

MERCOLEDÌ 04 MAGGIO 2022

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Autocertificazione degli aiuti di Stato tra obbligo e facoltà - pag. 2
- Contributo a fondo perduto per la ristorazione collettiva: domande dal 6 al 20 giugno - pag. 4
- Prestazioni edili che riconoscono detrazioni fiscali: gli effetti dell'addebito delle diverse spese in fattura - pag. 7

## LAVORO E PREVIDENZA

- Smart working: dalla proroga del regime semplificato ai lavoratori fragili. Cosa cambia - pag. 11
- Apprendistato: quali sono le regole per la fruizione degli sgravi contributivi - pag. 13

## FINANZIAMENTI

- Misure per la liquidità delle imprese: dalle garanzie SACE e ISMEA ai contributi a fondo perduto - pag. 15

## IMPRESA

- Reati societari: responsabilità solidale dei consiglieri non delegati - pag. 18

## BILANCIO E CONTABILITÀ

- Enti del Terzo settore: come risolvere le difficoltà di passaggio al regime contabile e di bilancio da OIC 35 - pag. 20

## IN EVIDENZA


## Autocertificazione degli aiuti di Stato tra obbligo e facoltà

di Andrea Bongi - Dottore commercialista e pubblicista

Oltre a non prevedere sanzioni in caso di omessa presentazione, l'autocertificazione degli aiuti di Stato può essere superata attraverso la compilazione alternativa del prospetto Aiuti di Stato del modello Redditi 2022: il contribuente che non invia il modello di autocertificazione entro il 30 giugno potrà sempre fornire i dati necessari all'Agenzia delle Entrate compilando i righe RS401 e RS402 del dichiarativo. La compilazione del prospetto si presenta come più agevole e meno rischiosa del nuovo modello di comunicazione approvato dall'Agenzia. Inoltre, scegliendo la comunicazione degli aiuti tramite il modello Redditi i contribuenti (e i professionisti che li assistono) avranno molto più tempo a disposizione: l'invio telematico del modello è fissato al 30 novembre 2022.

Fa discutere, e non poco, la nuova richiesta dell'Agenzia delle Entrate di presentare, **entro il 30 giugno 2022**, da parte di tutti gli operatori beneficiari degli aiuti che rientrano nel regime "ombrello" di cui all'art. 1, comma 13, D.L. n. 41/2021, una **autocertificazione** attestante i benefici ottenuti nel pe-

riodo pandemico.

Scorrendo con attenzione sia il decreto ministeriale attuativo del nuovo obbligo (**D.M. 11 dicembre 2021**) sia il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che ha approvato il **modello di comunicazione** e stabilito **termini e modalità di invio** si scopre, innanzitutto- 

## Misure per la liquidità delle imprese: dalle garanzie SACE e ISMEA ai contributi a fondo perduto

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Il decreto Aiuti, varato dal Consiglio dei ministri il 2 maggio 2022, appronta un pacchetto di misure per sostenere la liquidità delle imprese colpite dalla crisi ucraina. Cinque, in particolare, gli strumenti messi in campo: garanzia SACE per finanziamenti sotto qualsiasi forma (inclusa l'apertura di credito documentaria) della durata massima di 6 anni, elevabile fino a 8 anni; garanzia SACE a condizioni di mercato per finanziamenti (o titoli di debito) della durata massima di 20 anni; Fondo di garanzia PMI e un Fondo da 200 milioni per l'erogazione di contributi a fondo perduto; garanzia ISMEA a favore delle PMI agricole e della pesca e dell'acquacoltura.


**Garanzie SACE e del Fondo PMI. Garanzia ISMEA** a favore delle **PMI agricole e della pesca e dell'acquacoltura**. E un **Fondo** da 200 milioni per l'erogazione di **contributi a fondo perduto**.

Sono questi gli strumenti messi in campo dal Governo con il decreto Aiuti, varato il 2 maggio 2022, per

sostenere la liquidità delle imprese colpite dalla crisi ucraina.

**Leggi anche** Nuovo decreto Aiuti: fondo perduto, garanzie sui prestiti e aumento dei tax credit

## Garanzie SACE

Le garanzie SACE si muovono su due linee di intervento. 

## Fisco

L'alternativa nel modello Redditi

## Autocertificazione degli aiuti di Stato tra obbligo e facoltà

di Andrea Bongi - Dottore commercialista e pubblicista

Oltre a non prevedere sanzioni in caso di omessa presentazione, l'autocertificazione degli aiuti di Stato può essere superata attraverso la compilazione alternativa del prospetto Aiuti di Stato del modello Redditi 2022: il contribuente che non invia il modello di autocertificazione entro il 30 giugno potrà sempre fornire i dati necessari all'Agenzia delle Entrate compilando i righi RS401 e RS402 del dichiarativo. La compilazione del prospetto si presenta come più agevole e meno rischiosa del nuovo modello di comunicazione approvato dall'Agenzia. Inoltre, scegliendo la comunicazione degli aiuti tramite il modello Redditi i contribuenti (e i professionisti che li assistono) avranno molto più tempo a disposizione: l'invio telematico del modello è fissato al 30 novembre 2022.

Fa discutere, e non poco, la nuova richiesta dell'Agenzia delle Entrate di presentare, **entro il 30 giugno 2022**, da parte di tutti gli operatori beneficiari degli aiuti che rientrano nel regime "ombrello" di cui all'art. 1, comma 13, D.L. n. 41/2021, una **autocertificazione** attestante i benefici ottenuti nel periodo pandemico.

Scorrendo con attenzione sia il decreto ministeriale attuativo del nuovo obbligo (D.M. 11 dicembre 2021) sia il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che ha approvato il **modello di comunicazione** e stabilito **termini e modalità di invio** si scopre, innanzitutto, che **non vi sono sanzioni** in caso di omessa presentazione dell'autocertificazione in oggetto.

Ma non solo.

Con tutta probabilità la comunicazione in oggetto, oltre a non prevedere sanzioni in caso di omessa presentazione, può essere anche superata attraverso la **compilazione alternativa** del prospetto Aiuti di Stato del modello **Redditi 2022**, il famoso **rigo RS 401**.

Ma andiamo con ordine.

Il provvedimento direttoriale che ha dato il via libera alla comunicazione in oggetto precisa che la stessa serve ad attestare che l'importo complessivo dei sostegni economici fruiti, non superi i massimali indicati nella Comunicazione della Commissione europea **"Temporary Framework"** e il rispetto delle varie condizioni previste.

In realtà ciò è vero solo in parte.

A bene vedere il nuovo obbligo si rivela strumentale alla corretta esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge a carico dell'Agenzia delle Entrate ovvero l'inserimento degli aiuti di Stato, dalla stessa erogati e/o gestiti, sul famigerato **Registro Nazionale degli Aiuti (RNA)**.

La verifica circa l'eventuale superamento dei **massimali** a livello di **impresa unica** è infatti un obbligo che fa carico, non certo da oggi, sui soggetti beneficiari degli aiuti di Stato e non potrà essere correttamente adempiuto facendo riferimento unicamente ai sussidi

ricevuti tramite l'Agenzia delle Entrate.

In tale verifica i soggetti beneficiari dovranno infatti includere **anche** gli **altri benefici o sussidi** ricevuti aventi la natura di aiuti di Stato, da parte di **enti diversi dalla stessa Agenzia delle Entrate** (Regioni, Istituti di Credito, CCIAA, etc.).

### Autodichiarazione alternativa al prospetto Aiuti di Stato

Ciò premesso, basta scorrere le **istruzioni dei modelli Redditi 2022** per rendersi conto, fin da subito, che tale nuovo obbligo si pone in **alternativa** alla compilazione del **prospetto Aiuti di Stato** (righi RS401 e RS402). Nella parte relativa al prospetto in oggetto si legge infatti:

---

ATTENZIONE Nel presente prospetto non vanno indicati i dati relativi agli aiuti di Stato che rientrano nell'ambito della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" (c.d. Temporary Framework) e successive modifiche, i cui dati necessari per la registrazione nel RNA (ad esempio, forma giuridica, dimensione impresa, settore, ecc.) sono stati già comunicati all'Agenzia delle Entrate mediante l'autodichiarazione di cui all'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 11 dicembre 2021, pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 20 gennaio 2022.

---

Da ciò si deduce che, nel caso in cui il soggetto non abbia predisposto e inviato il modello di autocertificazione entro il 30 giugno 2022, potrà sempre fornire i **dati necessari** all'Agenzia delle entrate **attraverso la compilazione dei righi RS401 e RS402**.

Scorrendo il modello di comunicazione approvato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate si evidenziano infatti buona parte degli aiuti di Stato codificati nelle istruzioni ai modelli Redditi 2022.

Peraltro, un numero piuttosto elevato degli aiuti indi-

cati nell'autocertificazione da inviare telematicamente entro il 30 giugno è relativo all'anno 2020 ed è stato **già oggetto di specifica segnalazione nei modelli Redditi 2021**.

Per gli aiuti non espressamente codificati resta sempre la possibilità di compilazione del **prospetto Aiuti di Stato del modello Redditi 2022**, attraverso il **codice residuale "999-Altri aiuti di Stato e de minimis diversi da quelli sopra elencati"**.

A tale proposito le istruzioni ai modelli Redditi 2022 ricordano espressamente quanto segue:

ATTENZIONE: Il codice residuale 999 va utilizzato unicamente nell'ipotesi in cui debbano essere indicati aiuti di Stato o aiuti de minimis non espressamente ricompresi nella "Tabella codici aiuti di Stato" posta in calce alle istruzioni dei modelli Redditi. Deve trattarsi di aiuti di Stato o aiuti de minimis fiscali automatici o semi-automatici, esposti nella presente dichiarazione e i cui presupposti si sono realizzati nel periodo d'imposta di riferimento della medesima dichiarazione.

A ciò deve aggiungersi che l'utilizzo del codice residuale 999 nel rigo RS401 costringe il contribuente a dover fornire tutta una serie di informazioni aggiuntive (quali, ad esempio gli estremi normativi sui quali si basa l'aiuto) non necessarie invece per gli aiuti già codificati dall'Agenzia delle Entrate.

### Prospetto Aiuti di Stato di più agevole compilazione

Tutto ciò premesso, appare dunque abbastanza evidente che la compilazione del prospetto aiuti di Stato del modello Redditi 2022, sia assolutamente **più agevole**, e anche **meno rischiosa**, della predisposizione del nuovo modello di comunicazione approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Che tale compilazione sia più agevole è facilmente dimostrabile.

Nel caso di aiuti codificati il contribuente dovrà indicare nel rigo RS401 solamente i dati ritenuti necessari dall'Agenzia delle Entrate ovvero:

- la forma giuridica del soggetto (colonna 12);
- la dimensione dell'impresa (colonna 13);
- il codice attività ATECO (colonna 14);
- il settore di appartenenza (colonna 15).

Nel caso di aiuti di Stato erogati direttamente dall'Agenzia delle Entrate, come nel caso dei contributi a fondo perduto, il beneficiario non dovrà compilare nemmeno i campi relativi agli importi ricevuti.

Scegliendo la comunicazione degli aiuti tramite il modello Redditi 2022 i contribuenti, e i professionisti che li assistono, avranno inoltre molto **più tempo a disposizione** per effettuare l'adempimento in oggetto. Trat-

tandosi infatti di dati che non influiscono sui calcoli delle imposte dovute a titolo di saldo o di primo acconto per l'anno 2021 e 2022, la compilazione del prospetto Aiuti di Stato potrà essere gestita tranquillamente nella fase autunnale della dichiarazione dei redditi e comunque entro il termine di scadenza dell'invio telematico fissato per il **30 novembre 2022**.

La nuova comunicazione approvata con il provvedimento direttoriale del 27 aprile 2022, prot. n. 143438/2022 deve essere invece compilata e trasmessa entro il 30 giugno 2022, data nella quale si concentrano anche le scadenze dei versamenti delle imposte dovute sulla base della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP.

L'utilizzo del prospetto aiuti di Stato in luogo della nuova comunicazione varata dall'Agenzia delle entrate si presenta inoltre anche meno rischiosa per i contribuenti. I dati da esporre nei righe RS401 e RS402, se errati, non potranno mai dare luogo a **sanzioni di natura penale** che potrebbero invece scaturire dalla nuova autocertificazione introdotta dal provvedimento direttoriale del 27 aprile scorso.

L'utilizzo del prospetto Aiuti di Stato quale valida alternativa al nuovo modello di autocertificazione non creerebbe inoltre alcun problema in caso di superamento dei limiti previsti per la fruizione degli aiuti ricevuti e alla conseguente necessità di riversamento spontaneo.

Tali eccedenze dovranno essere infatti volontariamente restituite o sottratte da aiuti successivamente ricevuti, precisa il punto 1.5 del provvedimento direttoriale, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 (30 novembre 2022).

## Fisco

Approvati modello e istruzioni

## Contributo a fondo perduto per la ristorazione collettiva: domande dal 6 al 20 giugno

Dal 6 giugno al 20 giugno 2022 è possibile trasmettere la domanda per il contributo a fondo perduto per la ristorazione collettiva previsto dal decreto Sostegni bis, utilizzando i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate o il servizio web disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi". Con provvedimento del 3 maggio 2022 l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello di istanza e definito termini e modalità di presentazione. L'erogazione del contributo, al netto dell'eventuale importo da restituire, è effettuata mediante accredito sul conto corrente.

Tutto pronto per il **contributo a fondo perduto** per la **ristorazione collettiva** previsto dal decreto Sostegni bis. Con provvedimento del 3 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha approvato sia il **modello** sia le modalità per la **trasmissione** dell'istanza, che può essere effettuata in via telematica a partire **dal 6 giugno** e fino al 20 giugno 2022.

**Preleva** il modello di istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto per i servizi della ristorazione collettiva

### A chi spetta

Secondo quanto previsto dall'art. 43-bis, D.L. n. 73/2021, volto a mitigare la crisi economica derivante dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, il contributo è rivolto alle imprese che svolgono **servizi di ristorazione** non occasionale definiti da un contratto con un committente, pubblico o privato, per la ristorazione di una comunità delimitata.

In particolare, con il D.M. 23 dicembre 2021 del Ministero dello Sviluppo economico di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze, sono stati determinati i **soggetti beneficiari** del fondo e la modalità di determinazione dell'**ammontare dell'aiuto**.

Possono, quindi, accedere al contributo le imprese che svolgono servizi di ristorazione definiti da un contratto con un committente, pubblico o privato, per la ristorazione non occasionale di una comunità delimitata e definita, la cui attività prevalente o secondaria alla data del 31 dicembre 2020, comunicata con il modello AA7 o AA9 all'Agenzia delle Entrate, è individuata dai **codici Ateco 2007**:

- 56.29.10 "**Mense**"

- 56.29.20 "**Catering continuativo su base contrattuale**".

Quali comunità delimitate e definite si intendono, a titolo esemplificativo, scuole, università, uffici, caserme e strutture ospedaliere, assistenziali, socio-sanitarie e detentive.

Per accedere al contributo i beneficiari devono aver subito una **riduzione di almeno il 15%** nell'ammontare dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2020 rispetto all'ammontare dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 e questi ultimi devono essere generati per almeno il 50% dai corrispettivi derivanti dai contratti di ristorazione collettiva indicati.

Con riferimento alle imprese con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, la riduzione sarà calcolata sulla base dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta precedente a quello dell'entrata in vigore del decreto Sostegni bis (ovvero quello relativo all'esercizio 2019/2020), da rapportare al valore dei ricavi conseguiti nel secondo periodo d'imposta precedente alla data di entrata in vigore del decreto (ossia all'esercizio 2018/2019).

Per le **imprese costituite nel corso del 2019** la determinazione del calo del fatturato previsto dalla norma sarà calcolata in base ai valori degli imponibili delle fatture emesse e dei corrispettivi certificati nei periodi infrannuali di riferimento. Per accedere al contributo, le imprese devono risultare regolarmente costituite, iscritte e attive nel Registro delle imprese alla data di presentazione dell'istanza, avere sede legale o operativa ubicata sul territorio nazionale e presentare un ammontare dei ricavi nell'anno 2019 generato per almeno il 50% dai corrispettivi per i contratti di ristorazione collettiva.

Come previsto espressamente, l'aiuto non può essere erogato ai soggetti destinatari di sanzioni interdittive o che si trovino in altre condizioni previste dalla legge come causa di incapacità a beneficiare di agevolazioni finanziarie pubbliche o comunque a ciò ostative. L'aiuto, inoltre, non può essere richiesto dai soggetti che si trovino in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie nonché da imprese già in difficoltà al 31 dicembre 2019, ad eccezione delle microimprese e delle piccole imprese, purché rispettino il requisito del mancato stato di liquidazione e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione.

### Come inviare la domanda

Il modello per richiedere il contributo deve essere **trasmesso dal 6 giugno al 20 giugno 2022** utilizzando i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate o il servizio web disponibile nell'area riservata del portale



“Fatture e Corrispettivi” del sito internet dell’Agenzia. La trasmissione può essere effettuata anche da un intermediario delegato alla consultazione del Cassetto fiscale o al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche del portale “Fatture e Corrispettivi”; in alternativa il richiedente può conferire una specifica delega.

Nel medesimo periodo è possibile, inoltre, presentare una **rinuncia all’istanza** precedentemente trasmessa, da intendersi come rinuncia totale al contributo. Anche la rinuncia può essere presentata da un intermediario. La rinuncia può essere inviata anche dall’intermediario che ha trasmesso, per conto del soggetto richiedente, una istanza per il contributo a fondo perduto inserendo in tale precedente istanza anche la sua dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale ha attestato di aver ricevuto la delega, da parte del richiedente, per l’invio dell’istanza stessa.

A seguito della presentazione dell’istanza è rilasciata una prima **ricevuta** che ne attesta la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, ovvero lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti. Qualora l’istanza sia inviata da un intermediario, l’Agenzia delle Entrate trasmette al richiedente che lo ha delegato una comunicazione contenente l’informazione che è stata trasmessa una istanza o una rinuncia ad una istanza precedentemente presentata.

Tale comunicazione è inviata mediante messaggio di **posta elettronica certificata** all’indirizzo presente nell’Indice Nazionale degli indirizzi PEC delle imprese e dei professionisti (INI-PEC) istituito presso il Ministero dello Sviluppo economico. Successivamente all’accoglimento dell’istanza, la medesima informazione è, altresì, messa a disposizione del richiedente nella sezione “Contributo a fondo perduto - Consultazione esito” del portale “Fatture e Corrispettivi”.

### Come calcolare il contributo

Le risorse finanziarie sono ripartite prioritariamente in egual misura tra tutti i soggetti che hanno validamente presentato l’istanza fino all’importo di **10.000 euro ciascuno**. Le eventuali risorse finanziarie rimanenti saranno ripartite tra tutti i soggetti beneficiari a seconda del numero di lavoratori dipendenti di ciascuna impresa rispetto alla somma dei lavoratori dipendenti di tutte le imprese che hanno presentato richiesta e per le quali il contributo risulta spettante, ferme restando le condizioni del Temporary Framework attualmente vigenti.

L’**erogazione** del contributo, al netto dell’eventuale importo da restituire, è effettuata mediante **accredito sul conto corrente** identificato dall’IBAN indicato nell’istanza, intestato al codice fiscale del soggetto,

persona fisica ovvero persona diversa dalla persona fisica, che ha richiesto il contributo.

Qualora l’ammontare del contributo spettante sia superiore a 150.000 euro dovrà essere trasmessa all’Agenzia delle Entrate l’**autocertificazione di regolarità antimafia** di tutti i soggetti da sottoporre alla verifica. Il modello di autocertificazione di regolarità antimafia sarà pubblicato successivamente sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate e dovrà essere firmato digitalmente dal soggetto richiedente e inviato esclusivamente tramite PEC all’indirizzo [cop.Cagliari@pce.agenziaentrate.it](mailto:cop.Cagliari@pce.agenziaentrate.it) **entro il 15 luglio 2022**.

### Il contenuto dell’istanza

Oltre ai dati identificativi del soggetto richiedente e del suo rappresentante legale qualora si tratti di un soggetto diverso dalla persona fisica, l’istanza contiene la dichiarazione che i ricavi 2019 siano stati generati per almeno il 50% dai corrispettivi per i contratti di ristorazione collettiva e che la riduzione dei ricavi 2020 sia almeno del 15% rispetto a quelli del 2019, l’IBAN del conto corrente intestato al codice fiscale del soggetto che ha richiesto il contributo e il codice fiscale dell’intermediario eventualmente delegato alla trasmissione.

L’istanza contiene, infine, le dichiarazioni relative al **mancato superamento dei limiti degli aiuti di Stato** e alla sussistenza degli ulteriori requisiti definiti dalla sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”.

Nell’istanza sono indicati, inoltre, gli eventuali importi da restituire per il superamento dei massimali previsti dalle sezioni 3.1 e 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final, così come modificati dalla Comunicazione della Commissione europea del 13 ottobre 2020 C(2020) 7127 e dalla Comunicazione della Commissione europea del 28 gennaio 2021 C(2021) 564.

### I controlli delle Entrate

Qualora dai controlli emerga che il contributo è **in tutto o in parte non spettante**, anche a seguito dei successivi riscontri di regolarità antimafia, l’Agenzia delle Entrate procede alle attività di recupero della parte del contributo non spettante, irrogando le dovute sanzioni.

Resta ferma, ricorrendone i presupposti, l’applicabilità delle disposizioni di cui all’art. 316-ter c.p. per indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato.

Sulla base di protocolli d’intesa, l’Agenzia delle En-

trate trasmette:

- alla Guardia di Finanza, per le attività di polizia economico-finanziaria, i dati e le informazioni contenute nelle istanze pervenute e relative ai contributi erogati;
- al Ministero dell'Interno gli elementi informativi a disposizione in relazione ai soggetti richiedenti i contributi per i controlli anche attraverso procedure semplificate.

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, provvedimento 03/05/2022, n. 151077

## Fisco

Oneri finanziari o amministrativi

## Prestazioni edili che riconoscono detrazioni fiscali: gli effetti dell'addebito delle diverse spese in fattura

di Claudio Carpentieri - Responsabile Dipartimento politiche fiscali e societarie CNA

Nelle more dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, i soggetti tenuti a fatturare le prestazioni edili stanno assumendo posizioni difformi con effetti molto diversi sui committenti, in termini di ammontare di corrispettivi dovuti e di IVA addebitata. I problemi nascono dal fatto che, in caso di opzione del committente per lo sconto in fattura o la cessione del credito, le somme pretese dal fornitore che eroga la prestazione (impresa edile, rete d'impresa senza rappresentanza ovvero general contractor), oltre alla prestazione edile, possono riguardare gli oneri finanziari pagati dall'impresa per entrare, da subito, nella disponibilità dell'ammontare afferente allo sconto in fattura riconosciuto e gli oneri amministrativi anticipati per il rilascio di visto di conformità e asseverazione per la congruità dei costi.

La possibilità di trasformare le **detrazioni per lavori edili** in crediti cedibili allo sconto ovvero in contributi riconosciuti al committente dall'impresa che esegue la prestazione, ancora oggi, a due anni dall'emanazione del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020), sta creando molta incertezza sulle **modalità di fatturazione** delle prestazioni effettuate.

Nelle more dell'Agenzia delle Entrate, i soggetti tenuti a fatturare queste prestazioni stanno assumendo delle **posizioni difformi** con effetti sui committenti in termini di ammontare di corrispettivi dovuti e di ammontare di IVA addebitata molto diversi.

I problemi nascono in ragione del fatto che nelle ipotesi in cui committente della prestazione edile sceglie di optare per lo **sconto in fattura** ovvero per la **cessione del credito**, le somme pretese dal fornitore che eroga la prestazione (impresa edile, rete d'impresa senza rappresentanza ovvero general contractor), oltre alla prestazione edile, possono riguardare:

- gli **oneri finanziari** pagati dall'impresa per entrare, da subito, nella disponibilità dell'ammontare afferente allo sconto in fattura riconosciuto;
- gli **oneri amministrativi anticipati** per il rilascio del **visto di conformità** e l'**asseverazione** per la congruità dei costi della prestazione resa.

### Nessun obbligo per l'imprenditore di addebitare le singole spese sostenute

I diversi trattamenti fiscali - sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi - dei corrispettivi indicati in fattura applicati dai fornitori della prestazione emergono dall'errata convinzione che l'imprenditore debba, per obbligo, addebitare e, conseguentemente, fatturare ognuna delle su indicate componenti di costo.

Il principale errore che si commette sta nel non considerare che l'impresa ha piena autonomia nella decisione del margine di reddito che intende maturare su ogni prestazione di servizio che cede ai propri committenti.

Salva prova contraria, il **prezzo della prestazione** pretesa da ogni imprenditore **non è sindacabile** e, salvo che non ci sia una norma espressa, non c'è alcun obbligo di indicare in fattura tutte o alcune delle componenti di costo considerate nella formazione del prezzo. A conferma di quanto indicato nelle righe che precedono, quando il legislatore ha voluto che nella fattura emergesse il costo del personale, è stata emanata una norma *ad hoc* che lo imponeva, pena la perdita del diritto della detrazione (art. 1, comma 19, legge n. 244/2007); obbligo poi abrogato a decorrere dal 2011 (art. 7, comma 2, lettera r, D.L. n. 70/2011).

Per converso questo non vuol dire che nella fattura sia vietato evidenziare le varie componenti del corrispettivo preteso. Certo è che, a seconda della decisione che l'imprenditore assume in piena autonomia, gli effetti fiscali in materia di IVA e imposte sui redditi sono diversi.

Di seguito si riassumono le conseguenze che emergono in caso di addebito delle diverse spese nella fattura.

### Oneri finanziari separatamente evidenziati in fattura

Conviene sin da subito sottolineare che gli oneri finanziari pagati dall'impresa che riconosce lo sconto in fattura al proprio committente all'istituto di credito per lo "sconto finanziario" connesso con la cessione del credito, qualora addebitati in modo specifico dall'impresa al proprio committente, perdono la natura propria di oneri finanziari, diventando **corrispettivo**. È vero, infatti, che gli oneri finanziari propriamente detti sono solamente quelli applicati dall'intermediario finanziario che accetta la cessione del credito, che determinerà applicando un tasso di sconto finanziario sull'ammontare di crediti acquistato. L'impresa edile non effettua alcuna operazione finanziaria sul proprio committente, anche perché neanche potrebbe, ma compie solamente una operazione di ribaltamento di costi che, peraltro,

dal momento che sono solo connesse alla prestazione edile, ma non ne fanno parte, dovranno essere soggetta all'**aliquota IVA ordinaria**.

Con riferimento alle **imposte sui redditi** non potranno avere i benefici della detraibilità perché si tratta di spese non afferenti alla prestazione edile ricevuta, quindi, conseguentemente, non potranno essere oggetto di sconto in fattura ovvero di cessione del credito corrispondente.

#### Oneri amministrativi anticipati per il rilascio di visto di conformità e asseverazione

Cosa diversa, invece, per gli **oneri** relativi al visto di conformità e all'asseverazione per la congruità dei costi **anticipati dal fornitore**.

In queste ipotesi, qualora le fatture dei professionisti che rilasciano il visto di conformità o l'asseverazione siano intestate direttamente al committente beneficiario, il riaddebito in fattura dovrà essere effettuato **senza l'applicazione dell'IVA** ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3) del D.P.R. n. 633/1972, "somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate" (Agenzia delle Entrate, risposta a interpello n. 623 del 2021).

In questo caso, in effetti, si tratta solamente di una anticipazione finanziaria di spese sostenute direttamente dal proprio committente. Quanto detto vale anche nelle ipotesi in cui tali spese fossero anticipate da una rete d'impresa ovvero da un general contractor.

#### Leggi anche Bonus edilizi: IVA a due vie sul riaddebito delle spese professionali

Con riferimento alle **imposte sui redditi**, le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità e per l'asseverazione della congruità dei costi, sono **detraibili** e, come tali, risulta cedibile il corrispondente credito d'imposta come anche, in linea di massima, può essere esercitato il diritto all'opzione per lo sconto in fattura. Tuttavia, nelle ipotesi in cui tali **spese** siano **anticipate dal soggetto che esegue la prestazione** in nome e per conto del committente, nei fatti, non possono essere oggetto di sconto con riferimento alla fattura emessa dall'impresa edile che li ha anticipati. Infatti, l'opzione per lo sconto in fattura può essere esercitata solamente con il professionista che emette la fattura relativa alla prestazione e non anche con i soggetti che effettuano una mera anticipazione di spese in nome e per conto del committente (impresa, rete d'impresa o general contractor).



## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Esonero dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi per le lotterie nazionali

Salva una specifica richiesta del cliente, sono escluse da qualunque obbligo di certificazione, compresi gli obblighi di fatturazione elettronica e/o memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati, le operazioni come quelle relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici nonché le operazioni come quelle relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giochi, concorsi e competizioni di ogni genere, fermo restando l'obbligo di annotazione nel registro dei corrispettivi. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 242 del 3 maggio 2022.

Con la risposta a interpello n. 242 del 2022 l'Agenzia delle Entrate ha reso alcune indicazioni in tema di **esonero dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi** e compensi percepiti **esenti da IVA**.

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 6), del decreto IVA, sono esenti dall'IVA, tra le altre, le operazioni relative all'esercizio del **lotto**, delle **lotterie nazionali**, dei **giochi di abilità** e dei **concorsi pronostici** riservati allo Stato e agli enti indicati nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse, ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate.

Secondo il successivo n. 7), sono parimenti esenti le operazioni relative all'esercizio delle **scommesse** in occasione di gare, corse, giochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate.

Il n. 9) dell'art. 10, prevede, infine, il regime di esenzione anche per le prestazioni di **mandato**, **mediazione** e **intermediazione** relative alle operazioni di cui ai precedenti numeri da 1) a 7).

Con riferimento agli **obblighi di certificazione** delle operazioni appena elencate, l'art. 22 del decreto IVA consente di non emettere fattura nel caso di operazioni esenti indicate ai nn. da 1) a 5) e ai nn. 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10, con esclusione, quindi, delle operazioni ex art. 10, comma 1, n. 6), sicché tali compensi non sono riconducibili tra i corrispettivi i cui dati vanno

**memorizzati elettronicamente** e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate ex art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 127/2015.

Inoltre, l'art. 21, comma 6, del decreto IVA, nel disporre l'**obbligo di fatturazione** per alcune specifiche operazioni per le quali l'IVA non è comunque dovuta, alla lettera c) lo esclude per i corrispettivi relativi alle operazioni di cui al n. 6) dell'art. 10.

Tali compensi, dunque, possono semplicemente essere **annotati nel registro dei corrispettivi**.

Le operazioni di cui al n. 7) dell'art. 10, invece, già **escluse dall'obbligo di fatturazione** in forza di quanto disposto dal punto 6) dell'art. 22 del decreto IVA, sono, altresì, esonerate da qualunque obbligo documentale, dall'art. 2, comma 1, lettera h), D.P.R. n. 696/1996, secondo cui non sono soggette all'obbligo di certificazione le operazioni relative ai concorsi pronostici e alle scommesse soggetti all'imposta unica di cui al D.Lgs. n. 504/1998, e quelle relative ai concorsi pronostici riservati allo Stato, compresa la raccolta delle rispettive giocate.

Anche questi compensi possono solamente essere **annotati nel registro dei corrispettivi**.

Quindi l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'**efficacia degli esoneri** dall'obbligo di documentazione, nel presupposto che l'obbligo di **emettere una fattura**, qualora prima non sussistente, non è venuto ad esistenza per effetto della legge n. 205/2017 e dei successivi provvedimenti che sono variamente intervenuti sulla stessa o sul D.Lgs. n. 127/2015, mentre, nonostante l'obbligo generalizzato di **memorizzazione elettronica** e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi disposto dall'art. 2, D.Lgs. n. 127, con D.M. 10 maggio 2019, nel fissare **specifici esoneri**, in ragione della tipologia di attività esercitata, dagli obblighi di memorizzazione elettronica e **trasmissione telematica** dei corrispettivi, è stato stabilito che in fase di prima applicazione, l'**obbligo di memorizzazione elettronica** e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri non si applica alle operazioni non soggette all'obbligo di **certificazione dei corrispettivi**.

Ne consegue che, salva una specifica richiesta del cliente, le operazioni di cui ai n. 6) e 7) dell'art. 10 del decreto IVA sono escluse da qualunque **obbligo di certificazione**, compresi gli obblighi di fatturazione elettronica e/o memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati, fermo restando l'obbligo di annotazione nel **registro dei corrispettivi**.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 03/05/2022, n. 242



## Lavoro e previdenza

Nel decreto Riaperture

## Smart working: dalla proroga del regime semplificato ai lavoratori fragili. Cosa cambia

Alfredo Casotti - Consulente del lavoro in Viareggio

Maria Rosa Gheido - Consulente del lavoro in Alessandria

Proroga, fino al 31 agosto 2022, della possibilità per i datori di lavoro privati di ricorrere al lavoro agile in forma semplificata senza bisogno di stipula degli accordi individuali. E' quanto previsto da una modifica introdotta al disegno di legge per la conversione del decreto Riaperture. Viene, inoltre, prorogato, dal 31 marzo al 30 giugno 2022, il diritto dei dipendenti, pubblici e privati, "fragili" di svolgere la prestazione lavorativa in modalità agile quando ciò sia compatibile con le caratteristiche della prestazione medesima.

In sede referente per la conversione in legge del **decreto Riaperture** (D.L. n. 24/2022), sono stati aggiunti all'art. 10 alcuni commi che prorogano i termini di utilizzo del lavoro agile e ripropongono le misure a favore dei lavoratori cosiddetti fragili.

### Smart working semplificato

Per i **lavoratori del settore privato** le disposizioni dell'art. 90, commi 3 e 4, del D.L. n. 18/2020, in materia di lavoro agile continuano ad applicarsi fino al 31 agosto 2022. Con l'inserimento del comma 2-bis è **prorogata fino al 31 agosto 2022** la possibilità per i datori di lavoro privati di ricorrere al lavoro agile in forma semplificata senza bisogno di stipula degli accordi individuali previsti dalle norme vigenti.

Fino a tale data, quindi, per i datori di lavoro privati rimane l'**unico obbligo** di comunicare, in via telematica, al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali i **nominativi dei lavoratori** e la data di cessazione della prestazione di lavoro in modalità agile, utilizzando l'apposito programma presente nel sito internet del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (cliclavoro).

### Lavoratori fragili

I commi da 1-bis a 1-quater, anch'essi aggiunti in Commissione lavoro, ripropongono alcune disposizioni relative ai lavoratori cosiddetti fragili.

E' **prorogato dal 31 marzo 2022 al 30 giugno 2022** il diritto dei dipendenti, pubblici e privati, cosiddetti "fragili" di svolgere la prestazione lavorativa in **modalità agile** quando ciò sia compatibile con le caratteristiche della prestazione medesima. Si applica il più lungo termine del 31 luglio per alcune categorie di lavoratori di cui al numero 2 dell'allegato B del decreto in esame.

**Leggi anche** Lavoratori fragili: per lo smart working serve la certificazione del medico di famiglia

La proroga a favore dei lavoratori fragili riguarda i soggetti in possesso del **riconoscimento di**

**disabilità** con connotazione di gravità, ai sensi dell'art. 3, comma 3, della L. n. 104 del 1992 e della certificazione attestante una condizione di rischio derivante da **immunodepressione** o da esiti da **patologie oncologiche** o dallo svolgimento di relative terapie salvavita.

E' prorogata dal 31 marzo 2022 al 30 giugno 2022 la norma temporanea che riconosce, per il periodo prescritto di assenza dal servizio dei lavoratori dipendenti, pubblici e privati, rientranti nelle condizioni di cui al D.M. 4 febbraio 2022, il trattamento di malattia inerente al ricovero ospedaliero.

E' confermato che il suddetto beneficio è subordinato alla condizione che la prestazione lavorativa non possa essere svolta in modalità agile. Il periodo di assenza dal servizio, nell'ambito della fattispecie oggetto della tutela, è prescritto dalle competenti autorità sanitarie e dal **medico di assistenza primaria** sulla base documentata del riconoscimento di disabilità o delle certificazioni dei suddetti organi medico-legali, i cui riferimenti devono essere indicati nel medesimo **certificato di prescrizione**, sono equiparati ai periodi di degenza ospedaliera.

Pertanto, detti periodi **non rientrano** nel computo della **durata massima del periodo di comportamento** e non determinano la sospensione dell'indennità di accompagnamento eventualmente spettante. La proroga di cui al comma 1-bis comporta la proroga anche del diritto ad un **rimborso forfettario** in favore dei **datori di lavoro privati**, per gli oneri sostenuti per il riconoscimento del trattamento in oggetto, con riferimento ai casi in cui il trattamento di malattia sia a carico del datore di lavoro e non dell'INPS fermo restando che il rimborso non è in ogni caso dovuto.

**Carenza di personale sanitario e socio-sanitario**  
Slitta dal 31 dicembre 2022 al 31 dicembre 2023 la possibilità di fronteggiare la grave carenza di personale sanitario e socio-sanitario che si è riscontrata nel territorio nazionale a seguito dell'emergenza epide-

miologica con l'esercizio temporaneo, nel territorio nazionale, delle **qualifiche professionali sanitarie** e della qualifica di **operatore socio-sanitario**, in deroga alle norme sul riconoscimento delle predette qualifiche professionali, secondo le procedure di cui all'art. 13 del D.L. n. 18/2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 27/2020.

#### Genitori un figlio minore di anni 14

L'art. 10, comma 2, del decreto legge in esame proroga sino al 31 luglio 2022 la possibilità per i genitori lavoratori dipendenti del settore privato che hanno almeno un figlio minore di anni 14 di ricorrere al lavoro agile in forma semplificata, **prescindendo** quindi dagli **accordi individuali** generalmente richiesti dalla normativa vigente. La proroga opera nei limiti delle risorse disponibili autorizzate a legislazione vigente.

#### Sorveglianza sanitaria

Slitta al 31 luglio 2022 anche l'obbligo dei datori di lavoro pubblici e privati di garantire lo svolgimento in sicurezza delle attività produttive e commerciali assicurando la sorveglianza sanitaria eccezionale dei **lavoratori** maggiormente **esposti a rischio di contagio**, in ragione dell'**età** o della condizione di rischio derivante da **immunodepressione**, anche da patologia Covid-19, o da esiti di patologie oncologiche o dallo svolgimento di terapie salvavita o comunque da comorbidità che possono caratterizzare una maggiore rischiosità.

## Lavoro e previdenza

Per i datori di lavoro

## Apprendistato: quali sono le regole per la fruizione degli sgravi contributivi

di Debhorah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

L'apprendistato è la tipologia contrattuale più conveniente per un datore di lavoro che decide di assumere un giovane e formarlo all'interno della propria azienda. All'applicazione della contribuzione ridotta si aggiunge, infatti, una serie di ulteriori incentivi retributivi e normativi. Misure agevolative e contributive fruibili, tuttavia, solo in presenza di specifici requisiti richiesti dalla normativa in materia. Quali sono le differenti tipologie di apprendistato? Quali invece i requisiti richiesti ai datori di lavoro per fruire degli incentivi?

Il contratto di lavoro in **apprendistato** si sostanzia in un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato finalizzato alla **formazione** e alla **occupazione dei giovani**, che si articola in tre diverse tipologie:

- a) per la **qualifica e il diploma professionale**, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore;
- b) **professionalizzante**;
- c) di **alta formazione** e ricerca.

La disciplina vigente prevede l'applicabilità di una serie di **vantaggi normativi ed economici** per il datore di lavoro, primo tra tutti uno **speciale regime contributivo** dedicato che si applica per tutta la durata del periodo formativo dedotto in contratto e per i 12 mesi successivi alla conferma dell'apprendista in azienda.

A ciò si aggiunge la possibilità di sottoinquadramento del lavoratore nonché l'esclusione degli apprendisti dal computo dei dipendenti richiesto da specifiche disposizioni di legge o contrattuali e la possibilità per il datore di lavoro di recedere ad nutum dal rapporto di lavoro al termine del periodo di apprendistato.

### Regime contributivo speciale

La stipula di un contratto di apprendistato consente di applicare un regime di contribuzione specifico così articolato:

#### A) Datori di lavoro fino a 9 addetti

##### A1) Apprendistato professionalizzante

- 1°-12° mese: 1,50%
- 13°-24° mese: 3%
- oltre il 24° mese: 10%

cui si aggiungono l'**aliquota di finanziamento** della **NASpI**, pari all'1,61% e dei fondi interprofessionali, nella misura dello 0,30% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali.

##### A2) Apprendistato per la qualifica

- 1°-12° mese: 1,50%
- 13°-24° mese: 3%
- oltre il 24° mese: 5%

in questo caso **non è dovuto** il contributo di finanzia-

mento della NASpI né il contributo ai fondi interprofessionali.

Il regime contributivo ridotto per l'apprendistato è **cumulabile** con lo sgravio **decontribuzione Sud**, introdotto fino al 2029, attualmente autorizzato dalla UE nella misura del 30% fino al 30 giugno 2022.

### Incentivi contributivi

#### Sgravio totale apprendistato per la qualifica

Per incentivare l'assunzione di giovani e favorirne la qualificazione, è previsto **anche per il 2022 l'esonero totale** dal versamento dei contributi previdenziali per i contratti di apprendistato stipulati da datori di lavoro con non più di 9 addetti, ma solo per l'apprendistato di primo livello, instaurato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore.

Per gli anni di contratto successivi al terzo si applica l'aliquota ordinaria del 10%. Rimane ferma la trattativa a carico del lavoratore (5,84%).

#### Alternanza scuola lavoro

E' previsto l'**esonero totale** dal versamento dei complessivi contributi previdenziali, con **esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL** entro il limite massimo di 3.000 euro su base annua, a favore dei datori di lavoro privati che assumono, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a tutele crescenti, studenti:

- che hanno svolto, presso il medesimo datore di lavoro, periodi di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore, il certificato di specializzazione tecnica superiore o periodi di apprendistato in alta formazione;
- che hanno svolto presso il medesimo datore attività di alternanza scuola-lavoro.

#### Apprendistato professionalizzante

Per il contratto di apprendistato professionalizzante, in caso di prosecuzione a tempo indeterminato del rapporto di apprendistato, al termine del periodo di ulte-



riore agevolazione contributiva il datore di lavoro può fruire per 12 mesi dello **sgravio del 50%** dei contributi dovuti, entro il tetto di 3.000 euro, a condizione che il lavoratore non abbia compiuto il trentesimo anno di età alla data di inizio della prosecuzione.

Lo sgravio decorre pertanto dal primo mese successivo a quello di scadenza degli sgravi contributivi previsti per il primo anno di prosecuzione del rapporto dopo il periodo di apprendistato e non è trasferibile ad un successivo datore di lavoro.

### Regole di fruizione degli sgravi

Anche nell'ambito dei contratti di apprendistato, per la legittima fruizione degli esoneri contributivi applica-

bili a questa tipologia contrattuale, il datore di lavoro:

- deve essere in possesso del **documento unico di regolarità contributiva (DURC)**;

- è tenuto al rispetto delle norme a **tutela delle condizioni di lavoro** e degli altri obblighi di legge e di accordi e contratti collettivi nazionali, regionali, territoriali o aziendali stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale;

- deve rispettare il **limite dei massimali** previsti dal regime degli aiuti di stato "de minimis".

In tabella si propone il **riepilogo della contribuzione** applicabile distinta tra **regime ordinario** ed **agevolato**.

	<b>Sgravio contributivo (si DURC)</b>	<b>Regime contributivo (no DURC)</b>
Apprendistato I livello	- 5% dal terzo anno (se dip. Max 9) - 5% per intera durata (se dip. Oltre 9)	- 1,5% primo anno - 3% secondo anno - 10% dal terzo anno
	Sgravio totale	
	Sgravio alternanza 50%	
Apprendistato professionalizzante	12 mesi prosecuzione con aliquota 10%	- 1,5% primo anno - 3% secondo anno - 10% dal terzo anno
	Sgravio giovani 50% per 12 mesi	

## Finanziamenti

Nel nuovo decreto Aiuti

## Misure per la liquidità delle imprese: dalle garanzie SACE e ISMEA ai contributi a fondo perduto

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Il decreto Aiuti, varato dal Consiglio dei ministri il 2 maggio 2022, appronta un pacchetto di misure per sostenere la liquidità delle imprese colpite dalla crisi ucraina. Cinque, in particolare, gli strumenti messi in campo: garanzia SACE per finanziamenti sotto qualsiasi forma (inclusa l'apertura di credito documentaria) della durata massima di 6 anni, elevabile fino a 8 anni; garanzia SACE a condizioni di mercato per finanziamenti (o titoli di debito) della durata massima di 20 anni; Fondo di garanzia PMI e un Fondo da 200 milioni per l'erogazione di contributi a fondo perduto; garanzia ISMEA a favore delle PMI agricole e della pesca e dell'acquacoltura.

**Garanzie SACE e del Fondo PMI. Garanzia ISMEA** a favore delle **PMI agricole** e della **pesca** e dell'**acquacoltura**. E un **Fondo** da 200 milioni per l'erogazione di **contributi a fondo perduto**.

Sono questi gli strumenti messi in campo dal Governo con il decreto Aiuti, varato il 2 maggio 2022, per sostenere la liquidità delle imprese colpite dalla crisi ucraina.

**Leggi anche** Nuovo decreto Aiuti: fondo perduto, garanzie sui prestiti e aumento dei tax credit

### Garanzie SACE

Le garanzie SACE si muovono su due linee di intervento.

#### Garanzie fino al 31 dicembre 2022

Da una parte, si prevede la possibilità per SACE di concedere garanzie fino al 31 dicembre 2022 in favore di banche e altri soggetti abilitati all'esercizio del credito per finanziamenti, della durata di 6 anni, elevabile fino a 8 anni, sotto qualsiasi forma in favore delle imprese, inclusa l'apertura di credito documentaria finalizzata a supportare le importazioni verso l'Italia di materie prime o fattori di produzione la cui catena di approvvigionamento sia stata interrotta o abbia subito rincari per effetto dalla crisi attuale.

Alle garanzie possono accedere le **imprese con sede in Italia, non in difficoltà** al 31 gennaio 2022 e che dimostrano che la crisi in atto comporta dirette ripercussioni economiche negative sull'attività d'impresa in termini di contrazione della produzione o della domanda dovuta a perturbazioni nelle catene di approvvigionamento dei fattori produttivi, in particolare materie prime e semilavorati, o a rincari dei medesimi fattori produttivi o dovute a cancellazione di contratti con controparti aventi sede legale nella **Federazione russa** o nella **Repubblica della Bielorussia**, ovvero che l'attività d'impresa sia limitata o interrotta quale conseguenza immediata e diretta, dei rincari dei costi per energia e gas riconducibili alla crisi in atto e che le

esigenze di liquidità siano ad esse riconducibili.

L'importo del **prestito assistito** da garanzia non sarà superiore al maggiore tra:

- il **15%** del **fatturato annuo** totale medio degli **ultimi 3 esercizi** conclusi come risultante dai relativi bilanci o dalle dichiarazioni fiscali; qualora l'impresa abbia iniziato la propria attività successivamente al 31 dicembre 2019, si fa riferimento al fatturato annuo totale medio degli esercizi effettivamente conclusi;

- il **50%** dei **costi sostenuti** per fonti energetiche nei **12 mesi precedenti** il mese della richiesta di finanziamento inviata dall'impresa beneficiaria al soggetto finanziatore.

La garanzia, in concorso paritetico e proporzionale tra garante e garantito nelle perdite per mancato rimborso del finanziamento, coprirà:

- il **90%** dell'importo del finanziamento per imprese con non **più di 5000 dipendenti** in Italia e valore del fatturato **fino a 1,5 miliardi** di euro;

- l'**80%** dell'importo del finanziamento per imprese con valore del fatturato **superiore a 1,5 miliardi e fino a 5 miliardi** di euro o con più di **5000 dipendenti** in Italia;

- il **70%** per le **imprese** con valore del fatturato **superiore a 5 miliardi di euro**.

Il finanziamento coperto dalla garanzia dovrà essere destinato a sostenere costi del personale, **canoni** di locazione o di affitto di ramo d'azienda, **investimenti** o **capitale circolante** impiegati in stabilimenti produttivi e attività imprenditoriali che siano localizzati in Italia.

Le imprese che beneficiano della garanzia dovranno assumere l'impegno a non delocalizzare le produzioni. L'efficacia della garanzia è subordinata all'approvazione della Commissione Europea.

#### Garanzia SACE a condizioni di mercato

Il secondo ordine di garanzie SACE prevista dal decreto è la garanzia a condizioni di mercato.

La garanzia sarà rilasciata da SACE, previo approvazione della Commissione Europea, su **finanziamenti o titoli di debito** (prestiti obbligazionari, cambiali finanziarie, titoli di debito e altri strumenti finanziari, emessi dalle imprese beneficiarie) anche al fine di supportare la crescita dimensionale e la **patrimonializzazione** delle imprese o l'incremento della loro competitività, migliorandone la capitalizzazione, lo sviluppo tecnologico, la sostenibilità ambientale, le infrastrutture o le filiere strategiche o favorendo l'occupazione.

La garanzia sarà rilasciata per una percentuale massima di **copertura del 70%** e potranno assistere **finanziamenti** della durata massima di **20 anni**.

### Fondo di garanzia PMI

Per il Fondo di garanzia PMI, il decreto prevede che fino al **31 dicembre 2022**, previa approvazione della Commissione Europea, la garanzia potrà essere concessa nella misura massima del **90%** in favore di finanziamenti finalizzati alla realizzazione di obiettivi di **efficientamento o diversificazione della produzione o del consumo energetici**, quali, a titolo esemplificativo quelli volti a soddisfare il fabbisogno energetico con energie provenienti da forme rinnovabili, a effettuare investimenti in misure di efficienza energetica che riducono il consumo di energia assorbito dalla produzione economica, a effettuare investimenti per ridurre o diversificare il consumo di gas naturale ovvero a migliorare la resilienza dei processi aziendali rispetto a oscillazioni eccezionali dei prezzi sui mercati dell'energia elettrica.

L'**importo massimo** garantito sarà pari a **5 milioni di euro**. I finanziamenti dovranno essere d'importo non superiore al minore tra:

- il **15%** del **fatturato annuo** totale medio degli **ultimi tre esercizi** conclusi come risultante dai relativi bilanci o dalle dichiarazioni fiscali; qualora l'impresa abbia iniziato la propria attività successivamente al 31 dicembre 2019, si fa riferimento al fatturato annuo totale medio degli esercizi effettivamente conclusi;
- il **50%** dei **costi sostenuti** per l'energia nei **12 mesi precedenti** il mese della richiesta di finanziamento inviata dall'impresa beneficiaria al soggetto finanziatore.

La garanzia sarà concessa a titolo **gratuito**, nei confronti delle imprese, localizzate in Italia, che operino in uno o più dei 26 settori individuati dal Temporary Framework crisi Ucraina-Russia.

### Fondo da 200 milioni per contributi a fondo perduto

Il decreto istituisce poi, per l'anno **2022**, un Fondo con una dotazione di 200 milioni di euro finalizzato a far

fronte, mediante erogazione di contributi a fondi perduto, alle ripercussioni economiche negative per le imprese nazionali derivanti dalla crisi internazionale in Ucraina.

Il Fondo si rivolge alle **piccole e medie imprese** che presentano, cumulativamente, i seguenti requisiti:

- hanno realizzato negli **ultimi 2 anni** operazioni di **vendita** di beni o servizi, compreso l'approvvigionamento di materie prime e semilavorati, con l'Ucraina, la Federazione russa e la Bielorussia, pari almeno al 20% del fatturato aziendale totale;

- il **costo di acquisto** medio per materie prime e semilavorati nel corso dell'ultimo **trimestre antecedente** l'entrata in vigore del decreto è **incrementato** almeno del **30%** rispetto al costo di acquisto medio del corrispondente periodo dell'anno 2019 ovvero, per le imprese costituite dal primo gennaio 2020, rispetto al costo di acquisto medio del corrispondente periodo dell'anno 2021;

- hanno subito nel corso del **trimestre antecedente** l'entrata in vigore del decreto un **calo di fatturato** di almeno il **30%** rispetto all'analogo periodo del 2019. Ai fini della quantificazione della riduzione del fatturato rilevano i ricavi di cui all'art. 85, c. 1, lett. a) e b), TUIR

Il **contributo** spettante alle imprese sarà determinato applicando alla differenza tra l'ammontare medio dei ricavi relativi all'ultimo trimestre anteriore all'entrata in vigore del decreto e l'ammontare dei medesimi ricavi riferiti al corrispondente trimestre del 2019 una delle seguenti percentuali:

- **60%**, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 non superiori a 5 milioni di euro;
- **40%**, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 superiori a 5 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro.

Per le imprese costituite dal **1° gennaio 2020** il periodo di imposta di riferimento è quello relativo all'anno **2021**.

Nel caso la dotazione finanziaria non sia sufficiente a soddisfare tutte le istanze ammissibili, il Ministero dello sviluppo economico provvede a ridurre in modo proporzionale il contributo.

Il **contributo massimo** spettante per singolo beneficiario sarà pari a **400.000 euro**.

Le **modalità attuative** di erogazione delle risorse, compreso il termine di presentazione delle domande, saranno **definite** con **decreto** del Ministro dello sviluppo economico.

### Garanzie ISMEA

Il pacchetto di misure per la liquidità approntato dal Governo con il decreto Aiuti prevede infine garanzie

ISMEA sui mutui in favore delle **imprese agricole**, della **pesca** e dell'**acquacoltura** che hanno subito un **incremento dei costi energetici**.

In particolare, previa autorizzazione della Commissione Europea, saranno ammissibili alla garanzia diretta dell'ISMEA, con **copertura al 100%**, i nuovi finanziamenti concessi da banche, intermediari finanziari e dagli altri soggetti abilitati alla concessione di credito in favore di piccole e medie imprese agricole e della pesca che abbiano registrato un incremento dei costi per l'energia, per i carburanti o per le materie prime nel corso del 2022.

I **finanziamenti** dovranno prevedere l'inizio del **rimborso** del capitale non prima di 24 mesi dall'erogazione e avere una **durata** fino a 120 mesi e un importo non superiore al 100% dell'ammontare complessivo degli stessi costi, come risultante dall'ultimo bilancio depositato o dall'ultima dichiarazione fiscale presentata alla data della domanda di garanzia ovvero da altra idonea documentazione, prodotta anche mediante autocertificazione e, comunque, **non superiore a 35.000 euro**.

## Impresa

La sentenza della Corte di Cassazione

## Reati societari: responsabilità solidale dei consiglieri non delegati

di Sara Mecca - Avvocato e Docente della Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza  
di e Valerio Silveti - Avvocato in Roma

In assenza di deleghe ad alcuno dei componenti del consiglio di amministrazione dell'ente, deve ritenersi gravante su tutti i consiglieri la responsabilità solidale per gli illeciti deliberati o posti essere dal consiglio di amministrazione, da riferirsi solidalmente a ciascuno di essi. A ribadire questo importante principio è la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11087 del 28 marzo 2022. Anche i consiglieri non delegati - proprio perché investiti, come ogni altro componente del consiglio di amministrazione, dei compiti di amministrazione diretta - hanno uno specifico obbligo di vigilanza sull'andamento della gestione societaria.

Il GIP presso il Tribunale di Firenze disponeva il **sequestro preventivo** di un immobile, adibito a residenza familiare - prima casa dell'indagato. Provvedimento poi confermato dal Tribunale, investito dell'impugnazione del citato decreto di sequestro.

Avverso l'ordinanza del Tribunale, l'indagato - per il reato cui all'art. 110 c.p., D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 - proponeva ricorso in Cassazione.

Nel ricorso la difesa articolava due destini motivi.

Il primo concernente un vizio di motivazione (eseguita *per relationem*) rispetto alle precedenti risultanze evidenziate già nella relazione della Guardia di Finanza, nella richiesta del PM e nel provvedimento del GIP, senza alcuna autonoma ed aggiuntiva valutazione sulla sussistenza in capo all'indagato del *fumus*. Il Tribunale, invero, secondo la difesa non aveva indagato e indicato gli indizi relativi alla conoscenza o alla conoscibilità da parte del ricorrente del disegno criminoso ipotizzato, non essendo assolutamente sufficiente la sola condizione soggettiva della carica di consigliere assunta dal ricorrente. Invero, dopo la riforma dell'art. 2392 c.c., prosegue la difesa, è stato eliminato in capo ai semplici componenti del Consiglio di Amministrazione l'**obbligo di vigilanza sul generale andamento della gestione**, proprio al fine di evitare che in capo agli amministratori non operativi si potessero addebitare rilievi sulla base di quella che altro non era che una responsabilità oggettiva.

Nel secondo motivo la difesa ha sostenuto, stante l'insequestrabilità dei trattamenti retributivi pensionistici e assistenziali se non nella misura della loro pignorabilità, la necessità di un allineamento di tale disciplina a quella dell'insequestrabilità della prima ed unica casa di residenza.

**La responsabilità dei componenti del Cda con o senza delega**

Secondo l'art. 2392 c.c., norma che regola la **posizio-**

**ne di garanzia** degli amministratori all'interno delle S.p.a., questi sono **solidalmente responsabili** verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza dei doveri loro imposti dalla legge o dallo statuto, a meno che non si tratti di attribuzioni proprie o del comitato esecutivo o attribuite in concreto ad uno o più di essi, così come ribadito per il consiglio di amministrazione dall'art. 2381, comma 2, c.c.. Si aggiunga come la responsabilità, per gli atti o le omissioni degli amministratori, non si estende a quello tra essi che, essendo immune da colpa, abbia fatto annotare senza ritardo il suo dissenso nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio.

In linea di principio occorre, dunque, **distinguere** l'ipotesi in cui il consiglio di amministrazione operi **con o senza deleghe**: in quest'ultimo caso, invero, **tutti i componenti del consiglio di amministrazione risponderanno degli illeciti** deliberati dal consiglio anche se - in fatto - non decisi o compiuti da tutti i suoi componenti, salvo quanto detto rispetto all'annotazione dell'opinione in contrasto da parte del consigliere dissenziente.

Viceversa, nel caso in cui specifiche materie siano state attribuite ad uno o più amministratori, la responsabilità sarà dei consiglieri delegati. Fatta salva, anche in questo caso, la responsabilità solidale dei consiglieri non delegati che, in presenza di segnali di allarme, manterrebbero comunque l'onere di attivarsi per assumere ulteriori informazioni rispetto a quelle fornitegli dagli organi delegati e fare quanto nelle loro possibilità per impedire il compimento dell'atto pregiudizievole. Nel caso di specie, si apprende dalla pronuncia in commento, alcuna delega era stata conferita ai consiglieri.

**La decisione della Corte di Cassazione**

Con la sentenza n. 11087/2022 la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso e condannato il ricorrente al pagamento delle spese processuali.



I Supremi giudici, infatti, ricordano come ormai sia pacifico - tanto in dottrina quanto in giurisprudenza - il principio secondo cui, in **assenza di deleghe** ad alcuno dei componenti del consiglio di amministrazione dell'ente, dovrà ritenersi **gravante su tutti i consiglieri** la **responsabilità solidale** per gli illeciti deliberati o posti essere dal consiglio di amministrazione, da riferirsi solidalmente a ciascuno di essi.

Quanto precede è perfettamente applicabile per i membri del consiglio di amministrazione di una società di capitali in assenza di deleghe su specifiche materie o attribuzioni concernenti la gestione della società.

Per tali ragioni, conclude il giudice di legittimità, sono da condividere i rilievi mossi dal Tribunale rispetto alla posizione di garanzia ricoperta dall'indagato che, proprio perché investito, al pari di ogni altro componente del consiglio di amministrazione, dei compiti di amministrazione diretta, aveva uno **specifico obbligo di vigilanza** sull'andamento della **gestione societaria**, quand'anche di fatto le determinazioni non fossero state da costui direttamente assunte.

## Bilancio e contabilità

Prima applicazione del principio contabile

## Enti del Terzo settore: come risolvere le difficoltà di passaggio al regime contabile e di bilancio da OIC 35

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

Una delle tematiche di più ampio impatto presenti nell'OIC 35, il principio contabile per gli enti del Terzo settore rilasciato a febbraio 2022, consiste nelle modalità di prima adozione. Considerato che gli enti coinvolti si apprestano ad applicare per la prima volta il principio proprio in fase di stesura del bilancio 2021, desta una certa perplessità lo scarso interesse che emerge in dottrina. Non casualmente proprio l'OIC 35 ha previsto particolari prassi facilitatorie per la stesura di questi bilanci di esercizio. Quali sono le buone prassi consigliate per la risoluzione di eventuali difficoltà di passaggio al nuovo regime contabile e di redazione del rendiconto annuale?

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha approvato il **principio OIC 35**, che si applica agli Enti del Terzo Settore che redigono il bilancio in base alle disposizioni dell'art. 13, commi 1 e 3, D.Lgs. n. 117/2017 - **Codice del Terzo Settore**.

**Leggi anche**

- Nuovo OIC 35 per i bilanci degli enti del Terzo settore

- OIC 35: disciplina specifica per le entrate tipiche degli enti del Terzo settore

Si prevede infatti che "la predisposizione del bilancio d'esercizio degli enti è conforme alle clausole generali, ai principi generali di bilancio e ai criteri di valutazione del Codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l'assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche e solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo Settore."

Gli enti del Terzo Settore, pertanto, osservano le regole, di rilevazione e valutazione, contenute nei principi contabili nazionali OIC ad eccezione delle previsioni specifiche previste dal principio OIC 35.

**Attenzione**

Per gli schemi di bilancio e l'informativa valgono le disposizioni contenute nelle Appendici B e C del documento.

Gli enti del Terzo settore sono pertanto tenuti in questo periodo a predisporre il proprio bilancio d'esercizio (per la prima volta) in conformità alle nuove disposizioni degli schemi previsti dall'OIC e, almeno per quanto concerne gli ETS che redigono il bilancio in forma ordinaria, in conformità anche al principio contabile nazionale OIC 35. Sia gli schemi del decreto ministeriale, sia le previsioni tecniche del principio contabile sono indirizzati agli ETS che non esercitano la propria attività principalmente in forma di impresa commerciale. Per gli ETS che, al contrario, esercitano

la propria **attività principalmente in forma di impresa commerciale**, al pari delle **imprese sociali**, vigono le regole di redazione del bilancio in base alle norme societarie del codice civile di cui all'art. 2423 e seguenti.

**Entrata in vigore dell'OIC 35 e bilancio 2021**

La prima adozione dei nuovi schemi di bilancio e del principio contabile dedicato avviene con il bilancio riferito all'esercizio sociale 2021 per gli ETS di diritto nel periodo transitorio, vale a dire organizzazioni di volontariato (ODV), associazioni di promozione sociale (APS) e ONLUS (Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, nota n. 19740 del 29 dicembre 2021).

**Elementi di carattere generale per la redazione del bilancio d'esercizio**

Giova rammentare che l'art. 3, comma 2, del Codice del Terzo settore dispone, in termini generali, che per quanto non previsto dallo stesso Codice, agli enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del Codice civile e le relative disposizioni di attuazione. Il principio contabile dedicato dall'OIC, quindi, interviene, da un lato, esponendo in chiave tecnico-contabile i contenuti del decreto ministeriale, dall'altro lato, correggendo le previsioni societarie in materia contabile che necessitano di un trattamento particolare in ragione della natura tipica non lucrativa degli ETS.

Il documento esamina, più nello specifico: finalità e postulati; composizione del bilancio d'esercizio; transazioni non sinallagmatiche; quote associative e apporti da soci fondatori; svalutazioni delle immobilizzazioni tecniche; disposizioni di prima applicazione.

I soggetti interessati al documento (gli **stakeholders**) principali sono individuati in coloro che forniscono o potenzialmente intendono fornire risorse agli ETS, anche sotto forma di donazioni, contributi o tempo (vo-

lontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno e nei beneficiari dell'attività svolta dagli stessi Enti del Terzo Settore.

Si deve evidenziare che, in perfetta coerenza con la normativa societaria e la migliore prassi concorsuale, il documento rivede, poi, la definizione del **postulato della continuità aziendale**, che, in assenza di uno scopo di lucro, fa riferimento alla valutazione prospettica della semplice capacità dell'ente di continuare a svolgere la propria attività (in condizioni di equilibrio) per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio. Tale valutazione può essere effettuata dall'ente anche a mezzo di un budget (anzi ne sarebbe auspicabile la redazione sistematica) che dimostri che questo ha per tale periodo, le risorse sufficienti per svolgere la sua attività rispettando le obbligazioni assunte. Viene richiamata e commentata dal principio anche la miglior prassi con riferimento agli aspetti di esposizione con la normativa concernente gli schemi di bilancio proposti.

#### Le facilitazioni speciali previste dall'OIC 35

L'OIC 35 ETS prevede una serie di **facilitazioni speciali** per la prima redazione del bilancio 2021. Si hanno, quindi:

- indicazioni per il **passaggio al regime contabile ETS** che sono valide (e applicabili) per tutti i soggetti che si avvicinano per la prima volta alla nuova normativa;
- indicazioni aggiuntive di semplificazione che sono valide (e applicabili) per gli ETS che per la prima volta si avvicinano alla redazione del bilancio di esercizio 2021 con la nuova normativa.

In merito alla **facoltà di applicazione** del principio contabile, il par. 32 prevede che un ente del Terzo settore possa applicarlo **retroattivamente**, ai sensi dell'OIC 29, recante il titolo: Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio; oppure

- possa applicare il principio al valore delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso ed effettuare una rettifica corrispondente sul saldo di apertura del Patrimonio netto dell'esercizio in corso;
- ovvero possa applicare il principio contabile in via prospettica (anche dall'esercizio in corso) se non è possibile alternativamente calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio, o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa.

La dottrina suggerisce quindi, al riguardo, **tre soluzioni**:

- la retroattiva pura;

- la retroattiva parziale;
- la prospettica.

#### La soluzione retroattiva pura

Con questa soluzione retroattiva, che fa fede all'OIC 29, si attinge alla metodica tecnicamente più rigorosa oltre che conformemente al principio (base) della competenza economica (dei fatti di gestione).

Quindi, con tale approccio, il **passaggio al nuovo regime contabile** a seguito della entrata in vigore della norma è considerato come un cambiamento di principio contabile, ovvero delle regole, delle procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, delle modalità di loro rilevazione, dei criteri e dei metodi di valutazione e di quelli di classificazione ed esposizione dei valori a bilancio.

Quindi il redattore del (nuovo) bilancio ETS, alla luce delle indicazioni contenute dal principio contabile, dal 2021, potrebbe:

- considerare l'impatto esistente dal 1° gennaio 2020, e imputare l'effetto economico del passaggio di regime a quella data mediante una riserva (o posta del patrimonio netto come ad es. avanzo utili degli esercizi precedenti, od altra ritenuta più confacente);
- rideterminare il bilancio 2020 secondo le regole OIC previste per gli ETS (applicando informalmente il nuovo principio) ma al fine di creare le condizioni di comparabilità fra esercizi 2020 e 2021;
- aprire il bilancio 2021 applicando le scritture di apertura specchiate al bilancio 31.12.2020 rideterminato;
- redigere il bilancio 2021 secondo le nuove disposizioni.

Tale soluzione, che è senz'altro la più rigorosa, crea però la necessità di applicare una serie di **aggiustamenti contabili** fra il risultato delle scritture contabili al 31 dicembre 2020, emergente da contabilità chiusa e definita a tutti gli effetti di legge e prassi contabile, e il risultato rideterminato specchiato al 1° gennaio 2021, ma per l'effetto dell'applicazione del nuovo principio contabile.

Particolare attenzione e cautela, quindi, a onere del redattore del bilancio, nell'applicazione retroattiva e nel raccordo fra i risultati contabili storicizzati e le evidenze del documento di bilancio al 31 dicembre 2020 (rettificato) al 1° gennaio 2021 e al 31 dicembre 2021.

#### La soluzione retroattiva parziale

L'applicazione della soluzione alternativa, c.d. retroattiva parziale, si basa sulla semplice rideterminazione dei valori di bilancio a inizio di esercizio di prima adozione, e, quindi, a differenza della soluzione retroattiva pura, non prevede la rideterminazione dei valori al fine di fornire una informazione omogenea e comparata con retrocessione degli effetti (in questo caso solo

bilancistici e non contabili come sopra appena visto) al 31 dicembre 2020.

Quindi i risultati contabili, e la loro rappresentazione a bilancio al 31 dicembre 2020, vengono rettificati al 1° gennaio 2021, senza la difficoltosa riscrittura extra contabile derivante dalla retrodatazione dell'applicazione del principio contabile 35 ETS. Per l'effetto i dati dell'esercizio di comparazione (il 2020) resteranno gli stessi, ma saranno riclassificati in fase di formazione documento a sensi del D.M. 5 marzo 2020, con la precisazione che per i bilanci 2021, le indicazioni OIC consentirebbero di non riportare i dati dell'esercizio comparato 2020.

### La soluzione prospettica

La soluzione prospettica rappresenta, in alternativa a quelle presentate, una modalità di applicazione per passaggio alle nuove disposizioni in materia di ETS mediante contabilizzazione al 1° gennaio 2021 delle operazioni e dei fatti di gestione, secondo le nuove metodiche, ma, senza rideterminare i valori dell'esercizio precedente. Il principio contabile però, suggerisce di attingere a tale metodo, non già quale mera semplificazione, ma solo allorquando la corretta rideterminazione non risulti fattibile, oppure risulti eccessivamente onerosa. Quindi non siamo in presenza di una gentile concessione da parte dell'Organismo Italiano di contabilità per il passaggio alle nuove disposizioni previste per gli ETS, ma in perfetta analogia con i principi generali alla fattispecie di passaggio (al verificarsi delle condizioni) agli OIC (da altro compendio contabile normato), proprio al fine di consentire una efficiente e ragionevole rideterminazione di quei valori contabili. In realtà non è possibile derivare dalla lettura del principio quali siano le circostanze per cui si debba ritenere verificata la **circostanza di non fattibilità ed eccessiva onerosità** nella rideterminazione dei dati comparati.

La condizione di non fattibilità e di eccessiva onerosità si applicherà, quindi, ove sottesa a una valutazione generale di opportunità, quale formula di esenzione dall'adozione della determinazione retroattiva dei dati per irrilevanza degli effetti riverberati, ove tale soluzione non comporti una mancata applicazione delle norme inerenti al passaggio al principio contabili OIC 35 ETS.

### Le ulteriori semplificazioni

Fra le ulteriori semplificazioni previste, il principio contabile ha poi previsto al par. 33, che per i bilanci chiusi al 31 dicembre 2021 l'Ente interessato, potrà:

- non presentare il bilancio comparativo 2020;
- nel caso di adozione del metodo prospettico, non misurare le c.d. transazioni non sinallagmatiche avvenute

nel 2021 al **fair value** nel caso in cui l'applicazione di tale metodologia risulti eccessivamente onerosa.

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.