

Martedì 29 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Documentazione separata per revisione e vigilanza del Collegio sindacale

/ Stefano DE ROSA

Qualora la revisione legale sia affidata al Collegio sindacale possono presentarsi alcune **problematiche** nella gestione della documentazione attinente da un lato alla funzione di vigilanza e dall'altro a quella di *audit*. Si evidenzia, [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Possibile partecipare alla fusione di società con patrimonio netto contabile negativo

/ Enrico ZANETTI

Così come è espressamente ammessa dalla prassi contabile ufficiale, a determinate condizioni, la scissione di un aggregato aziendale o patrimoniale che presenta, in capo alla scissa, un valore contabile [...]

PAGINA 13

FISCO

In Gazzetta Ufficiale il Sostegni-ter convertito

Confermata la sospensione degli ammortamenti e la proroga delle rate da rottamazione dei ruoli

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

Sul Supplemento Ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 73 di ieri, 28 marzo 2022, è stata pubblicata la legge 28 marzo 2022 n. 25 di conversione del DL 4/2022 (c.d. DL Sostegni-ter).

La norma entra in vigore oggi.

In sede di conversione sono stati introdotti diversi correttivi al decreto originario, correttivi che vale la pena di riepilogare sinteticamente.

È stato introdotto il comma 3-bis dell'art. 3, che, modificando la legge di bilancio 2022 offre ai soggetti "che esercitano la facoltà prevista dal comma 624" dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2021 n. 234, ovvero ai soli soggetti che decidono di revocare gli effetti fiscali della rivalutazione operata ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020, la possibilità di **revocare anche civilisticamente** l'operazione effettuata nel bilancio al 31 dicembre 2020 (si veda "Per la rivalutazione strada aperta alla rinuncia in bilancio" di oggi).

L'art. 4-bis del DL 4/2022, intervenendo in relazione al contributo a

fondo perduto e al credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture turistico-alberghiere di cui all'art. 1 del DL 152/2021, ricomprende nell'ambito degli interventi agevolati di cui all'art. 1 comma 5 lettera c) del DL 152/2021 l'installazione di unità abitative mobili con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano collocate, anche in via continuativa, in strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti, previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti.

Grazie alle modifiche introdotte all'art. 5, poi, il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo di cui all'art. 28 del DL 34/2020, spettante alle imprese del settore turistico per i mesi di gennaio, febbraio e marzo [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

La revoca dei marchi rivalutati nel bilancio 2020 non è un cambiamento di criterio

Con sconto in fattura ricavo da contabilizzare al valore di mercato del bonus

Pronti i documenti OIC su rivalutazione e società cooperative

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

CONTABILITÀ

Per la rivalutazione strada aperta alla rinuncia in bilancio

/ Gianluca ODETTO

La tela di Penelope della rivalutazione dei beni si accresce, con la conversione del DL 4/2022 con la L. 25/2022, di un nuovo elemento, rappresentato dalla possibilità di [...]

PAGINA 5

Documentazione separata per revisione e vigilanza del Collegio sindacale

Nel caso la revisione legale sia affidata al Collegio sindacale, da concordare le modalità di riesame delle carte di lavoro

/ Stefano DE ROSA

Qualora la revisione legale sia affidata al Collegio sindacale possono presentarsi alcune **problematiche** nella gestione della documentazione attinente da un lato alla funzione di vigilanza e dall'altro a quella di *audit*.

Si evidenzia, innanzitutto, come con riferimento all'attività di revisione, lo svolgimento delle relative procedure sia documentato esclusivamente nelle **carte di lavoro** che devono essere mantenute separate e distinte dal libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale, attinenti, invece, all'attività vigilanza ex [artt. 2403](#) e ss. c.c.

In particolare, le stesse devono comprovare, secondo il principio di revisione ISA Italia [230](#), il **lavoro svolto** con riferimento:

- alla verifica preliminare dell'indipendenza e dell'obiettività e dei requisiti di accettazione o mantenimento dell'incarico;
- alla pianificazione, allo svolgimento e alla supervisione del lavoro;
- alle conclusioni raggiunte a sostegno del giudizio professionale.

In tale ambito, è opportuno che le *working papers* concernenti le **verifiche periodiche** vengano distinte in modo evidente rispetto a quelle relative all'attività di revisione legale del bilancio.

Con riferimento alla forma della documentazione, le carte possono includere documenti quali memorandum, prospetti, lettere, dichiarazioni, tabulati e check list. Inoltre, è opportuno che le stesse contengano le seguenti informazioni:

- numerazione;
- riferimenti (c.d. *reference*) ad altre carte di lavoro in

cui sono contenuti ulteriori dettagli e/o elementi esplicativi;

- simboli (c.d. *tick-mark*) che spiegano la natura della verifica svolta sui singoli importi.

Nel caso di Collegio sindacale, è importante che ogni **carta di lavoro** includa:

- le firme di tutti e tre i componenti del collegio sindacale con indicazione specifica di chi ha preparato la carta di lavoro (incluso l'eventuale ausiliario);
- la firma di chi ha riesaminato e approvato la carta;
- la data nella quale si è proceduto a preparare o riesaminare la stessa.

Inoltre, come sottolineato nel documento del CNDCEC "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" ([aprile 2018](#)), le carte di lavoro devono fornire **evidenza documentale** degli aspetti che hanno valenza pluriennale, mantenendo, quindi, la loro rilevanza anche nei futuri incarichi di revisione.

Nelle richiamate Linee guida del CNDCEC si sottolinea che "qualora dovessero verificarsi divergenze di opinioni tra il componente che ha effettuato e documentato l'attività di controllo e quelli che hanno operato il riesame, la valutazione delle attività svolte è demandata al collegio nella sua interezza".

È preferibile, poi, che vengano eseguite **collegialmente** attività rilevanti quali, ad esempio, la pianificazione della revisione, la predisposizione della strategia generale e dei programmi di revisione, i controlli nelle aree ad alto rischio di errori significativi nonché la valutazione degli errori riscontrati ai fini dell'emissione della relazione di revisione.

In Gazzetta Ufficiale il Sostegni-ter convertito

Confermata la sospensione degli ammortamenti e la proroga delle rate da rottamazione dei ruoli

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

Sul Supplemento Ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 73 di ieri, 28 marzo 2022, è stata pubblicata la legge 28 marzo 2022 n. 25 di conversione del DL [4/2022](#) (c.d. DL Sostegni-ter).

La norma entra in vigore oggi.

In sede di conversione sono stati introdotti diversi correttivi al decreto originario, correttivi che vale la pena di riepilogare sinteticamente.

È stato introdotto il comma 3-bis dell'art. 3, che, modificando la legge di bilancio 2022 offre ai soggetti "che esercitano la facoltà prevista dal comma 624" dell'[art. 1](#) della legge 30 dicembre 2021 n. 234, ovvero ai soli soggetti che decidono di revocare gli effetti fiscali della rivalutazione operata ai sensi dell'[art. 110](#) del DL 104/2020, la possibilità di **revocare anche civilisticamente** l'operazione effettuata nel bilancio al 31 dicembre 2020 (si veda "[Per la rivalutazione strada aperta alla rinuncia in bilancio](#)" di oggi).

L'art. 4-bis del DL [4/2022](#), intervenendo in relazione al contributo a fondo perduto e al credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture turistico-alberghiere di cui all'[art. 1](#) del DL 152/2021, ricomprende nell'ambito degli interventi agevolati di cui all'art. 1 comma 5 lettera c) del DL 152/2021 l'installazione di **unità abitative mobili** con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano collocate, anche in via continuativa, in strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti, previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti.

Grazie alle modifiche introdotte all'art. 5, poi, il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020, spettante alle imprese del settore turistico per i mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022, viene esteso anche alle imprese con codice ATECO 93.11.20 "**Gestione di piscine**", limitatamente ai primi tre mesi del 2022.

Mediante l'art. 5-bis viene nuovamente modificata la disciplina della **sospensione degli ammortamenti** di cui all'[art. 60](#) commi 7-bis ss. del DL 104/2020 (conv. L. [126/2020](#)), prevedendone l'applicazione con riferimen-

to agli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022 e, quindi, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, nei bilanci 2021 e 2022.

Non sono state apportate modifiche, in sede di conversione in legge, all'[art. 10](#) del DL 4/2022, che, ai fini del credito d'imposta di cui all'[art. 1](#) comma 1057-bis della L. 178/2020, ha innalzato a **50 milioni di euro** il tetto massimo in relazione agli investimenti "inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica".

L'art. 10-quater del DL [4/2022](#) convertito proroga dal 7 al 29 aprile 2022 il termine per la trasmissione delle comunicazioni delle opzioni relative alle **detrazioni edilizie** ex [art. 121](#) del DL 34/2020 (per le spese sostenute nel 2021 o le rate residue non fruitive delle detrazioni per le spese sostenute nel 2020).

Revoca anche civilistica della rivalutazione

Inoltre, nell'[art. 28](#) del DL 4/2022 viene trasfusa la disciplina in materia di **cessione dei crediti d'imposta** derivanti dalle opzioni ex [art. 121](#) del DL 34/2020 precedentemente recata dal DL [13/2022](#); specularmente, l'[art. 1](#) del DL 4/2022 abroga il DL [13/2022](#), facendo tuttavia salvi gli effetti prodottisi sulla base del medesimo.

Al successivo art. 10-quinquies viene disposta una nuova proroga delle rate da rottamazione-ter e da saldo e stralcio degli omessi pagamenti in scadenza negli anni 2020, 2021 e 2022, che andranno pagate, rispettivamente, il 30 aprile 2022, il 31 luglio 2022 e il 30 novembre 2022.

In materia di lavoro, infine, si possono segnalare alcuni interventi in tema di **agevolazioni contributive**, con l'introduzione di un esonero dal versamento dei contributi previdenziali (eccetto i premi INAIL) a carico dei datori di lavoro privati operanti nel settore agenzie di viaggi e tour operator, dalla data di entrata in vigore della legge di conversione e fino a un massimo di 5 mesi anche non continuativi, per il periodo di competenza aprile-agosto 2022, fruibile entro il 31 dicembre 2022, e la somministrazione di lavoro, con la proroga al 31 dicembre 2022 di quanto previsto dall'[art. 31](#) comma 1 del DLgs. 81/2015.

La revoca dei marchi rivalutati nel bilancio 2020 non è un cambiamento di criterio

Il “disconoscimento” della rivalutazione non può essere riconducibile nemmeno a una correzione di errore

/ Fabrizio BAVA, Alain DEVALLE e Fabio RIZZATO

L'art. 1 commi 622-624 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha modificato la deducibilità fiscale dei marchi rivalutati nel bilancio 2020 in ottemperanza all'art. 110 del DL 104/2020 convertito, allungando la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento a un periodo non superiore, per ciascun periodo di imposta, a un **cinquantesimo** del maggior valore imputato a seguito della rivalutazione.

A fronte di tale modifica, il contribuente ha la possibilità di “accettare” l'allungamento del beneficio fiscale, “disconoscere” la rilevanza fiscale della rivalutazione con conseguente rimborso dell'imposta sostitutiva già versata (ovvero utilizzo in compensazione) oppure mantenere invariata la deducibilità fiscale in una quota non superiore a un diciottesimo del maggiore valore rivalutato dietro il versamento di una maggiore imposta sostitutiva.

A seguito di questa “retromarcia” effettuata dal legislatore, in molti si sono chiesti se vi fosse la possibilità di disconoscere la rivalutazione non solo fiscalmente, ma anche **civilisticamente**.

Stante l'incertezza presente nell'attuale contesto normativo, il comma 3-bis dell'art. 3 del DL 4/2022 (decreto “Sostegni-ter”), introdotto in sede di conversione nella L. 28 marzo 2022 n. 25, ha inserito nell'art. 1 della L. 234/2021, dopo il comma 624, il nuovo comma 624-bis, che prevede la possibilità, per i soggetti che optano per la revoca (anche parziale) della rivalutazione fiscale dei marchi, di eliminare anche dal bilancio d'esercizio gli effetti della rivalutazione. Lo stesso comma prevede al riguardo che nella Nota integrativa sia fornita **adeguata informativa** circa gli effetti prodotti dall'esercizio di tale revoca.

A questo punto ci si pone il problema di come debba essere trattata contabilmente l'eliminazione della rivalutazione dei marchi nel bilancio d'esercizio 2021.

I principi contabili OIC non disciplinano una fattispecie come quella indicata; del resto è certamente inusuale che il legislatore modifichi una norma con effetto retroattivo e impatto sul bilancio.

Nell'attesa che l'OIC fornisca indicazioni in merito (si veda [“Pronti i documenti OIC su rivalutazione e società cooperative”](#) di oggi), si ritiene che la fattispecie in esame non sia strettamente riconducibile, in nessun

modo, **né** a una **correzione di errore** né a un **cambiamento di criterio** di valutazione.

Il fatto che non si tratti di una correzione di errore è fuori di dubbio. L'OIC 29, al § 10, definisce un errore come “una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa”. Nel caso specifico non si è in presenza di un errore poiché, nel bilancio 2020, sulla base delle informazioni disponibili, la società ha rappresentato **correttamente** la rivalutazione sia negli schemi di bilancio, sia nella nota integrativa.

Allo stesso modo, la revoca della rivalutazione civilistica non può essere inquadrata nemmeno all'interno dei cambiamenti di criteri di valutazione.

L'OIC 29, al § 14, è chiaro nell'indicare che non rappresenta un cambiamento di criterio “l'adozione di un principio contabile per rappresentare fatti o operazioni che **differiscono nei contenuti** dai fatti o dalle operazioni precedentemente verificatesi”. Questo pare proprio essere il caso della rivalutazione dei marchi e del relativo trattamento fiscale. Si tratta di un “fatto o operazione” da effettuarsi nel bilancio 2021 che “differisce nei contenuti” dai “fatti o dalle operazioni precedentemente verificatesi” (bilancio 2020).

La fattispecie richiede un comportamento specifico

Dal punto di vista legislativo e contabile si tratta di un *unicum* (si spera...) che richiede un **comportamento specifico** da applicarsi solo nel caso di specie e che quindi non è riconducibile a fattispecie già disciplinate in altri principi contabili.

Operativamente, quindi, occorrerà eliminare il maggiore valore rivalutato attribuito al marchio, con contropartita la rettifica in riduzione della riserva di rivalutazione; al contempo, gli ammortamenti dei marchi da iscriversi nel bilancio d'esercizio 2021 devono essere calcolati sul valore del bene rideterminato, ovvero non comprensivo dell'importo della rivalutazione.

A parità di altre condizioni, si tratterà quindi di effettuare il **medesimo ammortamento** effettuato nell'esercizio 2020. Nei casi in cui il marchio era iscritto a valore pari a zero, pertanto, non ci saranno ammortamenti in Conto economico.

Per la rivalutazione strada aperta alla rinuncia in bilancio

La nuova opzione è introdotta per le imprese che hanno rivalutato nel 2020

/ Gianluca ODETTO

La tela di Penelope della rivalutazione dei beni si accresce, con la conversione del DL [4/2022](#) con la L. 25/2022, di un nuovo elemento, rappresentato dalla possibilità di revocare **anche civilisticamente** l'operazione effettuata nel bilancio al 31 dicembre 2020.

Tale **opzione**, che tecnicamente avviene con l'inserimento del comma 624-*bis* nell'[art. 1](#) della L. 234/2021 (si veda anche "[La revoca dei marchi rivalutati nel bilancio 2020 non è un cambiamento di criterio](#)" di oggi), si affianca quindi alle tre già previste dalla norma stessa. Più precisamente:

- l'[art. 110](#) comma 8-*ter* del DL 104/2020, inserito dall'[art. 1](#) comma 622 della L. 234/2021, stabilisce che, con riferimento ai maggiori valori imputati ai marchi e all'avviamento, la deduzione è effettuata in misura non superiore ad un cinquantesimo per ciascun periodo d'imposta;

- l'[art. 110](#) comma 8-*quater* dello stesso DL 104/2020, anch'esso inserito dall'[art. 1](#) comma 622 della L. 234/2021, consente che venga mantenuto l'ammortamento per diciottesimi, ma solo dietro il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'[art. 176](#) comma 2-*ter* del TUIR (a scaglioni dal 12% al 16%), al netto dell'imposta sostitutiva del 3% pagata per la rivalutazione o per il riallineamento;

- l'[art. 1](#) comma 624 della L. 234/2021 prevede la possibilità di revocare, anche parzialmente, la disciplina fiscale dell'[art. 110](#) medesimo, con modalità e termini che verranno stabiliti da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, tuttora non emanato (in questo caso, all'impresa competono il rimborso o la compensazione dell'imposta sostitutiva pagata).

A queste tre opzioni si affianca, come detto, una quarta, che si sostanzia nella revoca **anche civilistica** della rivalutazione. Essa si rivolge ai soggetti "che esercitano la facoltà prevista dal comma 624 del presente articolo", ovvero ai soli soggetti che decidono di revocare gli effetti fiscali della rivalutazione operata ai sensi dell'[art. 110](#) del DL 104/2020, e si sostanzia nella eliminazione dal bilancio d'esercizio degli effetti anche contabili della rivalutazione effettuata.

In sostanza, le imprese che decideranno di tornare indietro rispetto alle scelte operate nel passato bilancio avranno a disposizione un **doppio scenario**.

Nel primo, sono mantenuti nell'attivo i maggiori valori dei beni e il saldo attivo di rivalutazione, rinunciando però ai vantaggi fiscali connessi all'operazione: in questo caso, come rileva il documento interpretativo OIC [10](#) (attualmente in bozza, ma che sul punto si ritiene non passibile di modifiche; si veda "[Pronti i documenti](#)

[OIC su rivalutazione e società cooperative](#)" di oggi), prendendo ad esempio la rivalutazione di un marchio occorre iscrivere un credito per l'imposta sostitutiva pagata e, soprattutto, decurtare il saldo attivo di rivalutazione iscrivendo le imposte differite passive nella misura del 27,9%, in quanto viene ad esistenza una differenza permanente tra il valore civile e il valore fiscale del bene; inoltre, nel prospetto del patrimonio netto del **quadro RS** occorre spostare il saldo attivo, così ridotto, tra le riserve di utili generiche di cui al rigo RS134, perdendo lo stesso la natura di riserva in sospensione d'imposta.

Il secondo scenario, introdotto come detto in sede di conversione del DL [4/2022](#), vede invece la rinuncia non solo agli effetti fiscali, ma anche agli effetti civilistici, della rivalutazione effettuata, riportando quindi la situazione a quella esistente **prima** della rivalutazione medesima. Le relative regole contabili non sono ancora state emanate, ma in prima approssimazione si dovrebbe trattare della scrittura inversa a quella effettuata in sede di rivalutazione (l'impresa non dovrebbe, peraltro, avere stanziato ammortamenti al 31 dicembre 2020 sui maggiori valori, in ossequio a quanto previsto dal [documento interpretativo](#) OIC 7).

Resta il dubbio sul reale ambito della rinuncia (sia che essa abbia quale ambito quello solo fiscale, sia che essa coinvolga anche quello della rappresentazione in bilancio).

La *ratio* della norma contenuta nell'[art. 1](#) comma 624 della L. 234/2021 dovrebbe essere quella di consentire la revoca degli effetti fiscali per quei beni (marchi e avviamento) per i quali la stessa disposizione ha previsto un regime **peggiorativo** rispetto a quello che era tale al momento della rivalutazione.

La formulazione testuale della disposizione, però, lascerebbe spazio ad interpretazioni **estensive**, per cui la rinuncia potrebbe essere esercitata per qualsiasi bene oggetto di rivalutazione; la stessa circ. Agenzia delle Entrate n. [6/2022](#) (Parte I, § 1) lascia aperti questi dubbi, menzionando allo scopo non solo i marchi e l'avviamento, ma anche i beni materiali (pacificamente esclusi dalle limitazioni fiscali dell'[art. 110](#) comma 8-*ter* del DL 104/2020).

A fare chiarezza dovranno, quindi, essere le disposizioni attuative della norma, che la stessa circ. n. 6/2022, emanata il 1° marzo 2022, ammetteva essere in fase di predisposizione, ma che dovranno presumibilmente tenere conto anche dell'**ulteriore modifica** introdotta dalla L. 25/2022.

Con sconto in fattura ricavo da contabilizzare al valore di mercato del bonus

Il valore di mercato di un credito d'imposta da superbonus tende a coincidere con lo sconto sul corrispettivo applicato in fattura

/ Enrico ZANETTI

Per le imprese che applicano ai propri clienti lo **sconto sul corrispettivo** in fattura, ai sensi della lett. a) dell'[art. 121](#) comma 1 del DL 34/2020, la rilevazione dei ricavi deve avvenire in contropartita ad un credito corrispondente alla somma dell'ammontare che sarà regolato tramite disponibilità liquide e del valore normale del bonus fiscale che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura applicato.

Quanto precede risulta previsto dalla "[Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali](#)" dell'OIC (§ 13 e § 20), **senza distinzioni** tra imprese (maggiori) che redigono il bilancio in forma ordinaria e imprese "minori" che redigono il bilancio in forma abbreviata o rientrano addirittura nel perimetro dimensionale delle c.d. "microimprese".

Il valore di mercato di un credito di imposta derivante dal **superbonus** tende a coincidere con l'ammontare dello sconto sul corrispettivo applicato in fattura dall'impresa fornitrice (perché, a fronte di uno sconto applicato in misura pari a 100, che determina un bonus fiscale di valore nominale pari a 110, il valore di mercato di quel bonus fiscale, che viene riconosciuto in caso di sua cessione a banche o altri intermediari finanziari, risulta pari a 100).

Il valore di mercato di un credito di imposta derivante da **altri bonus edilizi** è invece inferiore all'ammontare dello sconto sul corrispettivo applicato in fattura dall'impresa fornitrice: vale circa il 90% dello sconto applicato, se il bonus edilizio è recuperabile in 5 anni; circa l'80% dello sconto applicato, se il bonus edilizio è recuperabile in 10 anni.

In questi casi, la contabilizzazione del credito di imposta al suo valore di mercato comporta la "decurtazione" dei ricavi rilevati in sua contropartita.

Ipotizzando corrispettivi di vendita di beni e servizi per 1.000, con sconto sul corrispettivo di 850 a titolo di sismabonus, i ricavi da iscrivere a conto economico saranno solo 915, perché rilevati in contropartita a un credito verso il cliente iscritto per 150 e a un credito tributario iscritto per 765 (= 850 x 0,9).

Se l'impresa fornitrice cede in banca il credito iscritto a 765 per un corrispettivo allineato al suo valore di mercato, non emergono ulteriori componenti di conto economico (emergono invece oneri o proventi finanziari, se lo cede, rispettivamente, a un valore leggermente inferiore o leggermente superiore).

Se, invece, l'**impresa fornitrice** utilizza il credito di im-

posta in compensazione, lungo i 5 anni di orizzonte temporale di utilizzo delle singole quote annuali emergerà un provento finanziario complessivamente pari a 85, ossia pari alla differenza tra il valore nominale del credito di imposta che viene utilizzato sul modello F24 (850) e il suo valore di mercato iscritto nell'attivo che viene "scaricato" a fronte di ciascun utilizzo (765).

La **distribuzione**, nei 5 esercizi interessati dagli utilizzi in compensazione, di questo provento finanziario complessivamente pari a 85 cambia a seconda del fatto che l'impresa fornitrice rediga il bilancio in forma ordinaria, oppure sia una micro-impresa o comunque una impresa che redige il bilancio in forma abbreviata. Nel primo caso, la distribuzione "per competenza" del provento finanziario nell'arco dei 5 esercizi sarà crescente, perché bisogna procedere in modo analitico alla attualizzazione di ogni **singolo flusso** di cassa (leggesi: utilizzo in compensazione), rispetto al valore di iscrizione iniziale.

Nel secondo caso, invece, il § 20 della "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali" dell'OIC introduce un significativo elemento di semplificazione, consentendo di imputare il **provento finanziario** di 85 per quote costanti di 17 a ciascuno dei 5 esercizi durante i quali avvengono gli utilizzi in compensazione delle quote costanti di credito di imposta: in pratica, a fronte dell'utilizzo su base annua di 170 di valore nominale di credito di imposta, si "scarica" il corrispondente valore di mercato di 153 iscritto nell'attivo.

Questi aspetti, così come quelli che interessano le imprese beneficiarie dei bonus edilizi e le imprese che cedono e/o acquistano i crediti di imposta derivanti da bonus edilizi, saranno oggetto di sistematico approfondimento, con il corredo di esempi numerici sviluppati con scritture contabili in partita doppia, in occasione dell'apposita giornata di studio "[I bonus edilizi nei bilanci d'esercizio 2021](#)" del 12 aprile 2022, dedicata agli aspetti contabili che discendono dalla maturazione dei bonus edilizi e dall'esercizio delle opzioni che li riguardano, la cui delicatezza e centralità, che già comincia a manifestarsi in modo "diffuso" in sede di chiusura dei bilanci di esercizio al 31 dicembre 2021, diverrà ancor più significativa nei bilanci di esercizio relativi al corrente anno 2022 ed a quelli immediatamente successivi.

Pronti i documenti OIC su rivalutazione e società cooperative

I documenti saranno ora inviati alle Autorità competenti per il rilascio del parere

/ Silvia LATORRACA

Con un [comunicato stampa](#) diffuso nella giornata di ieri, 28 marzo 2022, l'Organismo italiano di contabilità ha reso noto che il Consiglio di Gestione dell'OIC ha approvato, nella riunione del 24 marzo 2022, la versione definitiva:

- degli emendamenti ai principi contabili nazionali finalizzati a recepire le modifiche apportate dalla L. [238/2021](#) (**legge europea 2019-2020**) alla disciplina del bilancio;
- del documento interpretativo OIC [10](#), che disciplina gli effetti contabili delle norme in tema di **rivalutazione e riallineamento** introdotte dall'[art. 1](#) commi 622 ss. della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022);
- degli emendamenti ai principi contabili nazionali che analizzano le specificità che contraddistinguono i bilanci delle **società cooperative**.

Gli emendamenti relativi alla L. [238/2021](#) e il documento interpretativo 10 sono stati rilasciati in bozza il 2 marzo 2022 e sottoposti a consultazione pubblica fino al 18 marzo 2022.

Gli emendamenti relativi alle società cooperative, invece, sono stati rilasciati in bozza il 17 maggio 2021 e sottoposti a consultazione fino al 16 luglio 2021.

Secondo quanto precisato nel comunicato stampa, i tre documenti hanno subito **lievi modifiche** rispetto alle bozze, per tener conto dell'esito delle pubbliche consultazioni.

Per quanto attiene alla rivalutazione e al riallineamento, nel corso della riunione il Consiglio di Gestione ha anche discusso le modifiche da apportare al documento interpretativo 10 alla luce delle disposizioni contenute nella L. 28 marzo 2022 n. 25, di conversione del DL [4/2022](#) (c.d. "Sostegni-ter"), pubblicata ieri in Gazzetta Ufficiale, che consente la revoca "civilistica" delle rivalutazioni in precedenza effettuate.

Ciò detto, i tre documenti approvati sono stati, ora, inviati, secondo il *due process* statutariamente previsto, alle **Autorità competenti** (Agenzia delle Entrate, Banca

d'Italia, CONSOB, IVASS e Ministeri competenti) affinché esprimano il loro parere.

Una volta concluso l'iter, i documenti saranno pubblicati in via definitiva.

Nel corso della riunione il Consiglio di Gestione ha, inoltre, analizzato le principali evoluzioni registrate a livello nazionale e internazionale in riferimento alla tematica della sostenibilità (si veda "[Reporting di sostenibilità con quadro regolatorio Ue](#)" del 1° marzo 2022).

A tal riguardo, si ricorda che l'[art. 3](#) comma 5-terdecies lett. a) del DL 228/2021 conv. L. [15/2022](#) (c.d. "Milleproroghe") ha modificato l'[art. 9-bis](#) del DLgs. 38/2005 (che disciplina il ruolo e le funzioni dell'Organismo italiano di contabilità), stabilendo che l'OIC partecipa al processo di elaborazione non solo dei principi contabili internazionali, ma anche dei principi e degli standard in materia di **sostenibilità** a livello europeo e internazionale, intrattenendo rapporti con la *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRS Foundation), con l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) e con gli organismi di altri Paesi preposti alle medesime attività.

L'OIC ha, quindi, esteso la sua attività anche in tale ambito.

Il Consiglio di Gestione ha, infine, discusso su due problematiche, che sono state recentemente oggetto di dibattito in sede IASB e che potrebbero avere significative ripercussioni anche nell'ordinamento nazionale, quali:

- l'applicabilità dello IAS [27](#) sul **bilancio separato** ai bilanci di esercizio redatti in coerenza con i principi IAS/IFRS;
- i criteri di contabilizzazione dei contratti di **reverse factoring** dove un finanziatore (tipicamente una banca) si impegna a pagare gli importi di un fornitore di una società e quest'ultima si impegna a pagare il finanziatore in una data successiva.

Fino al 30 aprile comunicazione preventiva per prestazioni occasionali via email

Dal 1° maggio dovrà essere utilizzato il nuovo format telematico messo a disposizione dal Ministero del Lavoro su "Servizi Lavoro"

/ Mario PAGANO

Come già preannunciato dall'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) e dal Ministero del Lavoro con la nota n. [29/2022](#), da ieri è operativa la **nuova applicazione** su "Servizi Lavoro", accessibile ai datori di lavoro e soggetti abilitati tramite SPID e CIE, che consente di effettuare la comunicazione obbligatoria dei rapporti di lavoro autonomo occasionale, di cui all'[art. 14](#) DLgs. 81/2008 come modificato dall'[art. 13](#) del DL 146/2021, conv. L. [215/2021](#) (si veda "[Nuovo applicativo per la comunicazione preventiva per prestazioni occasionali dal 28 marzo](#)" del 25 marzo 2022).

La nuova piattaforma permetterà così, in modo più semplice e diretto, di assolvere al nuovo obbligo comunicazionale che, per ragioni di monitoraggio e di contrasto all'uso illegittimo e fraudolento di tale tipologia, riguarda i committenti che si avvalgono di lavoratori, impiegandoli secondo i canoni del lavoro **autonomo occasionale**, la cui disciplina, come già chiarito nella citata nota n. 29/2022, va ricondotta tanto all'[art. 2222](#) c.c. in tema di contratto d'opera quanto all'[art. 67](#) comma 1 lett. l) del TUIR relativo ai redditi diversi derivati da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

Parallelamente alla messa in produzione della nuova piattaforma telematica da parte del Ministero del Lavoro, l'Ispettorato, con la nota n. [573](#) pubblicata ieri, ha fornito indicazioni che, da una parte, illustrano alcuni aspetti peculiari del nuovo format della modulistica da utilizzare per l'inoltro telematico della comunicazione preventiva, dall'altra chiariscono come gestire il **regime intertemporale**, al fine di regolare il passaggio tra le precedenti modalità di assolvimento dell'obbligo e la nuova procedura telematica.

Come sottolineato dall'INL, la nuova modulistica contiene e richiede tutti i dati già evidenziati nella nota n. 29/2022 a partire dagli elementi che consentono l'identificazione tanto del committente quanto del prestatore, il luogo ove verrà svolta la prestazione fino ad arrivare agli spazi riservati alla descrizione dell'attività, l'oggetto del contratto e del compenso che, come già chiarito dalla citata nota, rappresenta un dato non obbligatorio se non noto al momento dell'invio della comunicazione (conseguentemente, in tale caso potrà essere valorizzato anche con importo a zero). Con il medesimo canale si potranno gestire anche le **variazioni e gli annullamenti**, indicando l'identificativo della comunicazione da annullare o variare.

Un accenno in più merita la durata della prestazione,

dato già richiesto, rispetto al quale, tuttavia, la nuova modulistica comporta una **maggiore attenzione** per chi si occupa di effettuare la comunicazione.

Il nuovo format, infatti, oltre a richiedere la data di inizio, permette di scegliere l'arco temporale entro il quale, presuntivamente, il lavoratore renderà la propria prestazione commissionata. Sono previste, infatti, tre distinte ipotesi: entro 7 giorni, entro 15 giorni ed entro 30 giorni. Ciò che conta rispetto a tale dato è quanto già spiegato dalla nota n. 29/2022, secondo la quale, nell'ipotesi in cui l'opera o il servizio non siano compiuti entro la soglia temporale originariamente indicata, il committente dovrà necessariamente effettuare una **nuova comunicazione**, al fine di evitare spiacevoli conseguenze sanzionatorie.

Va ricordato che, secondo quanto previsto proprio dal comma 1 dell'[art. 14](#), omettere la comunicazione, anche quando non viene rinnovata per rapporti che si protraggono oltre il tempo originariamente comunicato, comporta l'applicazione di una **sanzione** da 500 a 2.500 euro in relazione a ciascun lavoratore autonomo occasionale per cui è stata omessa o ritardata la comunicazione. Non potendosi applicare la diffida ex [art. 13](#) del DLgs. 124/2004, in concreto la sanzione sarà pari a 833,33 euro.

Un ultimo aspetto riguarda il passaggio alla nuova modalità, che comporterà la dismissione dell'attuale sistema che attualmente prevede l'invio della comunicazione a mezzo semplice email, a uno degli indirizzi dell'Ispettorato territorialmente competente, comunicati con la nota n. 29/2022.

L'Ispettorato chiarisce che tale ultima procedura potrà continuare a essere utilizzata solo fino al 30 aprile 2022 in parallelo con il nuovo sistema. Diversamente, a decorrere dal **1° maggio 2022** l'unico canale valido per assolvere a tale obbligo sarà quello telematico, messo a disposizione dal Ministero del Lavoro su "Servizi Lavoro", con la conseguenza che non potranno essere ritenute valide – e saranno considerate omesse e sanzionabili – le comunicazioni effettuate a mezzo email direttamente alle sedi degli ispettorati territoriali del lavoro.

Con riferimento, infine, alle condizioni in presenza delle quali i committenti sono tenuti a effettuare la comunicazione, l'Ispettorato conferma quanto già chiarito con le varie FAQ contenute alle note nn. [109/2022](#) e [393/2022](#).

Le Onlus possono richiedere l'iscrizione al Registro unico del Terzo settore

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato l'elenco degli enti iscritti all'Anagrafe delle Onlus al 22 novembre 2021

/ Luciano DE ANGELIS

L'Agenzia delle Entrate ha reso noto ieri con un comunicato stampa di aver pubblicato sul proprio sito, ai sensi dell'[art. 34](#) del DM 106/2020, i dati e le informazioni degli enti iscritti all'**Anagrafe delle Onlus** alla data del **22 novembre 2021**. Si tratta di un evento rilevante, in quanto gli enti iscritti all'elenco potranno d'ora innanzi e fino al 31 marzo 2023 richiedere l'iscrizione al Registro unico del Terzo settore (RUNTS).

Il comunicato ricorda che le Onlus che il 22 novembre risultavano iscritte ai registri di ODV o APS non sono tenute ad alcuna richiesta di iscrizione in quanto l'[art. 34](#) comma 11 del DM 106/2020 ne dispone l'iscrizione automatica.

In ottemperanza alle previsioni dei commi 1 e 2 dell'[art. 34](#) del DM 106/2020, che ha stabilito l'operatività del RUNTS, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto l'apposito elenco dei dati e delle informazioni relativi agli enti iscritti nell'Anagrafe delle Onlus (ai sensi dell'[art. 11](#) del DLgs. 460/97) relativo al giorno antecedente il termine di operatività del registro del Terzo settore. L'elenco, come da disposizione legislativa, è stato contestualmente comunicato al RUNTS. Essendo stato decretato tale termine, il 23 novembre, l'elenco delle Onlus è stato cristallizzato al giorno 22 novembre 2021. L'elenco degli enti è stato pubblicato dall'Agenzia sul proprio sito ieri, **28 marzo**, data dalla quale le Onlus potranno, come previsto dal comma 3 dell'[art. 34](#), fare **richiesta di iscrizione al RUNTS** territorialmente competente. Dell'avvenuta pubblicazione verrà anche data comunicazione sulla Gazzetta Ufficiale. Le informazioni comprendono per ciascun ente il codice fiscale, la denominazione, la sede legale, le generalità e il codice fiscale del rappresentante legale. Le Onlus iscritte all'elenco, ai fini dell'iscrizione nel registro, dovranno indicare nella domanda la **sezione** in cui intendano essere inserite allegando copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del Codice e gli ultimi due bilanci approvati. Gli enti dotati di **personalità giuridica** dovranno iscriversi per mezzo dell'intervento di un **notaio** che, verificata la sussistenza delle relative condizioni di iscrivibilità (conformità statutaria e patrimonio minimo), provvederà al deposito della documentazione presso il competente Ufficio del RUNTS. Da segnalare che nei casi di iscrizioni di reti associative la domanda andrà inoltrata presso l'Ufficio statale del Registro unico,

mentre se la richiesta è finalizzata ad acquisire la qualifica di impresa sociale la richiesta di iscrizione dovrà essere inoltrata al Registro delle imprese ([art. 5](#) comma 2 del DLgs. 112/2017).

Va ricordato sul tema che: la disciplina delle Onlus resterà in vigore sino alla fine dell'anno nel corso del quale la Commissione europea rilascerà l'**autorizzazione** ad alcune norme fiscali contenute del Codice del Terzo settore; con l'iscrizione al RUNTS, le Onlus saranno cancellate dall'Anagrafe, ma tale cancellazione a seguito dell'iscrizione al nuovo registro non creerà obbligo di devoluzione del patrimonio.

L'[art. 34](#) del decreto 106/2020 ha stabilito che le Onlus, per godere sino all'ultimo giorno dell'iscrizione all'Anagrafe del loro regime agevolativo, possono fare domanda di iscrizione al Registro unico in una finestra temporale che va dalla data di pubblicazione dell'elenco al **31 marzo dell'esercizio successivo** a quello in cui la Commissione europea ha rilasciato la citata autorizzazione. In relazione alla circostanza che, presumibilmente, tale autorizzazione (ancora non richiesta dal Ministero del Lavoro) interverrà nel corso del 2022, le Onlus che intendono iscriversi al RUNTS lo faranno nella maggior parte dei casi tra il 1° gennaio e il 31 marzo dell'anno 2023.

D'altro canto in questi casi la qualifica di ETS (e l'utilizzo del nuovo regime fiscale agevolato) decorrerebbe dall'inizio dello stesso periodo d'imposta.

Una domanda fatta prima di quel periodo determinerebbe da un lato l'**automatica cancellazione** dall'Anagrafe delle Onlus con la conseguente perdita dell'applicazione del regime fiscale agevolativo di cui al DLgs. [460/1997](#) e, dall'altro, la mancata possibilità di accedere ai regimi agevolati riconosciuti dal Codice del Terzo settore alle diverse tipologie di ETS (che saranno operativi solo a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione europea).

È infine opportuno ricordare che, qualora l'autorizzazione europea pervenisse nel corso del 2022, in caso di mancata presentazione della domanda di iscrizione al Registro unico entro il termine del 31 marzo 2023 (si ribadisce, a oggi del tutto ipotetico), sulla Onlus inadempiente si determinerebbero rilevanti conseguenze. L'ente, infatti, sarebbe obbligato a **devolvere** il proprio **patrimonio** nei limiti dell'incremento verificatosi dal momento di iscrizione all'anagrafe unica.

Tassazione sul reddito agrario per le imprese individuali

La tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale incontra il limite nell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo

/ Antonio PICCOLO

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. [7447/2022](#), esaminando un caso rientrante nell'operatività dell'[art. 32](#) del TUIR, ha stabilito l'interessante principio di diritto secondo cui in tema di **reddito agrario** la tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale, non sul reddito effettivamente percepito, si applica, sotto il profilo **soggettivo**, sia agli imprenditori individuali, sia alle società agricole, che possono chiederne l'applicazione ai sensi dell'[art. 2](#) del DLgs. n. 99/2004.

Sotto il profilo **oggettivo**, invece, la tassazione dell'attività agricola sul reddito catastale incontra il **limite** nell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo, superato il quale cessa per tutti il trattamento agevolato, trovando per l'eccedenza applicazione gli [artt. 56](#) comma 5 e [56-bis](#) del TUIR.

Per un **imprenditore agricolo individuale** il Collegio regionale, riformando la decisione del Collegio provinciale, aveva ritenuto che la disciplina introdotta dal DLgs. n. [99/2004](#) fosse applicabile soltanto alle società agricole e che comunque il contribuente avesse diritto di correggere la dichiarazione dei redditi (modello UNICO 2009) erroneamente compilata. L'imprenditore, infatti, impugnando la cartella di pagamento relativa ai tributi dovuti per l'anno 2008, aveva sostenuto di essere titolare di azienda agricola, di avere optato (con un comportamento concludente; *cfr.* ris. Agenzia delle Entrate n. [28](#) dell'11 aprile 2018) per la tassazione su base catastale, di avere erroneamente compilato il quadro RG e di non avere potuto rimediare all'errore mediante dichiarazione integrativa.

L'Amministrazione finanziaria si è rivolta alla Cassazione, denunciando in particolare la violazione e/o falsa applicazione dell'[art. 32](#) del TUIR per non avere il decidente regionale tenuto conto dei **limiti di accesso** al sistema agevolato della tassazione del reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola.

I giudici di legittimità hanno accolto il ricorso del Fisco, evidenziando correttamente che la disciplina sulla **tassazione** del reddito derivante dall'esercizio dell'**attività agricola** trova la prima regola normativa nell'[art. 32](#) del TUIR.

In tale norma di diritto è sancito che il reddito agrario è costituito "dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei **limiti** della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso" (comma 1). Nei commi successivi sono elencate le attività considerate agricole, a cui trova applicazione un sistema di tassazione fondato sulle rendite catastali

dei terreni, prescindendo quindi dal reddito effettivamente tratto dall'esercizio dell'attività agricola.

Ad **esempio**, sono considerate attività agricole:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
- le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

Tuttavia, prosegue la Suprema Corte, questo sistema impositivo, che assicura indubbiamente un trattamento fiscale agevolato rispetto alla tassazione del reddito di impresa (differenza tra ricavi e costi riguardanti l'attività agricola), trova applicazione a condizione che il reddito percepito sia prodotto nell'ambito dell'attività agricola esercitata "nei limiti della **potenzialità del terreno**".

Nei casi in cui il reddito percepito si relazioni ad attività che superino tale limite, il reddito per la parte **eccedente** esula dal trattamento agevolato del reddito agrario per rientrare nelle regole del reddito di impresa di cui agli [artt. 56](#) comma 5 e [56-bis](#) dello stesso TUIR. Pertanto, sotto il profilo oggettivo, la tassazione dell'attività agricola su base catastale, non sul reddito effettivamente percepito, incontra il limite dell'ordinario sfruttamento delle potenzialità del fondo, superato il quale cessa il trattamento agevolato.

Il reddito eccedente sarà tassato come reddito di impresa

Sotto il profilo soggettivo, ciò trova applicazione nei confronti di qualunque soggetto eserciti l'attività agraria, compreso quindi l'**imprenditore individuale**. Ne discende che per i soggetti obbligati a dichiarare il reddito agrario (ditte individuali, società semplici ed enti non commerciali), il **reddito eccedente** sarà tassato come reddito di impresa secondo le regole previste dagli [artt. 56](#) comma 5 (allevamento di animali) e [56-bis](#) comma 1 (coltivazione di vegetali in serra) del TUIR, salvo la possibilità di optare per la determinazione secondo le regole ordinarie.

Le società agricole, invece, devono ricondurre a tassazione i redditi eccedenti sempre secondo le regole ordinarie del reddito di impresa.

Agenzia restrittiva sulla conservazione dei registri contabili tenuti elettronicamente

La risoluzione n. 16/2022 delle Entrate aderisce alla precedente risposta a interpello n. 236/2021

/ Paola RIVETTI

Dopo le risposte a interpello nn. [236](#) e [346](#) del 2021, con la risoluzione n. 16 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate torna sulla questione della conservazione dei registri contabili e della documentazione rilevante ai fini tributari, sostanzialmente facendo propria quella **posizione restrittiva** esposta nella prima delle citate risposte, secondo cui, anche a seguito dell'introduzione dell'[art. 7](#) comma 4-*quater* del DL 357/94, è necessario procedere, in ogni caso, alla stampa cartacea o alla conservazione elettronica della documentazione entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

In base all'[art. 7](#) comma 4-*quater* del DL 357/94, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto si considera, in ogni caso, regolare, **in difetto** di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se, in sede di accesso, ispezione o verifica:

- risulti aggiornato sui supporti elettronici;
- sia stampato su richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.

Tale previsione è posta **"in deroga"** rispetto alla regola generale fissata dal precedente comma 4-*ter* dell'[art. 7](#), il quale si limita a riconoscere la regolarità dei registri tenuti con sistemi meccanografici soltanto fino al termine prescritto, entro il quale dovrà comunque procedersi alla definitiva materializzazione su supporto cartaceo.

Rispetto a tale norma erano intervenute le sopra citate risposte ad interpello.

La risposta n. [236/2021](#) aveva esaminato il caso di una società che intendeva tenere aggiornati e memorizzati i propri dati e registri contabili con e sui propri sistemi elettronici e negli archivi residenti sul proprio software gestionale, procedendo alla stampa dei documenti quando e se sarebbe pervenuta la richiesta degli organi di controllo. In relazione al profilo della conservazione dei registri, l'Agenzia non aveva condiviso il comportamento della società istante in quanto, nonostante la nuova disposizione, **permangono** comunque gli obblighi di conservazione da assolvere mediante stampa, oppure mediante conservazione digitale entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La successiva risposta n. [346/2021](#) aveva esaminato il

caso di una società che, avvalendosi della "deroga dell'obbligo di stampa" per i registri contabili, intendeva effettuare "una **stampa periodica virtuale** dei libri contabili (stampa su file «pdf»)". Sebbene la questione oggetto dell'interpello interessasse le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui libri contabili, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato, in via preliminare: "L'[articolo 12-octies](#) del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni, con legge 28 giugno 2019, n. [58](#) (c.d. «Decreto Crescita») ha introdotto una novità in tema di registri contabili, modificando il decreto legge 10 giugno 1994, n. [357](#), permettendo di derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva degli stessi [...] Con detta modifica, quindi, è possibile derogare, al comma 4-*ter*".

Con la risoluzione di ieri, l'Agenzia delle Entrate afferma che l'[art. 7](#) comma 4-*quater* del DL 357/94 non ha modificato le norme in tema di conservazione e che tenuta e conservazione dei documenti restano concetti ed adempimenti **distinti, seppure posti in continuità**. Pertanto, qualora i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

- ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo (o sesto, limitatamente al solo 2019) mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro tale momento, però, vanno posti in conservazione nel rispetto del DM 17 giugno 2014, se il contribuente intende mantenerli in formato elettronico, ovvero materializzati/stampati su carta, in caso contrario.

La risoluzione fugge i dubbi che erano emersi a seguito delle risposte a interpello citate che, sotto il profilo della conservazione, sembravano aver assunto posizioni differenti. Viene quindi adottata l'impostazione restrittiva della risposta n. 236/2021 che, comunque, **non** sembra **valorizzare** la ratio della norma agevolativa attraverso la quale, come si legge nella medesima risoluzione, "il legislatore ha inteso estendere l'«obbligo di stampa cartacea soltanto all'atto del controllo e su richiesta dell'organo procedente, già previsto limitatamente ai registri dell'IVA, [...] a tutti i registri contabili tenuti in via meccanizzata o elettronica".

Nuovi piani di ristrutturazione con omologazione

Strumento rinnovato per la regolazione della crisi o dell'insolvenza

/ Marco PEZZETTA

Nello schema di decreto, recante modifiche al Codice della crisi e di recepimento della direttiva (Ue) [2019/1023](#), tra i nuovi istituti assume un particolare rilievo il nuovo **piano** di ristrutturazione "soggetto a **omologazione**" ("PRO"), disciplinato principalmente – stando allo schema – dal nuovo art. 64-bis del DLgs. [14/2019](#).

La norma dà attuazione all'[art. 11](#) par. 1 della direttiva e risponde all'esigenza di dotare il nostro ordinamento di uno strumento che prescinda dalle regole di riparto proprie delle procedure concorsuali, purché con approvazione unanime dei creditori.

Si tratta di un ulteriore **quadro di regolamentazione** della crisi di impresa che pare porsi, nell'insieme di cerchi concentrici della concorsualità (per dirla come autorevole dottrina), fra gli accordi di ristrutturazione dei debiti e il concordato preventivo.

Con il PRO, che va **attestato** quanto a veridicità e fattibilità, il debitore in stato di crisi o anche già in stato di insolvenza formula una proposta di soddisfazione delle ragioni dei propri creditori che prevede, come primo passaggio, la loro suddivisione in **classi** omogenee quanto a posizione giuridica e interessi economici, secondo – logicamente si ritiene – quelle medesime indicazioni già stratificatesi in giurisprudenza e dottrina nell'utilizzo di altri istituti, primo fra tutti il concordato preventivo.

La proposta formulata potrà essere anche **derogatoria** rispetto al disposto degli [artt. 2740](#) e [2741](#) c.c. La prima di queste disposizioni prevede che il debitore debba rispondere delle proprie obbligazioni con l'intero proprio patrimonio, presente e futuro e che solo la legge possa disporre limitazioni a tale responsabilità. Il secondo articolo menzionato dispone che i creditori hanno pari diritto fra loro di essere soddisfatti, salve le cause legittime di prelazione.

Sembrerebbe, quindi, che il PRO possa derogare, in primo luogo, all'art. 2740 c.c., disponendo che alcuni elementi del patrimonio del debitore, diversi da quelli previsti dalle esimenti di legge (si pensi ai fondi speciali per la previdenza l'assistenza di cui all'[art. 2217](#) c.c.), vengano **sottratti** alla soddisfazione dei creditori, oppure che possa fondarsi solo sui beni presenti e non su quelli futuri (con effetti simili a quelli dell'esdebitazione).

La proposta potrà anche derogare alle regole della **par condicio** creditorum, garantendo soddisfazione ai creditori senza il rispetto dell'ordine dei privilegi, come

d'altro canto già possibile oggi con gli accordi di ristrutturazione ex [art. 182-bis](#) del RD 267/1942.

Tali deroghe sono ammesse purché, come sopra accennato, la proposta venga accolta all'**unanimità** (delle classi e non di tutto il passivo). L'unica categoria che rimane "**protetta**" in senso assoluto è quella dei lavoratori (dipendenti, si ritiene), il cui debito non può essere falcidiato e che devono essere pagati entro 30 giorni dall'omologazione del PRO. Correlativamente a tale "super-privilegio", i lavoratori non votano.

La proposta, presentata con ricorso ex [art. 40](#) del DLgs. 14/2019, viene esaminata da Tribunale competente, parrebbe **solo** con riferimento alla sua ritualità (cioè **correttezza** formale) e alla composizione delle classi (elemento questo capace, come noto, di generare distorsioni e ingiustificate differenze di trattamento). Vengono quindi nominati un giudice delegato e un commissario giudiziale; sotto la **vigilanza** di quest'ultimo l'imprenditore prosegue nella **gestione** dell'attività economica, anche per quanto attiene le decisioni di natura non ordinaria, ma nel rispetto del prevalente **interesse** dei creditori.

Le operazioni straordinarie devono essere preventivamente **comunicate** al commissario giudiziale, così come i pagamenti non coerenti con il piano di ristrutturazione: il commissario li valuta segnalando all'impresa e al suo organo di controllo la circostanza che essi siano capaci di pregiudicare gli interessi dei (o di alcuni dei) creditori. L'effettuazione, nonostante il parere contrario del commissario giudiziale, delle operazioni straordinarie o dei pagamenti in parola viene segnalata da questi al tribunale ai sensi dell'[art. 106](#) del DLgs. 14/2019 (Atti di **frode** e apertura della liquidazione giudiziale nel corso della procedura).

Il PRO viene sottoposto a **voto** dai creditori ed è approvato in seno a ciascuna classe se ha raccolto il voto **positivo** della maggioranza dei crediti ammessi al voto, ovvero, con il quorum costitutivo di almeno il 60% dei crediti della classe e il voto favorevole dei 2/3 dei creditori votanti: ne deriva che il PRO potrebbe essere omologato – astrattamente – con il voto favorevole di 1/3 dei crediti (i 2/3 del 50%).

In caso di opposizioni promosse da creditori dissenzienti e motivate con asseriti difetti di convenienza, il tribunale omologa comunque il PRO se il credito di chi si è opposto risulta soddisfatto almeno nella misura in cui lo sarebbe stato in caso di **liquidazione** giudiziale.

Possibile partecipare alla fusione di società con patrimonio netto contabile negativo

Se non c'è concambio si possono incorporare società con patrimonio negativo anche a valori effettivi

/ Enrico ZANETTI

Così come è espressamente ammessa dalla prassi contabile ufficiale, a determinate condizioni, la scissione di un aggregato aziendale o patrimoniale che presenta, in capo alla scissa, un valore contabile netto negativo, dovrebbe ritenersi ammissibile, alle medesime condizioni, la **partecipazione** ad una operazione di fusione di una o più società con patrimonio netto contabile negativo.

Relativamente alle operazioni di **scissione**, il documento OIC 4 (Parte II - § 4.3.3) afferma che, "in accordo con la dottrina", deve ritenersi ammessa la scissione a favore di una beneficiaria di un aggregato aziendale o patrimoniale che presenta in capo alla scissa un valore contabile negativo, "purché però il valore economico sia positivo e si tratti di società beneficiaria già esistente".

L'OIC postula dunque **due condizioni** per ritenere ammissibile la scissione di un patrimonio netto contabile negativo:

- la prima condizione è che il valore economico effettivo di quel patrimonio sia positivo;
- la seconda condizione è che la società beneficiaria della scissione sia una società già esistente.

La condizione che il **valore economico effettivo** del patrimonio sia positivo sarebbe riconducibile al fatto che, ove così non fosse, non potrebbe sussistere alcun rapporto di concambio delle azioni o quote della società beneficiaria con le azioni o quote possedute dai soci della scissa in quest'ultima società, facendo venire meno uno degli elementi che caratterizzano e identificano come tale l'operazione di scissione.

La condizione che la società beneficiaria sia una società **già esistente** sembrerebbe invece derivare da una non condivisibile lettura del principio di continuità dei valori contabili dell'attivo e del passivo nel passaggio dalla società dante causa alla società avente causa, di cui alla prima parte del primo periodo del comma 4 dell'[art. 2504-bis](#) c.c., ai sensi della quale "nel primo bilancio successivo alla fusione [qui leggasi scissione] le attività e le passività sono iscritte ai valori risultanti dalle scritture contabili alla data di efficacia della fusione [qui leggasi scissione] medesima".

In verità, infatti, la richiamata disposizione si limita a sancire l'**obbligo**, per la società beneficiaria di una scissione, di recepire i valori contabili tal quali risul-

tanti in capo alla scissa alla data di scissione, senza per questo arrivare a porre vincoli di sorta in ordine all'entità del capitale sociale che, per effetto dell'acquisizione del patrimonio scisso, può venire a formarsi in capo alla beneficiaria medesima: ove il capitale sociale che si forma in capo alla società beneficiaria, per effetto dell'acquisizione del patrimonio scisso, risulti superiore ai valori netti contabili "ereditati" dalla beneficiaria in regime di perfetta continuità, è del tutto fisiologico che si formi un disavanzo da concambio, il cui trattamento contabile è espressamente previsto e disciplinato dal medesimo art. 2504-bis comma 4 c.c. (naturalmente, l'effetto di patrimonializzazione che può formarsi in capo alla società beneficiaria non può in alcun caso eccedere il valore economico effettivo del patrimonio che le viene assegnato dalla scissa, ma tale soltanto è per l'appunto il vincolo che deve essere necessariamente rispettato).

Se ci si "trasferisce" al contesto operativo delle fusioni, questa seconda condizione della pre-esistenza della società beneficiaria è comunque **sempre soddisfatta** nel caso di fusione per incorporazione, posto che la società incorporante è evidentemente pre-esistente alla fusione, lasciando quindi aperto il (controverso) tema nel solo caso in cui la fusione avvenga mediante creazione di una società risultante, anziché mediante incorporazione.

Per quanto riguarda invece la prima condizione (valore economico effettivo positivo del patrimonio netto contabilmente negativo), non vi è dubbio che essa debba essere rispettata, ma, proprio perché il suo presupposto risiede nel fatto che, altrimenti, non potrebbe sussistere alcun **rapporto di concambio** delle azioni o quote della società incorporante con le azioni o quote possedute dai soci della incorporata in quest'ultima società (facendo venire meno uno degli elementi che caratterizzano e identificano come tale l'operazione di fusione), pare corretto affermare che tale condizione possa essere disattesa in quei contesti operativi di fusione per incorporazione di società posseduta al 100% dall'incorporante (o viceversa, nel caso di fusione inversa), nonché in tutti quegli altri casi in cui non sussiste la necessità di procedere ad alcun concambio effettivo delle azioni o quote (come, ad esempio, nel caso di fusione di società partecipate dai medesimi soci).

Cambiano le soglie di esenzione dal contributo ambientale CONAI dal 2022

Il contributo è da versare al consorzio entro il 20 del mese successivo al periodo di riferimento

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

La Guida CONAI 2022 ha introdotto alcune novità in relazione al **contributo ambientale** che versano le imprese che per prime immettono imballaggi o materiali di imballaggio nel mercato nazionale.

Tra le novità della Guida vi sono, ad esempio: la **riduzione** del contributo ambientale CONAI per quasi tutti i materiali d'imballaggio, la variazione dei contributi forfetari e delle aliquote per le procedure semplificate sia per imballaggi pieni importati che per altre tipologie di imballaggi, l'evoluzione della diversificazione contributiva per gli imballaggi in plastica con l'introduzione di una quinta fascia contributiva e l'introduzione di nuove semplificazioni per specifiche tipologie e flussi di imballaggi.

In merito al contributo ambientale in esame si ricorda che tutti i produttori, gli importatori e i commercianti di imballaggi finiti sono tenuti a presentare al CONAI una **dichiarazione** relativa agli imballaggi trattati, ai quantitativi assoggettati al contributo ambientale e all'entità del contributo che andrà versato. Tali dichiarazioni sono inoltrate al CONAI con **periodicità** diverse in funzione dell'entità del contributo dichiarato nell'anno precedente, senza possibilità di modificare la periodicità prevista o scelta facoltativamente in corso d'anno.

Con riferimento alle **importazioni** di imballaggi e di materiali di imballaggio, ai fini della dichiarazione periodica e del versamento del contributo ambientale, sono previste **procedure** diverse in funzione alla categoria degli importatori:

- una procedura ordinaria, nella quale il contributo è determinato in base al peso complessivo degli imballaggi importati;
- una procedura semplificata, nella quale il contributo è determinato in modo forfetario. Tale procedura è applicabile esclusivamente all'importazione di imballaggi pieni e in presenza di obiettive ragioni tecniche che ne determinano la necessità. Il calcolo forfetario del contributo è in questo caso basato sul valore di acquisto all'estero dei prodotti imballati o sul peso dei soli imballaggi, senza distinzione per materiale, delle merci importate.

La Guida CONAI 2022 ha aumentato le **soglie per l'esenzione** dalla suddetta dichiarazione periodica.

A partire dall'anno di competenza 2022 è previsto:

- un aumento da 100 a 200 euro della soglia di esenzione dalla presentazione della dichiarazione per le procedure ordinarie;
- un aumento da 200 a 300 euro della soglia di esenzione per le procedure semplificate;

- un aumento da 2.000 a 3.000 euro della soglia per la dichiarazione annuale del contributo.

Per le sole procedure ordinarie resta in vigore la soglia minima di dichiarazione ai **fini statistici**, pari a 10 tonnellate. Pertanto, al raggiungimento di 10 tonnellate per materiale di imballaggi immessi in consumo, la dichiarazione è comunque dovuta anche laddove il correlato contributo risulti inferiore alla soglia di esenzione e quindi non viene fatturato dal CONAI.

A decorrere dall'anno di competenza **2022**, quindi, se il contributo annuale dovuto supera 31.000 euro per singolo materiale, la dichiarazione è da presentare mensilmente, se il contributo è compreso tra 3.000 e 31.000 euro, la dichiarazione è presentata trimestralmente e se l'importo non supera 3.000 euro annui, la dichiarazione è presentata annualmente.

L'impresa può decidere di adottare una periodicità **più ravvicinata** rispetto alla classe di appartenenza (es. mensile invece che trimestrale).

Una seconda modifica riguarda l'accesso al **rimborso** del contributo sulle esportazioni di imballaggi pieni. È stato infatti previsto l'aumento, da 5.000 a 7.500 euro, della soglia di contributo ambientale dichiarato con le procedure semplificate per le importazioni per poter accedere al suddetto rimborso, con conseguente estensione degli aventi diritto. Le imprese quindi che hanno dichiarato il contributo per un importo annuo fino a 7.500 euro per le importazioni, per le esportazioni di imballaggi pieni effettuate nel 2021 possono usufruire di un rimborso del contributo ambientale. La quota da rimborsare è determinata in funzione della percentuale del fatturato estero sul fatturato complessivo, da applicare al contributo dichiarato nello stesso anno. Per ottenere il rimborso, l'impresa inoltra al CONAI una richiesta entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo a quello in cui ha esportato imballaggi assoggettati al contributo in sede di importazione.

Novità del servizio di Dichiarazione on line

Un'ultima rilevante modifica prevista a decorrere dal 2022 è l'introduzione di **nuove funzionalità** del servizio di Dichiarazione on line che consentono di effettuare in autonomia le modifiche anagrafiche semplici, che non comportano una variazione del codice fiscale o della partita IVA, e le rettifiche in diminuzione o le integrazioni delle dichiarazioni del contributo in merito alle tipologie di imballaggio o ai quantitativi sia assoggettati che esenti, anche se già fatturate.

Diverse casistiche di riciclaggio legate all'emergenza da COVID-19

Nel nuovo Quaderno dell'UIF un catalogo di alcune delle più interessanti tipologie operative connesse a possibili attività illecite riscontrate

/ Maria Francesca ARTUSI

Il Quaderno dell'antiriciclaggio n. 18 di marzo 2022 pubblicato ieri dall'UIF è dedicato alle casistiche di **riciclaggio** legate all'**emergenza da COVID-19**. La serie Quaderni dell'antiriciclaggio ha la finalità di presentare dati statistici, studi e documentazione su aspetti rilevanti per i compiti istituzionali dell'Unità d'informazione finanziaria per l'Italia. Essa risponde pertanto alla duplice funzione di offrire un supporto ai destinatari degli obblighi di collaborazione attiva e allo stesso tempo di divulgare questa materia a un pubblico più esteso.

Per quanto riguarda il tema del COVID-19, fin dall'inizio dell'emergenza sanitaria l'Unità si è attivata sui diversi fronti, nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, per individuare le **nuove minacce** e i **rischi** emergenti e per supportare soggetti obbligati e istituzioni nell'adeguamento delle misure di prevenzione antiriciclaggio rispetto a un contesto inedito e in continuo mutamento.

In particolare, il Quaderno intende restituire al sistema il prodotto della più significativa collaborazione attiva nella materia ovvero un catalogo di alcune delle più interessanti **tipologie operative** connesse a possibili attività illecite riscontrate dall'Unità nell'arco della stagione pandemica.

I vari paragrafi del Quaderno prendono in considerazione casistiche che toccano numerosi rischi connessi direttamente o indirettamente al riciclaggio.

Si va dal riciclaggio di proventi derivanti da truffa aggravata ai danni di un ente pubblico nella fornitura di DPI (dispositivi di protezione individuale), alla **fornitura di DPI** a favore di un ente pubblico da parte di una società finanziata da soggetti con collegamenti con la criminalità organizzata; dal riciclaggio di fondi derivanti da cessione di **crediti di imposta** presumibilmente inesistenti tramite acquisto di beni di lusso e trasferimenti all'estero agli anomali aumenti di capitale realizzati allo scopo di accedere alle agevolazioni pubbliche di **rafforzamento patrimoniale**.

Vengono, inoltre, affrontate alcune ipotesi legate a **commesse pubbliche**: il reperimento di materiale sanitario ottenuto da una società riconducibile a una persona politicamente esposta (PEP); la possibile corruzione relativa alla fornitura di dispositivi sanitari; presunte condotte illecite sottostanti l'aggiudicazione di appalti pubblici per la fornitura di materiale sanitario;

riciclaggio di proventi derivanti da traffico di influenze illecite legate all'assegnazione di commesse pubbliche per la fornitura di apparecchi medicali.

Un rischio che è emerso di frequente nell'ambito dell'emergenza pandemica riguarda anche i **finanziamenti pubblici**. Nel Quaderno ci si sofferma in particolare su delle truffe perpetrate da un GEIE (gruppo europeo di interesse economico) ai danni di piccole imprese nell'ambito di richieste di accesso a finanziamenti connessi all'emergenza sanitaria e sulla distrazione di fondi donati a un'associazione senza scopo di lucro per far fronte all'emergenza sanitaria.

Da ultimo viene presentato il caso di una truffa perpetrata ai danni di una società operante nel settore sanitario mediante utilizzo di e-mail fraudolente.

Elemento interessante è che ogni casistica è accompagnata da uno **schema** dell'operatività analizzata che vuole dare – anche graficamente – l'idea di quali siano i rischi individuati e dunque le possibili contromisure.

Vengono inoltre indicati, oltre ai soggetti coinvolti e alla descrizione sintetica del caso, **elementi caratterizzanti** l'operatività anomala in cui si richiamano le varie comunicazioni UIF che possono essere rilevanti nel caso concreto.

Indicati elementi caratterizzanti l'operatività anomala

Ad esempio, per il citato riciclaggio di proventi derivanti da truffa aggravata ai danni di un ente pubblico nella fornitura di DPI, una società italiana attiva nel commercio di prodotti per la cura della persona ha ottenuto una commessa da un ente pubblico per la fornitura di DPI. A fronte della ricezione di un anticipo di ammontare elevato da parte del committente, la società fornitrice non ha fatto pervenire i beni oggetto del contratto e ha impiegato le somme ricevute per trasferimenti a diverse società estere, alcune delle quali riconducibili a nominativi già all'attenzione dell'Autorità giudiziaria anche per reati di truffa ai danni dello Stato. Ciò che viene evidenziato dall'UIF è che l'invio delle **segnalazioni** ha consentito di avviare un'immediata collaborazione con gli enti esteri, permettendo di rintracciare una parte delle somme sottratte alle finanze pubbliche, con il successivo sequestro da parte dell'Autorità giudiziaria competente.

LA CNPR non poteva attendere per i solleciti ai morosi

Gentile Redazione,

ho letto con interesse le domande che al Collega Coppola sono sorte successivamente alla notizia dell'approvazione del "provvedimento straordinario di incentivazione alla regolarità contributiva", da parte dei ministeri vigilanti (si veda ["I versamenti dei morosi nel 2022 dovrebbero rientrare nel condono CNPR"](#)).

Il Collega si domanda "I vertici della CNPR" ... "non hanno ritenuto opportuno attendere ancora un mese prima di sollecitare la **regolarizzazione** dei morosi?".

In altre parole, "può un Ente previdenziale interrompere le proprie funzioni?"

La risposta è semplice: no. Non è questione di tempo, o i regolamenti si rispettano o si disattendono. Alla CNPR li rispettiamo. Perché, giova ricordarlo, anche se organizzato in forma associativa il nostro rimane un Ente Previdenziale il cui funzionamento è normato dai regolamenti.

Ogni **modifica regolamentare** necessita di una procedura complessa con tempi molto lunghi. Per fare un esempio, nel caso dell'incentivazione alla regolarità contributiva, l'Assemblea dei Delegati deliberò il 26 aprile 2021 e il Ministero autorizzò il 17 marzo dell'anno dopo.

Autorizzazione che era tutt'altro che scontata perché, ben lungi dall'essere, come l'ha definita il Collega, "una presa d'atto", necessitava della piena consapevolezza da parte dei Ministeri del **perfetto stato di salute** dell'Ente perché, anche se a parziale titolo di interessi

e sanzioni, è sempre una rinuncia alle somme vantate dalla CNPR.

Volendo seguire il ragionamento del Collega, la Cassa avrebbe dovuto sospendere la propria attività per 11 mesi, senza nessuna garanzia di avere un parere positivo da parte del Ministero!

Il danno prodotto all'Ente avrebbe **vanificato** il lavoro di anni sul recupero crediti ed, in caso di parere negativo dei Ministeri, anche un ulteriore danno di un anno di interessi e sanzioni per i Colleghi.

A voler essere proprio pignoli ci sarebbe da ricordare che l'esimersi dal diffidare all'Adempimento contributivo, causando la **prescrizione** della contribuzione e degli oneri accessori, comporta l'imputazione del danno erariale per i responsabili dell'Ente, per l'organo amministrativo e nel caso di mancata denuncia dello stesso da ad opera degli organi di controllo, anche al Collegio sindacale.

Mi dispiace essere così risoluto sulla questione ma credo sia da attribuire al ferreo rispetto delle regole da parte di tutti gli Organi della Cassa l'attuale stato di benessere del nostro Ente.

Rispetto che dovrebbe essere il primo interesse di ogni Iscritto alla CNPR perché, da questo, dipende la **sostenibilità** futura dell'Ente.

Luigi Pagliuca

Presidente CNPR

Il denaro che affluisce sul conto corrente dopo l'omesso versamento non è profitto del reato

La Cassazione, nella sentenza n. [11086/2022](#), depositata ieri, ha stabilito che non può costituire profitto del reato tributario di omesso versamento di ritenute – rappresentato dal risparmio d'imposta conseguente all'omissione – il denaro che affluisce **sul conto corrente** successivamente alla commissione dello stesso; ciò soprattutto se il conto corrente è diverso da quello della persona giuridica nel cui interesse o vantaggio il reato è commesso.

Non è, quindi, possibile disporre su tali somme il sequestro e la **confisca "diretta"**, senza che alcun rilievo contrario possa presentare la natura fungibile del denaro.

Ove non sia possibile l'aggressione del patrimonio dell'ente né in forma diretta, né **per equivalente** (soluzione, peraltro, praticabile solo in caso di ente privo di autonomia che rappresenti un mero schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni), residua l'unica possibilità di procedere al sequestro (e alla confisca) per equivalente dei

beni dell'amministratore (di diritto o di fatto) autore materiale dell'illecito.

Rispetto a questo soggetto non si pone un problema di **proporzionalità**, essendo il sacrificio patrimoniale legislativamente limitato nel *quantum* del profitto conseguito dalla commissione dell'illecito (ovvero il mancato esborso patrimoniale necessario all'adempimento dell'obbligazione tributaria).

La confisca per equivalente quale **confisca-sanzione**, infatti, è legittimata dall'integrazione del reato dal quale origina il disvalore che la giustifica; con la conseguenza che, da un lato, non è richiesta alcuna ulteriore condizione rispetto al soggetto agente, e che, dall'altro, non è necessario che egli si sia attivato per agevolare il beneficiario, persona giuridica, a dissolvere il profitto, ovvero, più in generale, che gli sia addebitabile l'impossibilità di procedere alla confisca diretta.

Al via il test per il deposito del bilancio ESEF

Con un [comunicato](#) pubblicato nella giornata di ieri, 28 marzo 2022, XBRL Italia ha reso noto che è disponibile, sul sito Internet del Registro delle imprese, una funzionalità che consente di effettuare i test per il deposito del bilancio ESEF presso il Registro delle imprese da parte delle società quotate. In particolare, attraverso il **servizio on line di validazione**, è possibile verificare la validità formale di un'istanza **iXBRL** (cioè il formato con cui deve essere depositato il bilancio consolidato delle società quotate) e di un'istanza **XHTML** (cioè il formato con cui deve essere depositato il bilancio di esercizio delle società quotate) prima del deposito al Regi-

stro delle imprese, individuando immediatamente eventuali difformità o anomalie.

La tassonomia da utilizzare per redigere il bilancio in formato iXBRL è la versione **"2020-03-16"**.

Il formato XHTML non prevede, invece, una tassonomia di riferimento.

In entrambi i casi, la relativa documentazione è disponibile sul sito dell'ESMA.

Per effettuare i test, occorre collegarsi al sito <https://www.registroimprese.it/deposito-bilanci>.

Da Assonime chiarimenti sulle novità delle dichiarazioni per energia elettrica e gas naturale

Con la circolare n. 11 pubblicata ieri, 28 marzo 2022, Assonime ha fornito chiarimenti in merito ai modelli da utilizzare per la presentazione telematica delle **dichiarazioni dei consumi**, per l'anno d'imposta 2021, relative alle accise sull'energia elettrica (modello AD-1) e sul gas naturale (modello AD-2). La circolare analizza le maggiori novità delle predette dichiarazioni annuali e, in particolare, quelle relative:

- alle modalità di **sottoscrizione e di invio** delle dichiarazioni;
- alle principali questioni applicative derivanti dal passaggio

al nuovo sistema di gestione dei versamenti e della contabilizzazione del tributo, considerati anche i numerosi chiarimenti forniti in materia dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli.

Inoltre, Assonime ha esaminato la modulistica predisposta per il settore dell'energia elettrica e del gas naturale.

Si ricorda che le citate dichiarazioni devono essere presentate **entro il 31 marzo 2022** ([artt. 26](#) comma 13 e [53](#) comma 9 del DLgs. 504/95).

Non è impatriato il lavoratore distaccato e rientrato in Italia alle stesse condizioni contrattuali

Con risposta n. [159](#) di ieri, 28 marzo 2022, l'Agenzia delle Entrate ha **negato** il beneficio previsto dall'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015 per i c.d. impatriati a un lavoratore distaccato

all'estero e poi rientrato in Italia con un diverso inquadramento contrattuale, in quanto, nel caso di specie, non era possibile ravvisare il requisito della "discontinuità

lavorativa”.

In particolare, il lavoratore, assunto come dipendente della società italiana del gruppo, era stato distaccato presso la consociata francese per poi rientrare in Italia dal 1° gennaio 2021 presso la branch italiana con il **nuovo ruolo** di quadro.

Sulla base della documentazione fornita l'Agenzia ha osservato che, **indipendentemente** dal nuovo ruolo assunto dal dipendente al rientro in Italia, conferito anche in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate

all'estero, e dalla revisione della retribuzione, i termini e le condizioni contrattuali, così come il datore di lavoro, rimanevano di fatto **immutati**.

La circostanza per cui continuavano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio, porta, ad avviso dell'Agenzia, a considerare che la posizione lavorativa assunta al rientro del dipendente sia in “continuità” con la precedente posizione lavorativa, con la conseguenza che l'accesso al regime agevolativo debba essere **precluso**.

Domande dal 6 aprile al 4 maggio per le agevolazioni ZFU Sisma Centro Italia

Con la circolare n. [120680](#) di ieri, 28 marzo 2022, il MISE è tornato sulle agevolazioni in favore delle imprese e dei titolari di reddito di lavoro autonomo localizzati nella **zona franca urbana** ex [art. 46](#) del DL 50/2017 nei Comuni delle Regioni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo colpiti dagli eventi sismici che si sono susseguiti dal 24 agosto 2016. In particolare vengono forniti chiarimenti sulle modalità e sui termini di presentazione delle istanze di accesso alle agevolazioni a valere sullo stanziamento per l'annualità 2022, previsto dall'[art. 57](#) comma 6 del DL 104/2020.

Le istanze per l'accesso alle agevolazioni sono presentate per gli aventi i requisiti solo tramite la procedura informatica, sulla base dei **modelli allegati** alla circolare stessa.

Le istanze possono essere presentate dalle ore 12:00 del 6 aprile 2022 e sino alle ore 12:00 del 4 maggio 2022. La circolare evidenzia che l'**ordine temporale** di presentazione delle istanze non determina alcun vantaggio né penalizzazione nell'iter di trattamento: “Per l'attribuzione delle agevolazioni,

le istanze presentate nel primo giorno utile saranno trattate alla stessa stregua di quelle presentate l'ultimo giorno”.

Per i soggetti istanti amministrati da una o più persone giuridiche o enti diversi dalle persone fisiche, o per gli studi professionali e associazioni tra professionisti, l'accesso alla procedura informatica può avvenire solo previo **accreditamento** e previa verifica dei poteri di firma del legale rappresentante. Perciò, il soggetto istante deve inviare una specifica richiesta via PEC all'indirizzo zfu@pec.mise.gov.it.

La richiesta, che potrà essere inoltrata a partire dalle ore 10:00 del 4 aprile 2022 ed entro le ore 10:00 del 27 aprile 2022, deve essere corredata dei documenti e degli elementi utili a permettere l'**identificazione** del soggetto istante, del suo legale rappresentante e dell'eventuale delegato alla presentazione della domanda di accesso alle agevolazioni. Gli adempimenti tecnici connessi a tale fase di accreditamento sono svolti nel termine di 5 giorni lavorativi a partire dalla ricezione della richiesta.