

LUNEDÌ 09 MAGGIO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- e-fattura per minimi, forfetari e associazioni: tempi stretti e sanzioni elevate - pag. 2
- Giustizia tributaria, riforma in stand-by - pag. 6
- Cessione di immobili strumentali: conviene sempre l'applicazione dell'IVA? - pag. 8

LAVORO E PREVIDENZA

- Assunzione a tempo determinato per sostituzione maternità: quanto conviene all'impresa - pag. 12
- CIGO: nuove causali per fronteggiare la crisi ucraina e il caro energia. Come utilizzarle - pag. 14
- Premio di produttività: come funziona il "modello" Autostrade - pag. 16

FINANZIAMENTI

- Bonus rimanenze magazzino settore tessile, moda, pelletteria: come presentare le domande - pag. 19
- Investimenti in sicurezza: quanto conviene con il Bando ISI Inail 2021 - pag. 22

IMPRESA

- Trasferimento dei dati personali UE-USA: quali benefici per le imprese - pag. 24

BILANCIO E CONTABILITÀ

- Nei bilanci d'esercizio 2021 informativa sulla continuità aziendale senza deroghe - pag. 26


IN EVIDENZA

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

di Francesco Zuech - Responsabile coordinamento fiscale Confimi Industria

Avvio graduale, dal 1° luglio, per l'e-fattura obbligatoria per minimi, forfetari e associazioni: in prima battuta l'estensione coinvolgerà i soggetti con ricavi/compensi superiori, nel 2021, a 25.000 euro; dal 2023 chi li supererà nel 2022, dal 2024 tutti i restanti soggetti. La novità avrà un forte impatto operativo sui professionisti, per conto dei relativi assistiti: l'introduzione del nuovo adempimento arriva in un periodo già particolarmente gravato di scadenze, compresa la delicata e complicata autocertificazione dei sostegni Covid. Inoltre, dal 1° luglio partiranno, con impatto generalizzato per tutti, le (troppo) stringenti tempistiche del nuovo esterometro a flusso continuo. Lato sanzioni, infine, la moratoria sarà limitata: riguarderà solo le operazioni attive senza IVA e non opererà per i soggetti i cui obblighi decorreranno dal 2023 o 2024, né per gli acquisti in reverse charge.

Dal prossimo 1° luglio il Sistema di Interscambio (SdI) si popolerà anche delle fatture elettroniche e/o dei flussi esterometro in provenienza dai soggetti forfetari e mi-

nimi. Un esercito di piccoli contribuenti salito a oltre 1,7 milioni di soggetti (dati MEF del 2019) a cui vanno aggiunte le associazioni in regime legge n. 398/1991. 

Bonus rimanenze magazzino settore tessile, moda, pelletteria: come presentare le domande

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata


Via alle domande per il bonus rimanenze di magazzino per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021. Le imprese interessate devono presentare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dal 10 maggio al 10 giugno 2022. Il nuovo sportello, rispetto al precedente riferito al 2020, si caratterizza per diverse novità. In primo luogo, la platea delle imprese ammesse a richiedere l'incentivo: oltre alle imprese operanti nell'industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria, possono presentare domande anche le imprese operanti nel settore del commercio dei prodotti tessili, della moda, del calzaturiero e della pelletteria. Aggiornato anche il modello di comunicazione.

Un mese di tempo per richiedere il credito di imposta **rimanenze di magazzino** per il periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2021**.

Dal **10 maggio al 10 giugno 2022**, le imprese interessate infatti possono trasmettere all'Agenzia delle Entrate le comunicazioni di acces-

so al bonus, istituito dall'art. 48-bis, D.L. n. 34/2020 e, da ultimo, modificato dall'art. 3, c. 3, decreto Sostegni ter (D.L. 4/2022).

Il nuovo sportello, rispetto al precedente riferito al 2020, si caratterizza per diverse **novità**.

In primo luogo, la platea 

Fisco

Obbligo dal 1° luglio

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

di Francesco Zuech - Responsabile coordinamento fiscale Confimi Industria

Avvio graduale, dal 1° luglio, per l'e-fattura obbligatoria per minimi, forfetari e associazioni: in prima battuta l'estensione coinvolgerà i soggetti con ricavi/compensi superiori, nel 2021, a 25.000 euro; dal 2023 chi li supererà nel 2022, dal 2024 tutti i restanti soggetti. La novità avrà un forte impatto operativo sui professionisti, per conto dei relativi assistiti: l'introduzione del nuovo adempimento arriva in un periodo già particolarmente gravato di scadenze, compresa la delicata e complicata autocertificazione dei sostegni Covid. Inoltre, dal 1° luglio partiranno, con impatto generalizzato per tutti, le (troppo) stringenti tempistiche del nuovo estero-metro a flusso continuo. Lato sanzioni, infine, la moratoria sarà limitata: riguarderà solo le operazioni attive senza IVA e non opererà per i soggetti i cui obblighi decorreranno dal 2023 o 2024, né per gli acquisti in reverse charge.

Dal prossimo 1° luglio il Sistema di Interscambio (SdI) si popolerà anche delle fatture elettroniche e/o dei flussi estero-metro in provenienza dai soggetti forfetari e minimi. Un esercito di piccoli contribuenti salito a oltre 1,7 milioni di soggetti (dati MEF del 2019) a cui vanno aggiunte le associazioni in regime legge n. 398/1991. Lo prevede il decreto PNRR 2 (art. 18 del D.L. n. 36/2022, che introduce ulteriori misure urgenti per l'attuazione del PNRR) pubblicato sulla G.U. del 30 aprile e che, rispetto alle bozze originarie, contiene un **avvio graduale, fino al 31 dicembre 2023**, per chi, nell'anno precedente, non ha superato la soglia di 25.000 euro di ricavi/compensi.

La novità era nell'aria.

Infatti, con la decisione di esecuzione (UE) n. 2021/2251 del 13 dicembre 2021, l'Italia (che ne aveva fatto richiesta) è stata autorizzata a **prorogare fino al 2024** l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica estendendolo anche ai soggetti c.d. in "franchigia" per i quali l'imposizione era invece vietata dalla previgente decisione (UE) n. 2018/853.

Leggi anche e-fattura fino al 2024, anche per i forfetari: continua la fuga in avanti dell'Italia

Fatturazione verso i residenti per minimi e forfetari

La novella (art. 18, D.L. n. 36/2022) è intervenuta abrogando nell'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015 (disciplina dell'obbligo di fatturazione elettronica fra residenti/stabiliti) la parte della norma che, fino al 30 giugno 2022, contempla invece l'esonero *sine die* dall'obbligo del formato elettronico (fra gli altri) per:

(i) i soggetti in regime di vantaggio di cui all'art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011;

(ii) i soggetti forfetari di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014.

Salvo il regime transitorio, di cui diremo a seguire, per

le operazioni effettuate dal prossimo luglio anche questi soggetti dovranno quindi emettere le fatture verso i clienti residenti attraverso il Sistema di Interscambio, utilizzando la **natura N2.2** (operazioni "non soggette - altri casi") e il codice destinatario secondo regole e tempistiche ordinariamente già in uso dal 2019 per emissione, trasmissione e conservazione sostitutiva a norma (a tal ultimo riguardo potrà essere utile attivare il servizio gratuito dell'Agenzia delle Entrate).

Per i primi tre mesi (**luglio-settembre 2022**) la **tardiva emissione non sarà sanzionata** se effettuata entro la fine del mese successivo, dopodiché le tempistiche dovranno seguire quelle ordinarie dell'articolo 21.

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

Anche il **bollo** dovrà conseguentemente seguire la modalità elettronica del D.M. 17 giugno 2014 con versamento trimestrale, salva possibilità di cumulare i primi due trimestri solari con il terzo, se la somma è inferiore a 250 euro.

Fatturazione per i forfetari ex lege n. 398 (e self billing)

Va evidenziato che la modifica in analisi abroga anche l'esonero dall'obbligo della fatturazione elettronica previsto - entro certi limiti - per il mondo delle **associazioni sportive** (e assimilate) che hanno optato per il regime forfetario di cui all'art. 1 e 2, legge n. 398/1991. Più nel dettaglio il comma 3, nella versione attualmente vigente, prevede l'esonero anche per le associazioni che hanno esercitato tale opzione con proventi commerciali, nell'anno precedente, non superiori a 65.000 euro fermo restando, sopra soglia, l'obbligo del formato elettronico ma salva la possibilità (invero non molto praticata) di ricorrere al **self billing del cliente** (Agenzia delle Entrate, circolare n. 14/E/2019; FAQ n. 54, n. 88, n. 89, n. 91 e n. 93 del 2019).

In merito alle citate associazioni giova anche ricordare che (fermi restando gli adempimenti e il versamento dell'IVA secondo la normativa speciale *de quo*) si tratta di soggetti **esonerati** dall'obbligo del **registratore telematico** (D.M. 10 maggio 2019 e circolare n. 3/E/2020) e dagli adempimenti del titolo II del D.P.R. n. 633/1972 (art. 2, comma 1, legge n. 398/1991), fra i quali l'**emissione della fattura** salvo per le prestazioni (sponsorizzazione, pubblicità, ripresa televisiva/radiofonica) dell'art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972 (art. 2, comma 3, legge n. 398/1991).

In tale ipotesi la novella innova circa l'**obbligo del formato elettronico** che (secondo il timing delineato dalla **disciplina transitoria** indicata a seguire) dovrà essere, in linea normativa, sempre rispettato dal prestatore; con la novella risulta infatti formalmente abrogato anche il passaggio che impone(va) alle associazioni non esonerate (perché over 65.000) di "assicurarsi" che la fattura "sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta nel caso di superamento" fermo restando, come confermato nella circolare n. 14/E/2019, che tale soluzione, adottata d'intesa con il cliente medesimo, è una facoltà e non un obbligo, non trattandosi di ipotesi di inversione contabile.

Al riguardo, in considerazione del fatto che la formulazione di tale norma non è mai stata, a giudizio di chi scrive, molto convincente vanno osservate due cose:

- né la vecchia autorizzazione ottenuta dall'Italia nel 2018 né quella ottenuta nel 2021 hanno mai introdotto

deroghe alle disposizioni dell'art. 224 della direttiva (self billing previo consenso delle parti e accettazione del fornitore) e in tal senso tutto quadra con la facoltà di cui parla la circolare n. 14/E;

- il self billing è comunque previsto (ferma restando la responsabilità del fornitore) dalla normativa ordinaria (art. 21, commi 1 e 2, lettera n, D.P.R. n. 633/1972) per cui, se c'è consenso fra le parti, nessun ostacolo pare sussistere alla prosecuzione con detta modalità laddove preferibile fermo restando, oggi come domani, che la fattura continuerà ad essere emessa dal cessionario/committente (codice CC) "per conto del cedente o prestatore".

Decorrenza e regime transitorio

Tutto ciò premesso, va a questo punto evidenziato che la **novella** (abrogazione degli esoneri dall'obbligo di fatturazione elettronica contenuti nell'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015) "si applica a partire **dal 1° luglio 2022** per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a partire **dal 1° gennaio 2024** per i restanti soggetti".

Come evidenziato nella Tavola n. 1, facendo attenzione al ragguaglio per chi ha iniziato l'attività nel 2021, possiamo quindi concludere che gli **esoneri** continueranno **fino a fine 2022** per chi nel 2021 non ha superato la soglia di 25.000 euro e anche **per l'intero 2023** se la soglia non risulterà superata nemmeno nel corso dell'anno 2022.

Tavola n. 1 - Decorrenza in base ai ricavi/compensi

Ricavi/compensi commerciali		Forfait legge n. 398/1991 (associazioni ed assimilati)	Forfetari legge n. 190/2014 e minimi D.L. n. 98/2011
2021	> 65.000	Obbligo FE dal 1° gennaio 2022, salvo self billing committente	Chi ha superato 65.000 euro nel 2021 non può essere forfetario nel 2022 (quindi è già obbligato alla FE)
	25.000 ≤ 65.000	Esonero FE fino al 30 giugno 2022; obbligo dal 1° luglio 2022	
	≤ 25.000	Esonero FE per tutto il 2022	
2022	> 25.000	Obbligo FE dal 1° gennaio 2023	
	≤ 25.000	Esonero FE per tutto il 2023	
2023	Irrilevante	Obbligo FE dal 1° gennaio 2024	

Operazioni attive verso non stabiliti (esterometro attivo)

Chiarita la decorrenza nei termini (e salve modifiche che dovessero intervenire in sede di conversione del decreto) va osservato che la modifica del comma 3 trascina automatici effetti (e con la stessa decorrenza) sul comma 3-bis ovvero sull'onere di trasmettere telematicamente (**dal 1° luglio 2022** con le **stesse modalità tecniche della fattura elettronica**) i dati relativi alle

"cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche".

A tal riguardo va evidenziata la **criticità della tempistica**. I flussi attivi dovranno infatti essere gestiti entro gli stessi termini (immediati o differiti a seconda del caso) di emissione delle fatture e in tal senso l'uso fa-

coltativo della fattura elettronica anche verso i non residenti farà venir meno l'onere dell'esterometro.

Rimane fermo, per gli eventuali servizi generali intracomunitari, l'onere dell'INTRA 1-quater (si ricorda che per tale elenco non esiste alcuna soglia di esonero e che anche per i soggetti forfetari trova applicazione, per i servizi, l'ordinaria disciplina intraunionale).

Acquisti in reverse e altri acquisti da non residenti (esterometro passivo)

Non si tratta di una novità, ma è bene ricordare innanzitutto che anche forfetari (e minimi), quando effettuano **acquisti in reverse charge**, sono soggetti passivi (circolare n. 10/E/2016 § 4.1.2; circolare n. 14/E/2015; circolare n. 59/E/2010) e pertanto questi acquisti devono sempre essere accompagnati (entro il 16 del mese successivo) dal versamento con F24 dell'IVA. Fanno **eccezione** solamente gli acquisti intracomunitari (anche oggetto di vendite a distanza) entro la soglia di 10.000 euro annui (art. 38, comma 5, lettera c, D.L. n. 313/1993) nonché gli acquisti interni in reverse charge per le associazioni *ex lege* n. 398/1991 (circolare n. 14/E/2015).

Ciò premesso, un aspetto che potrebbe inguaiare i piccoli operatori riguarda proprio gli **altri acquisti da non residenti** (acquisti di servizi e altri acquisti di beni diversi dalle importazioni) tutt'altro che improbabili a causa del massiccio utilizzo delle soluzioni di e-commerce. Si tratta di acquisti che, ai fini dell'esterometro, difficilmente i soggetti in analisi riusciranno a gestire senza doversi rivolgere a **professionisti** in materia; un vero e proprio **incubo amministrativo**, anche per gli operatori più esperti, aggravato peraltro da alcuni aspetti di tutt'altro che di trascurabile rilievo. Le nuove tempistiche che entreranno in vigore proprio da luglio (novità introdotte dalla legge di Bilancio 2021) imporranno, infatti, una **drastica riduzione della tempistica** per la trasmissione telematica dei dati che dovrà avvenire **al più tardi "entro il quindicesimo giorno del mese successivo"** a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effet-

tuazione dell'operazione" utilizzando i flussi TD17, TD18 e TD19 a seconda del tipo di acquisto. Potenzialmente fino a 12 nuove scadenze quindi, a meno che l'interessato non valuti di abbandonare Internet per dirottare, ove possibile, i propri acquisti verso più autarchici (e salutari) acquisti presso il negozio sotto casa che - rigorosamente residente e stabilito - emetterà una sana fattura con IVA.

Non si tratta di una banalità, se solo si osserva che l'invio di un flusso da acquisto da NR, territoriale, imponibile, ma non accompagnato anche dal versamento della relativa imposta, potrebbe facilmente far emergere la violazione; violazione che (oltre all'accertamento dell'IVA non versata) potrebbe generare una sanzione iper-esponenziale rispetto alle poche decine di euro tipiche di molti di questi acquisti. Se si considera infatti che - quanto meno per minimi e forfetari - stiamo parlando di soggetti che non effettuano annotazioni contabili (nemmeno ai fini dei redditi), tale (pur lecita) carenza potrebbe originare sanzioni dal 5 al 10% del valore dell'acquisto con minimo di 1.000 euro.

Anche ad essere ottimisti, comunque, e ipotizzando che l'omissione non rappresenti un "occultamento" dell'acquisto, le cose non sarebbero tanto migliori giacché la sanzione viaggierebbe da 500 a 20.000 euro (art. 6, comma 9-bis, D.Lgs. n. 471/1997). Omissioni che potrebbero essere rintracciate anche attraverso i flussi dei pagamenti elettronici forniti dagli intermediari del settore (in tal senso - in futuro - potrebbero esplicitare effetti le disposizioni contenute nella direttiva n. 2020/284/UE).

A stretto rigore, inoltre, ad essere coinvolti dagli obblighi comunicativi dovranno essere anche gli eventuali acquisti extraterritoriali (ad esempio alberghi, ristoranti, noleggio auto in trasferta all'estero, etc.), ancorché in tal caso l'operazione non vada assoggettata a IVA (N2.2) se si considera la posizione più volte espressa sul punto dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 14/E/2019 § 4.1).

Tavola n. 2 - I principali impatti

Adempimenti	Forfetari oggi	Forfetari a regime
Fatturazione verso residenti	Analogica o elettronica (*)	Elettronica (*)
Fatturazione verso non residenti	Analogica o elettronica (*)	Analogica + esterometro (*) oppure solo fattura elettronica
Bollo fattura	Contrassegno o elettronico trimestrale a seconda del formato	Elettronico trimestrale
Conservazione fatture	Analogica o elettronica (con possibilità di fruire del servizio gratuito Agenzia delle Entrate) a seconda del formato della fattura	Invariato

Acquisti in reverse charge da fornitori residenti	RC con versamento IVA tramite F24	Invariato
Acquisti intracomunitari beni sotto soglia annua (10.000 euro) da fornitori comunitari senza comunicare n. VIES	Solo conservazione (IVA pagata al fornitore UE)	Esterometro (**)
Altri acquisti territoriali da non residenti (diversi dalle importazioni)	RC con versamento IVA tramite F24	RC con versamento IVA tramite F24 Esterometro (**)
Altri acquisti non territoriali	Nulla	Esterometro (**)
(*) Entro termini art. 21, D.P.R. n. 633/1972 per l'emissione della fattura		
(**) Al più tardi entro il 15 del mese successivo		

Sanzioni: tolleranza (limitata) per il 3° trimestre 2022

Fra le disposizioni transitorie previste dall'art. 18 è previsto che "per il terzo trimestre del periodo d'imposta 2022, le **sanzioni** di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, **non si applicano** ai soggetti ai quali l'obbligo di fatturazione elettronica è esteso a decorrere dal 1° luglio 2022, se la **fattura elettronica** è emessa **entro il mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione".

È appena il caso di osservare che la tolleranza:

- riguarda solo le operazioni senza IVA (vedi richiamo alle sanzioni dal 5 al 10% dell'importo di cui al comma 2) e quindi non si estende ad eventuali ritardi di fatturazione con IVA delle associazioni in regime *ex lege* n. 398/1991;
- non opererà per i soggetti i cui obblighi decorreranno dal 2023 o 2024;
- non riguarda gli acquisti in reverse charge (atteso che detti obblighi, come osservato, sono già in vigore da sempre).

Cosa non è cambiato

Infine, anche per i forfetari rimane fermo che nulla è innovato:

- in merito agli esoneri dall'obbligo di emissione della fattura per **commercianti** ed assimilati (art. 22, D.P.R. n. 633/1972) e del conseguente obbligo - salvo per i casi esonerati dal D.M. 10 maggio 2019 - di adozione del registratore telematico (art. 2, D.Lgs. n. 127/2015; circolare n. 3/E/2020 §1.1);
- in merito alla facoltà di emettere **fattura analogica verso controparti non residenti**, salvo il fatto che (esportazioni da bolletta doganale a parte) per le operazioni verso non residenti da luglio andranno comunque comunicate ai fini dell'esterometro entro i medesimi termini (e classi documentali) previsti per la FE;
- nel **settore sanitario** in merito al divieto di emissione della fatturazione elettronica B2C fino al 31 dicembre 2022, allo slittamento al 1° gennaio 2023 dell'obbligo di trasmissione dei corrispettivi telematici (art. 5, commi 12-ter e 12-quater, D.L. n. 146/2021) e all'ob-

bligo di comunicazioni (semestrale ancora per il 2022) al sistema tessera sanitaria (D.M. 2 febbraio 2022),

Conclusioni

Vedremo se e come impatteranno in futuro le novità in analisi in termini di **precompilate** (quadri LM) per i forfetari (considerato che - a stretto rigore - le tempistiche della fatturazione non sono esattamente collimanti con il principio di cassa per determinare il reddito).

Per il momento le novità analizzate avranno **nel breve** un forte **impatto operativo** (e divulgativo) che ricadrà essenzialmente sugli operatori professionali (commercialisti, associazioni, etc.) per conto dei relativi assistiti. Per quanto introdotte nel rispetto (va riconosciuto) dei 60 giorni previsti dallo Statuto del Contribuente e fermo restando che l'introduzione di nuovi adempimenti, tanto più a metà anno, non è mai gradita, va osservato che le novità cadono in un periodo già particolarmente gravato di scadenze a cui si è aggiunta anche la delicata e complicata incombenza (anche questa da tempo nell'aria) dell'autocertificazione dei sostegni da Covid-19.

Leggi anche

- Aiuti di stato Covid: dalle Entrate le istruzioni per presentare l'autodichiarazione

- Autocertificazione degli aiuti di Stato tra obbligo e facoltà

Inoltre, dal 1° luglio partiranno, con impatto generalizzato per tutti, le (troppo) stringenti **tempistiche del nuovo esterometro a flusso continuo**.

Francamente troppa "roba" che gli operatori - in particolare per gli acquisti - difficilmente riusciranno a gestire (al più tardi) entro il 15 di ogni mese. Per questi acquisti le **scadenze** sono indubbiamente **inadeguate** rispetto alle criticità operative e - a giudizio di chi scrive - andrebbero decisamente riposizionate per tutti (forfetari e non) quantomeno sulle tempistiche attualmente vigenti (fine del mese successivo al trimestre di riferimento).

Fisco

Da realizzare entro dicembre 2022

Giustizia tributaria, riforma in stand-by

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

Il Gruppo Tecnico Operativo istituito presso il Ministero della Giustizia e il Ministero dell'Economia e delle Finanze con il compito di predisporre uno schema normativo per la riforma della giustizia tributaria, ha chiuso i lavori a metà aprile. In attesa di conoscere il disegno di legge che sarà sottoposto all'esame del Governo, e che dovrà essere approvato entro dicembre 2022, da più parti sono state rilevate criticità in merito alla scelta del veicolo legislativo con cui realizzare la riforma delle Commissioni Tributarie e tentativi di mantenimento dello status quo. A monte di ogni scelta si pone la necessità di sottrarre la collocazione organica della giustizia tributaria dalla sfera gestionale del MEF, al fine rimuovere il lampante vulnus a imparzialità, terzietà e indipendenza del giudice, requisiti indefettibili per ogni giurisdizione.

Disaccordi in merito al **veicolo legislativo** sui cui poggiarla hanno portato allo slittamento della "Riforma completa delle commissioni tributarie di primo e secondo grado" - traguardo così formulato dal **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza**.

Legge delega, decreto-legge o legge ordinaria? Non pare possibile procedere con una **legge delega**, i cui tempi di approvazione e di attuazione non sono compatibili né con il termine del dicembre 2022, fissato dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, né con la chiusura della XVIII Legislatura. Questo strumento esporrebbe inoltre al rischio di pericolose strumentalizzazioni, se il Parlamento conferisse al Governo una delega "in bianco".

Non pare opportuno utilizzare lo strumento del **decreto-legge**. Da un lato, non sussistono i "casi straordinari di necessità e di urgenza" che l'art. 77 Cost. individua quali **presupposti** per il legittimo esercizio del potere legislativo da parte del Governo, non potendosi intendere come tali il colpevole ritardo accumulato nell'elaborazione delle norme. Dall'altro, non si può non prendere atto della prassi di ridurre ai minimi il confronto parlamentare e di approvare la legge di conversione a colpi di **fiducia**. Da ultimo si creerebbe un **pericoloso corto circuito** - del tutto analogo a quello oggi esistente in capo al Ministero dell'Economia e delle finanze - se la Presidenza del Consiglio dei Ministri unificasse in sé i ruoli di Legislatore, di gestore dell'apparato amministrativo e di controllore.

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza indica la **legge ordinaria** come "tipologia di misura", specificando che il veicolo normativo può essere costituito da un "provvedimento collegato alla manovra di finanza pubblica"; Secondo il Documento di Economia e Finanza per il 2022, "per rispettare le scadenze concordate con la Commissione (il 2022), si ipotizza di intervenire con disposizioni di immediata applicazione, anziché ricorrere alla legge delega". L'ultima soluzione

tecnica pare quella **preferibile**, sia perché conforme a Costituzione, sia perché idonea a garantire il rispetto dei tempi imposti dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, sia perché garantisce la possibilità di **raggiungere un compromesso politico in sede di dibattito parlamentare**: infatti, a tale ultimo proposito, nell'audizione del 12 aprile 2022 presso la Commissione Finanze del Senato anche il Prof. **Giacinto Della Cananea** ha espressamente affermato che "il disegno istituzionale della giustizia tributaria postula una scelta di fondo [...] che compete alle istituzioni cui spetta determinare l'indirizzo politico generale: il Governo e il Parlamento, luogo di composizione delle varie istanze che affluiscono dal corpo sociale".

Sintesi politica tra principi costituzionali e interessi corporativistici

Come ha chiarito la Corte Costituzionale (cfr. sentenza n. 41 del 1957 e ordinanza n. 144 del 1998) "per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che esse siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario, il quale conserva il normale potere di riordinare i giudici speciali o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a costituzione".

Non soltanto non sussistono ostacoli costituzionali alla riforma dell'ordinamento giudiziario tributario, ma è ormai matura la necessaria **volontà politica** è, come è desumibile dalla disamina dei disegni di legge depositati nelle due Camere - anche da parte del CNEL - e dalle audizioni condotte nelle Commissioni competenti: ciò che ancora manca è una **sintesi** tra gli interessi contrapposti.

I tentativi di **conservazione dello status quo** hanno un

duplice baricentro, vale a dire, da un lato, il Ministero dell'Economia e delle finanze e, dall'altro, i magistrati onorari in carica e l'apparato burocratico a loro supporto: se la resistenza del Ministero dell'Economia e delle Finanze è vinta dalla necessità di rispettare i principi costituzionali dell'indipendenza e della terzietà del giudice, le pretese corporativistiche possono essere soddisfatte con un **regime transitorio** che garantisca il mantenimento delle condizioni giuridico-economiche maturate anche per il futuro.

Il sottosegretario del Ministero dell'Economia e delle Finanze **Maria Cecilia Guerra** ha infatti riconosciuto che, durante l'arco temporale di lungo periodo necessario per l'attuazione della riforma, "gli attuali giudici onorari continueranno a svolgere le funzioni giurisdizionali che sinora hanno esercitato, fino alla naturale cessazione dei rispettivi incarichi".

Dal ministero dell'Economia e delle finanze al Ministero della Giustizia

La collocazione organica della Giustizia Tributaria nella sfera gestionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze costituisce un lampante **vulnus** all'imparzialità, alla terzietà e all'indipendenza del giudice, requisiti indefettibili per ogni giurisdizione secondo l'univoca giurisprudenza nazionale e sovranazionale.

La sostanziale conservazione dell'assetto attuale manterrebbe inalterato il ruolo dell'Amministrazione finanziaria quale unica depositaria delle competenze conoscitive richieste da Governo e Parlamento a sostegno dell'esercizio della funzione legislativa. Al contrario, l'istituzione di un autonomo ruolo dell'amministrazione giudiziaria creerebbe le condizioni culturali idonee alla concreta attuazione dei valori di solidarietà economico-sociale che sono alla base dell'assetto disegnato dalla Costituzione.

Tra le forze riformatrici vi è concordia nel ritenere necessario che le Commissioni Tributarie interrompano ogni legame organizzativo con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e che siano incardinate nella Presidenza del Consiglio dei Ministri ovvero nel Ministero della Giustizia, con l'adeguamento del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria rispetto alle prerogative proprie del Consiglio Superiore della Magistratura.

L'inquadramento nell'ambito della **Presidenza del Consiglio dei Ministri** non è accettabile perché verrebbe nuovamente compromessa la separazione tra il potere giudiziario, il potere esecutivo e il potere legislativo, giacché il controllo giurisdizionale del legittimo esercizio del potere impositivo sarebbe incardinato nell'ambito di un'istituzione che dirige la politica generale del Governo *ex art. 95 Cost.* e che esercita il

potere legislativo *ex* articoli 76 e 77 Cost.; a ciò si aggiunga che già oggi la Presidenza del Consiglio dei Ministri svolge un penetrante controllo sulla Giustizia Tributaria, potendo, ad esempio, promuovere il procedimento disciplinare (art. 16, D.Lgs. n. 545/1992) ed esercitando l'alta sorveglianza sulle Commissioni Tributarie e sui giudici tributari (art. 29, D.Lgs. n. 545/1992).

Le obiezioni *supra* sintetizzate potrebbero dirsi superate affiancando i magistrati e il personale amministrativo delle Commissioni Tributarie ai propri omologhi del settore civile e penale sotto il **Ministero della Giustizia**. Tale soluzione consentirebbe inoltre l'integrazione delle carriere all'interno delle Commissioni Tributarie con quelle nella Sezione tributaria della Corte di Cassazione, da istituirsi per legge.

Fisco

Calcola il risparmio

Cessione di immobili strumentali: conviene sempre l'applicazione dell'IVA?

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

Le cessioni di fabbricati strumentali sono, in via di principio, esenti da IVA, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici entro 5 anni dalla ultimazione della costruzione o dell'intervento. Tuttavia, il cedente può manifestare espressamente, nel relativo atto, l'opzione per l'imposizione. Il regime di esenzione o di imponibilità produce rilevanti effetti sulla detrazione dell'IVA a monte, per cui la scelta deve essere attentamente valutata. In particolare, va considerato l'eventuale obbligo di rettifica della detrazione, qualora la cessione sia operata in esenzione da IVA; inoltre, ai fini del calcolo del peso fiscale complessivo, occorre anche tenere conto del regime IVA del cedente e dell'acquirente, soprattutto qualora il secondo non possa detrarre l'imposta sugli acquisti perché effettua operazioni esenti.

Chi

Soggetti passivi IVA che nell'esercizio di impresa, arte o professione effettuano la cessione di un immobile "strumentale", cioè un fabbricato classificato o classificabile nelle categorie dei gruppi B, C, D, E, A/10 (uffici e studi privati), "qualora la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio" (circolare 28 giugno 2013, n. 22, par. 5.2; risposta a interpello 3 luglio 2020, n. 200).

Cosa

L'art. 10, n. 8-ter), D.P.R. n. 633/1972 prevede, quale **regola generale**, l'**esenzione IVA** per la **cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati "strumentali"** che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni".

Per "**fabbricato**" si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastrata unitariamente.

Ai fini IVA assume rilevanza la suddivisione dei fabbricati in:

- a) fabbricati abitativi;
- b) fabbricati non abitativi o strumentali.

La distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla **classificazione catastale** dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo (circolare 4 agosto 2006, n. 27/E; circolare 28 giugno 2013, n. 22/E).

Pertanto, sono fabbricati strumentali, come già detto, le unità immobiliari urbane classificate o classificabili nelle categorie dei **gruppi B, C, D, E, A/10**.

Il n. 8-ter dell'art. 10 prevede:

- casi in cui vi è l'obbligo dell'assoggettamento della cessione ad IVA;

- casi in cui il cedente ha **facoltà di optare** per l'applicazione dell'IVA o restare nell'ambito dell'esenzione. Per i casi in cui vi è obbligo di assoggettamento a imposta, non si pongono questioni sulle scelte di convenienza. Invece, qualora per l'operazione è prevista la facoltà di applicare l'IVA oppure restare nel regime di esenzione, il soggetto passivo deve valutare la **migliore soluzione fiscale** sotto il profilo complessivo.

L'assoggettamento dell'operazione ad IVA è **obbligatorio** per le cessioni effettuate:

- dalle imprese che hanno costruito gli immobili ceduti;

- dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di recupero classificabili come:

a) restauro e risanamento conservativo (art. 3, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 380/2001);

b) ristrutturazione edilizia (art. 3, comma 1, lettera d, D.P.R. n. 380/2001);

c) ristrutturazione urbanistica (art. 3, comma 1, lettera f, D.P.R. n. 380/2001).

Perché vi sia "obbligo" di applicazione dell'IVA, la cessione deve intervenire "entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento".

Vi è invece **facoltà** di applicazione dell'IVA, in luogo del regime di esenzione, qualora il cedente, al di fuori dei casi di "obbligo", manifesti espressamente, nel relativo atto, l'opzione per l'imposizione.

L'opzione per l'applicazione dell'IVA può essere esercitata anche se il cedente soggetto passivo non riveste la qualifica di impresa costruttrice o di ristrutturazione. Ad esempio, una banca, un'impresa commerciale o finanziaria che cede un ufficio può optare per l'applicazione dell'IVA.

Le imprese costruttrici o che vi hanno effettuato interventi di recupero (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e urbanistica), qualora la vendita avvenga oltre i 5 anni dall'ultimazione dei lavori, devono manifestare espressamente l'opzione per l'imponibilità se intendono assoggettare l'operazione ad imposta.

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

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

L'art. 19-bis, comma 2, stabilisce che per il calcolo del pro-rata non si tiene conto (tra le altre):

- delle cessioni di beni ammortizzabili;
- delle operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10, "quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili", ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste operazioni.

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

Il comma 4 dello stesso art. 19-bis.2 sancisce che la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di fabbricati o

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

Per la cessione di immobili strumentali effettuate nell'esercizio di imprese commerciali, arti o professioni, sia se esenti da IVA sia se soggette a tributo, l'**imposta di registro** si applica in misura fissa (200 euro), l'**imposta ipotecaria** nella misura del 3% (D.Lgs. n. 347/1990, Tariffa, art. 1-bis) e l'**imposta catastale** nella misura dell'1% (art. 10, comma 1, D.Lgs. n. 347/1990).

Sulle cessioni di immobili strumentali soggette a IVA trova applicazione, in via di principio, l'**aliquota ordinaria del 22%** della base imponibile (art. 16, D.P.R. n. 633/1972).

L'aliquota è ridotta al **10%** per le operazioni che hanno per oggetto i fabbricati elencati nella parte III, della tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972 (c.d. Fabbricati Tupini, cioè fabbricati a prevalente destinazione abitativa e comprendenti anche immobili strumentali quali uffici e negozi, ceduti da parte di imprese costruttrici o ristrutturatrici: cfr. n. 127-undecies; edifici di cui all'art. 1 della legge n. 659/1961, quali gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandi, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili: cfr. n. 127-quinquies; i fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi: cfr. n. 127-quinquiesdecies).

Come

Per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione per l'assoggettamento a IVA delle cessioni di immobili strumentali, i soggetti passivi che effettuano l'operazione devono manifestare l'opzione per l'applicazione dell'IVA nell'atto di vendita.

L'art. 17, comma 6, lettera a-bis), D.P.R. n. 633/1972, prevede che per le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali (art. 10, n. 8-ter), per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato (**reverse charge** o inversione contabile).

Il reverse charge non si applica - per cui la cessione viene assoggettata ad IVA, secondo le modalità ordi-

narie, cioè ad opera del cedente il quale emette fattura addebitando l'imposta per rivalsa - per le cessioni di immobili che sono soggette ad IVA per obbligo.

Quando

L'**opzione** per l'applicazione dell'IVA deve essere effettuata **nell'atto di vendita**.

In caso di obbligo di rettifica della detrazione, il periodo di totale fiscale previsto per i beni immobili è di 10 anni. Pertanto, la rettifica della detrazione iniziale deve essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile è ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio (circolare 1° marzo 2007, n. 12/E).

Calcola il risparmio

La valutazione circa la convenienza ad assoggettare o meno a IVA, nei casi consentiti, la vendita di fabbricati strumentali deve considerare, in particolare, l'**eventuale obbligo di rettifica della detrazione**, qualora la cessione sia operata in esenzione da IVA.

Inoltre, ai fini del calcolo del peso fiscale complessivo, occorre anche tenere conto del regime IVA del cedente e dell'acquirente, soprattutto qualora il secondo non possa detrarre l'imposta sugli acquisti perché effettua operazioni esenti.

Risparmio %

Caso n. 1

Un'impresa possiede un capannone industriale che intende cedere. Il capannone costituisce un fabbricato strumentale. Sul fabbricato sono stati eseguiti, negli ultimi 3 anni, tramite un'impresa appaltatrice, interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'art. 3, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 380/2001 ("restauro e risanamento conservativo").

In questo caso, non si pongono questioni di valutazione di convenienza, in quanto la vendita è **obbligatoriamente soggetta a IVA**, trattandosi della cessione di un immobile strumentale effettuata da un'impresa che vi ha eseguito, tramite impresa appaltatrice, uno degli interventi di cui all'art. 3, lettere c), d) ed f), D.P.R. n. 380/2011, **entro cinque anni** dalla data di ultimazione dell'intervento.

Caso n. 2

Un'impresa di produzione di abbigliamento possiede un capannone industriale (fabbricato strumentale), acquistato nel 2018, che intende cedere.

Il capannone costituisce un bene ammortizzabile.

La cessione è esente da IVA, con la possibilità per

l'impresa cedente di manifestare espressamente, nel relativo atto, l'opzione per l'assoggettamento a IVA dell'operazione.

Nel caso in cui l'impresa manifesti l'opzione per l'applicazione dell'IVA, si avrà la seguente situazione:

a) **IVA al 22%** in regime di reverse charge, se l'acquirente è un soggetto passivo d'imposta (il reverse charge implica che l'acquirente non subisce un esborso finanziario, se non ha limitazioni alla detrazione dell'imposta);

b) imposta di registro 200 euro;

c) imposta ipotecaria: 3%;

d) imposta catastale: 1%.

In tal caso, non vi sono preclusioni o limitazioni del diritto alla detrazione dell'IVA, derivanti dalla cessione dell'immobile.

Nel caso in cui l'impresa non manifesti l'opzione per l'applicazione dell'IVA, si avrà la seguente situazione:

a) IVA: esente;

b) imposta di registro 200 euro

c) imposta ipotecaria: 3%;

d) imposta catastale: 1%.

In questo caso l'art. 19-bis.2, comma 6, del decreto IVA prevede che in caso di cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di tutela fiscale (10 anni), la rettifica della detrazione va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del predetto periodo.

Pertanto, in caso di mancata opzione per l'assoggettamento ad IVA, la società dovrebbe riversare i 6/10 dell'IVA detratta al momento dell'acquisto del capannone, essendo trascorsi solo 4 anni dall'acquisto.

Inoltre, l'IVA afferente alle spese sostenute per effettuare l'operazione di vendita esente da IVA (ad esempio, consulenza) non può essere detratta.

Caso n. 3

Un'impresa finanziaria, con pro-rata di detraibilità pari a zero, vende un immobile strumentale (ufficio) ad una banca.

L'impresa finanziaria ha acquistato il fabbricato nel 2010 con IVA, che ha detratto parzialmente.

Il fabbricato costituisce un bene ammortizzabile.

La cessione è esente da IVA, con la possibilità per l'impresa cedente di manifestare espressamente, nel relativo atto, l'opzione per l'assoggettamento ad IVA dell'operazione.

Nel caso in cui l'impresa manifesti l'opzione per l'applicazione dell'IVA, si avrà la seguente situazione:

a) IVA al 22% in regime di reverse charge, essendo l'acquirente un soggetto passivo d'imposta;

b) imposta di registro 200 euro;

c) imposta ipotecaria: 3%;

d) imposta catastale: 1%.

L'operazione comporta un **effetto negativo** sull'acquirente che, essendo una banca, non potrà detrarre o potrà detrarre solo in modo limitato, l'IVA afferente alla cessione.

Nel caso in cui l'impresa non manifesti l'opzione per l'applicazione dell'IVA, si avrà la seguente situazione:

a) IVA: esente;

b) imposta di registro 200 euro;

c) imposta ipotecaria: 3%;

d) imposta catastale: 1%.

In tal caso, l'impresa finanziaria non deve effettuare alcun recupero dell'imposta parzialmente detratta al momento dell'acquisto, essendo trascorso il periodo di tutela fiscale (10 anni).

Si osserva che a livello complessivo si registra un **minor costo fiscale** a beneficio dell'acquirente.

Lavoro e previdenza

Calcola il risparmio

Assunzione a tempo determinato per sostituzione maternità: quanto conviene all'impresa

di Debhorah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

I datori di lavoro hanno la possibilità di applicare uno sgravio contributivo parziale in caso di assunzioni a tempo determinato, anche con contratto di somministrazione, di lavoratori in sostituzione dei dipendenti assenti perché in congedo di maternità, paternità o parentale. Il beneficio spetta alle aziende che occupano meno di 20 dipendenti fino al compimento di 1 anno di età del figlio della lavoratrice o del lavoratore in congedo o per 1 anno dall'accoglienza del minore adottato o in affidamento. Quanto si può risparmiare?

Chi

La normativa vigente in materia di rapporti di lavoro consente di effettuare un'**assunzione a termine in sostituzione di un dipendente assente** e quindi di durata pari alla sua astensione dallo svolgimento dell'attività di lavoro subordinato.

Inoltre, le aziende che occupano **meno di 20 dipendenti** hanno diritto ad applicare uno specifico **sgravio contributivo** se assumono lavoratori con contratto a tempo determinato, anche in somministrazione, per sostituire dipendenti in **congedo di maternità, paternità o parentale**.

A tal fine il datore di lavoro deve essere in possesso del Documento unico di regolarità contributiva (DURC) ed osservare le norme poste a tutela delle condizioni di lavoro. E' possibile adibire un lavoratore a mansioni superiori, riconoscendogli il corrispondente trattamento economico: in questo caso, l'assegnazione a mansioni superiori perdura sino al rientro del lavoratore sostituito e la promozione automatica è sempre esclusa.

La verifica del **requisito dimensionale** deve essere effettuata computando i lavoratori in forza al momento dell'assunzione, con l'**esclusione** di:

- dirigenti;
- lavoratori a domicilio;
- lavoratori a tempo indeterminato e determinato assenti;
- apprendisti.

Attenzione

Gli incentivi **non spettano** con riferimento a quei lavoratori che siano stati licenziati, nei sei mesi precedenti, da parte di un datore di lavoro che, al momento del licenziamento, presenti assetti proprietari sostanzialmente coincidenti con quelli del datore di lavoro che assume ovvero risulti con quest'ultimo in rapporto di collegamento o controllo. In caso di somministrazione tale condizione si applica anche all'utilizzatore.

Cosa

L'**esonero contributivo** è applicabile nella **misura del 50%** sui contributi previdenziali e sul premio INAIL e non è dovuto il contributo addizionale, nella misura dell'1,40%, previsto per la generalità dei contratti a tempo determinato.

Attenzione

Gli incentivi **non spettano** se l'assunzione costituisce **attuazione di un obbligo preesistente**, stabilito da norme di legge o della contrattazione collettiva (CCNL). Gli incentivi sono esclusi anche nel caso in cui il lavoratore avente diritto all'assunzione viene utilizzato mediante contratto di somministrazione. Gli incentivi non spettano se l'assunzione **viola il diritto di precedenza**, stabilito dalla legge o dal CCNL, alla riassunzione di un altro lavoratore licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine.

Come

Il datore di lavoro deve:

- 1) presentare alla sede INPS competente un'**autocertificazione preventiva** in cui si dichiara che si procede ad un'assunzione in sostituzione e che l'organico aziendale, al momento dell'assunzione del soggetto in sostituzione, è inferiore alle 20 unità;
- 2) trasmettere **unilav di assunzione** del sostituto, indicando nel contratto il nome del lavoratore sostituito, la causa della sostituzione nonché il termine del contratto;
- 4) esporre nella denuncia contributiva UniEmens il **codice** previsto per la fruizione dell'incentivo contributivo ("**82**" per i lavoratori assunti a tempo determinato, "**68**" per i lavoratori in somministrazione);
- 5) esporre lo sgravio nella denuncia delle retribuzioni di competenza dell'anno in cui è avvenuta la sostituzione (codice 7).

Attenzione

Alle posizioni contributive riferite ad aziende aventi titolo allo sgravio in argomento, dovrà essere attribuito il

codice di autorizzazione INPS "9R" (Azienda avente titolo allo sgravio ex L. n. 53/2000"). Nella denuncia Uniemens è necessario riportare, nel campo TipoContribuzione, il valore 82.

Quando

L'assunzione agevolata deve essere finalizzata alla sostituzione di lavoratori assenti per:

- **congedo di maternità**;
- congedo di **paternità**;
- congedo **parentale**;
- congedo per **malattia del figlio** di età non superiore a un anno.

L'incentivo spetta fino al compimento di un anno di età del figlio del dipendente in astensione, oppure per un anno dall'accoglienza del minore adottato o in affidamento.

Attenzione

L'assunzione deve essere effettuata **non più di un mese in anticipo** rispetto al periodo di inizio del congedo del sostituito e riguardare un numero di ore non superiori a quelle svolte dal lavoratore sostituito.

Calcola il risparmio

Ipotesi di assunzione di un lavoratore in sostituzione presso un'azienda industriale del Mezzogiorno che occupa 18 dipendenti ed applica il CCNL metalmeccanica - livello 3.

La retribuzione di base è pari a 1.820 euro. La contribuzione ordinaria INPS a carico del datore di lavoro è di 490 euro.

Poniamo a raffronto **tre ipotesi**:

1. Il lavoratore è stato assunto a tempo indeterminato **senza l'applicazione** di alcuna **agevolazione contributiva**;
2. Il lavoratore è assunto a tempo determinato con lo **sgravio al 50%** per la sostituzione di lavoratori ai sensi del T.U. sulla **maternità e paternità** (D. Lgs. n. 151/2001) ed inquadrato al **medesimo livello** del lavoratore sostituito;
3. Il lavoratore è assunto a tempo determinato con lo **sgravio al 50%** per la sostituzione di lavoratori ai sensi del T.U. sulla **maternità e paternità** (D. Lgs. n. 151/2001) ed inquadrato ad un **livello inferiore** (3S) del sostituito.

	Nessuno sgravio	Sgravio sostituzione	Sgravio sostituzione livello inferiore
Retribuzione lorda mensile erogata	1.820 euro	1.820 euro	1.664 euro
Contribuzione INPS	520 euro	245 euro	225 euro
Contribuzione INAIL	91 euro	45 euro	43 euro
Totale costo mensile	2.431 euro	2.110 euro	1.932 euro
Risparmio%		14%	21%

Risparmio %

Dall'analisi dei dati appare evidente che l'assunzione in sostituzione riduce sensibilmente gli oneri contributivi connessi.

Il **risparmio** che il datore di lavoro può conseguire è pari al **14%** in quanto l'effetto positivo legato all'applicazione dello **sgravio contributivo** è "mitigato" dall'impossibilità di operare al ribasso sulla retribuzione contrattualmente spettante, al sostituto, a meno che quest'ultimo non sia inquadrato ad un livello inferiore rispetto al lavoratore assente.

Al riguardo, va infatti tenuto presente che al **lavoratore assunto** in sostituzione possono essere assegnate **mansioni diverse** rispetto al sostituito in quanto il datore di lavoro può legittimamente affidare le mansioni di quest'ultimo ad un altro dipendente già in forza ("sostituzione a cascata").

In questo caso al sostituto può essere **inquadrato ad un livello inferiore** e ciò consente di ottenere un risparmio ancora maggiore.

Lavoro e previdenza

Anche per il FIS

CIGO: nuove causali per fronteggiare la crisi ucraina e il caro energia. Come utilizzarle

di Simone Baghin - Consulente del lavoro in Vicenza

Le aziende, per fronteggiare le conseguenze economiche derivanti dalla crisi ucraina e del caro energia, hanno a disposizione due nuove causali CIGO, indicate dal Ministero del Lavoro con il decreto n. 67 del 2022. La prima, prevista per mancanza di lavoro o di commesse e crisi di mercato, trova applicazione per il solo anno 2022, mentre la seconda, relativa alla mancanza di materie prime o componenti e integrata dalla difficoltà economica di reperire fonti energetiche necessarie alla loro trasformazione, sembra essere strutturale e definitiva. Le due “nuove sub causali” potranno essere, inoltre, utilizzate dalle aziende destinatarie delle prestazioni garantite dal FIS. Per la concessione della CIGO, l'impresa deve documentare le specifiche ragioni che hanno determinato la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa.

Anche a fronte delle richieste pervenute dalle aziende, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha introdotto due “sub casuali” CIGO al fine di fronteggiare le conseguenze economiche derivanti dalla crisi ucraina e del caro energia.

Le 2 “nuove” sub causali sono previste dal D.M. n. 67 del 31 marzo 2022 con la particolarità che quella relativa alla **mancanza di lavoro** o di **commesse e crisi di mercato** come conseguenza della situazione internazionale per la crisi ucraina troverà applicazione **per il solo anno 2022** mentre quella relativa alla **mancanza di materie prime** o componenti sembra essere **strutturale e definitiva**.

Richiamando il D.M. 95442 del 15 aprile 2016, che definisce i criteri per l'approvazione delle casse di integrazione ordinarie, viene previsto che in casi di sospensione o riduzione dell'attività produttiva:

- la causale “mancanza di lavoro o di commesse e crisi di mercato” possa essere **contestualizzata** anche come conseguenza della **situazione internazionale** per la crisi ucraina;

- la causale “mancanza di materie prime o componenti” possa essere richiamata per **gestire le conseguenze negative** derivanti dalla **difficoltà di approvvigionamento** di energia e materia prima.

Mancanza di lavoro o di commesse e crisi di mercato

Alle ordinarie previsioni di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa derivante dalla significativa riduzione di ordini e commesse, per il solo anno 2022 si considera come crisi anche l'impossibilità di concludere accordi o scambi per le limitazioni conseguenti alla crisi.

In attesa di chiarimenti, si ritiene che tale motivazione possa essere invocata da parte di quelle aziende che si trovano a dover **operare** sia con **aziende ucraine** che con aziende del **mercato russo**, sottoposto alle sanzio-

ni economiche introdotte dall'UE; tale interpretazione, a parere di chi scrive, può trovare riscontro sul fatto che non vengono espressamente citati accordi o scambi con aziende ucraine, ma viene data una definizione più ampia e generale.

Mancanza di materie prime e componenti

L'ordinaria previsione di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa per mancanza di materie prime o di componenti necessari alla produzione **non imputabile all'impresa**, viene integrata dalla **difficoltà economica** di reperire **fonti energetiche** necessarie per la trasformazione delle materie prime utili alla produzione.

L'aumento dei costi energetici che impattano sui costi della produzione e che in alcuni caso spingono le aziende ad una riduzione o sospensione dell'attività produttiva giustifica, pertanto, il ricorso alla CIGO in quanto evento caratterizzato dalla **non prevedibilità**, temporaneità e non imputabilità all'impresa.

Requisiti di difficoltà economica, non prevedibilità, temporaneità e non imputabilità all'azienda che dovranno essere rigorosi in quanto dovranno essere **debitamente documentati** nella relazione tecnica da allegare all'istanza CIGO.

L'art. 2, D.M. n. 95442/2016 prevede che, ai fini della concessione della CIGO, l'impresa deve documentare, attraverso la **compilazione** e la **trasmissione telematica** all'INPS di una **relazione tecnica dettagliata**, le ragioni che hanno determinato la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa e deve dimostrare, sulla base di elementi oggettivi, che l'impresa continua a operare sul mercato.

Si ricorda che la relazione tecnica ha un ruolo centrale in sede di istruttoria dell'istanza, in quanto l'autorizzazione della cassa integrazione ordinaria è decisa sulla base della relazione tecnica e della documentazione eventualmente a essa allegata.

In particolare, attraverso la relazione tecnica l'azienda deve dimostrare, sulla base di elementi attendibili, di continuare a operare sul mercato durante la CIGO e avere una fondata **prospettiva di completa ripresa del lavoro** al termine della sospensione/riduzione dell'attività.

Le due "sub causali" CIG non prevedono una deroga o eccezione a quella che è la disciplina generale prevista per la CIGO dal D.Lgs. 148/2015 così come modificato e integrato dalla legge di Bilancio 2022 (l. 234/2021). Pertanto, resta confermato e troverà applicazione:

- l'obbligo dell'**informativa sindacale preventiva** e l'eventuale esame congiunto su richiesta delle parti e che si può svolgersi anche in via telematica;
- la presentazione dell'istanza all'INPS **entro 15 giorni** dall'inizio della sospensione o riduzione dell'attività;
- la computabilità del periodo richiesto al fine della durata massima della CIGO (52 settimane consecutive ovvero 52 settimane non consecutive nell'arco di un biennio mobile);
- il **limite massimo di 1/3 delle ore ordinarie lavorabili** nel biennio mobile, con riferimento a tutti i lavoratori dell'unità produttiva mediamente occupati nel semestre precedente la domanda di concessione dell'integrazione salariale che possono essere autorizzate dall'Istituto;
- il periodo richiesto sarà computabile ai fini della durata massima di 24 mesi nell'arco del quinquennio mobile avendo a riferimento l'unità produttiva;
- non trattandosi di un evento improvviso ed impreveduto, sarà dovuta la contribuzione addizionale (9%, 12%, 15% da calcolarsi sulla retribuzione persa dal lavoratore per le ore non lavorate).

Causale anche per il FIS

Le due "nuove sub causali" potranno essere utilizzate anche dalle aziende destinatarie delle prestazioni garantite dal FIS.

L'assegno di integrazione salariale sarà possibile richiederlo per tali causali da parte delle aziende che rientrano nel campo di applicazione del FIS (datori di lavoro che occupano **almeno un dipendente**, appartenenti a settori, tipologie e classi dimensionali non rientranti nell'ambito di applicazione delle integrazioni salariali ordinarie e che non aderiscono ai fondi di solidarietà bilaterale) per la durata di:

- **13 settimane** nel biennio mobile se nel semestre precedente la data di presentazione della domanda hanno occupato mediamente fino a 5 dipendenti;
- **26 settimane** nel biennio mobile se nel semestre precedente la data di presentazione della domanda hanno occupato mediamente più di 6 dipendenti.

Lavoro e previdenza

Dal mese di maggio 2022

Premio di produttività: come funziona il “modello” Autostrade

Ernesto Palomba

di Giampiero Corsi - Consulenti del lavoro in Roma

Con il verbale di incontro del 30 marzo 2022, la Direzione di Autostrade per l'Italia e le Segreterie Nazionali FILT CGIL, FIT CISL, UILTRASPORTI, SLA - CISAL, UGL VIABILITÀ hanno messo a punto i criteri di calcolo e di erogazione del premio di produttività 2021 (erogazione 2022) per le società del Gruppo. Le parti hanno stabilito che l'emolumento venga erogato in un'unica soluzione con le competenze di maggio 2022, a seguito dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci di Autostrade per l'Italia. Quali sono i parametri di riferimento per la determinazione dell'importo? Come è tassato il premio? In che modo il lavoratore può convertire il premio in flexible benefits?

Il giorno 30 marzo 2022 si sono incontrate la Direzione di Autostrade per l'Italia e le Segreterie Nazionali FILT CGIL, FIT CISL, UILTRASPORTI, SLA - CISAL, UGL VIABILITÀ al fine di stabilire l'importo del **Premio di Produttività** per le società del Gruppo **Autostrade per l'Italia** relativo all'anno 2022 (anno di erogazione), in relazione ai **risultati** conseguiti nell'anno **2021**.

In questo modo, Le “Parti” hanno dato concreta attuazione a quanto previsto nell'accordo del 15 aprile 2021 con il quale era stato disciplinato il Premio di Produttività e di Risultato dei dipendenti di Autostrade per il triennio 2022-2024 (anni di erogazione) al fine di misurare i risultati conseguiti negli anni 2021, 2022 e 2023.

Nell'accordo in parola erano stati individuati i **target di riferimento** per l'anno 2021, rinviando ad un successivo incontro da realizzarsi entro il primo trimestre dell'anno 2022 la verifica dei risultati dell'anno (2021) e la loro incidenza sul valore del premio da erogarsi nel 2022.

In attuazione di quanto previsto, le “Parti” con il verbale di incontro del 30 marzo 2022, valutato l'andamento degli indicatori, hanno definito la misura del Premio di produttività 2021 (erogazione 2022), stabilendo che l'emolumento venga erogato in un'**unica soluzione** con le **competenze di maggio 2022**, a seguito dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci di Autostrade per l'Italia.

Parametri di riferimento del premio di produttività

Il Premio di Produttività e di Risultato dei dipendenti del Gruppo Autostrade per l'Italia è strutturato su **4 parametri**:

- Redditività;
- Eccellenza e Digitalizzazione;
- Sicurezza e Qualità;

– Sostenibilità.

A loro volta i parametri sono suddivisi in specifici **indicatori** in relazione ai quali vengono stabiliti i valori target per ciascuna annualità e il valore teorico di premio ad essi associato.

Il Premio misura il raggiungimento dei singoli target individuati, prevedendo:

- ☐ una soglia di accesso per ogni specifico indicatore, superata la quale viene erogato il premio
- ☐ una misura del premio lineare con i risultati raggiunti;
- ☐ valori aggiuntivi di premio in caso di over performance.

Con riferimento all'anno 2021, il “**valore base complessivo**” del Premio, suddiviso nei singoli indicatori, è stabilito in euro 2.150 lordi - per un livello “C” – riconosciuto nell'ipotesi di pieno raggiungimento di tutti gli obiettivi previsti nei singoli indicatori.

Il valore teorico del premio, precedentemente evidenziato, deve essere **riparametrato** per tutti gli altri **livelli di inquadramento** sulla base dei parametri della scala di classificazione prevista dal vigente CCNL *per i dipendenti da società e consorzi concessionari di autostrade e trafori*.

Premio di produttività 2021 - erogazione 2022

Nel verbale di incontro del 30 marzo 2022, gli attori contrattuali hanno ribadito l'importanza di legare il percorso di **trasformazione** di “Autostrade per l'Italia” anche al Premio di Produttività.

In tale prospettiva, è stato rilevato che gli elementi caratterizzanti il premio, tra i quali brillano l'**eccellenza operativa**, la **digitalizzazione**, la **sicurezza** e la **sostenibilità**, si sono dimostrati parametri in grado di cogliere a pieno lo sforzo dei lavoratori nell'attuare il nuovo corso del Gruppo Autostrade, nonché il raggiungimento degli **obiettivi aziendali**.

La misura degli indicatori, con riferimento ai risultati

dell'anno 2021, ha determinato un valore complessivo del premio da erogarsi nel 2022 pari ad euro 2.184,00

per un livello "C", con riparametrazione per gli altri livelli di inquadramento secondo il seguente schema:

Parametri	Livello	Premio di risultato 2021 (erogazione 2022)
235	A	3.467,84
210	A1	3.098,92
185	B	2.730,00
169	B1	2.493,89
148	C	2.184,00
135	C1	1.992,16
100	D	1.475,68

Criteri di erogazione

L'importo del premio, come anticipato in precedenza, verrà erogato ai lavoratori in un'unica soluzione, a seguito dell'**approvazione del bilancio** del Gruppo Autostrade, con le competenze di maggio 2022.

Il premio verrà corrisposto al personale che intrattiene un rapporto di lavoro a **tempo indeterminato**, in servizio al 1° marzo 2022, in relazione al servizio prestato nell'anno precedente.

Non è superfluo evidenziare che, per quanto attiene il personale con **contratto di lavoro a tempo parziale**, il valore del premio verrà **riproporzionato** in relazione alla durata ordinaria della prestazione rispetto al tempo pieno, comprendendo a tali effetti le ore supplementari prestate nell'anno precedente, con esclusione delle ore trasformate in riposi compensativi e confluite nella banca ore.

Per l'esatta quantificazione del premio dovranno, inoltre, essere osservati i seguenti **criteri**:

- ☐ in caso di non effettuazione della prestazione per malattia e/o assenze non retribuite non verrà corrisposta una quota giornaliera del premio;
- ☐ in caso di malattia superiore a 5 giorni di calendario consecutivi varrà riconosciuta, a partire dal 6° giorno, una quota di premio pari all'80% di quella giornaliera.

Dal punto di vista strettamente operativo, si evidenzia che la **quota giornaliera** di premio si determina dividendo per 22 un dodicesimo dell'importo annuo spettante, mentre la quota mensile è pari ad 1/12 dell'importo annuo spettante.

Le **decurtazioni** del premio testé evidenziate, non si applicheranno ai lavoratori fragili, nei casi di malattie Covid e assenze a titolo di CIGO, riservando, a questi ultimi, un trattamento di sensibile tutela.

Ovviamente, in quest'ottica, non si potevano lasciare fuori i lavoratori assunti con contratto a tempo determinato.

Per essi, il premio spetterà in misura pari ad 1/12 della quota annua erogata l'anno precedente per ogni mese

di servizio prestato nell'anno di corresponsione. Il premio verrà corrisposto, ripartito in quote mensili, con le medesime modalità di cui sopra.

Occorre, altresì evidenziare, in questa sede che gli importi del **Premio di Produttività non sono utili** ai fini del computo di alcun istituto contrattuale né del Trattamento di fine rapporto.

Tassazione agevolata e decontribuzione del premio

Ai fini della detassazione e della decontribuzione, all'interno dell'intesa le Parti hanno espressamente convenuto che gli **importi** stabiliti a titolo di premio sono **variabili** e collegati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienze e innovazione. In quanto tali, gli emolumenti premiali si prestano all'applicazione del **regime fiscale agevolato** di cui alla **legge 208/2015** e successive modifiche.

Flexible Benefits

Nell'accordo del 30 marzo 2022 viene stabilito (a parziale modifica di quanto previsto nella precedente intesa del 15 aprile 2021) che l'importo del premio annuo potrà essere **convertito**, su **base esclusivamente volontaria**, in flexible benefits con scaglioni pari al 25%, al 50%, al 75% e al 100% del valore complessivo. In dette ipotesi, al fine di incentivare il ricorso al flexible benefit, il **valore** del premio convertito dovrà essere **incrementato** di un ulteriore 15%.

Spetta al lavoratore la decisione di convertire o meno il premio e di stabilirne la percentuale prescelta.

In ogni caso, egli dovrà esperire una **comunicazione all'Azienda**, per iscritto, entro il mese di febbraio di ogni anno.

In relazione ai flexible benefits, le Parti hanno convenuto sulla opportunità di calendarizzare uno specifico incontro, nel corso del quale, il Fornitore del Servizio illustrerà le potenzialità della piattaforma da utilizzare, fornendo tutte le informazioni operative utili al miglior utilizzo da parte del personale tutto.

Copyright © - Riproduzione riservata

Lavoro e previdenza
Per i professionisti

Riferimenti normativi

ProfessioniItaliane, comunicato stampa, 06/05/2022

Equo compenso: pressing sul Senato per l'approvazione del disegno di legge

Arriva l'appello di ProfessioniItaliane per portare a termine l'approvazione del disegno di legge in materia di equo compenso per i professionisti entro la fine della Legislatura in corso. L'obiettivo è di evitare la vanificazione per percorso compiuto e garantire adeguate tutele ai professionisti italiani. L'appello è stato rivolto al presidente della Commissione Giustizia del Senato, Andrea Ostellari.

Con un comunicato stampa del 6 maggio 2022, ProfessioniItaliane continua a sollecitare l'adozione di una **legge sull'equo compenso**: l'approvazione del disegno di legge deve essere approvato entro la fine della presente Legislatura. Il **Comitato Unitario delle Professioni** e la Rete delle Professioni Tecniche hanno rivolto questo appello al Presidente della Commissione Giustizia del Senato, **Andrea Ostellari**, e a tutti i partiti che hanno sostenuto fin qui il provvedimento volto a garantire un compenso equo alle prestazioni professionali.

Il disegno di legge è stato approvato lo scorso ottobre alla Camera per poi passare in Commissione Giustizia al Senato, dove attualmente è fermo in attesa di ulteriori modifiche.

“Le tempistiche per apportare le opportune correzioni al testo di legge rischiano di non coincidere con la fine del prossimo anno e, quindi, di vanificare ciò che di buono è stato fatto finora. Per questo è indispensabile approvare in tempi certi e nell'attuale stesura approvata alla Camera il disegno di legge sull'equo compenso all'esame del Parlamento”, precisano **Armando Zambrano** e **Marina Calderone**, rispettivamente presidente e vicepresidente dell'Associazione che rappresenta 23 Consigli nazionali di Ordini e Collegi.

I **professionisti** devono essere **tutelati** nei confronti di clienti ritenuti "forti" e individuati in banche, assicurazioni, imprese medio grandi, pubbliche amministrazioni e società a partecipazione pubblica. Il provvedimento oggi consentirebbe di garantire un **compenso proporzionato** alla quantità e qualità del lavoro svolto, al contenuto, alle caratteristiche della prestazione professionale e conforme a parametri già previsti.

A cura della redazione

Finanziamenti

Dal 10 maggio

Bonus rimanenze magazzino settore tessile, moda, pelletteria: come presentare le domande

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Via alle domande per il bonus rimanenze di magazzino per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021. Le imprese interessate devono presentare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dal 10 maggio al 10 giugno 2022. Il nuovo sportello, rispetto al precedente riferito al 2020, si caratterizza per diverse novità. In primo luogo, la platea delle imprese ammesse a richiedere l'incentivo: oltre alle imprese operanti nell'industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria, possono presentare domande anche le imprese operanti nel settore del commercio dei prodotti tessili, della moda, del calzaturiero e della pelletteria. Aggiornato anche il modello di comunicazione.

Un mese di tempo per richiedere il credito di imposta **rimanenze di magazzino** per il periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2021**.

Dal **10 maggio al 10 giugno 2022**, le imprese interessate infatti possono trasmettere all'Agenzia delle Entrate le comunicazioni di accesso al bonus, istituito dall'art. 48-bis, D.L. n. 34/2020 e, da ultimo, modificato dall'art. 3, c. 3, decreto Sostegni ter (D.L. 4/2022). Il nuovo sportello, rispetto al precedente riferito al 2020, si caratterizza per diverse novità.

In primo luogo, la platea delle **imprese ammesse** a richiedere l'incentivo: oltre alle imprese operanti nell'industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria, possono presentare domande anche le imprese operanti nel settore del commercio dei prodotti tessili, della moda, del calzaturiero e della pelletteria.

È cambiato anche il **modello di comunicazione**: approvato dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento n. 262282 dell'11 ottobre 2021, è stato aggiornato il **6 maggio 2022**. La nuova versione del modello si è resa necessaria a seguito dell'approvazione del modello di autodichiarazione generale del rispetto dei requisiti del Temporary Framework con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 143438 del 27 aprile 2022.

Leggi anche Bonus tessile moda e accessori: aggiornato il modello di Comunicazioni dell'incremento delle rimanenze finali di magazzino

Novità del nuovo modello

La nuova dichiarazione sostitutiva, rispetto alla precedente, si presenta molto più semplificata. Ha infatti ad oggetto unicamente il rispetto dei requisiti previsti dalla Sezione 3.1 del Temporary Framework. Non ha più un effetto "sostitutivo" dell'autodichiarazione generale (che dovrà essere resa utilizzando l'apposito modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 143438/2022).

Nel nuovo modello sono stati poi introdotti appositi campi per indicare l'**importo** che il beneficiario intende **restituire**, tramite riduzione del bonus tessile, in caso di fruizione degli aiuti di Stato elencati all'**art. 1, c. 13, D.L. n. 41/2021** in misura eccedente i massimali pro tempore vigenti di cui alle Sezioni 3.1 e 3.12 del TF.

Si sono stati poi adeguati i **nuovi massimali** applicabili di cui alla Sezione 3.1, pari a:

- **290.000** euro per il settore dell'**agricoltura**;
- **345.000** euro per il settore della **pesca e acquacoltura**;
- **2.300.000** euro per i **settori diversi**.

Sono stati poi introdotti **ulteriori codici attività** per i quali è riconosciuta l'agevolazione, a seguito dell'estensione dell'ambito soggettivo dell'agevolazione operata dall'**art. 3, c. 3, decreto Sostegni ter**.

Chi può presentare domanda

Con riferimento all'ambito soggettivo, quindi, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, a seguito della modifica apportata dal decreto Sostegni ter, possono presentare domande per il riconoscimento del credito di imposta:

- i soggetti esercenti attività d'impresa operanti nell'industria **tessile** e della **moda**, della **produzione calzaturiera** e della **pelletteria**. Le attività ammissibili sono esclusivamente quelle individuate dal Ministro dello Sviluppo Economico con il decreto 27 luglio 2021. Si tratta in particolare dei seguenti codici di cui alla classificazione ATECO 13.20.00; 13.30.00; 13.91.00; 13.92.10; 13.92.20; 13.93.00; 13.94.00; 13.95.00; 13.96.10; 13.96.20; 13.99.10; 13.99.20; 13.99.90; 14.11.00; 14.12.00; 14.13.10; 14.13.20; 14.14.00; 14.19.10; 14.19.21; 14.19.29; 14.20.00; 14.31.00; 14.39.00; 15.11.00; 15.12.01; 15.12.09; 15.20.10; 15.20.20; 16.29.11; 16.29.12; 20.42.00; 20.59.60; 32.12.10; 32.12.20; 32.13.01; 32.13.09; 32.50.50; 32.99.20;

- le imprese operanti nel settore del **commercio dei prodotti tessili**, della **moda**, del **calzaturiero** e della **pelletteria** che svolgono attività identificate dai seguenti codici della classificazione delle attività economiche ATECO 2007: 47.51, 47.71, 47.72.

Rileva il codice di attività economica comunicato all'Agenzia delle entrate con il **modello AA7/AA9** (Ministro dello Sviluppo Economico, decreto 27 luglio 2021).

Il codice può essere prevalente o non prevalente e in presenza di più attività, si deve considerare il codice corrispondente all'attività, tra queste, prevalente (istruzioni al modello di comunicazione per la fruizione del bonus).

Condizioni per accedere al bonus

Per avere diritto al credito d'imposta è necessario aver registrato, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 (2021, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), un **incremento del valore delle rimanenze finali di magazzino**, di cui all'art. 92, c. 1, Tuir, rispetto alla media del valore delle giacenze finali registrato nei 3 periodi d'imposta precedenti.

Per espressa previsione normativa:

- il **metodo** e i **criteri applicati** per la valutazione delle rimanenze finali di magazzino nel periodo d'imposta di spettanza del beneficio devono essere omogenei rispetto a quelli utilizzati nei 3 periodi d'imposta considerati ai fini della media;
- le **imprese** non soggette a **revisione legale** dei conti e prive di collegio sindacale devono avvalersi di una certificazione della consistenza delle rimanenze di magazzino, rilasciata da un revisore legale o da una società di revisione;
- per i **soggetti** con **bilancio certificato**, i controlli sono svolti sulla base dei bilanci.

Credito di imposta "teorico"

Il credito di imposta "teorico" è pari al **30%** del **valore delle rimanenze finali** di magazzino di cui all'art. 92, c. 1, Tuir eccedente la media del medesimo valore registrato nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza del beneficio (quindi il 2018, il 2019 e il 2020).

L'**ammontare** del bonus effettivamente fruibile sarà

invece pari al **credito d'imposta richiesto moltiplicato** per la **percentuale** che sarà resa nota con **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate**, da emanare entro 10 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione.

Detta percentuale sarà determinata rapportando i fondi disponibili per l'anno 2022, pari a 250 milioni di euro, all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti nel periodo considerato.

Nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti risulti inferiore al limite di spesa, la percentuale sarà pari al 100%.

Il credito di imposta è fruibile ai sensi della Sezione 3.1 del Temporary Framework.

Il credito d'imposta sarà utilizzabile esclusivamente in **compensazione** in **F24** ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/97, da presentare attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate, dal giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento con cui sarà stabilita la percentuale di spettanza del credito (codice tributo **6953**, istituito con **risoluzione n. 65/E/2021**).

Il beneficio è utilizzabile nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Se l'ammontare del credito d'imposta fruibile è superiore a 150.000 euro, il credito è utilizzabile successivamente ai controlli antimafia di cui al D.Lgs. n. 159/2011. Se non sussistono motivi ostativi l'Agenzia comunicherà l'autorizzazione all'utilizzo del bonus.

Come presentare la comunicazione

La comunicazione deve essere presentata all'Agenzia delle entrate, in via **telematica**, direttamente dal **beneficiario** o tramite un **soggetto incaricato** della trasmissione delle dichiarazioni di cui all'art. 3, c. 3, D.P.R. n. 322/1998 (ad esempio: dottori commercialisti, consulenti del lavoro, ecc.), mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate.

A seguito della presentazione della comunicazione, è rilasciata, entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la comunicazione, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Alcuni punti chiave

Soggetti beneficiari	<ul style="list-style-type: none"> - Imprese attive nell'industria tessile e della moda, delle calzature e della pelletteria - Imprese operanti nel settore del commercio dei prodotti tessili, della moda, del calzaturiero e della pelletteria
----------------------	--

Ammontare credito di imposta	Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta è pari al 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino, eccedente la media del medesimo valore registrato nel 2018, 2019 e 2020
Risorse disponibili	250 milioni per l'anno 2022
Termini presentazione comunicazione	Dal 10 maggio al 10 giugno 2022

Finanziamenti

Calcola il risparmio

Investimenti in sicurezza: quanto conviene con il Bando ISI Inail 2021

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

Fino al 16 giugno 2022 è aperta la procedura per la compilazione della domanda per il bando ISI-Inail 2021. Attraverso l'Asse 1 sono concessi contributi per progetti di investimento per interventi finalizzati al miglioramento delle condizioni di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro. Ogni impresa può presentare un solo progetto, per una sola unità produttiva, su tutto il territorio nazionale, riguardante un unico rischio. Gli investimenti devono essere avviati non prima del 17 giugno 2022. Quanto si risparmia?

Chi

A valere sul sotto-asse 1.1 "Progetti di investimento", possono presentare domanda le **imprese**, anche individuali, ubicate su tutto il territorio nazionale iscritte al Registro delle Imprese o all'Albo delle imprese artigiane, ad **esclusione**:

- delle **micro e piccole imprese**, anche individuali, operanti nei settori **ATECO 2007 E38** (attività di raccolta, trattamento e smaltimento dei rifiuti e del recupero e preparazione per il riciclaggio dei materiali) e **E39** (attività di risanamento e altri servizi di gestione dei rifiuti);
- delle **micro e piccole imprese**, comprese quelle individuali, operanti nel settore della **produzione primaria dei prodotti agricoli**.

Leggi anche [Bando ISI 2021: parte la compilazione delle domande per ottenere i contributi](#)

Cosa

Sono finanziabili:

- progetti di **riduzione o eliminazione del rischio chimico** mediante l'acquisto e l'installazione di: impianti di aspirazione e captazione gas, fumi, nebbie, vapori o polveri; cappe di aspirazione; cabine di verniciatura/spruzzatura/carteggiatura; sistemi di isolamento dell'operatore (glove box, sistemi di caricamento agenti chimici, ecc.); altre macchine e/o impianti;
- progetti di **riduzione del rischio rumore** mediante la **realizzazione** di interventi ambientali, mediante l'acquisto e l'installazione di: pannelli fonoassorbenti; cabine; cappottature; schermi acustici; separazioni; silenziatori; sistemi antivibranti; trattamenti ambientali;
- progetti di **riduzione del rischio rumore** mediante la **sostituzione** di trattori agricoli o forestali e di macchine;
- progetti di **riduzione del rischio** derivante da **vibrazioni meccaniche** mediante la sostituzione di macchine conformi alle rispettive direttive di prodotto di riferimento;
- progetti di **riduzione del rischio** derivante da esposi-

zione ad **agenti biologici**;

- progetti di **riduzione** del rischio di **caduta dall'alto**;
- progetti di **riduzione del rischio infortunistico** mediante la sostituzione di trattori agricoli o forestali e di macchine obsolete;
- progetti di **riduzione del rischio infortunistico** mediante la **sostituzione** di macchine non obsolete;
- progetti di **riduzione del rischio incendio** mediante la sostituzione di: impianti elettrici o parti di essi installati precedentemente alla data di entrata in vigore della legge n. 46/1990; sistemi fissi automatici di rivelazione e di segnalazione allarme d'incendio automatici installati precedentemente alla data del 1° gennaio 2010;
- progetti di **riduzione del rischio infortunistico** mediante l'**acquisto** e l'**installazione** di dispositivi di protezione per il rilevamento automatico delle persone, quali: barriere fotoelettriche di sicurezza; laser scanner;
- progetti di **riduzione del rischio radon** attraverso l'acquisto e l'installazione di un sistema di monitoraggio e l'attuazione di una o più delle seguenti misure correttive: impermeabilizzazione con guaine delle parti del fabbricato a diretto contatto col terreno; interventi di depressurizzazione attiva o passiva del suolo a diretto contatto con l'edificio; interventi di depressurizzazione attiva o passiva del vespaio sottostante l'edificio; pressurizzazione degli ambienti di lavoro; aspirazione forzata di ambienti interrati e seminterrati;
- progetti di **riduzione del rischio sismico** da caduta di materiale;
- progetti di **riduzione del rischio** da lavorazioni in spazi confinati e/o sospetti di **inquinamento**. Sono agevolati progetti di riduzione del rischio di intossicazione, asfissia, esplosione mediante l'acquisto di: sistemi di monitoraggio ambientale; sistemi automatizzati e robot per l'esecuzione di lavori in ambienti confinati e/o sospetti di inquinamento, incluse le operazioni di saldatura e le attività di pulizia e depurazione.

ne; dispositivi, sistemi e droni per l'accesso e le ispezioni negli ambienti confinati e/o sospetti di inquinamento; dispositivi e sistemi per il recupero dei lavoratori che operano in tali ambienti.

Ogni impresa può presentare **un solo progetto**, per **una sola unità produttiva**, su tutto il territorio nazionale, riguardante un unico rischio.

Gli investimenti devono essere **avviati** non prima del **17 giugno 2022**.

Sono ammesse finanziamento le spese direttamente necessarie alla realizzazione del progetto, le eventuali spese accessorie o strumentali funzionali alla realizzazione dello stesso e indispensabili per la sua completezza.

Come

Il contributo, in "de minimis", è pari al **65%** delle **spese** ritenute **ammissibili** (al netto dell'IIVA) e è compreso tra un minimo di **5.000 euro** ed un massimo di **130.000 euro**.

Quando

Le domande possono essere presentate in modalità **telematica**, esclusivamente attraverso la **procedura informatica** disponibile sul **portale Inail**, nella **sezione Accedi ai Servizi Online**.

La procedura informatica per la **compilazione** della

domanda, aperta dal 2 maggio 2022, resterà attiva fino alle **ore 18 del 16 giugno 2022**.

Dal 23 giugno 2022 i soggetti i cui progetti avranno raggiunto o superato la soglia minima di ammissibilità potranno accedere all'interno della procedura informatica ed effettuare il download del proprio codice, che li identificherà in maniera univoca e che dovrà essere utilizzato per l'inoltro online della domanda di ammissione al finanziamento.

Le date dell'apertura dello sportello informatico per l'**invio** delle **domande** saranno comunicate dall'Inail entro il 12 settembre 2022.

Calcola il risparmio

IPOTESI CONTRIBUTO MINORE DI 130.000 EURO

Risparmio %

Si ipotizzi che un'impresa proponga un progetto investimento finalizzato al miglioramento delle condizioni di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro di importo pari a 190.000 euro.

In questo caso, poiché il contributo calcolato sulla spesa sostenuta [€ 123.500 (190.000x65%)] NON supera il contributo massimo richiedibile (pari a € 130.000), l'impresa può richiedere un **contributo** pari a **123.5000 euro**.

Costi ammissibili	Contributo	% di risparmio
190.000	123.500	65%

IPOTESI CONTRIBUTO MAGGIORE DI 130.000 EURO

Risparmio %

Si ipotizzi che un'impresa, per un progetto investimento finalizzato al miglioramento delle condizioni di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, sostenga spese

pari a € 310.000.

In questo caso, poiché il contributo calcolato sulla spesa sostenuta [€ 201.500 (310.000x65%)] supera il contributo massimo richiedibile (pari a € 130.000), l'impresa può richiedere un **contributo** pari a **130.000 euro**.

Costi sostenuti	Contributo a fondo perduto	% di risparmio
310.000	130.000	41,94%

Impresa

Privacy e sicurezza

Trasferimento dei dati personali UE-USA: quali benefici per le imprese

di Valentina Frediani - Founder e CEO Colin & Partners

Ue e Usa hanno raggiunto un accordo di principio sul nuovo Trans-Atlantic Data Privacy Framework, che disciplinerà la cooperazione tra gli Stati Uniti e l'Unione Europea nel trasferimento dei dati personali tra le due sponde dell'oceano Atlantico. Le nuove regole prevedono la limitazione all'accesso ai dati da parte delle autorità statunitensi, così come il coinvolgimento di un organo "dedicato" per i ricorsi dei cittadini dell'Unione europea, ovvero il Data Protection Review Court. Sono previsti poi vincoli per le aziende che elaborano dati trasferiti dall'Unione europea: sarà necessario continuare a prevedere l'obbligo di autocertificazione della propria adesione ai Principi formulati dal Dipartimento del commercio degli Stati Uniti. Da ultimo, dovranno essere previsti meccanismi per monitorare il rispetto dei principi del framework.

In arrivo un **nuovo quadro** per la **privacy dei dati transatlantici**. A distanza di due anni dalla decisione Schrems II della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che ha destato non poche preoccupazioni nei mercati di tutto il mondo, finalmente Commissione europea e Stati Uniti hanno raggiunto un accordo sul trasferimento dei dati oltreoceano.

Si tratta del **Trans-Atlantic Data Privacy Framework**, il **patto UE-USA** che, sulla scia dei precedenti Privacy Shield e Safe Harbour decaduti a colpi di sentenze della Commissione europea, getterà le basi della decisione di adeguatezza che consentirà agli Stati Uniti di rientrare nel cerchio della fiducia europeo per quanto riguarda il livello di protezione dei dati.

Dopo l'annuncio dello scorso 25 marzo, il terzo capitolo dell'accordo, successivamente alle verifiche del caso per accertarsi che il nuovo framework offra tutele analoghe a quelle previste all'interno dell'Unione, dovrebbe superare le divergenze che hanno portato alla interruzione dei trasferimenti con le sentenze Schrems I e Schrems II.

Il condizionale è d'obbligo parlando dell'argomento dal momento che le divergenze che hanno condotto alla fine dei precedenti accordi non sono facilmente superabili: è difficile immaginare che gli Stati Uniti rinuncino al controllo sui dati che circolano sul proprio territorio, una vigilanza ormai radicata anche nella cultura del governo americano che affonda le proprie radici nelle ragioni di sicurezza soprattutto a seguito dell'11 settembre.

Al momento non si conoscono nel dettaglio i contenuti dell'accordo che di fatto non rappresenta ancora una decisione esecutiva, ma certamente ci troviamo di fronte ad un impegno reciproco delle due parti senza precedenti, in direzione di riforme tese a rafforzare la tutela della privacy e delle libertà civili.

Principi generali dell'accordo

Ma quali sono i **punti salienti**, almeno sul piano teorico, del framework?

Dalle anticipazioni riportate nel comunicato sappiamo che giocheranno un ruolo fondamentale nuove regole finalizzate a **limitare l'accesso** ai dati da parte delle **autorità statunitensi**, che grazie a tutele vincolanti potranno mantenere tale facoltà solo per ragioni di sicurezza nazionale e in ogni caso in misura proporzionata rispetto alla finalità. Per raggiungere tale obiettivo le agenzie di intelligence dovranno adottare procedure tali da assicurare un controllo adeguato.

Sul fronte dei reclami dei cittadini europei sarà necessario adottare un sistema di **doppio ricorso**: per garantire l'efficacia di tale attività è previsto il coinvolgimento di un **organo dedicato**, ovvero il **Data Protection Review Court**. Non mancheranno poi dei **vincoli** per le **aziende** che elaborano dati trasferiti dall'Unione europea: in tali circostanze sarà necessario continuare a prevedere l'obbligo di autocertificazione della propria adesione ai Principi formulati dal Dipartimento del commercio degli Stati Uniti.

Ovviamente dovranno sempre essere previsti **meccanismi per monitorare** il rispetto dei principi del framework oltre che di revisione.

Nonostante i dubbi e le incertezze rispetto all'effettiva applicabilità del Trans-Atlantic Data Privacy Framework si rende senza dubbio necessaria un'azione congiunta delle due parti sul tema del flusso dati conforme. Obiettivo che non può essere raggiunto in altro modo se non con un accordo formale.

Benefici

Molti i **benefici** attesi a patto che il governo USA acconsenta a rinunciare ad un controllo totale sui dati che circolano sul suolo americano. Tra questi i principali citati dal framework sono:

- un'adeguata **protezione** dei dati dei cittadini europei

trasferiti negli Stati Uniti, nel rispetto della sentenza della Corte di Giustizia europea (Schrems II);

- flussi di dati **sicuri e protetti**;
- **basi normative** durevoli e affidabili;
- un'**economia digitale** competitiva e cooperazione economica;
- flussi dati **continui**;

Riflessioni

Sebbene il primo passo di nuova politica dei dati UE-USA sia un accordo politico, la questione non può risolversi unicamente con un contratto. Si tratta di trovare un punto di intesa e di equilibrio tra due diverse visioni. Lato Europa, la privacy è un diritto centrale, che trova nel GDPR la sua massima espressione traducendo nei suoi principi tutta la sensibilità sul tema. Al tempo stesso il Regolamento, proprio per la sua natura stringente, talvolta non riesce ad accogliere i modelli di business più innovativi sviluppati dalle aziende oltreoceano, da sempre in prima linea nell'evoluzione digitale. D'altro canto, le imprese statunitensi e in generale quelle del resto del mondo non possono sottrarsi al rispetto del GDPR se il loro modello di business prevede il trattamento dei dati dei cittadini europei.

Sarebbe utopistico e del tutto inimmaginabile l'uniformità degli ordinamenti mondiali; tuttavia, per favorire nuovi modelli di business, si rende necessaria la costruzione di un corridoio transatlantico che concili le tutele ed i principi della privacy con lo sviluppo delle imprese e di nuovi paradigmi.

Bilancio e contabilità

Valgono le regole ordinarie

Nei bilanci d'esercizio 2021 informativa sulla continuità aziendale senza deroghe

di Pasquale Miracolo - Studio Spada Partners

Il legislatore non ha esteso ai bilanci 2021 la portata delle norme transitorie (riguardanti i bilanci 2019 e 2020), volte a neutralizzare gli effetti derivanti dal perdurare dell'emergenza pandemica sulla continuità aziendale. Il redattore del bilancio dovrà quindi effettuare le proprie valutazioni ricorrendo all'applicazione delle norme ordinariamente previste; in particolar modo, dovrà rifarsi al dettato normativo di cui all'art. 2423-bis, comma 1, n. 1, c.c. e al documento interpretativo OIC 11 per operare una valutazione della capacità dell'impresa di assolvere alle proprie obbligazioni, in un arco temporale minimo di 12 mesi dalla data di riferimento di bilancio. Nell'ambito di tale verifica, inoltre, una peculiare attenzione dovrà essere rivolta all'analisi dei possibili impatti derivanti dal conflitto in Ucraina.

Nel **bilancio d'esercizio 2021 la continuità aziendale** deve essere valutata con le **regole ordinarie**, ricorrendo al combinato disposto dettato dall'art. 2423-bis, comma 1, c.c. e dal principio interpretativo OIC 11.

La **deroga** introdotta per i bilanci 2019 e 2020 **non è quindi stata riproposta** per il bilancio 2021.

L'art. 38-*quater* del D.L. n. 34/2020, infatti, aveva previsto che, in merito alla valutazione della continuità aziendale nel bilancio dell'esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020 (anche se non ancora approvato), il redattore non dovesse tenere in considerazione gli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio; nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, invece, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività poteva comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio chiuso entro il 23 febbraio 2020.

Secondo il documento interpretativo OIC 8, l'art. 38-*quater* aveva l'obiettivo di evitare che l'applicazione di criteri "ordinari" per la **valutazione del going concern** potesse enfatizzare gli effetti negativi determinati dal perdurare della crisi da Covid-19. Sempre in base al documento interpretativo OIC 8, poiché l'art. 38-*quater* richiamava espressamente l'art. 2423-bis c.c., potevano usufruire della "deroga" **solo i soggetti OIC compliant**, rimanendo di fatto esclusi i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Regole ordinarie per la continuità aziendale

In assenza di una specifica deroga che valga anche per il 2021, quindi, il redattore del bilancio è tenuto a fare **esclusivo riferimento**, ai fini della valutazione della continuità aziendale, alle norme del Codice civile (in particolare all'art. 2423-bis, comma 1, n. 1 c.c.) e al documento interpretativo OIC 11.

Inoltre, nel caso in cui gli amministratori si siano av-

valsi della **deroga per gli esercizi 2019 e 2020**, dovranno darne **disclosure nella parte iniziale della nota integrativa** alla luce di quanto indicato dall'art. 2427, comma 1, c.c..

Qualora, ad esempio, venissero riscontrate significative incertezze in merito al going concern, tanto nella nota integrativa quanto nella relazione sulla gestione dovranno essere chiaramente riportate le informazioni afferenti ai principali **fattori di rischio** e alle conseguenti assunzioni effettuate, ponendo, in particolar modo l'accento sui piani aziendali approntati al fine di far fronte ai rischi individuati.

In base alle indicazioni fornite dall'OIC 11 (in particolare dai paragrafi da 21 a 24), in fase di redazione del documento di bilancio, il redattore è tenuto ad effettuare una **valutazione prospettica** della capacità aziendale di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro (almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio). In tale valutazione occorrerà tenere in debita considerazione anche i fatti successivi alla data di chiusura dell'esercizio (quali ad esempio, i non poco rilevanti effetti del conflitto in Ucraina e le conseguenti sanzioni imposte alla Russia).

Nel contesto appena sopra delineato, *coeteris paribus*, in applicazione del principio ISA 570, l'organo incaricato della **revisione legale**, è chiamato a svolgere, nel caso di una società il cui bilancio 2020 sia stato pesantemente impattato dagli effetti negativi determinati dall'insorgere della pandemia da Covid-19 (società che, si presume, abbia fatto ricorso alla deroga prevista dall'art. 38-*quater* del D.L. n. 34/2020), una profonda analisi circa le valutazioni effettuate dagli amministratori sull'effettiva capacità dell'impresa di continuare a operare lungo un orizzonte temporale minimo pari ai 12 mesi successivi alla data di riferimento

del bilancio.

Nel caso in cui, infine, gli amministratori dovessero riscontrare l'esistenza di una delle **cause di scioglimento** di cui all'art. 2484 c.c., dovranno valutare le singole voci aziendali, applicando ancora il **criterio di "funzionamento"** ma non comunque nella prospettiva della continuità aziendale. L'adozione di un criterio liquidatorio dell'attività non è infatti consentita prima della formale attivazione della procedura di liquidazione della società, come richiesto dall'OIC 5.

Sospensione degli obblighi di copertura della perdita 2021: riflessi sulla continuità aziendale

In sede di conversione del decreto Milleproroghe (D.L. n. 228/2021) sono state rese pienamente applicabili anche al bilancio 2021 le sospensioni degli obblighi di intervento da parte dei soci in caso di **perdite d'esercizio** che riducano il capitale

(i) di oltre un terzo o

(ii) al di sotto del minimo legale (inizialmente previste per il solo bilancio 2020).

Al fine di verificare la tenuta della continuità aziendale, potrebbe essere particolarmente delicata la situazione di una società che, ad esempio, in virtù della sospensione dell'obbligo di ripianare le perdite per due esercizi consecutivi, si sia comunque ritrovata, a fine 2020 con un patrimonio completamente eroso dalle perdite dell'anno e con un 2021 chiuso con un'ulteriore perdita d'esercizio.

È evidente che, in casi come questi, al fine di garantire la continuità aziendale, sia indispensabile un **supporto di natura finanziaria** da parte dei soci o che, in sede di delibera assembleare con la quale venga disposto il rinvio della copertura delle suddette perdite, venga anche approvato un business plan che preveda il ritorno alla profittabilità della società in un arco temporale ragionevole (cinque anni).

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.