 9, lettera a), dell'articolo 119 del decreto Rilancio, inseren-

do tra i **soggetti beneficiari** del Superbonus anche le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professione, con riferimento agli interventi di cui ai commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio finalizzati al risparmio energetico o antisismici realizzati su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate e posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.

In sostanza, a seguito della modifica sopra indicata, l'agevolazione spetta anche se **gli interventi agevolabili** sono realizzati sulle parti comuni di edifici non in condominio in quanto composti da più unità immobiliari (fino a 4) di un unico proprietario o in comproprietà.

La modifica in questione riguarda, in ogni caso, gli edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti interamente (o in **comproprietà**) da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione.

Pertanto, non riguarda gli edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti interamente da soggetti diversi dalle persone fisiche quali, ad esempio, gli esercenti attività di impresa, arti o professioni o gli enti pubblici che restano esclusi dall'agevolazione.

La detrazione nella **misura del 110 per cento**, in questi casi, si applica alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2021.

Tenuto conto che la previsione di cui trattasi è inserita nel comma 9, lettera a), dell'articolo 119, ai fini dell'applicazione del Superbonus, agli edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti da un unico proprietario o in **comproprietà** da più persone fisiche, si applicano, in generale, i chiarimenti di prassi forniti relativamente agli edifici in "condominio".

In particolare, va verificato che l'edificio oggetto degli interventi sia **residenziale** nella sua interezza; pertanto, è possibile fruire del Superbonus, in presenza di ogni altro requisito, solo qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento.

Ai fini della predetta verifica, occorre fare riferimento alla superficie catastale delle unità immobiliari determinata secondo quanto previsto nell'allegato C del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, denominato "Norme tecniche per la determinazione della superficie catastale delle unità immobiliari a destinazione ordinaria".

Inoltre, in assenza di specifiche indicazioni nella norma, le **pertinenze** non vanno considerate autonomamente ai fini del computo delle **unità immobiliari**, anche se distintamente accatastate, mentre rilevano,

invece, ai fini della determinazione del **limite di spesa** ammesso al Superbonus nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni, qualora tale limite sia determinato in base al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio oggetto di interventi.

Superbonus anche per locatario

Con la risposta a interpello n. 307 del 26 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che gli interventi effettuati su una unità abitativa «**funzionalmente indipendente**» e con «uno o più accessi autonomi dall'esterno» possano essere ammessi al Superbonus, nel rispetto di ogni altra condizione prevista dalla norma, indipendentemente dalla circostanza che tale unità immobiliare sia ubicata in un **edificio escluso dall'agevolazione** in quanto, ad esempio, composto da più di 4 unità immobiliari possedute da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professioni ovvero composto da più unità immobiliari interamente di proprietà o in comproprietà di soggetti diversi da quelli elencati nel comma 9 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, tra i quali rientrano anche le società di capitale.

Ne consegue che il **locatario** che detiene l'immobile oggetto degli interventi in forza di un contratto di locazione regolarmente registrato e che ha ottenuto il **consenso** del proprietario alla realizzazione dei lavori, può fruire del Superbonus, nel rispetto di tutte le condizioni, limiti e adempimenti previsti dalla normativa di riferimento.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 306

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 307

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Contributi da parte delle PA a imprese commerciali: come comunicare i dati

L'obbligo di comunicazione dei contributi erogati da parte delle Pubbliche Amministrazioni ad imprese commerciali assoggettabili a ritenuta di acconto è in concreto assolto mediante l'inserimento dei dati nel quadro SF del modello 770 da inviare annualmente

entro il 31 ottobre di ogni anno. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 308 del 26 maggio 2022, con cui ha specificato che nel Modello 770 (Dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari) è contemplato il quadro SF, destinato ad accogliere i dati relativi ai "redditi di capitale, compensi per avviamento commerciale, contributi degli enti pubblici e privati".

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 308 del 26 maggio 2022 in tema di obbligo di comunicazione dei contributi da parte delle Pubbliche Amministrazioni.

L'articolo 20, comma 2, del d.P.R. 605 del 1973 prevede che fino a quando non sarà diversamente stabilito con decreto del Ministro per le finanze in relazione all'attivazione del sistema informativo del Ministero delle finanze, le pubbliche amministrazioni che corrispondono ad imprese commerciali contributi assoggettabili a ritenuta di acconto ai sensi del secondo comma dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale dell'impresa percipiente l'ammontare e la causale dei pagamenti fatti e l'importo delle ritenute effettuate.

La comunicazione deve essere fatta entro il 30 giugno di ciascun anno con riferimento alle somme corrisposte nell'anno precedente.

L'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce, a sua volta che, i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, quando corrispondono compensi per la perdita di avviamento in applicazione della L. 27 gennaio 1963, n. 19, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del quindici per cento, con obbligo di rivalsa, a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dal percipiente.

Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.

Nelle more dell'emanazione del decreto previsto dal citato articolo 20, l'articolo 4 del d.P.R. n. 322 del 28 luglio 1998 ha stabilito che i soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e, quindi, anche i soggetti di cui all'articolo 28 obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, nonché gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente

rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative, presentano annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (I.N.A.I.L.), relativa a tutti i percipienti, redatta in conformità ai modelli approvati con i provvedimenti.

Nel Modello 770 (Dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari) è contemplato il quadro SF, destinato ad accogliere i dati relativi ai "redditi di capitale, compensi per avviamento commerciale, contributi degli enti pubblici e privati".

In particolare, i contributi corrisposti dagli enti pubblici vanno indicati nel rigo SF4, punto 13, utilizzando il codice D: «contributi degli enti pubblici e privati e premi corrisposti dal Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo (che ha assunto in materia le competenze dell'ex ASSI e di conseguenza quelle dell'ex Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine - UNIRE) e dalla Federazione italiana sport equestri (FISE), assoggettati alla ritenuta a titolo d'acconto di cui all'art. 28, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973».

Se ne può desumere che, gli adempimenti di cui all'articolo 20, secondo comma, del DPR n. 605 del 1973, hanno trovato una compiuta regolamentazione nel DPR n. 322 del 1998, che disciplina gli obblighi dichiarativi dei sostituti d'imposta, ossia in una norma di rango primario che ben può sopperire alla mancanza del decreto del Ministro delle finanze ivi richiamato.

L'obbligo di comunicazione ex articolo 20, comma 2, del DPR n. 605 del 1973 è in concreto assolto mediante l'inserimento dei dati nel quadro SF del modello 770 da inviare annualmente entro il 31 ottobre di ogni anno.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 26/05/2022, n. 308

Fisco
Dal CNDCEC

Crisi da sovraindebitamento: nuovi chiarimenti sulla nomina del gestore

In tema di sovraindebitamento, è ammissibile la nomina di un gestore iscritto nel medesimo Albo pro-

fessionale del soggetto in stato di sovraindebitamento, purché in capo al gestore individuato dal referente ricorrano i requisiti di indipendenza previsti dalla normativa e dal Regolamento di funzionamento dell'OCC e risultanti dalla dichiarazione da lui resa al momento dell'accettazione dell'incarico. Lo ha chiarito il CNDCEC con il pronto ordini n. 118 del 26 maggio 2022.

Il CNDCEC ha pubblicato il pronto ordini n.118 del 26 maggio 2022 in tema di sovraindebitamento.

La scelta dell'OCC da adire è lasciata allo stesso debitore nel rispetto del criterio di competenza territoriale definito dal combinato disposto degli artt. 7, comma 1, e 9, comma 1 della legge n. 3/2012, ai sensi del quale la funzione di ausilio è attribuita all'OCC avente sede nel circondario del Tribunale del luogo di residenza o sede del debitore.

Ciò posto, v'è da dire che, nell'ambito della cornice normativa che regola la gestione delle procedure di sovraindebitamento, si rinvencono specifiche disposizioni dettate per escludere che si possano verificare situazioni di compromissione dell'indipendenza, della neutralità e dell'imparzialità del gestore della crisi.

L'art. 11 d.m. n. 202/2014, infatti, declina precisi obblighi del gestore della crisi e dei suoi ausiliari nello svolgimento del proprio incarico. Il gestore è tenuto all'obbligo di riservatezza su tutto quanto appreso in ragione dell'opera o del servizio; egli inoltre è tenuto a sottoscrivere per ogni affare per il quale è designato una dichiarazione di indipendenza che, prima di dare inizio alla gestione dell'affare, deve rendere nota al tribunale, secondo le modalità indicate dalla normativa. Il gestore è considerato indipendente quando:

- non è legato al debitore e a coloro che hanno interesse all'operazione di composizione o di liquidazione da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza;

- in ogni caso, è in possesso dei requisiti individuati nell'art. 2399 c.c.3 ;

- negli ultimi cinque anni, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, non ha prestato attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero non ha partecipato agli organi di amministrazione o di controllo.

Tuttavia, occorre evidenziare come il Regolamento di funzionamento dell'OCC possa recare ulteriori e più stringenti previsioni di incompatibilità, prevedendo ulteriori ipotesi in cui l'indipendenza, la neutralità e l'imparzialità del gestore possa risultare compromessa.

E' ammissibile la nomina di un gestore iscritto nel medesimo Albo professionale del soggetto in stato di so-

vra indebitamento, purché in capo al gestore individuato dal referente ricorrano i requisiti di indipendenza previsti dalla normativa e dal Regolamento di funzionamento dell'OCC e risultanti dalla dichiarazione da lui resa al momento dell'accettazione dell'incarico.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, pronto ordini 26/05/2022, n. 118

Fisco

Dal CNDCEC

Elenco esperti per la composizione negoziata della crisi d'impresa: come valutare le precedenti esperienze

In tema di formazione dell'elenco regionale degli esperti indipendenti nella composizione negoziata della crisi d'impresa, per la valutazione della comprovata esperienza del gestore della crisi incaricato della ristrutturazione dell'impresa agricola, si potrebbe altresì richiedere l'esibizione di copia di atto comprovante il deposito della domanda di accordo alla quale si richiede di allegare la relazione particolareggiata dell'organismo di composizione della crisi. Lo ha evidenziato il CNDCEC con il pronto ordini n. 102 del 26 maggio 2022.

Il CNDCEC ha pubblicato il pronto ordini n.102 del 26 maggio 2022 in tema di formazione dell'elenco regionale degli esperti indipendenti nella composizione negoziata della crisi d'impresa.

Le precedenti esperienze, valutabili ai fini dell'inclusione nell'elenco degli esperti indipendenti, devono essere maturate in occasione dell'espletamento di incarichi o prestazioni professionali assunti direttamente dal professionista.

Il CNDCEC ha quindi sottolineato come per la valutazione della comprovata esperienza del gestore della crisi incaricato della ristrutturazione dell'impresa agricola, si potrebbe altresì richiedere l'esibizione di copia di atto comprovante il deposito della domanda di accordo alla quale si richiede di allegare la relazione particolareggiata dell'organismo di composizione della crisi.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, pronto ordini 26/05/2022, n. 102

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Versamento delle tasse automobilistiche della Valle d'Aosta: soppressi i modelli di bollettino

E' stata disposta la soppressione dei modelli di bollettino utilizzati per il versamento delle tasse automobilistiche per la Valle d'Aosta sui conti correnti postali n. 9118 (Tasse automobilistiche regione Valle d'Aosta) e n. 2113 (Riversamento Tasse automobilistiche regione Valle d'Aosta). Lo ha previsto l'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 180579 del 26 maggio 2022, con cui ha ricordato che la stessa Regione provvede alla riscossione dell'intero gettito della tassa automobilistica, all'accertamento, al recupero e ai rimborsi delle tasse automobilistiche.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il provvedimento 180579 del 26 maggio 2022, riguardante la soppressione dei modelli di bollettino per il versamento, sui conti correnti postali intestati all'Agenzia delle entrate, delle tasse automobilistiche della regione Valle d'Aosta.

Il decreto legislativo 28 gennaio 2008, n. 13, recante "Norme di attuazione dello statuto speciale della regione Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste in materia di motorizzazione civile e di tasse automobilistiche.", ha trasferito alla regione autonoma Valle d'Aosta le funzioni amministrative inerenti alla motorizzazione civile.

Lo stesso decreto, al comma 4 dell'articolo 3, ha inoltre disposto che la regione provvede alla riscossione dell'intero gettito della tassa automobilistica, all'accertamento, al recupero e ai rimborsi delle tasse automobilistiche.

Il Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 9 novembre 2009, in attuazione del citato decreto legislativo n. 13 del 2008, ha disposto, al comma 4 dell'articolo 1, che la Regione provvede a riscuotere direttamente le tasse automobilistiche a decorrere dal 1° gennaio 2010.

La regione autonoma Valle d'Aosta, inoltre, con leggi regionali del 15 aprile 2008, n. 9, e del 2 marzo 2010, n. 7, ha adottato disposizioni, rispettivamente, in materia di gestione regionale delle tasse automobilistiche e

di motorizzazione civile, di sicurezza stradale e di mobilità.

Alla luce di quanto precede, considerata la piena attuazione della normativa riguardante la competenza e autonomia della regione Valle d'Aosta per la riscossione delle tasse automobilistiche, con il nuovo provvedimento è stata disposta la soppressione dei modelli di bollettino utilizzati per il versamento delle tasse in questione per la Valle d'Aosta sui conti correnti postali n. 9118 (Tasse automobilistiche regione Valle d'Aosta) e n. 2113 (Riversamento Tasse automobilistiche regione Valle d'Aosta).

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, provvedimento 26/05/2022, n. 180579

dell'Unione e della NATO, in modo da migliorare le capacità europee nel settore della difesa e della gestione delle crisi nonché di potenziare la sicurezza e la difesa dell'Unione.

A cura della Redazione

Fisco

Dal CDM

Operazioni di difesa comune dell'Unione e della NATO: modifica di IVA e dell'accisa

E' stato approvato, in esame definitivo, un decreto legislativo di attuazione della direttiva 2019/2235, del Consiglio del 16 dicembre 2019, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e la direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise per quanto riguarda gli sforzi di difesa nell'ambito dell'Unione da parte del Consiglio dei Ministri n. 80 del 26 maggio 2022. La direttiva modifica i regimi di imponibilità ed esenzione, ai fini dell'IVA e dell'accisa, di operazioni poste in essere nell'ambito degli sforzi di difesa comune dell'Unione e della NATO.

Il Consiglio dei Ministri n. 80 del 26 maggio 2022, su proposta del Presidente Mario Draghi e del Ministro dell'economia e delle finanze Daniele Franco, ha approvato, in esame definitivo, un decreto legislativo di attuazione della direttiva 2019/2235, del Consiglio del 16 dicembre 2019, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e la direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise per quanto riguarda gli sforzi di difesa nell'ambito dell'Unione.

La direttiva modifica i regimi di imponibilità ed esenzione, ai fini dell'IVA e dell'accisa, di operazioni poste in essere nell'ambito degli sforzi di difesa comune

Lavoro e previdenza

Per lavori successivi al 27 maggio

Bonus edilizi: al via l'obbligo del CCNL. Quale si applica?

di Marcella De Trizio - Avvocato giuslavorista in Roma

Nuovi obblighi per le imprese che effettuano i lavori edili di importo superiore a 70.000 euro. A partire dal 27 maggio, per la fruizione dei bonus edilizi occorre applicare i contratti collettivi di lavoro stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale nei cantieri temporanei e mobili. In particolare, il contratto collettivo applicato deve essere indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori. Sembra tuttavia complessa l'individuazione del CCNL applicabile, anche in considerazione del fatto che sono stati sottoscritti per il settore edile numerosissimi contratti. Qual è il contratto collettivo da applicare? A chi spettano le verifiche e i controlli?

Dal 27 maggio 2022, per poter beneficiare dei **bonus fiscali edilizi** e del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro occorrerà osservare nuove formalità.

Invero da tale data scatta l'**obbligo di applicazione dei contratti collettivi di lavoro** stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale nei cantieri temporanei e mobili per poter beneficiare dei bonus citati.

Leggi anche Bonus edilizi: da quando e come si applica l'obbligo del CCNL

Contenuti dell'obbligo

In particolare, per l'accesso ai benefici occorre che:

- nel **contratto di appalto** sia indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i **contratti collettivi del settore edile**, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- nelle **fatture** emesse in relazione all'esecuzione dei lavori deve essere riportato il CCNL indicato nel contratto di appalto.

La nuova previsione, inizialmente contenuta nell'art. 4 del D.L. n. 13/2022, al dichiarato fine di "assicurare una formazione adeguata in materia di salute e sicurezza, nonché di incrementare i livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro, tenuto conto degli istituti definiti in sede di contrattazione collettiva," introduceva il nuovo comma 43-bis all'art. 1 della legge di Bilancio 2022 (legge n. 234/2021).

La norma abrogata dall'art. 1, comma 2, L. n. 25/2022 (legge di conversione del D.L. n. 4/2022) con decorrenza dal 29 marzo 2022, "facendo salvi gli atti ed i provvedimenti adottati e gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del decreto-legge", è stata letteralmente traspunta, dalla citata legge di conversione nell'art. 28 quater del decreto.

Le nuove previsioni operano decorsi novanta giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 13/2022 (ov-

verosia il 26 febbraio 2022), cadenti, per l'appunto, il giorno 27 maggio 2022.

Per quali lavori edili operano i nuovi obblighi

Le nuove previsioni operano, per espresso dettato normativo, per l'esecuzione di lavori edili:

- di importo **superiore a 70.000 euro**,
- avviati **successivamente al 27 maggio 2022**,
- riportati nell'allegato X al decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81, ovvero:
- i **lavori di costruzione, manutenzione, riparazione**, demolizione, conservazione, risanamento, ristrutturazione o equipaggiamento, la trasformazione, il rinnovamento o lo smantellamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura, in cemento armato, in metallo, in legno o in altri materiali, comprese le parti strutturali delle linee elettriche e le parti strutturali degli impianti elettrici, le opere stradali, ferroviarie, idrauliche, marittime, idroelettriche e, solo per la parte che comporta lavori edili o di ingegneria civile, le opere di bonifica, di sistemazione forestale e di sterro;
- gli **scavi**, ed il montaggio e lo smontaggio di elementi prefabbricati utilizzati per la realizzazione di lavori edili o di ingegneria civile.

Per quali benefici operano le nuove disposizioni

Le nuove previsioni subordinano al rispetto degli obblighi in esame la fruizione dei seguenti benefici:

- incentivi per l'**efficienza energetica**, **sismabonus**, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici (art. 119 L. 34/2020);
- detrazione per gli interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche (art. 119 ter L. 34/2020);
- credito d'imposta per l'**adeguamento degli ambienti di lavoro** (art. 120 L. 34/2020);
- opzione per la **cessione** o per lo **sconto** in luogo delle detrazioni fiscali (art. 121 L. 34/2020);
- detrazione per l'**acquisto di mobili** finalizzati all'ar-

redo dell'immobile oggetto di ristrutturazione (art. 16, comma 2, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90);

- (art. 1 c. 12 L. 205/2017) detrazione per interventi relativi alla **sistemazione a verde** di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi; e alla realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Il contratto collettivo da applicare

I citati benefici possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81.

La previsione rende, in assenza di istruzioni operative, estremamente **complessa l'individuazione del CCNL applicabile**, anche in considerazione del fatto che sono stati sottoscritti per il settore edile numerosissimi contratti (se ne contano diverse decine!).

In sede di interrogazione parlamentare, il Ministero dell'economia e delle finanze ha fornito l'indicazione di far applicare il **contratto collettivo nazionale del subappaltatore** o di chi in cantiere esegue i lavori, benché detta indicazione non consenta di verificare se trattasi di contratti collettivi "stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale".

Adempimenti e controlli

Il contratto collettivo applicato deve essere:

- indicato nell'atto di **affidamento dei lavori**,
- e riportato nelle **fatture** emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

L'obbligo di verificare anche che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori ricade sui seguenti soggetti anche ai fini del rilascio del visto di conformità:

- gli iscritti negli albi dei **dottori commercialisti**, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei **consulenti del lavoro**;
- i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di **periti ed esperti** tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;

- i **responsabili dei CAF**.

L'**Agenzia delle Entrate**, per la verifica dell'indicazione del contratto collettivo applicato negli atti di affidamento dei lavori e nelle fatture, può avvalersi dell'**Ispettorato nazionale del lavoro**, dell'**INPS** e delle **Casse edili**.

Chi è il vero soggetto obbligato?

Il dettato letterale della norma rende a nostro avviso poco esplicita l'individuazione del soggetto obbligato ad applicare i contratti collettivi sopra dettagliati. Si legge testualmente nell'art. 43 bis:

"43-bis. (...) possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. Il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori."

L'obbligo di applicare i contratti collettivi del settore edile - siano essi industriali, dell'artigianato, o delle cooperative - e di riportarli nelle fatture emesse non può che intendersi riferito esclusivamente alle **imprese** che effettuano i **lavori edili**, mentre lo stesso non può ritenersi esteso al **general contractor**, che acquisisce l'appalto e a sua volta subappalta i lavori alle imprese esecutrici o ai soggetti che legittimamente operano senza dipendenti, come, ad esempio, gli artigiani.

Invero, il general contractor non esegue materialmente i lavori e spesso applica ai propri dipendenti contratti collettivi di altro settore.

La lettura interpretativa proposta, peraltro, appare in linea con la dichiarata finalità della norma (oggi contenuta nell'art. 28 quater del D.L. n. 4/2022), che - si ribadisce - essere quella di "assicurare una **formazione adeguata** in materia di **salute e sicurezza**, nonché incrementare i livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro, tenuto conto degli istituti definiti in sede di contrattazione collettiva".

Sarebbe sul punto auspicabile un chiarimento da parte degli Uffici, alla luce di una interpretazione teleologica della normativa, in considerazione del fatto che, ad oggi, non sono state emanate istruzioni operative, nonostante la scadenza sia davvero prossima.

Lavoro e previdenza

Dalla Corte di Cassazione

Responsabilità 231: colpa e ruolo delle società per gli infortuni sul lavoro

di Raffaele Guariniello - Già Magistrato e Presidente della Commissione Amianto del Ministero dell'Ambiente

I profili colposi ascrivibili agli amministratori di società, quali datori di lavoro tenuti al rispetto delle norme prevenzionistiche, non possono essere automaticamente addebitabili all'ente in quanto tale. E' quanto deciso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 18413 del 2022, che annulla con rinvio la condanna di una s.r.l. per l'illecito amministrativo, di cui all'art. 25-septies D.Lgs. n. 231/2001, connesso con il reato di lesione personale colposa addebitato al legale rappresentante della società per l'infortunio occorso a un dipendente. Di notevole interesse è un ulteriore rilievo critico mosso dalla Sez. IV ai magistrati di merito: quello di aver attribuito all'organismo di vigilanza compiti incardinati nel sistema di gestione della sicurezza del tutto estranei a quelli che il D.Lgs. n. 231/2001 assegna a tale organismo.

Sulle prime anche la Corte di Cassazione era caduta in errore. Basta leggere Cass. 8 luglio 2016 n. 28557. Dove la Sez. IV conferma la condanna non solo del datore di lavoro presidente del consiglio di amministrazione di una s.r.l. per il reato di lesione personale colposa in danno di un lavoratore infortunatosi a una macchina laminatrice priva di qualsiasi sistema di sicurezza, ma anche della stessa s.r.l. per l'illecito amministrativo di cui all'art. 25-septies D.Lgs. n. 231/2001 connesso al reato di lesione personale colposa.

A sua discolpa, la s.r.l. rileva che "il **modello di organizzazione** e gestione era **presente in azienda**, essendo stato depositato prima del fatto". Ma la Sez. IV replica che "la colpa di organizzazione, da intendersi in senso normativo, è fondata sul rimprovero derivante dall'inottemperanza da parte dell'ente dell'obbligo di adottare le **cautele, organizzative e gestionali**, necessarie a prevenire la commissione dei reati previsti tra quelli idonei a fondare la responsabilità del soggetto collettivo, dovendo tali accorgimenti essere consacrati in un documento che individua i rischi e delinea le misure atte a contrastarli", e che "incombe, tuttavia, sull'ente l'onere -con effetti liberatori- di dimostrare l'idoneità di tali modelli di organizzazione e gestione a prevenire reati della specie di quello verificatosi".

Solo che poi afferma che siffatto onere "non può certamente considerarsi assolto attraverso la sola circostanza dell'esistenza di tale modello, non avendo la parte chiarito se esso contemplasse l'adozione delle misure di sicurezza mancanti".

Di qui un risultato palesemente inammissibile: quello di identificare la colpa di organizzazione nella colpa addebitabile all'autore del reato. E ambigua è poi la Cass. 31 ottobre 2019 n. 44399 in un'ipotesi di condanna di una s.p.a. in rapporto a un infortunio addebitato all'amministratore delegato. La s.p.a. lamenta ap-

punto che i magistrati di merito avevano fondato "la responsabilità dell'ente su un mero errato automatismo incentrato sulla ravvisata responsabilità penale dell'amministratore delegato". Ma la Sez. IV conferma la condanna inflitta alla s.p.a. "per la mancata adozione del modello organizzativo previsto dagli artt. 6 e 7 del D.Lgs. n. 231/2001 e dall'art. 30 del D.Lgs. n. 81/2008 con particolare riguardo ai punti a) ed e) del comma 1", e, dunque, ai punti rispettivamente relativi ad "attrezzature, impianti, luoghi di lavoro, agenti chimici, fisici e biologici", e alla "informazione e formazione dei lavoratori".

Nel frattempo, però, anche la Corte Suprema si rese conto della necessità di un ripensamento. Nel caso esaminato da Cass. 28 ottobre 2019 n. 4365 (relativo all'illecito amministrativo connesso a omicidio colposo addebitato al datore di lavoro e al preposto di una s.r.l. facente parte di un'A.T.I. appaltatrice di lavori edili in danno di un lavoratore distaccato nell'ambito di un nolo a caldo), la Sez. IV annulla con rinvio la statuizione sulla **responsabilità amministrativa dell'ente**, in quanto risulta del tutto omessa nelle sentenze di merito la valutazione sul **contenuto** e sulla **idoneità del modello organizzativo**, rinvenendosi soltanto considerazioni circa il P.O.S., che è cosa diversa, con la conseguenza che i giudici di merito hanno svolto l'**equazione 'responsabilità penale della persona fisica datore di lavoro/preposto=responsabilità amministrativa dell'ente'**.

E successivamente Cass. 29 gennaio 2020 n. 3731 nota che "non vi è stata, in realtà, specifica deduzione difensiva relativa al modello organizzativo e di gestione ex artt. 6 del D.Lgs. n. 231/2001 e 30 del D.Lgs. n. 81/2008, avendo, a ben vedere, la difesa incentrato tutte le proprie argomentazioni sulla efficacia nel caso di specie del documento di valutazione del rischio

(DVR), che è cosa diversa dal richiamato modello organizzativo”.

La sentenza n. 18413 del 2022

Ben a ragione, dunque, la Cass. 10 maggio 2022 n. 18413 annulla con rinvio la condanna di una s.r.l. per l'**illecito amministrativo** di cui all'art. 25-septies D.Lgs. n. 231/2001 connesso con il **reato di lesione personale** colposa addebitato al legale rappresentante della società per l'infortunio occorso a una dipendente ferita alla mano sinistra durante una operazione di rad-drizzamento di un cartone che non scorreva correttamente nella macchina piegatrice e incollatrice in uso, sprovvista di un dispositivo di spegnimento automatico in caso di tocco delle lamiere.

La Sez. IV ravvisa un percorso argomentativo carente e contraddittorio in punto di **responsabilità dell'ente**, per certi versi sovrapponendo e confondendo i profili di responsabilità da reato degli amministratori/datori di lavoro ai profili di responsabilità da illecito amministrativo della società. Sottolinea che i magistrati di merito addebitano alla società la mancanza del dispositivo di spegnimento automatico del macchinario, la cui implementazione avrebbe impedito l'evento, e l'omessa verifica periodica dei macchinari”.

Nota che si tratta di **profili colposi** indubbiamente ascrivibili agli **amministratori della società**, quali datori di lavoro tenuti al rispetto delle norme prevenzionistiche, ma **non** per questo **automaticamente addebitabili all'ente** in quanto tale. Precisa che gli aspetti che riguardano le dotazioni di sicurezza e i controlli riguardanti il macchinario specifico sul quale si è verificato l'infortunio, attengono essenzialmente a profili di responsabilità del soggetto datore di lavoro, e, quindi, a profili colposi degli amministratori della società cui è stato addebitato il reato, in relazione alla riscontrata violazione della normativa per tutela della sicurezza sul lavoro, e che “ali profili, di per sé, nulla hanno a che vedere con l'elemento ‘colpa di organizzazione’, che caratterizza la tipicità dell'illecito amministrativo imputabile all'ente.

Di notevole interesse è un **ulteriore rilievo critico** mosso dalla Sez. IV ai magistrati di merito: quello di aver attribuito all'**organismo di vigilanza** compiti incardinati nel sistema di gestione della sicurezza (dei macchinari aziendali) del tutto estranei ai compiti che l'art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001 assegna a tale organismo, e, cioè, essenzialmente ai compiti di sorvegliare e verificare regolarmente la funzionalità e l'osservanza dei modelli organizzativi richiamati dallo stesso art. 6.

Considerazioni conclusive

Trova, dunque, conferma il fatto – messo in luce

dall'accusa già all'epoca del procedimento relativo alla ThyssenKrupp- che l'ODV non ha gli obblighi e i compiti attribuiti dalle norme ai diversi soggetti operanti nel settore della sicurezza del lavoro (in particolare, datore di lavoro, dirigenti, preposti, RSPP, medico competente), ma è chiamato a vigilare sull'adempimento di tali obblighi e compiti. Nessuna sovrapposizione, dunque, ma soggetti operanti su piani distinti.

“Più che mai, dunque, attendiamo che la Corte Suprema chiarisca gli ulteriori punti ancora controversi in tema di responsabilità amministrativa delle imprese nel settore della sicurezza del lavoro, e, in particolare, chiarisca se la responsabilità delle imprese ex art. 25-septies D.Lgs. n. 231/2001 sussista, a condizione che la persona fisica, agendo per conto dell'ente, abbia violato sistematicamente le norme prevenzionistiche. Paradigmatiche le 46 pagine della sentenza della Sez. III n. 20599 del 26 maggio 2022, ove, in particolare, si afferma -in contrasto con alcune pronunce precedenti, e in accordo con altre- che “il criterio di imputazione oggettiva può sussistere anche in relazione a una trasgressione isolata dovuta ad un'iniziativa estemporanea, senza la necessità di provare la natura sistematica delle violazioni antinfortunistiche, allorché altre evidenze fattuali dimostrino il collegamento finalistico tra la violazione e l'interesse dell'ente”.

Lavoro e previdenza
Gazzetta Ufficiale

Tirocini retribuiti nella PA: ecco chi può partecipare

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale entra in vigore il decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 23 marzo 2022 con cui si stabiliscono i criteri e i requisiti per lo svolgimento delle esperienze di formazione e lavoro professionalizzanti per giovani nella pubblica amministrazione. Si tratta di tirocini retribuiti organizzati insieme alle università e retribuiti.

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri datato 23 marzo 2022 con cui vengono definite le esperienze di formazione e lavoro professionalizzanti per giovani nella pubblica amministrazione. Le amministrazioni pubbliche possono attivare specifici **progetti di formazione e lavoro** per l'acquisizione, attraverso contratti di apprendistato anche nelle more della disciplina dei rispettivi contratti collettivi nazionali di lavoro, di competenze di base e trasversali, nonché per l'orientamento professionale di **studenti universitari**.

Programma Tirocinio InPA

Per promuovere l'orientamento professionale di studenti universitari iscritti alle lauree magistrali oppure ad anni successivi al terzo delle lauree magistrali a ciclo unico e' istituito il programma «Tirocinio InPa» con lo scopo di attivare tirocini curricolari della durata di sei mesi, connessi con la stesura della tesi di laurea magistrale. Tali tirocini, con finalità formative e di orientamento professionale, si svolgono prevalentemente in presenza e prevedono il riconoscimento di **un'indennità di partecipazione**.

Possono partecipare al programma gli studenti con età inferiore a ventotto anni, iscritti a corsi di laurea magistrale con media voto non inferiore a 28/30 e in possesso del 30% dei crediti formativi universitari previsti dal ciclo di studi o iscritti a corsi di laurea magistrale a ciclo unico con media voto non inferiore a 28/30 e in possesso del 70% dei crediti formativi universitari previsti dal percorso di studi.

Il Dipartimento della funzione pubblica, in collaborazione con il formez e con la Scuola nazionale dell'amministrazione, invita le amministrazioni pubbliche ad aderire al programma inviando **i progetti formativi** contenenti anche i temi da sviluppare all'interno della tesi di laurea magistrale, previa sottoscri-

zione di specifici protocolli o convenzioni con gli Atenei. L'avviso pubblico stabilisce l'importo dell'indennità di partecipazione e disciplina inoltre le modalità di selezione dei progetti, valorizzando la pluralità delle aree scientifico-disciplinari, e le modalità di selezione dei tirocinanti attraverso il portale del reclutamento del Dipartimento della funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei ministri.

L'esito positivo del tirocinio presso l'amministrazione, con certificazione delle competenze acquisite, comporta il riconoscimento dei crediti formativi ad esso connessi e può costituire oggetto di valutazione nell'ambito di **concorsi indetti dalla stessa amministrazione**.

Soggetti ammissibili

Possono accedere al programma i cittadini italiani o di uno degli Stati membri dell'Unione europea o stranieri regolarmente soggiornanti in Italia, fino all'età di ventinove anni, in possesso di laurea magistrale o titolo equipollente, con voto di laurea non inferiore a 105/110, iscritti al portale del reclutamento del Dipartimento della funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei ministri. L'ammissione al programma e la stipula del **contratto di apprendistato** sono in ogni caso subordinate al superamento delle prove di ammissione al corso di dottorato dell'ateneo partner.

Il contratto prevede una retribuzione pari a 30.000 euro lordi annui per la durata del dottorato.

A cura della redazione

Riferimenti normativi

Presidenza del Consiglio dei Ministri, decreto 23/03/2022 (G.U. 26/05/2022, n. 122)

Finanziamenti

Dal Consiglio dei Ministri

PNRR e incentivi alle imprese: cosa cambia con il disegno di legge delega

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Il Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022 ha varato il disegno di legge delega per il riordino della normativa in materia di incentivi alle imprese. La sistematizzazione del complessivo sistema degli strumenti agevolativi dovrà portare ad una drastica riduzione delle misure e un maggiore coordinamento delle stesse. Il riassetto dovrà eliminare le duplicazioni e la sovrapposizione tra interventi indirizzati allo stesso target di riferimento. Con la riforma si punterà sulle tecnologie digitali per facilitare la piena conoscenza delle agevolazioni attivabili, in relazione anche alle caratteristiche e agli obiettivi dei potenziali beneficiari, e alle modalità di accesso. Prevista anche la pubblicazione degli avvisi in un unico canale. Quale sarà il processo di implementazione della riforma e con quali tempi?

Razionalizzare e semplificare il complessivo sistema degli **incentivi alle imprese**.

È l'obiettivo del disegno di legge delega per il riordino degli **strumenti agevolativi**, approvato dal Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022.

Il processo di revisione dovrà avere come risultato finale una drastica **riduzione** delle misure e un maggiore **coordinamento** delle stesse.

La riforma andrà attuata tramite uno o più decreti legislativi, che il Governo dovrà emanare entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega.

Situazione attuale

Il riordino degli strumenti agevolativi è stato fissato dal **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)** ed è indicato anche dalla legge di bilancio per il 2022. Attualmente, infatti, il sistema di incentivazione in favore delle imprese evidenzia un quadro estremamente frammentato e complesso, come emerge anche dall'ultima relazione annuale sugli interventi di sostegno alle attività economiche e produttive, predisposta dal Ministero dello Sviluppo Economico (settembre 2021). In totale, nel 2020, sono stati censiti 1.466 interventi agevolativi, di cui 140 delle amministrazioni centrali e 1.326 delle amministrazioni regionali.

Ma, come segnalato dalla relazione illustrativa al disegno di legge delega, nonostante l'elevatissimo numero di misure in campo, il volume erogato è molto basso, con notevoli differenze tra Centro-Nord e Sud.

Nel 2020, le **agevolazioni nazionali** concesse al Mezzogiorno sono state pari a circa il 30% del totale. Tuttavia, gli **investimenti attivati** nell'area sono risultati pari a circa 1,7 miliardi, meno del 15% dei 12,3 miliardi di investimenti attivati complessivamente in Italia.

Il divario non si riduce neppure se si considerano gli aiuti regionali, che fanno crescere percentualmente la massa di risorse destinate al Sud.

L'inefficienza del sistema è da imputare, si legge nella

relazione illustrativa al ddl, all'assenza di una politica di incentivazione coordinata e condivisa sul piano regionale. Le Regioni, infatti, spesso supportano (soprattutto attraverso il regime del "de minimis" e le risorse rivenienti dai Fondi strutturali) soggetti e ambiti già agevolati dallo Stato, con scarsa trasparenza e chiarezza delle regole di cumulo.

Altro fattore che contribuisce all'**inefficienza** è la limitata **conoscibilità**, da parte degli imprenditori, degli **strumenti agevolativi attivabili**, che impedisce una corretta pianificazione degli investimenti e una massimizzazione del beneficio soggettivo.

Ne consegue, spiega la relazione, che risulta necessario un progetto di revisione e semplificazione del complesso degli incentivi secondo una visione in grado di recuperare un coordinamento.

La riforma dovrà basarsi sul leale confronto fra Stato e Regioni, improntato alla ricerca e condivisione di meccanismi di coordinamento e sinergia che dovranno restituire coerenza e razionalità a una pluralità di incentivi altrimenti confusa e inefficiente.

Contenuto del disegno di legge delega

Il disegno di legge delega è composto da un unico articolo.

Obiettivo del riassetto del sistema degli incentivi è recuperare efficienza e incrementare gli investimenti.

A tal fine, sono dettati **5 principi direttivi**:

- **riduzione** del carico di attuazione dell'Amministrazione;
- **diminuzione** degli oneri delle imprese per l'accesso alle agevolazioni;
- una **più efficace** comunicazione con i potenziali beneficiari;
- **introduzione** di strumenti, tecniche e tecnologie gestionali idonei a un efficiente utilizzo delle risorse della finanza pubblica;
- **riduzione** delle tempistiche procedurali.

La **razionalizzazione** degli strumenti agevolativi, anche attraverso regimi “quadro”, dovrà **tener conto**:

- delle diverse fasi del **ciclo di vita** delle imprese e delle caratteristiche dei soggetti ammissibili;
- del livello di **complessità** e **dimensione** dei progetti da agevolare;
- delle peculiari **esigenze** di ciascuna **filiera produttiva** e delle aree territoriali interessate;
- della necessità di supportare i processi di **trasformazione tecnologica**;
- dei livelli qualitativi e quantitativi dell'**occupazione**.

La **concentrazione** e il **coordinamento** delle misure agevolative **permetteranno** di:

- **ridurre** la frammentazione del sostegno pubblico;
- **velocizzare** la compensazione delle risorse finanziarie in ragione della relativa domanda;
- **evitare** la duplicazione e la sovrapposizione tra interventi indirizzati allo stesso target di riferimento, anche per non ingenerare un'inutile complessità per le imprese, legata al sovraffollamento dell'offerta.

Se da un lato la sistematizzazione degli strumenti agevolativi dovrà portare alla riduzione delle misure, dall'altro dovrà dare continuità e potenziare gli strumenti in essere, sia gestionali che agevolativi e valutativi, che hanno dimostrato efficacia nell'assolvere allo scopo istitutivo.

Con la riforma si dovrà implementare soluzioni, basate in particolar modo sul ricorso alle tecnologie digitali, dirette a facilitare la **piena conoscenza** dell'offerta di incentivi, delle relative modalità di accesso e degli strumenti disponibili in relazione alle caratteristiche e agli obiettivi dei potenziali beneficiari, a consentire la **pubblicazione** degli avvisi in un **unico canale**. Ciò verrà realizzato anche con il potenziamento e un maggior coordinamento sinergico di strumenti esistenti, tra i quali il Registro nazionale degli aiuti di Stato e la piattaforma telematica “**Incentivi.gov.it**”, che sarà completamente rinnovato a partire dal prossimo 2 giugno.

La revisione dovrà anche prevedere l'impatto dell'incentivazione mediante l'utilizzo e la valorizzazione delle valutazioni ex ante ed ex post, da effettuare anche attraverso applicazioni basate sulle tecnologie di intelligenza artificiale ed il ricorso all'interoperabilità dei sistemi informativi esistenti.

Al fine di rafforzare e incentivare la responsabilità delle imprese nel garantire il lavoro sicuro, la legge delega prevede l'obbligo per le imprese che accedono agli incentivi dello Stato di rispettare la normativa in materia di salute e sicurezza sul lavoro.

Governance

Il ddl prevede poi la costituzione di una **cabina di re-**

gia che ha il compito di:

- garantire l'integrale e coerente attuazione della nuova disciplina;
- di individuare eventuali ulteriori fabbisogni di intervento ovvero di miglioramento o di coordinamento dinamico tra strumenti di incentivazione nazionali e regionali;
- verificare l'effettiva addizionalità delle misure destinate al Mezzogiorno rispetto all'impianto incentivante nazionale.

Detta cabina di regia sarà composta dal Ministro dello sviluppo economico, dal Ministro dell'economia e delle finanze, dal Ministero per il Sud e la coesione territoriale, dal Ministro per gli affari regionali, dal Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale, dal Presidente della conferenza unificata, integrata con la partecipazione di rappresentanti di ulteriori amministrazioni centrali titolari di interventi di incentivazione alle attività economiche interessate, ove vengano in rilievo gli ambiti di relativa competenza.

Il principio, si legge nella relazione illustrativa del ddl, è quello di allargare il coordinamento a tutte le amministrazioni che erogano incentivi e di dare organicità e struttura a tale coordinamento attraverso la sistematizzazione degli strumenti agevolativi e l'elaborazione di un “quadro strategico”, nell'ambito del quale sono previsti anche spazi di cooperazione per finalità peculiari o geograficamente circoscritte.

Si tratta dunque di una sede istituzionale che nel processo di attuazione della legge delega ha il compito di individuare **soluzioni attuative** per:

- il migliore governo della politica industriale;
- il coordinamento e razionalizzazione degli aiuti rispetto alle finalità incentivanti;
- la massima semplificazione, uniformità e conoscibilità del sistema degli incentivi.

Decreti legislativi

Per l'attuazione della riforma, **entro 12 mesi** dall'entrata in vigore del disegno di legge, il Governo dovrà adottare uno o più **decreti legislativi**, su proposta del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro per il Sud e la coesione territoriale, di concerto con il Ministro dell'economia e gli altri Ministri interessati per aree di competenza in base alle materie trattate, previa acquisizione del parere della Conferenza unificata.

Gli schemi di decreto dovranno essere trasmessi alle Commissioni parlamentari competenti per materia, che dovranno esprimersi entro 30 giorni, decorsi i quali i decreti potranno essere emanati anche senza i suddetti pareri.

Entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore dell'ulti-

mo dei decreti legislativi, il Governo, tenuto conto anche dalle proposte formulate dalla Cabina di regia, potrà emanare decreti correttivi e integrativi.

Finanziamenti

Dal Consiglio dei Ministri

Incentivi alle imprese: approvata la delega per un sistema organico

Il Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022 ha approvato un disegno di legge che introduce una delega al Governo per la definizione di un sistema organico degli incentivi alle imprese. Il disegno di legge ha l'obiettivo di recuperare efficienza e di incrementare gli investimenti, attraverso tre soluzioni attuative per: il migliore governo della politica industriale; il coordinamento e la razionalizzazione degli aiuti rispetto alle finalità incentivanti; la massima semplificazione, uniformità e conoscibilità del sistema degli incentivi.

Il Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022, su proposta del Ministro per il Sud e la coesione territoriale **Mara Carfagna** e del Ministro dello sviluppo economico **Giancarlo Giorgetti**, ha approvato un disegno di legge che introduce una delega al Governo per la definizione di un **sistema organico degli incentivi alle imprese**.

In particolare, il disegno di legge ha l'obiettivo di recuperare efficienza e di incrementare gli investimenti, attraverso tre soluzioni attuative per:

- il migliore governo della politica industriale;
- il coordinamento e la razionalizzazione degli aiuti rispetto alle finalità incentivanti;
- la massima semplificazione, uniformità e conoscibilità del sistema degli incentivi.

In sostanza, il principio della concentrazione e del coordinamento delle misure mira al raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- ridurre la frammentazione del sostegno pubblico,
- velocizzare la compensazione delle risorse finanziarie in ragione della relativa domanda,
- evitare la duplicazione e la sovrapposizione tra interventi indirizzati allo stesso target di riferimento.

Particolare rilievo è attribuito **all'uso delle tecnologie più innovative** e **all'interoperabilità dei dati**, che rappresentano il presupposto dell'ottimizzazione del quadro complessivo.

Il decreto prevede anche il potenziamento e un maggior coordinamento sinergico di strumenti esistenti tra i quali il Registro nazionale degli aiuti di Stato e la piattaforma telematica "Incentivi.gov.it". Strumenti che hanno l'obiettivo di far conoscere l'offerta degli incentivi disponibili in maniera organica e completa.

I decreti delegati istituiranno una **Cabina di regia** al fine di garantire l'integrale e coerente attuazione della nuova disciplina, di individuare eventuali ulteriori fabbisogni di intervento, compreso il coordinamento dinamico tra strumenti di incentivazione nazionali e regionali, nonché di verifica delle peculiari esigenze delle misure destinate al Mezzogiorno rispetto all'impianto incentivante nazionale.

A cura della Redazione

Finanziamenti

Dal Consiglio dei Ministri

PNRR: la relazione sullo stato di attuazione

Nel Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022, il Sottosegretario alla Presidenza, Roberto Garofoli, ha svolto una relazione sullo stato del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e sui tempi di conseguimento dei 45 obiettivi di giugno 2022. Con gli obiettivi di giugno prendono concretamente forma alcuni importanti tasselli del Piano di trasformazione del Paese tra questi: la definizione di una nuova sanità territoriale, la riqualificazione e la valorizzazione dei territori, il riordino del settore degli appalti pubblici. La relazione evidenzia infine che sono già in via di definizione alcuni centrali obiettivi da raggiungere entro dicembre 2022. Tra questi, l'approvazione della disciplina della concorrenza e la riforma della giustizia tributaria.

Nel Consiglio dei Ministri del 26 maggio 2022, il Sottosegretario alla Presidenza, **Roberto Garofoli**, ha svolto una relazione sullo stato del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e sui tempi di conseguimento dei 45 obiettivi di giugno 2022.

Attualmente sono stati conseguiti già diciotto obiettivi ed entro la prossima settimana saranno raggiunti cinque obiettivi del Ministero della Salute, quattro del Ministero della Cultura, due del Ministero dello Sviluppo Economico e uno del Ministero dell'Istruzione, per un complessivo quindi di trenta.

Con gli obiettivi di giugno prendono concretamente forma alcuni importanti tasselli del **Piano di trasformazione del Paese**. La relazione ne evidenzia alcuni, in particolare:

a) la **definizione di una nuova sanità territoriale**: un impegno preso dal PNRR non solo nei confronti di pazienti più bisognosi, ma anche verso molte famiglie che al momento, in alcuni contesti territoriali, si trovano sole a gestire i problemi della cura dei più fragili.

Entro il 2026 gli strumenti di telemedicina dovranno consentire di fornire assistenza ad almeno 800.000 persone di età maggiore di 65 anni in assistenza domiciliare;

b) la **riqualificazione e la valorizzazione dei territori**: con la firma di 158 convenzioni per i programmi innovativi della qualità dell'abitare (PInQuA). Sono previste inoltre assegnazione a 483 comuni di risorse per 1.784 opere di rigenerazione urbana e ad almeno 250 borghi risorse per un programma di sostegno allo sviluppo economico e sociale attraverso l'attrattività e il rilancio turistico;

c) il **riordino del settore degli appalti pubblici**: attraverso l'approvazione della legge delega. Tra i principali obiettivi associati alla riforma, quello della riduzione dei tempi della fase di aggiudicazione degli appalti, nonché quello della digitalizzazione, qualificazione e riduzione delle stazioni appaltanti;

d) la **trasformazione digitale del Paese**: con gli obiettivi di giugno si entra nella fase di realizzazione dei nuovi progetti di connessione, con l'aggiudicazione dei progetti relativi a scuole, strutture sanitarie, isole minori e territorio, incluse le aree oggi meno connesse. Uno sforzo ingente di connessione che consentirà di fornire servizi e opportunità, in modo omogeneo su tutto il territorio nazionale, concorrendo tra l'altro ad abbattere i divari formativi, sanitari e sociali del Paese.

e) in materia di **istruzione**, è stata riformata la carriera dei docenti con la definizione di nuovi sistemi di reclutamento e di formazione della classe docente;

f) importanti novità, inoltre, anche nel settore della **ricerca** con l'aggiudicazione dei progetti riguardanti i Campioni nazionali per la ricerca, costituiti da università ed enti di ricerca sulle key enabling technologies (simulazioni, calcolo e analisi dei dati ad alte prestazioni; tecnologie dell'Agricoltura; sviluppo di terapia genica e farmaci con tecnologia a RNA; mobilità sostenibile; bio-diversità); con la costituzione di Ecosistemi dell'innovazione sul territorio nazionale e la valorizzazione delle start up attive nelle filiere della transizione digitale ed ecologica;

g) in riferimento alla **transizione ecologica**, vengono definiti la strategia nazionale dell'economia circolare e il programma nazionale per la gestione dei rifiuti. Vengono, inoltre, aggiudicati i contratti per la costruzione di impianti di produzione degli elettrolizzatori: una filiera industriale importante per la produzione di idrogeno verde.

La relazione evidenzia infine che sono già in via di definizione alcuni centrali obiettivi da raggiungere entro **dicembre 2022**. Tra questi, l'approvazione della **disciplina della concorrenza e la riforma della giu-**

stizia tributaria.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Relazione sullo stato del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, 26/05/2022

Finanziamenti

In Gazzetta Ufficiale

Filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura: in arrivo il sostegno per il 2022

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 122 del 26 maggio 2022, il decreto 31 marzo 2022 del Ministero delle Politiche Agrarie Alimentari e Forestali che disciplina i criteri e le modalità di utilizzazione del Fondo per lo sviluppo e il sostegno delle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura relativi all'annualità 2022. Possono beneficiare degli interventi le imprese della pesca e dell'acquacoltura che risultino stabilmente operative nel territorio italiano. Con provvedimento del direttore della pesca marittima e dell'acquacoltura del Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali, da emanarsi entro trenta giorni dall'entrata in vigore del decreto, saranno definiti termini e le modalità di presentazione delle domande e della relativa documentazione.

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 122 del 26 maggio 2022, il decreto 31 marzo 2022 del Ministero delle Politiche Agrarie Alimentari e Forestali che disciplina i criteri e le modalità di utilizzazione del **Fondo per lo sviluppo e il sostegno delle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura** relativi all'annualità 2022.

In particolare, al fine di garantire lo sviluppo ed il sostegno del settore della pesca e dell'acquacoltura, sono destinati 20 milioni di euro del fondo di cui all'art. 1, comma 128 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, annualità 2022, in favore delle imprese della pesca e dell'acquacoltura, secondo la seguente ripartizione:

a) **euro 15 milioni**, per il riconoscimento di contributi per le imprese del settore della pesca marittima;

b) **euro 3,5 milioni**, per il riconoscimento di contributi per le imprese del settore dell'acquacoltura, ivi incluse le imprese che utilizzano imbarcazioni ai fini produttivi, iscritte alla V categoria;

c) **euro 1,5 milioni** sono destinati alle regioni e province autonome nell'ambito delle loro attribuzioni e finalizzati al riconoscimento di contributi per le impre-

se del settore della pesca in acque interne.

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare degli interventi le imprese della pesca e dell'acquacoltura che risultino **stabilmente operative nel territorio italiano**, le cui produzioni rientrano nelle categorie dell'elenco dei prodotti di cui all'allegato I del regolamento (UE) n. 1379/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, in data 11 dicembre 2013.

Condizioni dei contributi

La concessione dei contributi è **condizionata all'avvio**, da parte dei soggetti richiedenti, della rispettiva attività economica, alla data del 3 aprile 2022 per le imprese della pesca marittima, da accertarsi, attraverso l'armamento, alla stessa data, dell'imbarcazione da pesca ovvero, alla data del 1° gennaio 2022 per le imprese acquicole, da accertarsi con la verifica dell'intervenuta iscrizione, prima dello stesso termine, presso il registro delle imprese nonché della permanenza di tale requisito alla data di presentazione della domanda di accesso alle agevolazioni.

Misura del contributo concedibile

I contributi sono concessi nella forma di **sovvenzioni dirette** nel quadro dei massimali indicati al punto 23.a della comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 del 19 marzo 2020.

Con provvedimento del direttore della pesca marittima e dell'acquacoltura del Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali, da emanarsi entro trenta giorni dall'entrata in vigore del decreto saranno definiti termini e le modalità di presentazione delle domande e della relativa documentazione.

Entrata in vigore

Il decreto entra in vigore **il 10 giugno 2022**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ministero delle Politiche Agrarie Alimentari e Forestali decreto 31/03/2022 (Gazzetta Ufficiale 26/05/2022, n. 122)

Impresa

Per le imprese

Agricoltura: quali sono gli strumenti di sostegno economico del nuovo piano di gestione dei rischi

di Claudio Bovino - Avvocato in Milano

Con la pubblicazione del Piano di gestione dei rischi in agricoltura 2022 le aziende agricole saranno più invogliate ad assicurarsi grazie a una più efficace ed estesa rete di sicurezza volta a coprire i danni alle produzioni agricole causati da eventi avversi di natura catastrofale. Tra le novità principali, la sperimentazione del fondo mutualistico nazionale Agri-CAT e un più ampio mix di strumenti di sostegno economico costituito da polizze assicurative tradizionali, polizze innovative, fondi di mutualizzazione e strumenti settoriali per la stabilizzazione dei redditi. Aggiornato anche il novero delle fitopatie e delle infestazioni parassitarie assicurabili o assoggettabili a copertura mutualistica, e introdotte nuove tipologie colturali assicurabili.

Con la pubblicazione del Piano di gestione dei rischi in agricoltura 2022, le aziende agricole saranno più invogliate ad assicurarsi grazie a una più efficace ed estesa "rete di sicurezza" volta a coprire i danni alle produzioni agricole causati da eventi avversi di natura catastrofale (si pensi alla siccità che ha caratterizzato buona parte di quest'anno): tra le **novità principali**, la sperimentazione del **fondo mutualistico nazionale Agri-CAT**, in attuazione dei regolamenti Ue relativi alla nuova PAC 2023-2027, e un più ampio mix di **strumenti di sostegno economico** costituito da polizze assicurative tradizionali, polizze innovative, fondi di mutualizzazione e strumenti settoriali per la stabilizzazione dei redditi. Aggiornato anche il novero delle fitopatie e delle infestazioni parassitarie assicurabili o assoggettabili a copertura mutualistica, e introdotte nuove tipologie colturali assicurabili.

Da più parti ci si auspica che gli strumenti posti in campo nel piano annuale di gestione del rischio in agricoltura riescano ad aumentare il numero degli agricoltori che sottoscriveranno assicurazioni a copertura dei rischi di eventi avversi naturali (gelo, brina, alluvione, siccità, etc.). Gli strumenti assicurativi ci sono ma, ancora oggi, non tutti li conoscono o sono disposti a impiegarli vedendoli come un costo e non come un investimento utile per proteggere il reddito rappresentato dalle colture aziendali.

Sistema di gestione dei rischi in agricoltura e PGRA

In Italia, il sistema di gestione del rischio è finanziato principalmente con risorse dell'Unione europea derivanti dalla Politica di sviluppo rurale (Reg. UE 1305/2013): ci si può avvalere di tali finanziamenti per la sottoscrizione di polizze per le produzioni vegetali e del settore zootecnico, di fondi di mutualità e di Fondi IST.

Sono invece finanziate da risorse nazionali derivanti dal Fondo di solidarietà nazionale (FSN), di cui al

D.Lgs. n. 102/2004, le polizze sperimentali per le produzioni vegetali, le polizze smaltimento carcasse per il settore zootecnico e le polizze per le strutture.

In questo quadro, il Piano di gestione dei rischi in agricoltura (PGRA) rappresenta il provvedimento annuale che disciplina l'intero sistema di gestione del rischio agevolato, contenendo a tal fine le regole di attuazione dei tre strumenti previsti, polizze assicurative, Fondi di mutualizzazione e Fondi per la stabilizzazione del reddito (IST), ai sensi di quanto disposto dal D.Lgs. n. 102/2004.

Nuovo piano di gestione dei rischi in agricoltura 2022 (PGRA)

Nello specifico, il decreto detta la disciplina in materia di sostegno pubblico alla gestione del rischio in agricoltura sugli interventi ex ante per la campagna 2022, ai sensi di quanto disposto, rispettivamente:

- dal **programma di sviluppo rurale nazionale 2014-2022** (PSRN 2014-2022), approvato dalla Commissione europea con decisione C(2015) 8312 del 20 novembre 2015, così come risultante dall'ultima modifica approvata con decisione C(2021) 6136 del 16 agosto 2021 e, in particolare, dalla misura 17 "Gestione del rischio";

- dal **regolamento (UE) n. 1305/2013**;

- dalla legge n. 234/2021 (**legge di bilancio 2022**).

Tale sostegno pubblico alle misure di aiuto nazionali, complementari a quelle previste dal regolamento (UE) n. 1305/2013, è attuato nei limiti delle risorse disponibili in bilancio stanziato nello stato di previsione del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali (MiPAAF) ai sensi del D.Lgs. n. 102/2004, nonché, per quanto attiene agli interventi di cui all'art 14, nei limiti delle risorse stanziato nel medesimo stato di previsione ai sensi dell'articolo 1, comma 515, della legge di bilancio 2022.

Sotto, tale profilo il PGRA contiene **regole** di attuazione dei **tre strumenti di sostegno** previsti:

- 1) **polizze** assicurative;
- 2) fondi di **mutualizzazione**;
- 3) fondi per la **stabilizzazione del reddito**.

Il piano, inoltre, detta le **condizioni** per la **partecipazione** alla campagna di agevolazione pubblica, stabilendone:

- **limiti** della contribuzione;
- **termini** per la sottoscrizione di polizze e per l'adesione alle coperture mutualistiche;
- **rischi** e combinazioni di rischi assicurabili/mutuabili;
- **garanzie** assicurabili/mutuabili;
- **prodotti** assicurabili/mutuabili.

Per quanto riguarda la struttura, il provvedimento si suddivide in 21 articoli e ne sono parte integrante ben 10 allegati:

- allegato 1. Produzioni vegetali assicurabili o assoggettabili a copertura mutualistica cereali, avversità assicurabili o assoggettabili a copertura mutualistica a carico delle produzioni vegetali, etc;
- allegato 2. Tipologie colturali assicurabili o assoggettabili a copertura mutualistica;
- allegato 3. Definizioni;
- allegato 4. Polizze sperimentali, polizze ricavo, polizze index based;
- allegato 5. Metodologia di calcolo degli standard value calcolo degli standard value delle produzioni vegetali;
- allegato 6. Bollettino di campagna;
- allegato 7. Metodologia di calcolo dei parametri contributivi (colture, produzioni zootecniche, strutture, nuovi assicurati, limiti massimi);
- allegato 8. Elenco delle combinazioni di eventi utili ai fini del calcolo dei parametri contributivi e della spesa ammissibile a contributo;
- allegato 9. Metodologia "trigger" per l'attivazione del fondo IST;
- allegato 10. Metodologia per la determinazione del reddito rilevante ai fini dello strumento di stabilizzazione del reddito (IST);
- allegato 11. Scheda di sintesi. sperimentazione del fondo mutualistico nazionale agricolo a copertura dei danni alle produzioni agricole.

Novità

Il nuovo **piano di gestione dei rischi in agricoltura 2022** (PGRA), conferma per la **campagna 2022** quanto previsto per l'annualità precedente, introducendo alcune interessanti novità a vantaggio delle **imprese agricole**:

- **aggiunta** di alcune fitopatie (quelle per il noce, la moria dei kiwi, la monilia, la Black Rot e l'Escoriosi per l'uva), e l'**integrazione** dell'elenco delle infesta-

zioni parassitarie (il Ragnetto rosso e gli Afidi) assicurabili o assoggettabili a copertura mutualistica;

- **ampliamento** delle colture e delle tipologie colturali per le quali sarà possibile sottoscrivere polizze assicurative agricole agevolate o aderire ai fondi di mutualizzazione (ci sono la camelina sativa e l'uva da vino IGP e DOP sotto impianto antibrina).

- per quanto riguarda le **polizze sperimentali indicizzate**, introduzione di nuove produzioni (quali l'uva da vino, il nocciolo, il miele) e la garanzia per la mancata produzione di latte bovino per eventi meteorologici (sono anche state implementate le definizioni per specificare il calcolo degli indici meteorologici alla base della definizione del danno);

- per quanto riguarda i **fondi di mutualizzazione** e i **fondi IST**, ampliamento delle **tipologie di spesa ammissibili** al sostegno pubblico con l'introduzione di un contributo per gli interessi sui mutui commerciali contratti per il pagamento delle compensazioni agli agricoltori aderenti;

- per quanto riguarda i fondi di mutualizzazione, sono state esplicitate le **combinazioni dei rischi** atmosferici delle produzioni vegetali assoggettabili a copertura mutualistica, così da allinearle a quelle relative alle polizze assicurative, mentre, con riferimento alle fitopatie e infestazioni parassitarie, è stato specificato che le stesse risultano assoggettabili a copertura solo se sono applicate dall'agricoltore norme tecniche, soluzioni agronomiche e le strategie necessarie alla corretta gestione fitosanitaria, previste o riconosciute dalle Autorità competenti;

- introduzione della **sperimentazione per l'annualità 2022** (limitata per adesso ad aree territoriali test nonché ad un elenco di prodotti vegetali) del nuovo fondo mutualistico nazionale FMN Meteo-CAT, a copertura dei danni alle produzioni agricole causati da eventi avversi di natura catastrofale (gelo e brina, siccità, alluvione), istituito con la legge n. 234/2021.

Con riferimento a questo ultimo punto, che rappresenta la novità principale del piano, si rileva che il nuovo fondo mutualistico nazionale sarà **operativo dal 1° gennaio 2023**, in linea con la nuova **PAC 2023-2027**, e a tal fine la fase sperimentale permetterà di partire tempestivamente con le attività dopo un periodo di rodaggio.

Nessuna modifica per quanto riguarda le tipologie di polizze relative alla campagna del 2021 e la possibilità di aderire a fondi di mutualizzazione con riferimento ai rischi climatici e sanitari, come pure a quelli settoriali per la stabilizzazione del reddito.

Il PGRA 2022 conferma anche i termini di sottoscrizione delle polizze e delle coperture mutualistiche,

tranne che per la scadenza relativa ai vivai di piante arboree da frutto, piante di viti portainnesto, vivai di viti e pioppelle che viene anticipata al 15 luglio 2022.

Definizioni

Interessanti, nonché necessarie per l'applicazione della disciplina dettata dal PGRA, sono le definizioni riportate dall'Allegato 3:

- per “**polizze assicurative**” all'interno del piano, si intendono le polizze assicurative agevolate a copertura dei danni alle produzioni agricole e zootecniche, agli allevamenti e alle strutture aziendali agricole, causati da avversità atmosferiche, epizootie, fitopatie e infestazioni parassitarie, ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 102/2004 ss.mm. e dell'art. 37 del regolamento (UE) n. 1305/2013 ss.mm.;

- per “**fondi di mutualizzazione**” all'interno del Piano, si intendono i Fondi per rischi climatici e sanitari di cui all'art. 1, comma 1, lettera d) del DM 5 maggio 2016, n. 10158 e successive modificazioni e all'articolo 38 del regolamento (UE) n. 1305/2013 e ss.mm.

- per “**fondo per la stabilizzazione del reddito settoriale** all'interno del piano”, si intendono i Fondi per la tutela del reddito settoriale di cui all'art. 1, comma 1, lettera e) del DM 5 maggio 2016, n. 10158 e ss.mm. e all'art. 39 bis del regolamento (UE) n. 1305/2013 e ss.mm.;

- per “**garanzie** a copertura delle rese a seguito di avversità atmosferiche”, si intendono i contratti assicurativi che coprono la mancata resa quali/quantitativa della produzione a causa delle combinazioni degli eventi avversi ammessi alla copertura assicurativa agevolata ed eventualmente delle fitopatie e delle infestazioni parassitarie. La mancata resa dovrà essere espressa come la differenza tra la resa effettiva risultante al momento del raccolto e resa assicurata.

Tra le definizioni di eventi avversi ricompresi nell'Allegato 3 vi sono quelle di grandine, gelo, brina, eccesso di pioggia, alluvione, vento forte e siccità.

Polizze sperimentali

Altre definizioni utili sono quelle riportate dall'Allegato 4 dedicato alle polizze sperimentali, laddove:

- per “**polizze ricavo**” si intendono i contratti assicurativi che coprono la perdita di ricavo della produzione assicurata, intesa come combinazione tra la riduzione della resa a causa delle avversità ammesse alla copertura assicurativa agevolata indicate nel Piano, e la riduzione del prezzo di mercato;

- per “**polizze indicizzate** o index based” si intendono i contratti assicurativi che coprono la perdita di produzione assicurata per danno di quantità e/o qualità a seguito di un andamento climatico avverso, identificato

tramite uno scostamento positivo o negativo rispetto a un indice biologico e/o meteorologico. Il relativo danno sarà riconosciuto sulla base dell'effettivo scostamento rispetto al valore del suddetto indice. Il danno è correlato all'andamento climatico avverso e/o alla predisposizione dell'ambiente alle infezioni, che determina o un effettivo danno da parte del patogeno o un impegno straordinario da parte dell'agricoltore nella gestione della malattia, documentato nel quaderno di campagna tenuto con modalità elettronica tale da permettere la certificazione e la notarizzazione dei dati all'interno della Blockchain/DLT o stabilito mediante criteri contrattualmente pattuiti.

Polizze assicurative agevolate, premi ammissibili al sostegno pubblico

L'art. 2 del PGRA 2022, rubricato “Produzioni, allevamenti, strutture, rischi e garanzie assicurabili”, ammette al sostegno pubblico i premi delle polizze assicurative agevolate stipulate a copertura di **produzioni** vegetali e animali, **strutture** aziendali e **allevamenti** zootecnici.

Ai fini della copertura assicurativa dei rischi agricoli sull'intero territorio nazionale per l'anno 2022, si considerano assicurabili:

- le produzioni vegetali,
- le produzioni animali,
- le strutture aziendali,
- gli allevamenti zootecnici,
- i rischi e le garanzie indicati nell'allegato 1.

Le tipologie colturali delle produzioni vegetali di cui all'allegato 1, assicurabili con polizze agevolate, sono individuate nell'allegato 2.

Le definizioni delle avversità atmosferiche e delle garanzie ammissibili alla copertura assicurativa agevolata sono riportate nell'allegato 3.

Fondi di mutualizzazione

Secondo l'art. 9 del PGRA 2022, rubricato “Produzioni, allevamenti, rischi e garanzie assoggettabili a copertura mutualistica”, sono **ammissibili** al sostegno pubblico le **quote di adesione** alla copertura mutualistica versate dagli agricoltori aderenti ai fondi di mutualizzazione formalmente riconosciuti dall'Autorità competente, contro avversità atmosferiche, fitopatie, infestazioni parassitarie ed epizootie, le spese amministrative di costituzione dei fondi stessi ripartite al massimo su un triennio in misura decrescente e gli interessi sui mutui commerciali contratti dal fondo per il pagamento delle compensazioni agli agricoltori aderenti.

Fondi per la stabilizzazione del reddito settoriale

Secondo l'art. 15 del PGRA 2022, rubricato “Settori

ammissibili per l'attivazione dei Fondi di stabilizzazione del reddito", sono **ammissibili** al sostegno pubblico le **quote di adesione** alla copertura mutualistica versate dagli agricoltori aderenti ai fondi per la stabilizzazione del reddito aziendale settoriale, formalmente riconosciuti dall'Autorità competente, le spese amministrative di costituzione dei fondi stessi ripartite al massimo su un triennio in misura decrescente e gli interessi sui mutui commerciali contratti dal fondo per il pagamento delle compensazioni agli agricoltori aderenti.

Contenuti del contratto assicurativo

Nel contratto assicurativo, sottoscritto dall'agricoltore, deve essere **riportato**, per ogni garanzia e bene assicurato:

- il **valore** assicurato,
- la **tariffa** applicata,
- l'importo del **premio**,
- la **soglia** di danno,
- la **franchigia**
- la **presenza** di polizze integrative non agevolate.

Non sono ammissibili al sostegno pubblico i contratti assicurativi per assunzioni di rischi non conformi alle norme previste dal codice delle assicurazioni. Le polizze integrative non agevolate per la copertura della parte di rischio a totale carico del produttore, richiamate all'articolo 14 del Decreto MiPAAF 12 gennaio 2015, n. 162, hanno lo stesso oggetto assicurato della polizza agevolata, ma devono riguardare garanzie, valori e quantità non agevolabili.

Riferimenti normativi

Ministero delle politiche agricole, Decreto 31/03/2022 (GU 17/05/2022, n. 114)

Bilancio e contabilità

Social accounting

Bilancio di sostenibilità destinato a sempre più imprese

di Roberto Fracassi - Studio Spada Partners

ESG (Environment, Social, Government) è l'acronimo con cui molte imprese dovranno confrontarsi sempre più da vicino nei prossimi anni. Si tratta dei tre pilastri intorno a cui ruota la "comunicazione non finanziaria" che, al momento, interessa un numero piuttosto ristretto di operatori (in Italia poco più di 200) ma in futuro, prevedibilmente a partire dal 2024, dovrebbe riguardare circa 49.000 imprese, che rappresentano il 75% del fatturato di tutte le società di capitali aventi sede nell'Unione europea. La proposta di direttiva CSRD, infatti, estende la portata degli obblighi di informativa alle imprese di grandi dimensioni e alle imprese quotate, restando escluse solo le micro imprese quotate. In cosa consiste il bilancio di sostenibilità?

Da qualche anno si va sempre più diffondendo nel mondo delle imprese un'attenzione particolare nei confronti dell'**informazione di carattere non finanziario**. La **sostenibilità** è diventata parte integrante della vision delle imprese e delle istituzioni e viene riconosciuta come asset strategico al fine di rendere l'azienda competitiva e resiliente alle crisi. I risultati di un'organizzazione non si valutano più solo in termini di profitto, ma anche in riferimento alla capacità della stessa di perseguire al contempo **obiettivi etici**, come la protezione dell'ambiente, l'inclusione sociale e l'uguaglianza di genere. L'assegnazione di capitale finanziario si sposta sempre di più verso le imprese e le attività che affrontano problemi sociali, sanitari e ambientali.

L'impulso alla diffusione di indicatori non finanziari proviene dalle istituzioni europee che con la direttiva n. 2014/95/UE (cd. NFRD Non-Financial Reporting Directive) hanno tracciato un percorso volto alla diffusione di informazioni ulteriori rispetto a quelle che tradizionalmente il lettore può trarre dal bilancio d'esercizio.

Queste informazioni vengono oggi compendiate nella "**dichiarazione individuale di carattere non finanziario**" mediante la quale alcune imprese sono obbligate a fornire dati assai rilevanti per la compiuta descrizione del ruolo che l'impresa stessa riveste all'interno del sistema sociale, quest'ultimo inteso come l'insieme di proprietà, personale, clienti, fornitori, collettività, ambiente etc.

Chi è tenuto alla comunicazione non finanziaria?

Nel nostro ordinamento, la direttiva è stata attuata dal D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254 che impone dal periodo 2017 agli enti di interesse pubblico (in breve **banche, imprese di assicurazione** e riassicurazione e **società quotate**) che nell'esercizio abbiano avuto in media un **numero di dipendenti superiore a 500** e, alla data di chiusura del bilancio, abbiano registrato un

totale dello **stato patrimoniale di 20 milioni di euro** e un totale di **ricavi di 40 milioni di euro**, di fornire la descrizione di diversi argomenti.

Quale è il contenuto della comunicazione non finanziaria?

I contenuti che da tale relazione devono comunque risultare sono i seguenti:

- il modello aziendale di gestione e organizzazione delle attività d'impresa;
- le politiche adottate dall'impresa e i risultati tramite esse conseguiti;
- l'utilizzo delle risorse energetiche, rinnovabili e no, e l'impegno delle risorse idriche;
- le emissioni di gas ad effetto serra e le emissioni inquinanti in atmosfera;
- l'impatto sull'ambiente, sulla salute e sulla sicurezza;
- gli aspetti sociali e attinenti alla gestione del personale;
- il rispetto dei diritti umani e le misure adottate per prevenirne le violazioni;
- la lotta contro la corruzione con indicazione degli strumenti a tal fine adottati.

Come si vede, lo spettro delle informazioni è molto ampio e richiede uno sforzo non indifferente per la sua raccolta e sistematizzazione.

Ci sono alcuni **standard di rendicontazione** cui le imprese si riferiscono per il **social accounting**: GBS (Gruppo Bilancio Sociale), GRI (Global Reporting Initiative), IIRC (International Integrated Reporting Council), solo per citarne alcuni.

Inoltre, la relazione può essere **contenuta nella relazione sulla gestione** di cui all'art. 2428 c.c., costituendone in tal caso una specifica sezione, oppure può essere un **documento distinto**; in entrambi i casi, deve essere **specificamente contrassegnata**. Essa viene approvata dall'organo amministrativo e messa a disposizione sia dell'organo di controllo (che vigila sul rispetto degli obblighi imposti dal D.Lgs. n. 254/2016), sia del soggetto incaricato della revisione legale dei

conti il quale è chiamato non solo a verificare che la dichiarazione venga predisposta da parte degli amministratori ma anche a rilasciare, con apposita distinta relazione, un'attestazione circa la conformità delle informazioni fornite rispetto a quanto richiesto dal D. Lgs. n. 254/2016 e rispetto ai principi e alle metodologie adottate dall'impresa.

Chi è obbligato alla comunicazione non finanziaria?

La platea di soggetti obbligati alla predisposizione dell'informativa non finanziaria è destinata ad **ampliarsi notevolmente** nei prossimi anni quando sarà ultimato l'*iter* di approvazione della proposta di direttiva che modifica le direttive n. 2013/34/UE (cd. NFRD), n. 2004/109/CE (direttiva transparency), n. 2006/43/CE e il regolamento UE n. 537/2014 sulla revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico. La proposta di direttiva (**Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD**) è il risultato di un lungo lavoro svolto dalla Commissione europea che si inserisce nel più ampio quadro del Green Deal europeo e del suo programma di lavoro 2020. Il Green Deal europeo mira a trasformare l'UE in un'economia moderna, efficiente sotto il profilo delle risorse e competitiva nonché a proteggere, conservare e migliorare il capitale naturale dell'UE. In questo contesto, l'obiettivo della Commissione è creare un'economia al servizio dei cittadini proteggendone la salute e il benessere e tutelandoli dai rischi di natura ambientale.

Cosa prevede la proposta di direttiva CSRD?

Le novità rispetto alla direttiva NFRD che la recente proposta di direttiva mira ad introdurre sono diverse. In primo luogo, viene **estesa la portata degli obblighi di informativa alle imprese di grandi dimensioni e alle imprese quotate**, restando escluse solo le micro imprese quotate.

Si impone poi l'obbligo di certificazione delle informazioni sulla sostenibilità e vengono specificate in maggior dettaglio le informazioni che le imprese dovrebbero comunicare nel rispetto dei principi obbligatori dell'UE in materia di informazioni sulla sostenibilità.

Da ultimo, la proposta prescrive che tutte le **informazioni** siano pubblicate nell'ambito delle relazioni sulla gestione e siano **divulgate in formato digitale** leggibile da un dispositivo automatico.

Le direttrici lungo le quali si è mossa la Commissione sono la **standardizzazione** (ovvero l'elaborazione di principi comuni nell'UE che rendano comparabili le informazioni sulla sostenibilità fornite dalle imprese), l'**obbligo di certificazione** (evidentemente finalizzato

a garantire l'attendibilità delle informazioni) e la definizione di una portata più ampia dei soggetti obbligati volta all'individuazione delle categorie di imprese da assoggettare agli obblighi di informativa.

La Commissione ha verificato che i **principali fruitori** delle informazioni sulla sostenibilità comunicate nelle attuali relazioni delle imprese sono gli **investitori**, le **organizzazioni non governative** e le **parti sociali**. Gli investitori desiderano comprendere meglio i rischi e le opportunità che le questioni di sostenibilità comportano per i loro investimenti, nonché l'impatto di tali investimenti sulle persone e sull'ambiente. Invece le organizzazioni non governative e le parti sociali si aspettano che le imprese rispondano maggiormente dell'impatto delle loro attività sulle persone e sull'ambiente. La proposta di direttiva si pone anche l'obiettivo di soddisfare le esigenze di informazione notevolmente aumentate negli ultimi anni soprattutto perché gli investitori sono sempre più consapevoli del fatto che le questioni di sostenibilità possono mettere a rischio i risultati finanziari delle imprese. Nel mercato dei capitali, inoltre, sono più numerosi i prodotti di investimento che cercano esplicitamente di conformarsi a determinati principi di sostenibilità o di realizzare determinati obiettivi di sostenibilità.

Un cantiere aperto e in grande fermento

La crescente sensibilità verso la disclosure non finanziaria è testimoniata anche da altre iniziative a livello internazionale che si muovono nella medesima direzione: si pensi alla creazione dell'**International Sustainability Standards Board** (ISSB) la cui costituzione è stata annunciata a novembre scorso dalla IFRS Foundation. Lo scopo dell'ISSB è predisporre una base globale completa di standard di divulgazione relativi alla sostenibilità che siano in grado di fornire agli investitori e agli altri partecipanti al mercato dei capitali informazioni sui rischi e sulle opportunità legati alla sostenibilità delle aziende, per aiutarli a prendere decisioni ragionate.

A marzo scorso, invece, l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) ha presentato alla Commissione Europea una terza serie di working paper per la **definizione degli standard di rendicontazione** che dovranno essere ultimati entro la metà del 2023.

Leggi anche [Draft ESRS: in consultazione pubblica la bozza degli standard europei](#)

Questi riguardano **sei ambiti di applicazione**: dipendenti; diritti dei dipendenti e di altri lavoratori coinvolti; forza lavoro lungo la catena di approvvigionamento; comunità interessate; consumatori; biodiversità ed ecosistemi.

L'EFRAG aveva già pubblicato un primo round di working paper a gennaio 2022 che comprendeva quattro standard trasversali (strategia e business model; governance di sostenibilità e organizzazione; impatti materiali di sostenibilità, rischi e opportunità; definizioni per politiche, target, piani di azione) e uno standard tematico sul climate change, oltre a due linee guida concettuali.

Come si vede, si tratta di un **cantiere aperto** e in grande fermento, nel quale convergono da più fronti molte risorse.

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.