

LUNEDÌ 30 MAGGIO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Processo tributario con magistrati professionali e assunti per concorso - pag. 2
- Superbonus e altri bonus casa: come operano i nuovi limiti alle cessioni dei crediti - pag. 4
- Super ACE per gli ammortamenti dei beni rivalutati: istruzioni per l'uso - pag. 6
- Da luglio 2022 e-fattura obbligatoria anche per i soggetti in regime speciale - pag. 8
- Accertamento con adesione. Attenzione alle dichiarazioni rese - pag. 10
- Distribuzione dividendi da partecipazioni qualificate: meglio il vecchio o il nuovo regime di tassazione? - pag. 12

LAVORO E PREVIDENZA

- Part-time verticale con clausole elastiche: quanto conviene al datore di lavoro - pag. 16
- Controllo dei lavoratori: come bilanciare gli interessi dell'azienda con la privacy - pag. 18
- Impegno all'assunzione precontrattuale: le regole da seguire per evitare il contenzioso - pag. 20

FINANZIAMENTI

- Credito d'imposta beni immateriali 4.0: quanto conviene dopo il decreto Aiuti? - pag. 24
- Autotrasporti: credito d'imposta al 28% per l'acquisto di gasolio. A quali condizioni? - pag. 26

IMPRESA

- Certificati bianchi 2022: cosa cambia con la nuova guida

IN EVIDENZA

Part-time verticale con clausole elastiche: quanto conviene al datore di lavoro


di Deborah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

Il ricorso al lavoro a tempo parziale è una opportunità che il datore di lavoro può sfruttare con riferimento a tutte le tipologie contrattuali di impiego subordinato. L'articolazione dell'orario di lavoro può essere strutturata in modalità verticale, orizzontale o mista ed è ammessa la facoltà di concordare con il lavoratore dipendente part-timer l'adozione di clausole flessibili che consentano di modificare, nei vari periodi dell'anno, l'articolazione dell'orario di lavoro. In particolare, con l'utilizzo del part-time verticale con clausole elastiche è possibile distribuire l'orario di lavoro in aderenza con le esigenze datoriali, erogando al lavoratore la corrispondente indennità. Quanto può risparmiare il datore di lavoro?

Chi

Le aziende che svolgono attività produttive soggette a forti oscillazioni nell'impiego di manodopera possono efficacemente avvalersi del **lavoro a tempo parziale**, strutturando l'articolazione un

orario di lavoro basato sull'alternanza di periodi di impiego a tempo pieno e periodi di impiego a zero ore o con orario ridotto.

Avvalendosi infatti delle **clausole elastiche**, il datore di lavoro può costruire un contratto di lavoro "sartoriale", perfettamente 

Credito d'imposta beni immateriali 4.0: quanto conviene dopo il decreto Aiuti?

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

Per effetto del decreto Aiuti, per gli investimenti in beni immateriali 4.0 effettuati nel 2022, le imprese possono fruire di un credito di imposta rafforzato. La misura più elevata si applica anche agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2023 a condizione che entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Qual è la convenienza della nuova aliquota agevolativa rispetto alla precedente?


Chi

Possono beneficiare del credito di imposta per gli investimenti in beni immateriali 4.0, disciplinato dalla legge di Bilancio 2021 (art. 1, c. 1058, 1058-bis e 1058-ter, legge n. 178/2020), tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato (incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti) indipendentemente:

dentemente:

- dalla **forma giuridica**;
- dal **settore economico** di appartenenza;
- dalla **dimensione**;
- dal **regime fiscale** di determinazione del reddito.

Sono escluse:

- le imprese in stato di **liquidazione** volontaria, **fallimento**, 

Fisco

Riforma della giustizia tributaria

Processo tributario con magistrati professionali e assunti per concorso

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

Giudici tributari professionali, assunti per concorso pubblico, con prova scritta e orale, a tempo pieno, professionali, competenti e, di conseguenza, dignitosamente retribuiti. Età pensionabile che scende a 70 anni, trattamento economico equiparato ai magistrati onorari. Sono queste le novità in tema di giudici tributari previste dal disegno di legge di riforma della giustizia tributaria. La figura del nuovo giudice tributario andrà ad integrare quel modello di giudice indipendente, terzo e imparziale, a tempo pieno, previsto dagli articoli 106, 108 e 111 della Costituzione.

Il disegno di legge sulla **riforma della giustizia e del processo tributario**, approvato dal Consiglio dei Ministri del 17 maggio 2022, andrà ad incidere sulle principali norme in tema di **contenzioso tributario**, ovvero i D.Lgs. n. 545 e n. 546 del 1992.

Leggi anche Giustizia tributaria: via libera alla riforma

Per quanto riguarda in particolare il D.Lgs. n. 545/1992, che disciplina l'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria e organizzazione degli uffici di collaborazione, le modifiche previste sono particolarmente rilevanti poiché stravolgono, come in verità si auspicava ormai da anni tra i professionisti e gli studiosi del settore, il **metodo di reclutamento dei giudici tributari**, prevedendo un **ordinario concorso per esami**, sulla falsa riga di quanto già avviene per la magistratura ordinaria.

È così previsto il passaggio da una magistratura onoraria a una professionale, sia pure gradualmente, nell'arco di sette anni.

Chi potrà accedere al concorso

Il nuovo organico dei magistrati tributari è individuato in 450 unità presso le CTP e 126 unità presso le CTR (contro i circa 2.500 giudici onorari attualmente nel ruolo), che verranno assunti in 68 unità a partire dal 2024 e fino al 2030. La nomina si consegnerà mediante un **concorso pubblico per esami**, bandito con cadenza di norma annuale in relazione ai posti vacanti e a quelli che si renderanno vacanti nel quadriennio successivo. Il concorso sarà articolato in una **prova scritta**, consistente nella redazione di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una **prova pratica** relativa alla redazione di una sentenza tributaria.

Chi passerà la prova scritta sarà ammesso alla **prova orale** che verterà su nove materie giuridico/economico (tra le quali diritto tributario, diritto processuale tributario, diritto e procedura civile, diritto penale) e un colloquio in una lingua straniera a scelta tra inglese, spa-

gnolo, francese e tedesco.

Al concorso saranno ammessi i laureati in possesso del diploma di **laurea in giurisprudenza**, conseguito al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni, che soddisfino le seguenti condizioni:

- a) essere cittadini italiani;
- b) avere l'esercizio dei diritti civili;
- c) essere di condotta incensurabile;
- d) non essere stati dichiarati per tre volte non idonei nel concorso stesso;
- e) possedere gli altri requisiti richiesti dalle leggi vigenti.

I magistrati tributari dovranno non aver superato, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione, 67 anni di età, anziché, come attualmente previsto, 72 anni.

Prevista, inoltre, l'**equiparazione della retribuzione** dei nuovi magistrati tributari a quella dei magistrati ordinari, prevedendo che ai primi si applichino, in quanto compatibili, le disposizioni vigenti che disciplinano il trattamento economico dei magistrati ordinari.

Riserva per gli attuali giudici onorari

In base allo schema di disegno di legge, i primi due bandi di concorso dovranno prevedere una **riserva di posti** nella misura del 15% a favore dei giudici presenti alla data del 1° gennaio 2022 nell'attuale ruolo dei giudici onorari, purché siano in possesso della laurea in giurisprudenza o economia e commercio, conseguita al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni; siano presenti nel ruolo unico da almeno sei anni; non siano titolari di trattamento pensionistico.

Inoltre, i magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza, e per un numero massimo di 100 unità, potranno optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria.

Alcune considerazioni

La nuova figura del magistrato tributario professionale è senza dubbio da salutare con favore, considerando che la giurisdizione tributaria è attualmente l'unica a prevedere solo giudici onorari. Garantirà senza dubbio una **tutela lavorativa ed economica più adeguata** al ruolo, nonché una indubbia preparazione e professionalità dell'organo giudicante.

Vi sono, però, delle previsioni che, secondo alcuni, destano alcune **perplexità**.

Anzitutto, il requisito consistente nel possesso della **laurea in giurisprudenza per accedere al concorso**. Data la specificità della materia fiscale, in molti ambiti strettamente connessa alle scienze contabili, alcuni ritengono che dovrebbero essere ammessi a partecipare al concorso anche i laureati in economia e commercio (o lauree affini), ovvero ragionare sull'opportunità di strutturare il concorso in modo simile a quanto avviene in altre giurisdizioni speciali, ammettendo come candidati soggetti che abbiano una comprovata esperienza nel settore (avvocati, dottori commercialisti, funzionari pubblici che da un certo numero di anni si occupano della materia fiscale).

Inoltre, è prevista la **riduzione dell'età pensionabile a 70 anni** (dagli attuali 75) che avrebbe per effetto la **decapitazione** della quasi totalità delle **presidenze delle Commissioni tributarie** regionali e di gran parte delle provinciali, nonché dei relativi presidenti di sezione e di molti giudici, con la conseguenza di vedere nella fase di passaggio la chiusura di fatto di gran parte delle Commissioni per diversi anni o la drastica riduzione delle udienze.

Si attende, quindi, lo sviluppo dell'*iter* legislativo, per comprendere cosa verrà modificato delle attuali previsioni.

Fisco

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Superbonus e altri bonus casa: come operano i nuovi limiti alle cessioni dei crediti

di Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Brindisi e Milano

Per le cessioni dei crediti derivanti dai bonus edilizi, la data del 17 febbraio 2022 rappresenta lo spartiacque per l'applicazione delle ulteriori limitazioni introdotte ai fini antifrode che non permettono più di due cessioni e solo a soggetti qualificati. È uno dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 19/E del 27 maggio 2022. Il documento di prassi tratta molti altri aspetti della disciplina del superbonus e degli altri bonus edilizi: come opera l'obbligo di indicare il CCNL e quello del visto di conformità; la cessione dei bonus relativi alla realizzazione o all'acquisto di box e posti auto; il divieto di cessione parziale ed altro ancora.

Per le prime comunicazioni delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito relative ai bonus edilizi trasmesse **entro il 16 febbraio 2022**, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto, più due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati" (banche ed intermediari finanziari).

Se invece le comunicazioni sono trasmesse dopo tale data, se si tratta di cessione del credito, non si potranno fare più di due cessioni a soggetti qualificati, mentre in caso di sconto in fattura è possibile effettuare una prima cessione a qualsiasi soggetto ed altre due a soggetti qualificati.

Invece le regole sono diverse in caso di **comunicazioni successive alla prima**.

In questo caso, restano valide le stesse regole per le comunicazioni fino al 16 febbraio, mentre dal 17 febbraio, sia che si tratti di cessioni che di sconti in fattura si possono fare al massimo due cessioni a soggetti qualificati.

È uno dei passaggi della circolare n. 19/E del 27 maggio 2022 nella quale l'Agenzia delle Entrate cerca di fare luce su una delle materie più controverse e rimaneggiate negli ultimi mesi ovvero quella dei bonus edilizi.

Infatti, solo nei primi 5 mesi del 2022, oltre alle modifiche della Legge di bilancio, la disciplina in questione è stata modificata dai Decreti "Sostegni ter", "Milleproroghe", "Energia", "Aiuti", "Ucraina".

Una serie di disposizioni che si sono accavallate e hanno modificato anche a distanza di pochi giorni aspetti già di per sé complessi quali la cessione dei crediti.

Quindi, il rischio di saltare qualche passaggio e, quindi, **commettere qualche errore** che potrebbe essere pagato a caro prezzo è molto concreto.

In tale "caos normativo", la circolare ha sicuramente il merito di porre alcuni **punti fermi** utili all'interpretazione di alcuni degli aspetti più rimaneggiati.

I chiarimenti sono tanti e spaziano dalla fruizione del Superbonus e degli altri bonus, all'obbligo di apposi-

zione del visto di conformità, passando per la cessione dei bonus e per il quadro sanzionatorio.

Proviamo, dunque, ad analizzare alcuni passaggi che possono fornire una **bussola** per orientarsi in questa materia.

Cessione e sconto in fattura: l'attuale disciplina

Sulla cessione e sconto in fattura, le modifiche sono state tante e tutte con il fine di **limitare la possibilità di cedere i crediti**.

Rimandando alla lettura della circolare per cogliere tutti i passaggi normativi che ci sono stati, in questa sede vale la pena di sintetizzare l'attuale situazione.

Volendo sintetizzare va detto che:

- il contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo (c.d. "**sconto in fattura**") viene anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi, il quale può recuperarlo sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'apposito albo, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia;

- il **credito d'imposta** di pari ammontare è cedibile ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari senza facoltà di successiva cessione fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'apposito albo, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

Relativamente alle comunicazioni della prima cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate **a partire dal 1° maggio 2022** è prevista la facoltà alle banche e alle società appartenenti a gruppi bancari di poter effettuare sempre cessioni a favore dei clienti professionali privati, che abbiano sti-

pulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione.

L'opzione può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Per gli interventi soggetti alla detrazione del 110% gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

Inoltre:

- i crediti che, **alla data del 17 febbraio 2022** (in origine fissato al 7 febbraio 2022), sono stati precedentemente oggetto di una delle due opzioni di sconto in fattura o cessione del credito, possono costituire oggetto esclusivamente di un'ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. In caso di violazione di tale disposizione i contratti di cessione sono nulli.

- a partire dalle **comunicazioni inviate dal 1° maggio 2022**, le cessioni non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle Entrate. A tal fine, al credito è attribuito un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni.

Come operano i nuovi limiti sulle cessioni dei crediti

Sulla base di quanto detto sopra, la data che rappresenta lo spartiacque è il 17 febbraio 2022.

Infatti, come si legge nella circolare, la situazione che emerge dall'attuale quadro normativo è la seguente:

1) in caso di **prime comunicazioni** delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito:

- se sono state trasmesse entro il 16 febbraio 2022, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto, più due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati" (banche ed intermediari finanziari);

- se trasmesse dal 17 febbraio 2022:

a) in caso di **cessione del credito**, è possibile effettuare soltanto due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati"; ciò in quanto, secondo l'Agenzia, la comunicazione della cessione effettuata dal 17 febbraio 2022 va intesa come la prima cessione effettuata a qualsiasi soggetto;

b) in caso di **sconto in fattura**, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto, più due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati";

2) in caso di comunicazioni, **successive alla prima**, delle opzioni per la cessione del credito:

- se trasmesse entro il 16 febbraio 2022, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto, più due

ulteriori cessioni a soggetti "qualificati";

- se trasmesse dal 17 febbraio 2022, è possibile effettuare soltanto due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati"; infatti, viene chiarito che la comunicazione della cessione effettuata dal 17 febbraio 2022 va intesa come cessione effettuata a qualsiasi soggetto.

Al riguardo, l'Agenzia nella circolare evidenzia che, per quanto riguarda le comunicazioni, prime o successive alla prima, trasmesse entro il 16 febbraio 2022, al fine di tutelare l'affidamento e di evitare disparità di trattamento tra contribuenti, si applica la disciplina più favorevole, in termini di numero di cessioni consentite, prevista "a regime" dal decreto Frodi.

Altri chiarimenti

Come accennato, la circolare si occupa di molti altri aspetti della disciplina in questione.

Tra gli altri più importanti chiarimenti si segnalano i seguenti:

- l'obbligo di indicare il CCNL, a partire dal 27 maggio 2022, per interventi **al di sopra dei 70.000 euro**, va parametrato al valore dell'opera nel suo complesso e non alla parte di lavori edili; inoltre, l'onere di richiedere l'inserimento dell'indicazione dei CCNL ovvero verificarne l'inserimento è a carico del committente dei lavori, in quanto l'omessa indicazione nell'atto di affidamento determina il mancato riconoscimento dei benefici fiscali normativamente previsti;

- per l'esonero di apporre il visto di conformità per i **lavori in edilizia libera**, il valore di 10.000 euro va calcolato in relazione al valore degli interventi agevolabili ai quali si riferisce il titolo abilitativo, a prescindere se l'intervento è stato realizzato in periodi d'imposta diversi.

Fisco

Beneficio applicabile solo per il 2021

Super ACE per gli ammortamenti dei beni rivalutati: istruzioni per l'uso

di Francesco Esposito - Nexumstp

Con la Super ACE è possibile procedere allo svincolo del saldo attivo di rivalutazione, che diviene disponibile. Al pari delle operazioni di cessione/dismissione degli asset oggetto di rivalutazione, infatti, anche il loro ammortamento rappresenta realizzo dei maggiori valori che "libera" pro quota la riserva da agevolare ai fini del calcolo ACE. Un chiarimento, quello reso dall'Agenzia delle Entrate, che assume maggior rilevanza per le imprese per l'anno 2021, con la possibilità di agevolare, con aliquota maggiorata al 15%, la quota parte di riserve di rivalutazione "liberata" nell'anno dal processo di ammortamento. Come procedere? E quali sono i limiti economici?

Il decreto Sostegni bis (art. 19, commi 2-7, D.L. n. 73/2021 e successive modificazioni) ha **potenziato la disciplina dell'ACE**, prevedendo che gli incrementi rilevati nel solo 2021 possano beneficiare di un **coefficiente di remunerazione potenziato al 15%** (in luogo di quello ordinario dell'1,3%), con un limite di 5 milioni di euro di incrementi agevolabili.

Leggi anche

- ACE innovativa con doppio binario agevolativo

- ACE innovativa 2021: requisiti e adempimenti per la valida fruizione

Con provvedimento 17 settembre 2021, n. 238235, inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha disciplinato le modalità e i termini per la comunicazione preventiva all'Agenzia stessa ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta derivante dalla trasformazione del rendimento nozionale.

Questo articolo di IPSOA Quotidiano è frutto della collaborazione fra Wolters Kluwer e NexumStp: consulenza evoluta per le PMI

Presenza di riserve di rivalutazione

Ai fini del calcolo della Super ACE, l'art. 5, comma 2, D.M. 3 agosto 2017 esclude gli incrementi che derivano dall'**accantonamento a riserve non disponibili**. Il successivo comma 6 richiama le riserve formate con utili che derivano dai processi di valutazione, alle quali appartengono i saldi attivi di rivalutazione. Questa **irrilevanza** però, **non è permanente**. Infatti, il comma 6 prevede che, se una riserva non computata ai fini ACE, in quanto non disponibile, diviene disponibile, può essere computata ai fini del calcolo dell'agevolazione, chiaramente nell'esercizio in cui viene meno l'indisponibilità.

L'amministrazione finanziaria ha chiarito, con la circolare n. 21/E/2015, che l'indisponibilità viene meno a seguito del realizzo dei beni rivalutati.

In risposta all'interpello n. 889 del 2021, l'Agenzia

delle Entrate ha poi confermato che l'effetto di svincolo si ha con l'ammortamento civilistico dei beni rivalutati. A supporto di tale tesi, si segnala la risposta n. 14 resa dall'Agenzia delle Entrate, precisando che la riserva di rivalutazione costituita nei bilanci al 31 dicembre 2020, ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020, in sé non computabile nella base della Super ACE, in quanto indisponibile, lo diviene per la quota realizzata per la cessione del bene o per suo ammortamento nel 2021.

Per meglio comprendere la portata dell'intervento si ritiene utile definire le modalità tecniche attraverso delle esemplificazioni.

Esempio

Si ponga il caso in cui una società abbia originariamente iscritto un bene nell'attivo patrimoniale per un valore pari a 100 e rivalutato al 31 dicembre 2020 a 2.000, ed avendo in contropartita una riserva di rivalutazione pari a 1.893 (tale valore è ottenuto come differenza tra i maggiori valori iscritti - 1900 - e l'imposta sostitutiva del 3% - 57).

Ipotizzando un piano di ammortamento a quote costanti per dieci anni, la quota di conto economico sarebbe di 200 in ciascun esercizio. Ai fini ACE però tale importo non concorrerà all'incremento in quanto occorre identificare la parte agevolabile, correggendola della componente dell'ammortamento riferita al costo originario (10% di 100), *in primis*, e poi del saldo lordo corrispondente all'imposta sostitutiva (3% di 90). Così facendo, l'incremento del capitale agevolabile sarà pari a: 184,30. In pratica, 184,30 costituisce l'incremento soggetto a Super ACE al 15%.

La soluzione prospettata appare sicuramente prudentiale rispetto ad una piena rilevanza ai fini ACE dell'intero ammortamento civilistico, permettendo, tra l'altro, di gestire su un unico binario temporale (con importi diversi, ma sempre proporzionali) da un lato gli ammortamenti e dall'altro anche la rilevanza ai fini

ACE.

Fruizione della Super ACE

Il beneficio fiscale corrispondente alla Super ACE è fruito dall'impresa, **alternativamente**:

1. secondo le regole ordinarie dell'ACE, e quindi sotto forma di **reddito detassato** che va a ridurre la base imponibile IRES o IRPEF. A tale riguardo la norma non chiarisce se alla Super ACE si applichino le disposizioni che permettono il riporto a nuovo delle eccedenze non sfruttate per incapacienza del reddito;

2. quale **credito d'imposta** (da riportare in dichiarazione dei redditi), calcolato applicando al rendimento nozionale del 2021 le aliquote IRPEF o IRES. In tale ipotesi, il credito d'imposta può essere, **alternativamente**:

- utilizzato, senza limiti di importo, in **compensazione** nel modello F24;
- richiesto a **rimborso**;
- **ceduto** a terzi (in questo caso, il cessionario può utilizzare il credito con le stesse modalità del soggetto cedente, e può a sua volta cedere a terzi il credito).

Conclusioni

Alla luce di quanto detto, i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate assumono notevole importanza nell'ottica di definire in maniera precisa e puntuale la rilevanza delle riserve di rivalutazione ai fini dell'ACE nonché dell'importante beneficio, anche se transitorio e applicabile solo per il 2021, della Super ACE.

Tali posizioni, infatti, non rappresentano solo una **conferma di un orientamento già espresso**, (almeno per quanto riguarda la conferma che possono concorrere alla determinazione dell'aiuto alla crescita economica solo le riserve formate con utili "effettivi" e allo stesso tempo utilizzabili o per copertura perdite, o per aumenti di capitale, mentre le riserve valutative diventano rilevanti solo per effetto del venir meno della primaria condizione di indisponibilità) ma forniscono una **diversa interpretazione** della norma, evidenziando come al pari delle operazioni di cessione/dismissione degli asset oggetto di rivalutazione anche il loro ammortamento rappresenta realizzo dei maggiori valori che "libera" pro quota la riserva da agevolare ai fini del calcolo ACE.

Tale ultimo chiarimento assume maggior rilevanza per le imprese per l'anno 2021, con la possibilità di agevolare, con aliquota maggiorata al 15%, la quota parte di riserve di rivalutazione "liberata" nell'anno dal processo di ammortamento.

Fisco

Per effetto del decreto PNRR 2

Da luglio 2022 e-fattura obbligatoria anche per i soggetti in regime speciale

di Marco Peirola - Dottore commercialista in Torino

Con effetto dal 1° luglio 2022, il decreto PNRR 2 ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica anche ai soggetti che hanno esercitato l'opzione ex lege n. 398/1991 e che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 65.000 euro. Ferma restando la responsabilità del cedente/prestatore, quest'ultimo potrà affidare alla controparte o a un terzo, e con il suo consenso, l'incarico di emettere la fattura per conto del cedente/prestatore stesso. In attesa dell'autorizzazione comunitaria, l'ambito soggettivo del regime speciale continua a essere invariato, per essere poi applicabile soltanto dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore.

Con la decisione di esecuzione n. 2021/2251/UE, l'Italia è stata **autorizzata a prorogare fino al 31 dicembre 2024** l'obbligo di **fatturazione elettronica** per i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, estendendolo anche ai soggetti che beneficiano dell'esenzione per le piccole imprese di cui all'art. 282 della direttiva n. 2006/112/CE, per i quali l'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico era stata espressamente vietata dalla precedente decisione di esecuzione n. 2018/853/UE.

Il decreto PNRR 2 (art. 18, D.L. n. 36/2022) ha riformulato l'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015, abrogando l'esonero dall'obbligo di **fatturazione elettronica** non soltanto per i soggetti rientranti nel **regime di vantaggio** e per quelli rientranti nel **regime forfetario**, ma anche per i **soggetti che hanno esercitato l'opzione** di cui agli articoli 1 e 2 della legge n. 398/1991 e che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo **non superiore a 65.000 euro**.

Leggi anche e-fattura per minimi, forfetari e associazioni: tempi stretti e sanzioni elevate

La novità ha una **duplice decorrenza**. L'emissione della fattura in formato elettronico diventa obbligatoria:

- **dal 1° luglio 2022** a condizione che i ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, conseguiti nell'anno precedente, siano **superiori a 25.000 euro**;
- **dal 1° gennaio 2024** anche per i **restanti soggetti**, cioè quelli che, nell'anno precedente, non hanno superato la soglia di 25.000 euro di ricavi o compensi.

Attenzione

Per il **terzo trimestre del periodo d'imposta 2022**, le sanzioni di cui all'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997 non si applicano nei confronti dei soggetti per i quali l'obbligo di fatturazione elettronica è esteso a partire dal

1° luglio 2022, sempreché la fattura elettronica sia emessa **entro il mese successivo**.

Leggi anche e-fattura estesa dal 1° luglio con moratoria delle sanzioni per il terzo trimestre 2022

e-fattura obbligatoria anche per associazioni sportive e soggetti assimilati in regime speciale

Dal 1° luglio 2022, pertanto, la fattura elettronica sarà obbligatoria, con trasmissione per mezzo del Sistema di Interscambio, anche per i soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui agli articoli 1 e 2 della legge n. 398/1991 e che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 65.000 euro. Nel riformulare l'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015, il decreto PNRR 2 ha **abrogato**, altresì, la previsione in base alla quale tali soggetti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a 65.000 euro, assicurano che la fattura sia **emessa per loro conto dal cessionario/committente soggetto passivo IVA**.

Dall'intervenuta modifica normativa, si potrebbe assumere che, dal 1° luglio 2022, la fattura debba essere sempre emessa, in formato XML, dal cedente/prestatore in regime speciale e non più, per suo conto, dal cessionario/committente.

È dato, invece, ritenere che, **ferma restando la responsabilità del cedente/prestatore**, quest'ultimo potrà ancora affidare alla **controparte** (o a un **terzo**), e con il suo consenso, l'incarico di emettere la fattura per conto del cedente/prestatore stesso, come si desume dall'art. 21, comma 1, D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, la fattura dovrà contenere l'annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente/prestatore, dal cessionario/committente (art. 21, comma 2, lettera n, D.P.R. n. 633/1972).

Del resto, la stessa Agenzia delle Entrate, nella circo-

lare n. 14/E del 2019 (§ 7), ha chiarito che l'onere di documentare l'operazione resta in capo al soggetto legislativamente individuato, vale a dire il cedente/prestatore, che, tuttavia, **per libera scelta**, può non assolverlo in prima persona, avvalendosi a tal fine del cessionario/committente o di un terzo, secondo le modalità previste dall'art. 21 del decreto IVA.

Ridefinizione dell'ambito soggettivo del regime speciale

La modifica operata dal decreto PNNR 2 non incide sulla possibilità di continuare ad avvalersi del regime speciale di cui alla legge n. 398/1991, rispetto al quale - è il caso di ricordarlo - l'art. 102, comma 2, lettere e) ed f), D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo settore) ha **abrogato**:

- da un lato, l'art. 9-*bis* del D.L. n. 417/1991, in base al quale alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui alla legge n. 398/1991;
- dall'altro, l'art. 2, comma 31, legge n. 350/2003, in base al quale le disposizioni della legge n. 398/1991 e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro.

Come previsto dall'art. 104, comma 2, del Codice del Terzo settore, l'**abrogazione del regime speciale** per le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco, da un lato, e per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro, dall'altro, si applica **a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea**, e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), fissata al 23 novembre 2021 dal D.M. n. 561/2021.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate, dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione comunitaria, il regime di cui alla legge n. 398/1991 **non potrà più trovare applicazione**:

- per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sceglieranno di assumere la qualifica di enti del Terzo settore iscrivendosi nel RUNTS;
- a prescindere dall'iscrizione nel RUNTS, per le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco, nonché per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro.

Il **regime speciale** continuerà, invece, ad essere appli-

cabile per le **associazioni** e le **società sportive dilettantistiche senza fini di lucro** che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore.

Fisco

L'orientamento della Corte di Cassazione

Accertamento con adesione. Attenzione alle dichiarazioni rese

di Filippo Dami - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università di Siena

Un orientamento (peraltro condivisibile) va consolidandosi in seno alla Corte di Cassazione. La Suprema Corte, in particolare, attribuisce una specifica rilevanza a quanto le parti dichiarano nel tentativo - poi non andato a buon fine - di definizione concordata della pretesa impositiva. Di questo è opportuno che il contribuente tenga conto nel gestire il procedimento di accertamento con adesione: le affermazioni rese in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, infatti, avranno valenza confessoria nel successivo giudizio tributario, anche in caso di mancato perfezionamento dell'accordo.

Quanti si trovano a gestire un procedimento di accertamento con adesione devono avere chiaro l'orientamento interpretativo che si sta consolidando nella giurisprudenza di legittimità riguardo alla **rilevanza delle dichiarazioni** rese in tale contesto nell'ipotesi di un insuccesso del tentativo di definizione concordata della pretesa.

Si tratta, invero, di un aspetto delicato, che si collega tanto alle considerazioni sulla natura di questo fondamentale istituto del nostro ordinamento tributario, quanto all'apprezzamento delle dinamiche che devono caratterizzare, sul piano generale, i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria nella (corretta) attuazione della norma impositiva, e del quale la Corte di Cassazione, dopo un suo significativo (ma più incerto) precedente (Cass., ordinanza n. 13907/2018) è tornata ad occuparsi nell'ordinanza n. 6391/2022. Nell'ambito di quest'ultima è stato, in particolare, ribadito il principio per cui il **verbale** redatto nell'ambito del procedimento in questione, sottoscritto sia dall'Ufficio che dal contribuente, costituisce un **documento probatorio utilizzabile nel giudizio tributario** anche in caso di mancato perfezionamento dell'accordo, "atteso che tale circostanza non fa venir meno la valenza dell'atto quale documento e la sua riconducibilità, in assenza di contestazioni sul punto, alla volontà delle parti che lo hanno sottoscritto, ferma restando la libertà del giudice di valutarne la rilevanza e attendibilità delle circostanze ivi rappresentate".

Si tratta, a mio avviso, di una **conclusione ineccepibile** sul piano sistematico, che merita di essere approfondita prendendo le mosse proprio dalla natura che va riconosciuta all'accertamento con adesione e considerando, poi, il diverso ruolo che, nella conduzione del contraddittorio che lo caratterizza, hanno la parte privata e quella pubblica.

Sotto il primo versante, ritengo che, tra le diverse soluzioni nel tempo prospettate dalla dottrina, debba ormai ritenersi acquisita la conclusione secondo la quale l'i-

stituto in questione declina un procedimento che cerca di condurre all'adozione di un atto unilaterale di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, espressione del suo potere impositivo, ma caratterizzato dalla fattiva partecipazione del contribuente alla ricostruzione della (corretta e, quindi, condivisa) misura dell'obbligazione legale. Tant'è che, al perfezionamento di quello che viene comunemente (ma impropriamente) definito come "accordo", consegue non solo la cristallizzazione del rapporto obbligatorio, ma anche la riduzione della correlata misura sanzionatoria che, a ben vedere, esprime una funzione premiale proprio per il comportamento collaborativo del soggetto passivo alla compiuta attuazione della norma tributaria della quale era destinatario.

In questi termini, e venendo al secondo degli aspetti di riflessione segnalati, non vi può essere quindi alcun dubbio sul fatto che l'Ufficio debba tener conto di tutti gli elementi ricostruttivi individuati e riconosciuti nella fase del **confronto con il contribuente** allorché, non raggiungendosi la relativa definizione concordata, prosegua nella propria azione accertatrice.

In termini più dettagliati, l'Ufficio stesso non può disconoscere tali elementi se non a fronte di una giustificazione che, in termini assolutamente persuasivi ed espressi, dia conto della ragione dell'ulteriore rivisitazione critica del proprio operato. Il che deve avvenire: a) attraverso una puntuale evidenza di tali circostanze nella motivazione dell'avviso di accertamento che consegua a un precedente e infruttuoso tentativo di adesione nella fase che precede la sua emissione;

b) **in sede processuale**, allorché coltivi le ragioni originarie dell'atto controverso delle quali avesse riconosciuto una diversa ricostruzione nell'eventuale tentativo di definizione della pretesa che aveva preceduto l'instaurazione del giudizio con una (altrettanto puntuale) allegazione probatoria.

Diversamente, oltre alla violazione dei precetti generali in termini di necessità di una corretta ricostruzione

della misura del tributo che può essere preteso, si pregiudicherebbe il rispetto dell'art. 97 Cost. e delle regole in punto di trasparenza dell'attività amministrativa di cui all'art. 1, comma 1, legge n. 241/1990.

Ma anche il privato non può sfuggire alla **responsabilità che consegue dalle dichiarazioni *contra se*** che abbia reso nel tentativo di adesione. Queste ultime, come pur in termini indiretti emerge anche dall'ordinanza n. 6391/2022, dovranno necessariamente assumere **valenza confessoria** e come tali dovranno essere apprezzate da parte del giudice di fronte al quale sfoci la controversia conseguente alla mancata definizione.

Il tutto con un'ultima precisazione che merita di essere sottolineata per la sua stretta **rilevanza sul piano pratico**. Le circostanze e le ricostruzioni delle parti che assumono la rilevanza della quale si è sin qui detto **non** sono **solo** quelle tradotte nel **verbale** con il quale il procedimento di adesione si conclude (ad esempio con l'individuazione della quantificazione della pretesa "definibile"), ma tutte quelle rappresentate in **qualsiasi atto** (dall'originaria istanza o invito, alle successive memorie presentate e ai verbali che riportano i contenuti del confronto) che caratterizza il dispiegarsi del relativo procedimento. Quest'ultimo, quindi, nel pedissequo rispetto del principio di collaborazione e di trasparenza di cui all'art. 10 della legge n. 212/2000, sarà bene che venga affrontato da entrambe le parti che vi sono coinvolte con la **cautela** che merita la consapevolezza di quanto appena evidenziato.

Fisco

Calcola il risparmio

Distribuzione dividendi da partecipazioni qualificate: meglio il vecchio o il nuovo regime di tassazione?

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

Per i redditi di capitali e diversi di natura finanziaria derivanti da partecipazioni qualificate, percepiti dalle persone fisiche, la legge di Bilancio 2018 ha previsto la tassazione nella misura del 26%, con l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta o dell'imposta sostitutiva. In deroga a tale principio generale, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti a IRES formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continua ad applicarsi il regime di tassazione preesistente. Cosa conviene di più?

Chi

Persone fisiche residenti che, al di fuori dell'esercizio di impresa, devono percepire **dividendi** formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

Se la distribuzione dell'utile derivante da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti IRES è **deliberata entro il 31 dicembre 2022**, continuano ad applicarsi le **"vecchie" disposizioni**.

Se la distribuzione dell'utile è **deliberata dopo il 31 dicembre 2022**, si applica il **nuovo regime**, in vigore dal 1° gennaio 2018, che prevede una ritenuta a titolo d'imposta del 26% (art. 1, comma 1006, legge n. 205/2017).

Leggi anche

- Plusvalenze e dividendi "qualificati" al 26%
- Rendite finanziarie: quando conviene la nuova tassazione
- Partecipazioni qualificate e nuovo regime di tassazione degli utili: attenzione alle riserve

Cosa

La legge di Bilancio 2018 ha apportato alcune modifiche al regime impositivo dei **redditi di natura finanziaria** conseguiti da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio d'impresa, derivanti dal possesso e dalla cessione di partecipazioni qualificate (art. 67, comma 1, lettera c, TUIR).

In particolare, le società e gli enti commerciali soggetti IRES sono tenuti a operare, con obbligo di rivalsa, una **ritenuta del 26% a titolo d'imposta** sugli **utili in qualunque forma corrisposti** a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate (art. 27,

comma 1, D.P.R. n. 600/1973), estendendo così a tali partecipazioni il trattamento fiscale già previsto per le partecipazioni non qualificate.

Tenuto conto del principio di cassa che si applica agli utili derivanti a persone fisiche da partecipazioni qualificate non percepiti nell'esercizio di impresa commerciale, il **nuovo regime** di tassazione previsto per le partecipazioni qualificate scatta per i **dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2018**.

In **deroga** a tali previsioni, è previsto che alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'IRES formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, **deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022**, continuano ad applicarsi le **disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017** (art. 1, comma 1006, legge n. 205/2017), in base al quale gli utili distribuiti concorrono **parzialmente** (a seconda del periodo in cui si sono prodotti) alla formazione del reddito imponibile del contribuente (regime transitorio).

Nota bene

Si considerano partecipazioni qualificate quelle che rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritto di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20% ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5% o al 25% secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Prima della modifica del regime di tassazione degli utili, erano previste **percentuali di imponibilità diversificate**, a seconda del periodo d'imposta in cui si sono formati gli utili.

Data di formazione utili	Percentuale di imponibilità	Riferimenti normativi
Utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007	40%	art. 47, comma 1, TUIR <i>pro tempore</i> vigente

Utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 (dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2016 per i contribuenti solari)	49,72%	art. 1, D.M. 2 aprile 2008
Utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 (dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 per i contribuenti solari)	58,14%	art. 1, D.M. 26 maggio 2017

L'imponibile rilevante secondo le suddette percentuali concorre alla formazione del reddito complessivo soggetto a IRPEF, secondo le aliquote ordinarie, per scaglioni.

Come

Il diritto del socio alla percezione del dividendo nasce con la **delibera di distribuzione degli utili**, approvata dall'assemblea. Con l'**approvazione della delibera**, che deve fissare anche la data a partire dalla quale verrà erogato il dividendo, sorge il diritto di credito dei soci nei confronti della società.

L'art. 2949 c.c. stabilisce che "si prescrivono in cinque anni i diritti che derivano dai rapporti sociali, se la società è iscritta nel registro delle imprese".

La distribuzione degli utili può essere deliberata anche qualora l'**esercizio si sia chiuso in perdita**. In tal caso, possono essere distribuite riserve di utili o riserve di capitali, se disponibili.

Il verbale di approvazione del bilancio che prevede la distribuzione degli utili di esercizio è soggetto a obbligo della **registrazione in termine fisso** e sconta l'imposta di registro in misura fissa (circolare 29 maggio 2013, n. 18, par. 6.35).

L'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili possono anche essere oggetto di delibere diverse e autonome e, quindi, l'assemblea può decidere di ripartire tra i soci gli utili ottenuti dall'esercizio dell'anno precedente o le riserve di capitale al momento dell'approvazione del bilancio annuale o in un qualsiasi momento dell'anno.

Quando

Per gli utili prodotti negli esercizi indicati in tabella, le percentuali di cui sopra si applicano se la **distribuzione degli stessi viene deliberata dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022** (art. 1, comma 1006, legge n. 205/2017).

Se la distribuzione viene **deliberata successivamente al 31 dicembre 2022**, sugli utili percepiti si applica la **ritenuta alla fonte del 26%**.

Pertanto, la data che assume rilievo è quella della **delibera di distribuzione degli utili**, se questa viene presa prima del 31 dicembre 2022.

A tal riguardo, non assume rilevanza la data in cui il dividendo viene effettivamente percepito dal socio, in quanto la norma fa riferimento esclusivo alla data in

cui viene assunta la delibera di distribuzione. In pratica, vi potrebbero essere dividendi tassati secondo le "vecchie" norme, se la delibera è presa prima del 31 dicembre 2022, anche se incassati nel 2023 o successivamente.

A tal riguardo, si pone in evidenza che i citati decreti ministeriali prevedono, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, una **presunzione** in forza della quale gli utili distribuiti si presumono prioritariamente formati con utili prodotti dalla società fino al 31 dicembre 2007, poi con quelli formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 e poi, con gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 (art. 1, comma 2, D.M. 2 aprile 2008, art. 1, comma 4, D.M. 26 maggio 2017 e risoluzione 6 giugno 2019, n. 56/E). Tale presunzione "opera indipendentemente da quanto indicato nella delibera di distribuzione degli utili" ed è "applicabile qualunque sia la natura della partecipazione (qualificata o non qualificata) e del percettore degli utili" (risposta a interpello 30 marzo 2022, n. 163).

Calcola il risparmio

In base al **regime previgente**, gli utili derivanti da partecipazioni qualificate, non percepiti nell'esercizio di impresa commerciale, concorrono alla formazione del reddito complessivo del socio, persona fisica, da assoggettare a IRPEF in misura parziale; la misura varia (in forza di appositi decreti ministeriali) in relazione all'aliquota IRES vigente nel periodo di maturazione dell'utile (vedi prospetto più sopra). L'importo dell'utile concorre alla formazione complessiva del reddito soggetto ad IRPEF.

Risparmio %

Ad esempio, ipotizzando la distribuzione di utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, per i quali è prevista una tassazione parziale pari al 40%, e un'aliquota IRPEF comprensiva delle addizionali regionale e comunale pari al 45,2%, si avrebbe che il dividendo è tassato in misura pari al 18,08% ($40 \times 45,2\%$), con un sostanziale risparmio rispetto alla ritenuta alla fonte prevista in misura pari al 26%.

Se la distribuzione riguarda utili prodotti nell'esercizio 2017, per i quali è prevista una tassazione parziale pari al 58,14%, si avrebbe che il dividendo è tassato in misura pari al 26,28% ($58,14 \times 45,2\%$), con un leggero aggravio di tassazione rispetto alla ritenuta alla fonte

(26%).

Caso n. 1

Il socio A persona fisica possiede - non in regime di impresa - una quota di partecipazione in una S.r.l. pari al 50% del capitale sociale.

La società ha utili portati a nuovo, prodotti nel 2015, pari a 100.000 euro.

La delibera per la distribuzione degli utili 2015 viene presa prima del 31 dicembre 2022.

I dividendi vengono corrisposti ai soci nel 2022.

Il socio A, nel 2022, ha un reddito complessivo, al netto dei dividendi, pari a 73.000 euro. Si ipotizza che l'aliquota applicabile, comprensiva delle addizionali regionale e comunale, sia del 45,2%.

Tassazione dei dividendi = $50.000 \times 49,72\% \times 45,2\%$
= 11.237 euro

Se la delibera venisse assunta dopo il 31 dicembre 2022, la tassazione sarebbe pari al 26% sull'utile distribuito = $50.000 \times 26\% = 13.000$ euro

Caso n. 2

I soci A e B persone fisiche possiedono - non in regime di impresa - una quota di partecipazione in una S.p.a. pari, rispettivamente, al 50% del capitale sociale.

Il bilancio della società indica utili portati a nuovo,

Anno	socio A	socio B
2015	15.000	15.000
2016	20.000	20.000
2017	65.000	65.000
2023 (60%)	60.000	60.000
2024 (40%)	40.000	40.000

Socio A

- Anno 2023

Dividendi = 60.000 euro, di cui 35.000 relativi agli anni 2015 e 2016 e 25.000 relativi al 2017

$35.000 \times 49,72\% \times 45,2\% = 7.866$ euro

$25.000 \times 58,14\% \times 45,2\% = 6.570$ euro

Totale = 14.436 euro

- Anno 2024:

$40.000 \times 58,14\% \times 45,2\% = 10.512$ euro

Totale generale: 24.948 euro

Se la delibera venisse presa dopo il 31 dicembre 2022, il socio A pagherebbe il 26% di 100.000, cioè 26.000, rispetto a 24.948.

Socio B

- Anno 2023

Dividendi = 60.000 euro, di cui 35.000 relativi agli anni 2015 e 2016 e 25.000 relativi al 2017

$35.000 \times 49,72\% \times 25,2\% = 4.385$ euro

$25.000 \times 58,14\% \times 25,2\% = 3.663$ euro

così distinti:

- 2015: 30.000

- 2016: 40.000

- 2017: 160.000

- 2018: 100.000

La società, entro il 31 dicembre 2022, delibera di distribuire utili per un totale di 200.000 euro.

Viene previsto il pagamento dei dividendi a partire dal 2023, in base alle seguenti quote: 60% nel 2023 e 40% nel 2024.

Il socio A, sia nel 2023 sia nel 2024, ha un reddito complessivo, al netto dei dividendi, pari a 73.000 euro.

Si ipotizza che l'aliquota applicabile, comprensiva delle addizionali regionale e comunale, sia del 45,2%.

Il socio B, sia nel 2023 sia nel 2024, ha un reddito complessivo, al netto dei dividendi, di 10.000 euro. Si ipotizza che l'aliquota applicabile, comprensiva delle addizionali regionale e comunale, sia del 25,2%.

Tassazione dei dividendi: in base alla presunzione prevista dalla legge, gli utili distribuiti sono così formati:

2015: 30.000

2016: 40.000

2017: 130.000

Totale: 8.048 euro

- Anno 2024:

$40.000 \times 58,14\% \times 25,2\% = 5.860$ euro

Totale generale: 13.908 euro

Se la delibera venisse presa dopo il 31 dicembre 2022, il socio A pagherebbe il 26% di 100.000, cioè 26.000, rispetto a 13.908.

Caso n. 3

Il socio A persona fisica possiede - non in regime di impresa - una quota di partecipazione in una S.r.l. pari al 50% del capitale sociale.

La società ha utili portati a nuovo, prodotti nel 2017, pari a 100.000 euro.

La delibera per la distribuzione degli utili viene presa prima del 31 dicembre 2022.

I dividendi vengono corrisposti ai soci nel 2022.

Il socio A, nel 2022, ha un reddito complessivo, al netto dei dividendi, pari a 73.000 euro. Si ipotizza che l'aliquota applicabile, comprensiva delle addizionali regionale e comunale, sia del 45,2%.

Tassazione dei dividendi: $50.000 \times 58,14\% \times 45,2\% = 13.140$ euro

Se la delibera venisse assunta dopo il 31 dicembre 2022, la tassazione sarebbe pari al 26% sull'utile distribuito = $50.000 \times 26\% = 13.000$ euro.

Lavoro e previdenza

Calcola il risparmio

Part-time verticale con clausole elastiche: quanto conviene al datore di lavoro

di Debhorah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

Il ricorso al lavoro a tempo parziale è una opportunità che il datore di lavoro può sfruttare con riferimento a tutte le tipologie contrattuali di impiego subordinato. L'articolazione dell'orario di lavoro può essere strutturata in modalità verticale, orizzontale o mista ed è ammessa la facoltà di concordare con il lavoratore dipendente part-timer l'adozione di clausole flessibili che consentano di modificare, nei vari periodi dell'anno, l'articolazione dell'orario di lavoro. In particolare, con l'utilizzo del part-time verticale con clausole elastiche è possibile distribuire l'orario di lavoro in aderenza con le esigenze datoriali, erogando al lavoratore la corrispondente indennità. Quanto può risparmiare il datore di lavoro?

Chi

Le aziende che svolgono attività produttive soggette a forti oscillazioni nell'impiego di manodopera possono efficacemente avvalersi del **lavoro a tempo parziale**, strutturando l'articolazione un orario di lavoro basato sull'alternanza di periodi di impiego a tempo pieno e periodi di impiego a zero ore o con orario ridotto.

Avvalendosi infatti delle **clausole elastiche**, il datore di lavoro può costruire un contratto di lavoro "sartoriale", perfettamente aderente alle esigenze aziendale. Presupposto di base è la possibilità di programmare con un buon anticipo il fabbisogno di lavoro su cui poter contare. Il lavoro **part-time di tipo misto** con clausole elastiche può essere adottato in qualsiasi rapporto di lavoro subordinato, sia a tempo determinato che indeterminato e in apprendistato.

Attenzione

Con riferimento al settore edile, sia industria che artigianato, sono stabiliti stringenti limiti quantitativi rispetto alla possibilità di impiego di lavoratori subordinati part-time.

Cosa

I CCNL stabiliscono la **percentuale minima** applicabile all'orario di lavoro di part-time rispetto all'orario di lavoro ordinario a tempo pieno.

L'orario di lavoro a tempo parziale può essere definito:

- in **modalità orizzontale**: quando la riduzione dell'orario di lavoro è prevista in relazione all'orario normale giornaliero (il lavoratore lavora tutti i giorni ma con orario ridotto);

- in **modalità verticale**: quando l'attività lavorativa è svolta a tempo pieno ma limitatamente a periodi pre-determinati dell'anno, del mese o della settimana;

- in **modalità mista**: combinazione di part time orizzontale e verticale.

Attenzione

L'utilizzo di clausole elastiche comporta, in base alle previsioni del CCNL, il riconoscimento al lavoratore di una maggiorazione dell'1,5% ovvero di un'indennità annuale pari ad almeno euro 120, non cumulabili, da corrispondere per quote mensili.

Come

E' altresì possibile prevedere nel contratto di lavoro le **clausole elastiche**, che consentono la modifica della collocazione temporale e la variazione in aumento della durata prestazione lavorativa.

All'interno dei **flussi UniEmens** delle posizioni dei lavoratori dipendenti in part-time verticale o ciclico è necessario riportare il <TipoLavStat>: **"DR00"** per contrassegnare il mese totalmente privo di prestazione lavorativa, in cui è presente almeno un periodo interamente non lavorato a motivo del part-time verticale o ciclico.

Nei casi in cui il mese sia **integralmente interessato** da tempo non lavorato a motivo del part-time:

- se lavoratore FPLD, tutte le settimane saranno valorizzate con **"D"**;

Nei casi in cui il mese sia **parzialmente interessato** da tempo non lavorato a motivo del part-time, perché intervenuta cessazione inframensile del rapporto di lavoro: la valorizzazione seguirà il medesimo criterio con la precisazione che nessuna valorizzazione, deve essere apposta alla restante frazione di mese dopo la cessazione.

Attenzione

Nei casi in cui il mese sia totalmente privo di prestazione lavorativa, composto da tempo non lavorato in ragione del part-time e di periodi di aspettativa o di altro congedo non retribuito privo di tutela figurativa, dovranno essere valorizzate solo le settimane non lavorate in ragione del part-time apponendo il **codice "D"**. Le restanti settimane di aspettativa o di congedo non retribuito

privo di tutela figurativa non dovranno essere valorizzate.

Quando

La disciplina del lavoro part-time **non è soggetta** a specifici **limiti temporali di applicazione**.

I contratti collettivi stabiliscono:

- le condizioni e modalità con cui il datore di lavoro può modificare la collocazione temporale della prestazione lavorativa e la variazione in aumento la durata della prestazione lavorativa;
- condizioni e modalità che consentono al lavoratore di richiedere l'eliminazione ovvero la modifica delle clausole flessibili e delle clausole elastiche.

Salva diversa previsione contrattuale, il potere di variare in aumento la durata della prestazione lavorativa, nonché di modificare la collocazione temporale della stessa, nel rispetto di un preavviso di 2 giorni lavorativi.

Attenzione

Le clausole elastiche devono essere concordate per iscritto al momento dell'assunzione o in un momento successivo, comunque anteriore alla loro applicazione.

Calcola il risparmio

Assunzione lavoratore part time 20% - livello 4 - CCNL Confcommercio

Ipotesi di azienda che assume part-time un lavoratore subordinato e deve decidere se adottare un orario di lavoro **part-time orizzontale** predeterminato o applicare le **clausole elastiche** su un **part-time verticale**.

La retribuzione mensile spettante al dipendente è pari a 1.618 euro; la retribuzione oraria è pari a 9,63 euro, la contribuzione oraria è pari a 2,69 euro a carico del datore di lavoro.

La maggiorazione per lavoro supplementare è pari al 35%. L'utilizzo di **clausole elastiche** comporta, in base alle previsioni del CCNL, il riconoscimento al lavoratore di una **maggiorazione dell'1,5%** ovvero di un'**indennità annuale** pari ad almeno **euro 120**, non cumulabili, da corrispondere per quote mensili.

Il fabbisogno del datore di lavoro è pari a 20 ore settimanali per 6 mesi l'anno, a zero per tre mesi l'anno, a 32 ore settimanali per 3 mesi l'anno.

In caso di assunzione **full-time** è necessario erogare la **retribuzione per intero** in ciascun mese.

In caso di assunzione **part-time al 20% senza clausole elastiche**, le ore lavorate in più dovranno essere retribuite applicando la maggiorazione per lavoro supplementare, le ore non lavorate dovranno essere comunque retribuite e contribuite.

In caso di assunzione con **part-time verticale** è possibile distribuire l'orario di lavoro in aderenza con le **esigenze datoriali**, erogando al lavoratore la corrispondente indennità.

Risparmio %

Nell'esempio di calcolo appare evidente come l'azienda, scegliendo di adottare un orario di lavoro in **part-time verticale** con **clausole elastiche**, a parità di ore di lavoro impiegate, risparmi il **5% in più**, sul complessivo costo del lavoro, rispetto al part time tradizionale.

	Lavoro full time	Lavoro part-time con supplementare	Lavoro part time verticale
Retribuzione annuale	1.618 x 12 = 19.416 euro	809x6 = 4.854 + 809x3 = 2.427 + 809+ 624 x 3 = 4.299 TOTALE = 11.580 euro	809x6 = 4.854 + 0x3 = 0 + 1.232 x 3 = 3.697 + Indennità: 120 TOTALE = 8.671 euro
Contribuzione annuale INPS	5.436 euro	3.242	2.427
Contribuzione annuale INAIL	350 euro	208 euro	156 euro
Costo del lavoro totale annuo	25.202 euro	15.030 euro	11.254 euro
Risparmio %		40%	45%

Lavoro e previdenza

Strumenti digitali e social

Controllo dei lavoratori: come bilanciare gli interessi dell'azienda con la privacy

di Valentina Frediani - Founder e CEO Colin & Partners

Il controllo dei dipendenti è un argomento di dibattito che coinvolge trasversalmente aziende private e pubbliche. Al riguardo, sono due i fronti da considerare: da un lato i datori di lavoro, dall'altro i dipendenti, da una parte l'esigenza di controllo del datore, dall'altra il diritto dei lavoratori alla riservatezza, alla dignità personale e alla libertà di espressione, con l'esigenza di conciliare questi due diritti in una fase storica in cui tutto ciò si complica a causa dell'utilizzo di strumenti tecnologici sempre più avanzati e invasivi. In materia sono vigenti sia le norme sulla privacy che lo Statuto dei Lavoratori del 1970. Il fatto di adempiere correttamente a una delle due norme non svincola il datore dal dover rispettare anche l'altra.

Potere di controllo del datore di lavoro e diritto dei lavoratori al rispetto della loro riservatezza, della dignità personale, della libertà di espressione e di comunicazione. Dall'esigenza di conciliare questi due principi trae origine un vivace dibattito, scandito da **policy aziendali** e provvedimenti destinati a definire una linea di condotta generale per aziende e dipendenti.

Il raggiungimento di un punto di equilibrio tra due diritti contrapposti si complica e diviene ancora più arduo quando poi ad entrare in gioco arrivano **strumenti tecnologici**, software e applicazioni che per loro natura consentirebbero un monitoraggio completo e costante e che sono impiegati ormai trasversalmente in ogni ambito lavorativo. In misura ancora maggiore, se pensiamo all'esplosione dello **smart working**, destinato a diventare una formula di lavoro a tutti gli effetti e non una soluzione temporanea dettata dall'emergenza sanitaria.

Numerosi sono gli interrogativi da porsi: come recepire la normativa dell'art. 4 dello Statuto dei Lavoratori? Quali strategie mettere in atto per **bilanciare** gli **interessi dell'azienda** con la **tutela della privacy del lavoratore**? Cosa è lecito o non lecito controllare?

Leggi anche [Privacy e accessi a internet dei lavoratori: quando scattano le sanzioni alle imprese](#)

Parere della giurisprudenza

Ma andiamo con ordine e partiamo dai riferimenti normativi rispetto all'utilizzo degli strumenti digitali. A tracciare la direzione lo **Statuto dei Lavoratori** resta la normativa di riferimento, che nel suo art. 4 -soprattutto dopo il decreto attuativo del **Jobs Act**- ha adattato la disciplina normativa agli ambienti tecnologici sempre più avanzati delle aziende.

Byod, IoT, dispositivi di riconoscimento biometrico, soluzioni cloud e software in grado di agevolare il lavoro a distanza, se da un lato rappresentano strumenti per accrescere efficienza e operatività, dall'altro non possono essere dissociati da policy aziendali che tute-

lino il datore di lavoro e il dipendente.

Il **potere di controllo** del datore di lavoro **non** è infatti **illimitato**, ma è sottoposto a precise regole e perimetrato da specifici paletti normativi.

I principi che disciplinano l'attività di controllo richiamano le tutele in materia di dati personali: principio di necessità, vale a dire che il controllo non può essere massivo, ma deve risultare necessario o indispensabile rispetto a un preciso obiettivo; principio di finalità, ossia il monitoraggio deve essere finalizzato a garantire la sicurezza o la continuità aziendale, oppure a prevenire e reprimere illeciti; secondo il principio di proporzionalità, invece, il datore di lavoro non può attuare modalità di controllo eccedenti rispetto allo scopo; citiamo poi il principio di sicurezza, in base al quale i dati raccolti devono essere tutelati in maniera adeguata; infine – e non certo per ordine di importanza - ricordiamo il principio di trasparenza che prevede che i dipendenti siano preventivamente informati rispetto alle modalità e ai limiti di utilizzo degli strumenti e ai provvedimenti e sanzioni in caso violino tali prescrizioni.

Il datore di lavoro, per sua parte, avrà l'onere di **informare** in maniera chiara, efficace e trasparente la **popolazione aziendale** rispetto alle **policy in vigore**. Per raggiungere tale finalità sarà necessario fornire ai lavoratori informative adeguate e le **policy** dovranno essere puntuali nella spiegazione delle modalità e delle finalità di raccolta dei dati.

Molto importante risulta anche l'aspetto relativo alla **dimostrabilità** delle **azioni informative** del datore di lavoro. Non è sufficiente pubblicarle *on-line* o inviare una *mail*. La presa visione della documentazione deve infatti essere comprovabile: per questo, in caso di comunicazione telematica, sarà necessaria la conferma di lettura o potrebbe essere richiesta la sottoscrizione della **policy** stessa al momento dell'assunzione. Quale le **policy** riportino aggiornamenti o modifiche –

dal momento che devono essere revisionate periodicamente – dovranno, neanche a dirlo, essere tempestivamente comunicate al dipendente.

Leggi anche Privacy: vietato il controllo indiscriminato sui lavoratori dipendenti

Strumenti digitali e controllo a distanza

Tornando al sopra citato Jobs Act (D.Lgs. n. 151 del 14 settembre del 2015), merita ricordare che ha segnato un importante passaggio normativo: facendosi portavoce dell'evoluzione tecnologica e dei nuovi strumenti digitali, ha di fatto riscritto l'art. 4 dello Statuto dei Lavoratori, stabilendo limiti precisi rispetto all'utilizzo degli strumenti che consentono il controllo del lavoratore. Basti pensare agli impianti di videosorveglianza o audio e agli strumenti di lavoro (laptop, smartphone, etc.).

Vietato fino a quel momento il monitoraggio dell'attività del dipendente pur non essendo consentito per finalità di mero controllo, è stato **ammesso** dalla giurisprudenza per attività con **finalità organizzative** e di **sicurezza**, o di **tutela del patrimonio aziendale**. Le condizioni, dunque, che consentono attività di monitoraggio sono vincolate da esigenze organizzative e produttive, di sicurezza del lavoro e tutela del patrimonio aziendale, e da preventivo **accordo sindacale** o, in mancanza, **autorizzazione amministrativa**. Accordi quest'ultimi che naturalmente non possono essere sostituiti dal consenso dei lavoratori, considerato l'evidente squilibrio esistente tra la parte datoriale e il lavoratore.

Leggi anche Smart working e controlli a distanza del lavoratore: linee guida condivise tra INL e Garante privacy

Posta elettronica e canali social

Per quanto riguarda la posta elettronica aziendale, sebbene l'indirizzo abbia carattere personale, non significa che lo stesso abbia carattere di privacy. Considerata la natura aziendale dello strumento, non si può configurare un'attività di controllo - in virtù della security policy vigente resa nota alla popolazione aziendale.

L'accesso alla casella è possibile (e legittimo) attraverso l'uso della password la cui conoscenza sia stata in precedenza lecitamente acquisita dal soggetto designato alla sua custodia. La condivisione della password permette, in caso di emergenza o assenza del dipendente e unicamente solo per urgenze di natura aziendale, l'accesso al computer e ai suoi contenuti.

Indipendentemente dalle condizioni dettate dalle modifiche del Jobs Act, restano sempre **vietate: lettura, memorizzazione sistematica delle mail** del dipen-

dente e **cronologia della navigazione**. Rispetto a quest'ultimo aspetto, il datore di lavoro può limitare la navigazione su siti non consentiti o non ritenuti funzionali alla prestazione lavorativa, applicando filtri, impedendo download non autorizzati e stilando una lista di quelli non autorizzati.

L'ultimo scenario che prendiamo in esame, impossibile non farlo considerato l'utilizzo intensivo anche all'interno del perimetro aziendale, è quello dei **social network**. Tali canali sono ormai entrati a pieno titolo nelle policy aziendali. Il loro utilizzo è vincolato dall'**obbligo di fedeltà** descritto dall'art. 2105 del Codice civile, secondo cui il dipendente è tenuto a mantenere un comportamento leale verso il datore di lavoro e a tutelarne gli interessi.

Pertanto, eventuali **commenti, post o video** considerati lesivi non solo possono configurarsi come una violazione, ma decretare addirittura il **licenziamento del dipendente**.

Lavoro e previdenza

Contenuto e clausole di tutela

Impegno all'assunzione precontrattuale: le regole da seguire per evitare il contenzioso

di Simone Baghin - Consulente del lavoro in Vicenza

Attraverso l'impegno all'assunzione, l'azienda e il futuro lavoratore definiscono quelle che saranno le regole di ingaggio per la successiva costituzione del rapporto di lavoro. La duplice finalità dell'impegno precontrattuale è di consentire al lavoratore di rassegnare le proprie dimissioni con un certo grado di sicurezza e all'azienda di bloccare il lavoratore prima di altri potenziali concorrenti. Per evitare il rischio di contenzioso, la lettera-accordo d'impegno all'assunzione deve necessariamente contenere gli stessi elementi che costituiranno oggetto del contratto definitivo. Quali regole deve seguire il datore di lavoro?

Quando si conclude il processo di **ricerca e selezione** di una **nuova risorsa**, la fase successiva è la formalizzazione del rapporto, che può avvenire mediante la predisposizione del **contratto di lavoro** o attraverso l'**impegno all'assunzione**.

Con l'impegno all'assunzione il futuro datore di lavoro intende vincolare il lavoratore senza stipulare fin da subito un contratto individuale di lavoro; durante la fase conclusiva del processo di selezione, infatti, anche al fine di non vanificare lo stesso, può risultare utile mettere "nero su bianco" l'impegno a una futura stipula del contratto di lavoro.

La **finalità** è **duplice**: consentire da un lato al lavoratore di **rassegnare** le proprie **dimissioni** con un certo grado di sicurezza e all'azienda di **"bloccare"** il **lavoratore** prima di altri potenziali concorrenti. Per entrambi, l'impegno ha la finalità di certificare e formalizzare la buona fede e serietà in merito alle promesse reciproche fatte in sede di colloquio.

Che cos'è e perché predisporlo

L'impegno all'assunzione è un impegno di natura precontrattuale attraverso il quale l'azienda e il futuro lavoratore definiscono quelle che saranno le "regole di ingaggio" per la successiva costituzione del rapporto di lavoro.

Le finalità dell'impegno all'assunzione possono essere molteplici. In particolare:

- **vincolare il candidato** prescelto che ha un periodo di preavviso particolarmente lungo e pertanto per non vanificare il processo di selezione;
- sostituire temporaneamente il contratto di assunzione vero e proprio.

Molte volte l'impegno all'assunzione può essere anche uno strumento che tutela il datore di lavoro nei confronti di quelli che possiamo definire i "furbetti" degli annunci; si tratta di quei soggetti che rispondono agli annunci di lavoro e che si presentano al successivo colloquio con la sola finalità di sapere quanto "spendibili e appetibili" sono nel mercato del lavoro e con la

chiara finalità di ottenere un documento con una offerta retributiva con cui presentarsi al proprio datore di lavoro e usando il documento come leva retributiva.

L'eventuale apposizione di particolari clausole consentono all'azienda di tutelarsi di fronte a questi soggetti.

Quadro normativo

La normativa relativa all'impegno all'assunzione, essendo ancora in una fase ancora embrionale ma soprattutto precontrattuale non trova riferimento nel D.Lgs. 81/2015 ma bensì nelle disposizioni generali dei contratti contenute nel **codice civile**.

In particolare, trovano applicazione gli articoli 1331, 1351 e l'art. 2932 per quanto riguarda l'eventuale inadempimento.

Art.1351 c.c. - Contratto preliminare

Il contratto preliminare è nullo, se non è fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo.

Art.1331 c.c. - Opzione

Quando le parti convengono che una di esse rimanga vincolata alla propria dichiarazione e l'altra abbia facoltà di accettarla o meno, la dichiarazione della prima si considera quale proposta irrevocabile per gli effetti previsti dall'art.1329.

Se per l'accettazione non è stato fissato un termine, questo può essere stabilito dal giudice.

Art.2932 c.c. - Esecuzione specifica dell'obbligo di concludere un contratto

Se colui che è obbligato a concludere un contratto non adempie l'obbligazione, l'altra parte, qualora sia possibile e non sia escluso dal titolo, può ottenere una sentenza che produca gli effetti del contratto non concluso.

La forma

Non esiste un obbligo giuridico di adottare la forma scritta all'impegno all'assunzione anche se, come visto sopra, l'art. 1351 c.c. stabilisce che questo è nullo

se non fatto nella stessa forma che la legge prevede per il successivo contratto di lavoro.

Pertanto, la **forma scritta** dell'impegno all'assunzio-

ne risulterà **necessaria ai fini della sua validità** solo per quelle tipologie contrattuali per le quali il legislatore richiede la forma scritta; in particolare:

Contratto a tempo determinato	Con l'eccezione dei rapporti di lavoro di durata non superiore a dodici giorni, l'apposizione del termine al contratto è priva di effetto se non risulta, direttamente o indirettamente, da atto scritto, una copia del quale deve essere consegnata dal datore di lavoro al lavoratore entro cinque giorni lavorativi dall'inizio della prestazione (art. 19, co. 4, d.lgs. 81/2015);
Contratto di lavoro a chiamata o intermittente	Il contratto di lavoro intermittente è stipulato in forma scritta ai fini della prova (art. 15, co. 1, d.lgs. 81/2015)
Contratto di apprendistato:	Il contratto di apprendistato è stipulato in forma scritta ai fini della prova (art. 42, co. 1, d.lgs. 81/2015)
Contratto a tempo parziale	- forma scritta ai fini della prova (art. 5, co. 1, d.lgs. 81/2015) - l'obbligo di indicare la puntuale indicazione della durata della prestazione lavorativa e della collocazione temporale dell'orario con riferimento al giorno, alla settimana, al mese e all'anno (art. 5, co. 2, d.lgs. 81/2015)

Analizzando il testo unico sulle tipologie contrattuali, D.Lgs. 81/2015, resta pertanto "fuori" dalla forma scritta obbligatoria il solo contratto a tempo indeterminato; resta inteso che trattandosi sempre di un contratto che prevede diritti e doveri per le parti contraenti, la forma scritta è sempre consigliata al fine della prova della validità e della volontà delle parti.

Contenuto

Il contenuto dell'impegno all'assunzione può essere più o meno articolato a seconda di quanto si voglia regolamentare in esso.

Generalmente vengono riportate, in modo meno esauriente rispetto al successivo contratto di lavoro quelli che sono gli **elementi essenziali** che verranno poi regolamentati giuridicamente al momento della costituzione del rapporto di lavoro

Per **evitare il rischio di contenzioso**, la lettera-accordo d'impegno all'assunzione deve necessariamente contenere gli stessi elementi che costituiranno oggetto del contratto definitivo.

- l'identità delle parti;
- la **tipologia di rapporto** (tempo indeterminato, determinato, apprendistato...);
- la **data di inizio** del rapporto di lavoro (giorno esatto o entro una certa data) e l'eventuale durata dello stesso in caso di contratto a termine o apprendistato;
- il **luogo di assunzione** e il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa;
- la durata del periodo di prova se previsto;
- l'**oggetto del contratto di lavoro** ovvero l'inquadramento, il livello e la qualifica attribuiti al lavoratore;
- la **retribuzione** quale principale obbligo gravante sul

datore di lavoro, che potrà essere indicata su base mensile o annuale, al lordo degli oneri previdenziali e fiscali posti a carico del lavoro, precisando che gli elementi che la costituiscono verranno elencati nel successivo contratto di assunzione;

- l'**orario di lavoro** (full time o part time);
- il **contratto collettivo** applicato al rapporto di lavoro.

Si ricorda che lo **schema del decreto legislativo**, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri lo scorso 31 marzo, prevede un cambio di rotta in merito alle **informazioni obbligatorie** che il datore di lavoro deve fornire al lavoratore all'avvio del rapporto di lavoro.

Leggi anche Contratto di lavoro: in arrivo nuovi obblighi informativi e possibili sanzioni

Lo schema di decreto, per l'attuazione della direttiva UE n. 2019/1152, integra e modifica l'attuale art. 1 D.Lgs. 152/1997 (informazioni sul rapporto di lavoro) stabilendo che il datore di lavoro comunichi al lavoratore, in modo chiaro, completo e conforme agli standard di accessibilità riferiti anche alle persone con disabilità, una serie dettagliata di informazioni sugli elementi essenziali del rapporto di lavoro e sulle condizioni di lavoro e la relativa tutela.

Potranno essere poi inserite quelle **clausole accessorie** quali per esempio:

1. l'eventuale patto di non concorrenza;
2. l'eventuale riconoscimento di fringe benefit;
3. l'eventuale inserimento della risorsa in un sistema di incentivazione individuale.

Al fine di evitare spiacevoli sorprese si consiglia anche di inserire alcune **clausole particolari** quali:

Clausola	Finalità	Parte vincolata
Risoluzione espressa	Prevede che la mancata presentazione al lavoro, entro un certo termine dalla data di assunzione concordata, comporta il venir meno dell'impegno del datore alla costituzione del rapporto di lavoro	Lavoratore
Validità	Il contenuto e le clausole contenute nell'impegno sono valide e vincolanti per il datore di lavoro sino ad una certa data, trascorsa la quale la mancata accettazione da parte del lavoro comporta il venir meno di qualsiasi diritto	Lavoratore
Penale - inadempimento	La previsione di una penale in caso di inadempimento comporta la mancata applicazione dell'obbligo di cui all'art. 2932 (Esecuzione specifica dell'obbligo di concludere un contratto). L'eventuale indicazione di una somma quantificata a titolo di risarcimento del danno nel caso in cui il lavoratore non intenda onorare il proprio impegno all'assunzione.	Datore di lavoro e lavoratore

Lavoro e previdenza
Messaggio INPS

OTI e apprendisti cooperative e consorzi: nuovi obblighi contributivi

Arrivano dall'INPS, nel messaggio n. 2225 del 2022, le opportune precisazioni in merito agli obblighi contributivi relativi agli operai agricoli a tempo indeterminato (OTI), agli apprendisti e ai soci lavoratori assunti come dipendenti dalle cooperative e loro consorzi che trasformano, manipolano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici prevalentemente propri o conferiti dai loro soci.

Con il messaggio n. 2225 del 27 maggio 2022, l'INPS precisa la misura degli obblighi contributivi che i datori di lavoro devono denunciare sul flusso Uniemens per gli operai a tempo indeterminato e per gli apprendisti nell'ambito della contribuzione agricola unificata.

Assetto contributivo e misura della contribuzione

- OTI no riduzione CUAFF: 6,29% (6,59% se oltre 50 dipendenti) di cui 0,30% a carico del lavoratore
- OTI si riduzione CUAFF: 2,84% (3,14% se oltre 50 dipendenti) di cui 0,30% a carico del lavoratore
- **Apprendisti a tempo indeterminato** no riduzione CUAFF: 6,62% (6,92% se oltre 50 dipendenti) di cui 0,30% a carico del lavoratore.

Ai fini dell'applicazione delle agevolazioni operanti in zone montane e zone svantaggiate, le matricole aziendali devono essere contraddistinte dal codice di autorizzazione "8M" o "8N".

A seguito dell'assoggettamento alla disciplina della contribuzione di finanziamento NASpI, per le cooperative e i loro consorzi che trasformano, manipolano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici prevalentemente propri o conferiti dai loro soci e per le agenzie di somministrazione, troverà altresì applicazione l'obbligo di versamento del c.d. ticket di licenziamento.

Modalità del versamento del contributo

Per il versamento del contributo CIGO e CIGS dovuto per le mensilità dal mese di gennaio 2022, per gli **apprendisti** di qualsiasi tipologia (quindi professionalizzanti e non), i datori di lavoro valorizzeranno all'interno di "DenunciaIndividuale", "DatiRetributivi", "InfoAggcausaliContrib", i seguenti elementi:

- nell'elemento "CodiceCausale" il nuovo valore

"M026", avente il significato di "Versamento contributo ordinario CIGO anno 2022"; il nuovo valore "M032", avente il significato di "Versamento contributo CIGS anno 2022";

- nell'elemento "IdentMotivoUtilizzoCausale" l'importo della retribuzione imponibile corrisposta nel mese di riferimento;

- nell'elemento "AnnoMeseRif" l'AnnoMese di riferimento della contribuzione dovuta;

- nell'elemento "ImportoAnnoMeseRif" l'importo del contributo dovuto in base all'inquadramento aziendale.

Recupero arretrati

Il recupero dei mesi pregressi può essere effettuata esclusivamente nei flussi Uniemens di competenza di maggio 2022, mese corrente e arretrati fino ad aprile 2022, giugno 2022, mese corrente e arretrati fino a maggio 2022 e luglio 2022, mese corrente e arretrati fino a giugno 2022.

La sezione "InfoAggcausaliContrib" va ripetuta per tutti i mesi di arretrato.

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 27/05/2022, n. 2225

Finanziamenti

Calcola il risparmio

Credito d'imposta beni immateriali 4.0: quanto conviene dopo il decreto Aiuti?

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

Per effetto del decreto Aiuti, per gli investimenti in beni immateriali 4.0 effettuati nel 2022, le imprese possono fruire di un credito di imposta rafforzato. La misura più elevata si applica anche agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2023 a condizione che entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Qual è la convenienza della nuova aliquota agevolativa rispetto alla precedente?

Chi

Possono beneficiare del credito di imposta per gli investimenti in beni immateriali 4.0, disciplinato dalla legge di Bilancio 2021 (art. 1, c. 1058, 1058-bis e 1058-ter, legge n. 178/2020), tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato (incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti) indipendentemente:

- dalla **forma giuridica**;
- dal **settore economico** di appartenenza;
- dalla **dimensione**;
- dal **regime fiscale** di determinazione del reddito.

Sono **escluse**:

- le imprese in stato di **liquidazione** volontaria, **fallimento**, liquidazione coatta amministrativa, **concordato** preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal D.Lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) o da altre leggi speciali oppure che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
- le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** (art. 9, c. 2, D.Lgs. 231/2001).

La fruizione del beneficio spettante è subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Leggi anche Credito d'imposta beni immateriali 4.0 al 50% per gli investimenti 2022

Cosa

Sono agevolabili gli **investimenti** in **beni immateriali strumentali nuovi** funzionali ai processi di **trasformazione 4.0**, ricompresi nell'Allegato B della legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016), come integrato dall'art. 1, c. 32, legge di Bilancio 2018 (legge n. 205/2017).

In sintesi, rientrano tra i **beni agevolabili**:

- software, sistemi e system integration, piattaforme e

applicazioni, sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;

- software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;

- software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio.

Si considerano agevolabili anche le **spese per servizi** sostenute in relazione all'utilizzo dei beni ammissibili mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

Come

Per effetto del decreto Aiuti (D.L. n. 50/2022, art. 21), per gli investimenti effettuati **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022** (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che, entro il 31 dicembre 2022, il venditore abbia accettato il relativo ordine e siano stati pagati acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione), l'aliquota del credito di imposta è aumentata dal 20% al **50%**, nel limite massimo di costi ammissibili pari a **1 milione di euro**.

Quando

Il beneficio spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, in **3 quote annuali** di pari importo, a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni.

Le **imprese devono**:

- conservare, pena la revoca del beneficio, la **documentazione** idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili;

- indicare nelle fatture e negli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati l'espresso **riferimento** alle **disposizioni agevolative**. L'eventuale irregolarità può essere sanata dal soggetto acquirente, prima che inizino le attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, attraverso diverse

modalità. La dicitura della norma agevolativa deve essere inserita anche nei DDT, ma non nel verbale di collaudo o interconnessione (Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 270 del 18 maggio 2022);

- produrre o una **perizia tecnica asseverata** rilasciata da ingegnere o perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli nell'elenco di cui all'Allegato B alla legge di bilancio 2017 e che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Relativamente al settore agricolo detta perizia può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato. Per i beni con costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, tale onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione del legale rappresentante, resa ai sensi del DPR n. 445/2000.

Al fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta

devono inviare al Ministero una comunicazione. Il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione sono stati approvati con decreto direttoriale 6 ottobre 2021. Per gli investimenti effettuati nel 2022, il modello di comunicazione deve essere trasmesso (in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it) entro il 30 novembre 2023.

Calcola il risparmio

CASO 1: INVESTIMENTO INFERIORE A 1.000.000 EURO

Risparmio %

Si ipotizzi che l'impresa Alfa nel 2022 effettui investimenti in beni immateriali strumentali nuovi 4.0 per un totale di **60.000 euro**.

A seguito del decreto Aiuti, il credito è riconosciuto nella misura del **50%**, anziché del 20%.

Il credito d'imposta spettante è quindi pari a **30.000 euro** ($60.000 \times 50\%$), contro i 12.000 euro della precedente aliquota al 20% ($60.000 \times 20\%$).

Con la nuova aliquota, l'impresa Alfa ha un **maggior beneficio fiscale di 18.000 euro** ($30.000 - 12.000$), corrispondente al 30% dell'investimento totale (60.000 euro).

Costi ammissibili	Costi sostenuti	Credito di imposta spettante	% di risparmio
Costo investimento effettuato	60.000	30.000	50%

CASO 2: INVESTIMENTO SUPERIORE A 1.000.000 EURO

Risparmio %

Si ipotizzi che l'impresa Beta nel 2022 effettui investimenti in beni immateriali strumentali nuovi per un totale di **1.200.000 euro**.

A seguito del decreto Aiuti, il credito è riconosciuto nella misura del **50%** (anziché 20%) del costo, per in-

vestimenti fino a **1.000.000 euro**, zero oltre tale limite.

Il credito d'imposta spettante è pari quindi a **500.000 euro** ($1.000.000 \times 50\%$), contro i 200.000 della precedente aliquota al 20% ($1.000.000 \times 20\%$).

Con la nuova aliquota, l'impresa Beta ha un **maggior beneficio fiscale di 300.000 euro** ($500.000 - 200.000$), corrispondente al 25% dell'investimento totale (1.200.000 euro).

Costi ammissibili	Costi sostenuti	Credito di imposta spettante	% di risparmio
Costo investimento effettuato	1.200.000	500.000	41,67%

Si sottolinea che i crediti **non concorrono** a formare il reddito né IRES né IRAP. Per semplicità nel calcolo non si è tenuto conto del risparmio di imposta derivante da tale detassazione.

Finanziamenti

Nel decreto Aiuti

Autotrasporti: credito d'imposta al 28% per l'acquisto di gasolio. A quali condizioni?

di Giovanna Greco - Dottore commercialista in Vasto

Tra le diverse misure contenute nel decreto Aiuti si riconosce un credito d'imposta del 28% sulle spese sostenute nel primo trimestre 2022 per l'acquisto del gasolio da parte degli autotrasportatori, se utilizzato in veicoli di peso superiore a 7,5 tonnellate, di categoria euro 5 o superiore. Il credito d'imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione ed è riservato a compensare i costi del carburante sostenuti per i mezzi destinati al trasporto merci per conto di terzi, compresi i veicoli che si occupano di trasporti specifici. Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

Il decreto Aiuti 2022 reca "Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina". L'incremento dei costi dell'energia e del gas, iniziato già nell'autunno scorso, ma che ha avuto un'accelerazione dopo i recenti eventi bellici, ha interessato anche il prezzo gasolio per autotrazione generando non pochi problemi al settore dell'autotrasporto.

L'aumento dei costi del carburante ha provocato in molti casi il fermo delle attività generando un effetto a cascata anche in altri settori. Per comprendere l'importanza del fenomeno consideriamo che da recenti report il trasporto su strada delle merci rappresenta il 68,8% del totale con un volume di 324.891 milioni di tonnellate-km e un valore di 1.052 milioni di euro/tonnellate-km,

Credito d'imposta per gli autotrasportatori

Tra le diverse misure contenute nel decreto Aiuti, all'art. 3 si riconosce un **credito d'imposta del 28%** sulle spese sostenute nel **primo trimestre 2022** per l'**acquisto del gasolio** da parte degli autotrasportatori, se utilizzato in veicoli di peso **superiore a 7,5 tonnellate**, di categoria euro 5 o superiore. Le modalità con cui erogare i 500 milioni di euro previsti nel decreto erano già state anticipate durante un intervento della viceministra alle Infrastrutture e Mobilità Sostenibili, Teresa Bellanova presso le Associazioni di categoria dell'autotrasporto.

Entità del contributo

Il decreto Aiuti ha riconosciuto un credito d'imposta del 28% relativo alle spese sostenute nel primo trimestre 2022 per l'acquisto di gasolio utilizzato in veicoli di categoria euro 5 o superiore; il calcolo è al netto dell'imposta sul valore aggiunto **comprovato** mediante le **fatture d'acquisto**.

Il credito d'imposta, che è immediatamente operativo,

è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

Il credito d'imposta può essere utilizzato esclusivamente in **compensazione**; non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Questa cifra è riservata a compensare i **costi del carburante** sostenuti per i mezzi destinati al **trasporto merci per conto di terzi**, di classe ambientale Euro 5 e 6 e con massa complessiva maggiore a 7,5 tonnellate. L'importo riconosciuto a ciascuna impresa sarà commisurato al quantitativo di litri consumati nel 1° trimestre 2022. Il credito di imposta determinerà un beneficio quantificabile in circa 25-30 centesimi a litro.

A chi spetta il contributo

L'agevolazione **autotrasportatori** spetta a coloro che utilizzano **veicoli di almeno 7,5 tonnellate**; sono **escluse** le categorie di veicoli al di sotto dell'euro 5. Nello specifico è riservato alle imprese che hanno sede legale o stabile organizzazione in Italia ed esercitano attività di trasporto, come indicato nell'art.24-ter del TUA (Testo Unico delle Accise).

È necessario quindi che siano rispettati i seguenti requisiti:

- essere iscritti nell'albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto terzi;
- essere in possesso della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscritte in apposito elenco.

Il credito d'imposta autotrasporto può essere richiesto anche per i veicoli che si occupano di **trasporti specifici**.

Attenzione

Giova ricordare che questo importante contributo a supporto degli autotrasportatori si aggiunge al rimborso accise gasolio che sarà ripristinato allo scadere del taglio delle accise in vigore fino all'8 luglio.

Impresa

Per le imprese

Certificati bianchi 2022: cosa cambia con la nuova guida operativa

di Claudio Bovino - Avvocato in Milano

Il Gse ha ultimato l'aggiornamento della guida operativa volta a promuovere l'individuazione, la definizione e la presentazione di progetti nell'ambito del meccanismo dei certificati bianchi (Titoli di Efficienza Energetica). Questi ultimi sono titoli negoziabili che certificano il conseguimento di risparmi energetici negli usi finali di energia attraverso interventi e progetti di incremento di efficienza energetica. Il documento fornisce informazioni utili per poter predisporre e presentare le richieste di accesso agli incentivi, oltre a indicazioni sulle potenzialità di risparmio energetico derivanti dall'utilizzo delle migliori tecnologie disponibili nei diversi settori produttivi. Rispetto alla versione del 2019, sono state aggiornate le tabelle recanti le tipologie progettuali ammissibili e non ammissibili, introdotte cinque nuove guide settoriali e nove schede di progetto a consuntivo standardizzate.

La DG Competitività ed efficienza energetica del Ministero della Transizione Ecologica (MiTE) con il Decreto direttoriale 3 maggio 2022 ha approvato l'aggiornamento della guida operativa volta a promuovere l'individuazione, la definizione e la presentazione di progetti nell'ambito del meccanismo dei **certificati bianchi**.

Il documento, online sul sito del GSE, che ne ha curato la redazione in collaborazione con ENEA e RSE, fornisce **informazioni utili** per poter **predisporre** e **presentare** le **richieste** di **accesso** agli **incentivi**, oltre a indicazioni sulle potenzialità di risparmio energetico derivanti dall'utilizzo delle migliori tecnologie disponibili nei diversi settori produttivi. Rispetto alla versione del 30 aprile 2019, sono state **aggiornate** le **tabelle** recanti le **tipologie progettuali** ammissibili e non ammissibili, introdotte cinque nuove guide settoriali e nove schede di progetto a consuntivo standardizzate.

La nuova versione della guida operativa dei **certificati bianchi** che sostituisce la precedente versione pubblicata il 30 aprile 2019 è stata redatta dal Gestore Servizi Energetici (GSE) in collaborazione con ENEA e RSE al fine di aggiornare le informazioni utili per la predisposizione e la presentazione delle richieste di accesso agli incentivi, previa presentazione di progetti nell'ambito del meccanismo dei Certificati Bianchi.

Come è noto, i **"Titoli di Efficienza Energetica"** (TEE) comunemente detti "certificati bianchi" sono titoli negoziabili che certificano il conseguimento di risparmi energetici negli usi finali di energia attraverso interventi e progetti di incremento di efficienza energetica: il meccanismo dei certificati bianchi è stato introdotto nel 2005 per creare un mercato degli investimenti in efficienza energetica che in altro modo non si svilupperebbero, a causa della loro ancora ridotta bas-

sa convenienza economica.

In altre parole, tramite questi titoli Pubblica Amministrazione e realtà imprenditoriali possono attestare il loro risparmio dell'energia negli usi finali, a seguito della realizzazione di interventi di ammodernamento e di tecnologie innovative, ecosostenibili e meno energivore in ambito industriale e nelle infrastrutture di rete, così come nell'erogazione dei servizi e nel mondo dei trasporti.

Sotto tale profilo, il sistema prevede che i distributori di energia elettrica e di gas naturale raggiungano annualmente obiettivi di risparmio di energia primaria, espressi in Tonnellate Equivalenti di Petrolio risparmiate (TEP).

In questo quadro, sono affidate al GSE le attività di gestione, valutazione e certificazione dei risparmi correlati a progetti di efficienza energetica condotti nell'ambito del meccanismo dei certificati bianchi.

Guida operativa certificati bianchi 2022

L'approvazione della guida operativa certificati bianchi 2022 è stata fatta dalla DG Competitività ed efficienza energetica del Ministero della Transizione Ecologica (MiTE) con il Decreto direttoriale del 3 maggio 2022, modificando e integrando quella prevista dal Decreto Direttoriale del 30 aprile 2019.

La **finalità** rimane, come detto, quella di promuovere la presentazione di progetti nell'ambito del meccanismo dei certificati bianchi: il GSE, che l'ha redatta, ha cercato di favorire una maggiore offerta di certificati sulle piattaforme di scambio nonché una maggiore semplificazione e trasparenza del meccanismo.

All'uopo, la guida riporta:

- le **informazioni** utili e i chiarimenti per la predisposizione e la presentazione delle **richieste** di accesso agli **incentivi**,
- la **descrizione** delle **migliori tecnologie** disponibili

per i principali settori produttivi,

- la **descrizione** delle **potenzialità di risparmio** in termini economici ed energetici derivanti dalla loro applicazione,

- un **elenco** non esaustivo degli **interventi** di efficienza energetica che non rispettano i requisiti per l'accesso al meccanismo dei **certificati bianchi**.

Vengono anche aggiornate le **tabelle** che indicano le **tipologie** progettuali **ammissibili** e **non ammissibili**, approvate cinque nuove guide settoriali e nove schede di progetto a consuntivo standardizzate.

Preleva la Guida operativa

Novità principali

Più in dettaglio, la relazione illustrativa del decreto direttoriale riporta la sintesi delle novità introdotte da questa nuova versione della **guida operativa dei certificati bianchi**:

- chiarimenti sul **consumo** di baseline;
- nuove **modalità di presentazione** dei **progetti** per garantire il rispetto e la verifica della data di avvio della realizzazione del progetto;
- nuove **modalità di gestione** delle modifiche ai progetti presentati ai sensi del DM 28 dicembre 2012 e DM 11 gennaio 2017 e ss.mm.ii.;
- **introduzione** dei progetti di **efficientamento** energetico integrato;
- **introduzione** delle **schede** di progetto a consuntivo;
- **nuove tempistiche** del procedimento amministrativo;
- **premialità** per interventi realizzati in attuazione di realizzati in attuazione a sistemi di gestione aziendale e di studi LCA;
- **estensione** ai **raggruppamenti temporanei** di impresa e raggruppamenti tra enti pubblici territoriali;
- **estensione** della **cumulabilità** al credito di imposta;
- **nuove procedure** di **aggiornamento** della tabella degli interventi e delle schede standardizzate;
- **chiarimenti** sulla non convenienza economica/difficoltà operative all'installazione dei misuratori nei **progetti standardizzati (PS)**;
- **nuova definizione** della vita utile nel caso di multintervento **progetti a consuntivo (PC)** e PS;
- **aggiornamento** del **fattore k** per specifiche **tipologia di intervento**;
- **chiarimenti** sui **componenti** rigenerati;
- **aumento** della frequenza di **rendicontazione** per specifiche casistiche;
- **misure straordinarie** e **transitorie** derivanti dall'emergenza sanitaria covid-19.

Struttura della guida operativa

Come sintetizzato dal GSE sul suo sito, la Guida ope-

rativa 2022 è suddivisa in cinque parti/Allegati:

- **Allegato 1. Chiarimenti operativi** per la presentazione dei progetti (fornisce chiarimenti e supporto operativo per la presentazione dei progetti di efficienza energetica ai fini dell'accesso al meccanismo dei Certificati Bianchi);

- **Allegato 2. Guide settoriali** (composto da 11 distinti allegati, relativi a settori produttivi e tecnologie, che forniscono indicazioni per individuare gli interventi di efficienza energetica realizzabili in ciascun settore e riconducibili alle tipologie di intervento specificate nella Tabella 1 dell'Allegato 2 del Decreto, i consumi di baseline, le variabili che influenzano il consumo energetico del progetto da realizzare e le modalità di calcolo dei risparmi di energia primaria addizionali generabili dal progetto);

- **Allegato 3. Interventi non ammissibili** (fornisce un elenco non esaustivo degli interventi di efficienza energetica che non rispettano i requisiti previsti dal Decreto; come rilevato da Assolombarda, gli interventi di free-cooling rientrano adesso tra gli interventi ammissibili);

- **Allegato 4. Chiarimenti** su interventi della Tabella 1 (non presente tra gli Allegati alla Guida Operativa 2019, fornisce i chiarimenti rispetto ai progetti indicati nella Tabella 1 dell'Allegato 2 del Decreto riguardanti la descrizione dell'intervento e l'indicazione del settore di applicazione, l'identificazione e la descrizione delle migliori tecnologie disponibili con indicazione delle potenzialità di risparmio in termini economici ed energetici, chiarimenti in merito al programma di misura, alle variabili operative, al consumo di baseline e all'algoritmo di calcolo dei risparmi di energia primaria generabili dal progetto. In pratica, per quasi tutte le tipologie di intervento c'è adesso un'apposita scheda, tranne che per alcuni progetti che vengono approfonditi in Guide settoriali specifiche);

- **Allegato 5. Schede di progetto** a consuntivo (non presente tra gli Allegati alla Guida Operativa 2019, predispone, per gli interventi per i quali è possibile individuare degli algoritmi di calcolo dei risparmi energetici addizionali, le schede di progetto a consuntivo secondo quanto previsto dal D.M. 11 gennaio 2017).

Wolters Kluwer Italia S.r.l. si impegna con scrupolosa attenzione nell'elaborazione e nel costante aggiornamento dei testi della presente opera. Resta comunque inteso che spetta al cliente controllare, verificare la correttezza e la completezza delle informazioni acquisite con la consultazione dell'opera ed il loro aggiornamento. Wolters Kluwer Italia S.r.l. non potrà, in ogni caso, essere ritenuta responsabile per danni di qualsiasi genere (ivi inclusi, a titolo esemplificativo e non esaustivo, sanzioni di qualunque natura, perdite di profitto e/o di produttività, danni all'immagine, richieste di danni a titolo di responsabilità professionale) che il cliente e/o terzi possano subire in ragione di e/o derivanti dai testi riprodotti all'interno della presente opera.