

Martedì 8 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Patente di guida valida per identificare il cliente e verificare la sua identità

/ Stefano DE ROSA

Ai sensi dell'art. 18 comma 1 del DLgs. 231/2007, gli obblighi di adeguata verifica della clientela includono l'identificazione del cliente e la verifica della sua identità sulla base di documenti, dati o informazioni ottenuti da una fonte [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Per le differenze di fusione rileva il patrimonio netto alla data di efficacia contabile

/ Enrico ZANETTI

Per i soggetti che redigono il bilancio secondo principi contabili nazionali, l'**emersione** di "differenze di fusione" è la diretta conseguenza dell'applicazione del [...]

PAGINA 8

FISCO

In scadenza la tassa forfetaria annuale per la vidimazione di libri e registri

Il versamento, cui sono interessate le società di capitali, va eseguito entro il 16 marzo

/ Paola RIVETTI

Scade mercoledì 16 marzo il termine di versamento della tassa forfetaria annuale di concessione governativa per la **bollatura** e la **numerazione** di libri e registri, ai sensi dell'art. 23 della Tariffa allegata al DPR 641/72.

A seguito della L. 383/2001, sono soggetti obbligatoriamente a bollatura iniziale, oltre che a numerazione progressiva, i libri sociali obbligatori, nonché ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura sia previsto da norme speciali (circ. Agenzia delle Entrate n. 92/2001, § 2).

Il versamento interessa le **società di capitali**, intendendosi per tali le società per azioni, in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata, comprese le società consortili.

Sono altresì obbligati al pagamento:
- le società di capitali in liquidazione ordinaria o sottoposte a procedure concorsuali, purché **permanga** l'obbligo di tenuta di libri numerati e

bollati, nei modi previsti dal codice civile (C.M. n. 108/96, § 12.1.3); sarebbero tuttavia escluse le società di capitali dichiarate fallite (Trib. Udine 7 marzo 1996);

- gli altri enti dotati di capitale o fondo di dotazione aventi per oggetto, esclusivo o principale, l'esercizio di attività **commerciali** (R.M. nn. 90/96 e 265/96);

- le aziende speciali e le società di capitali che gestiscono servizi pubblici locali.

Il versamento della tassa di concessione governativa in misura forfetaria alla predetta scadenza **non riguarda**, invece, gli imprenditori individuali, le società di persone, le società cooperative, le società di mutua assicurazione, ecc. Per tali soggetti la tassa di concessione governativa, se dovuta in relazione alla vidimazione obbligatoria o volontaria di libri e registri e al netto di specifiche esenzioni, è liquidata in base al **numero di pagine**, 67 euro ogni 500 pagine o [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Rientro in Italia agevolato da segnalare nella Certificazione Unica

Dal 1° aprile lavoro agile solo con accordo individuale

Autotutela sostitutiva ammessa anche per sanare l'errore sulla competenza

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Nella dichiarazione IVA si calcolano pro rata e rettifica della detrazione

/ Emanuele GRECO

Con l'approssimarsi del termine del 16 marzo 2022 per il versamento del saldo IVA emergente dalla dichiarazione relativa all'anno 2021, le imprese del **settore immobiliare** [...]

PAGINA 4

Patente di guida valida per identificare il cliente e verificare la sua identità

Semplificazioni previste nei casi adeguata verifica della clientela a distanza

/ Stefano DE ROSA

Ai sensi dell'[art. 18](#) comma 1 del DLgs. 231/2007, gli obblighi di adeguata verifica della clientela includono l'identificazione del cliente e la verifica della sua identità sulla base di documenti, dati o informazioni ottenuti da una fonte **affidabile e indipendente**.

Inoltre, secondo il successivo [art. 19](#) (comma 1), l'**identificazione in presenza** del cliente consiste nell'acquisizione dei dati identificativi forniti dal cliente, previa esibizione di un documento d'identità in corso di validità o altro documento di riconoscimento equipollente ai sensi della normativa vigente, del quale viene acquisita copia in formato cartaceo (fotocopia) o elettronico (tramite scanner).

Secondo la normativa vigente (come ribadito nelle [Linee guida antiriciclaggio](#) del CNDCEC, maggio 2019) sono da ritenersi validi i **documenti di identità e di riconoscimento** di cui agli [artt. 1 e 35](#) del DPR 445/2000 (ovvero la carta di identità e documenti a essa equipollenti, ai sensi dell'[art. 35](#) comma 2 del DPR 445/2000, vale a dire: il passaporto, la patente di guida, la patente nautica, il libretto di pensione, il patentino di abilitazione alla conduzione di impianti termici, il porto d'armi, le tessere di riconoscimento, purché munite di fotografia e di timbro o di altra segnatura equivalente, rilasciate da un'Amministrazione dello Stato).

Sulla base di quanto sopra riportato, si può ritenere che documenti diversi da quelli indicati, come, ad esempio, la **tessera sanitaria**, **non** risultino **idonei** ai fini delle procedure di identificazione e la loro acquisizione non sia obbligatoria in tale ambito.

Con riferimento, invece ai casi di adeguata verifica della clientela **a distanza**, si ricorda che le modifiche introdotte dal DL [76/2020](#) (c.d. decreto "Semplificazioni", conv. L. [120/2020](#)) hanno inciso su alcuni articoli del DLgs. [231/2007](#), (si veda "[Serve la copia del documento d'identità per l'adeguata verifica «in presenza»](#)" del 22 settembre 2020).

In particolare, tale decreto è intervenuto, in materia di antiriciclaggio, sulla definizione di "**documenti identificativi**" contenuta nell'[art. 1](#) comma 2 lett. n) del DLgs. 231/2007, eliminando le parole "gli estremi del documento di identificazione".

Il riferimento al documento di identificazione (e ai documenti a esso equipollenti) è stato **soppresso** anche al comma 1 lett. a) dell'art. 18, contenente i criteri generali di adeguata verifica della clientela, con la conseguenza che, nella formulazione aggiornata della norma, l'identificazione del cliente e dell'esecutore avviene "sulla base di documenti, dati o informazioni ottenuti da una fonte affidabile e indipendente".

Come già evidenziato, invece, la lettera del comma 1 lett. a), primo periodo, del successivo art. 19, rimasto immutato, che per l'adeguata verifica **in presenza** impone l'obbligo di acquisire i "dati identificativi forniti dal cliente, previa esibizione di un documento d'identità in corso di validità o altro documento di riconoscimento equipollente ai sensi della normativa vigente, del quale viene acquisita copia in formato cartaceo o elettronico".

Ulteriori precisazioni in tal senso sono contenute nella relazione illustrativa del decreto "Semplificazioni", dove viene sottolineato come l'obiettivo delle modifiche introdotte sia quello di semplificare e rendere **meno oneroso** l'adempimento degli obblighi di adeguata verifica dei clienti nel caso di instaurazione di rapporti contrattuali a distanza.

Sul punto, la relazione spiega che la semplificazione consente maggiore snellimento e sicurezza dei procedimenti di acquisizione dei clienti per ottenere strumenti di pagamento digitali, favorendo l'**operatività a distanza**, divenuta cruciale anche a seguito dell'emergenza epidemiologica, con contestuale rafforzamento dei relativi presidi di sicurezza e dei controlli antiriciclaggio.

In scadenza la tassa forfetaria annuale per la vidimazione di libri e registri

Il versamento, cui sono interessate le società di capitali, va eseguito entro il 16 marzo

/ Paola RIVETTI

Scade mercoledì 16 marzo il termine di versamento della tassa forfetaria annuale di concessione governativa per la **bollatura** e la **numerazione** di libri e registri, ai sensi dell'[art. 23](#) della Tariffa allegata al DPR 641/72.

A seguito della L. [383/2001](#), sono soggetti obbligatoriamente a bollatura iniziale, oltre che a numerazione progressiva, i libri sociali obbligatori, nonché ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura sia previsto da norme speciali (circ. Agenzia delle Entrate n. [92/2001](#), § 2).

Il versamento interessa le **società di capitali**, intendendosi per tali le società per azioni, in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata, comprese le società consortili.

Sono altresì obbligati al pagamento:

- le società di capitali in liquidazione ordinaria o sottoposte a procedure concorsuali, purché **permanga** l'obbligo di tenuta di libri numerati e bollati, nei modi previsti dal codice civile (C.M. n. [108/96](#), § 12.1.3); sarebbero tuttavia escluse le società di capitali dichiarate fallite (Trib. Udine [7 marzo 1996](#));
- gli altri enti dotati di capitale o fondo di dotazione aventi per oggetto, esclusivo o principale, l'esercizio di attività **commerciali** (R.M. nn. [90/96](#) e [265/96](#));
- le aziende speciali e le società di capitali che gestiscono servizi pubblici locali.

Il versamento della tassa di concessione governativa in misura forfetaria alla predetta scadenza **non riguarda**, invece, gli imprenditori individuali, le società di persone, le società cooperative, le società di mutua assicurazione, ecc. Per tali soggetti la tassa di concessione governativa, se dovuta in relazione alla vidimazione obbligatoria o volontaria di libri e registri e al netto di specifiche esenzioni, è liquidata in base al **numero di pagine**, 67 euro ogni 500 pagine o frazione di esse.

La tassa annuale è dovuta, a prescindere dal numero di libri o registri tenuti e dal numero delle relative pagine, nella misura di:

- 309,87 euro, se il capitale sociale o fondo di dotazione è inferiore o uguale a 516.456,90 euro;
- 516,46 euro, se il capitale sociale o fondo di dotazione supera 516.456,90 euro.

L'ammontare del capitale sociale di riferimento deve essere verificato alla data del **1° gennaio 2022**; eventuali variazioni intervenute successivamente a tale data rilevano per la determinazione della tassa per l'an-

no successivo.

Le modalità di versamento sono diverse, a seconda che la tassa venga corrisposta per il primo anno di attività oppure per gli anni successivi.

Per le società di **nuova costituzione** il versamento va effettuato con apposito bollettino di conto corrente postale, intestato a "Agenzia delle Entrate - Centro operativo di Pescara - Bollatura numerazione libri sociali", c/c n. 6007, prima della presentazione della dichiarazione di inizio attività. Unica eccezione riguarda i versamenti di competenza della Regione Sicilia, per i quali occorre utilizzare il conto corrente postale n. 210906.

Pagamento con F24 per gli anni successivi al primo

Per gli anni successivi al primo, il versamento deve essere eseguito entro il termine di versamento dell'IIVA dovuta per l'anno precedente mediante il modello F24, utilizzando il codice tributo **"7085"** - "Tassa annuale vidimazione libri sociali", indicando, quale periodo di riferimento, l'anno 2022. Se si vantano crediti compensabili con il modello F24, questi possono essere utilizzati in compensazione con le somme dovute a titolo di tassa di concessione governativa.

L'omesso versamento della tassa entro il termine prescritto è punito, ai sensi dell'[art. 9](#) del DPR 641/72, con la **sanzione** amministrativa **dal 100% al 200%** della tassa medesima e, in ogni caso, non inferiore a 103,29 euro (come riportato sul sito dell'Agenzia delle Entrate).

Secondo un **orientamento**, tuttavia, alla violazione potrebbe applicarsi l'[art. 13](#) del DLgs. 471/97. Aderendo a tale impostazione, la sanzione sarebbe:

- del 30% dell'importo non versato;
 - del 15% dell'importo non versato, se il ritardo è contenuto nei 90 giorni;
 - del 15% dell'importo non versato ridotta a 1/15 per ciascun giorno di ritardo, se questo non supera i 14 giorni.
- Per sanare l'omesso o il tardivo versamento, unitamente alla sanzione ridotta per effetto del **ravvedimento operoso**, è necessario versare l'imposta e gli interessi legali maturati (pari all'1,25% per il 2022).

Il pagamento avviene utilizzando il modello F24, cumulativamente per l'imposta e gli interessi (sempre con codice tributo "7085"), e il modello F23, per le sanzioni (con codice tributo "678T", codice ufficio RCC, causale "SZ", anno per cui si sana la violazione).

Nella dichiarazione IVA si calcolano pro rata e rettifica della detrazione

Può essere esclusa dal pro rata la cessione di un fabbricato "inusuale" rispetto all'attività d'impresa

/ Emanuele GRECO

Con l'approssimarsi del termine del 16 marzo 2022 per il versamento del [saldo IVA](#) emergente dalla dichiarazione relativa all'anno 2021, le imprese del **settore immobiliare** sono chiamate a valutare le condizioni per la sussistenza del pro rata per tale anno e, in caso affermativo, a determinare il pro rata definitivo.

Un eventuale pro rata di detrazione per l'anno 2021, oltre a essere riportato nella dichiarazione annuale (il cui termine di presentazione scade il 2 maggio 2022), infatti, incide direttamente sui versamenti dovuti a saldo per il 2021.

Tanto vale anche per gli eventuali obblighi di [rettifica della detrazione](#) (nel caso dei fabbricati da valutarsi su un arco di tempo decennale) i quali potrebbero comportare l'insorgenza di un debito d'imposta, da determinarsi in sede dichiarativa.

Questi e ulteriori aspetti della disciplina fiscale delle società immobiliari sono, peraltro, oggetto di approfondimento nel recente [Quaderno Eutekne 163](#).

Si pensi, tra gli altri, al caso dell'impresa la cui **attività esclusiva** consiste nella locazione di fabbricati strumentali, che si avvale del regime opzionale di applicazione dell'IVA (in luogo dell'esenzione) ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1 n. 8-ter del DPR 633/72.

Nell'ipotesi in cui detta impresa abbia ceduto, in regime di esenzione, uno dei fabbricati in proprio possesso, senza che l'attività di compravendita sia esercitata in modo "abituale", si pone la legittima questione relativa all'**applicabilità** o meno del meccanismo del pro rata.

In base alla formulazione dell'[art. 19-bis](#) comma 2 del DPR 633/72, l'**esclusione** delle suddette operazioni dal pro rata potrebbe discendere, in via alternativa:

- dalla qualificazione degli immobili come beni ammortizzabili;
- dalla qualificazione delle cessioni come operazioni non rientranti nell'attività propria dell'impresa.

In merito al primo punto, è da precisare che i fabbricati – ai fini del pro rata – non sono immediatamente qualificabili come beni ammortizzabili. Si deve, invece, fare opportuno riferimento alle disposizioni vigenti per le imposte sui redditi, vale a dire gli [artt. 102 e 103](#) del TUIR (*cfr.* risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [165/2020](#)).

Occorre, dunque, esaminare se la cessione in argomento possa essere ricondotta a quelle "non rientranti nell'attività propria dell'impresa".

Secondo l'Amministrazione finanziaria (*cfr.* C.M. n. [25/79](#); C.M. n. [71/87](#)), per attività propria deve intendersi "ogni attività compresa nell'**ordinario campo** d'azio-

ne dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che risultino svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale".

Richiamando quanto stabilito dalla giurisprudenza nazionale, rientrano nell'attività propria dell'impresa "non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa individuale o societaria, ma anche gli **atti ulteriori** che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo, mentre vanno escluse tutte quelle attività che pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa" (*cfr.* Cass. n. [11085/2008](#), Cass. n. [912/2006](#) e Cass. n. [9762/2003](#)).

Si fa riferimento all'attività effettivamente esercitata dal soggetto passivo a prescindere dall'oggetto sociale individuabile nello statuto societario (tra le altre, Cass. n. [15753/2020](#) e Cass. n. [9670/2018](#)).

Il carattere dell'**occasionalità**, secondo la Corte di Giustizia Ue, causa C-98/07, si verrebbe a determinare laddove "la vendita riveste un carattere inusuale rispetto all'attività corrente del soggetto passivo interessato e non richiede quindi un utilizzo dei beni o dei servizi ad uso misto in un modo che sia proporzionale al fatturato che essa genera".

I descritti principi sembrano essere stati fatti propri anche dall'Agenzia delle Entrate, che, nella risposta a interpello n. [200/2020](#), ha considerato **estranea** all'attività d'impresa (ed escluso dal pro rata) il trasferimento a titolo oneroso del diritto di superficie su immobili strumentali, nonostante lo statuto comprendesse la locazione, la vendita e la permuta di immobili e impianti. Qualificando la cessione esente IVA come "occasionale" rispetto all'attività del soggetto passivo, essa non concorre al pro rata ma l'imposta assolta a monte è da ritenersi **indetraibile**, ai sensi dell'[art. 19](#) comma 2 del DPR 633/72, secondo "il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi" (*cfr.* C.M. n. [328/97](#)). Tale considerazione potrebbe comportare la rettifica della detrazione laddove, nel periodo decennale di tutela fiscale, sia stato esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA in relazione all'acquisto del bene effettuato o all'esecuzione di prestazioni di servizi incrementali (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [131/2019](#)).

Rientro in Italia agevolato da segnalare nella Certificazione Unica

Vanno indicati, con lo specifico codice, i redditi di lavoro dipendente e autonomo esenti

/ Luisa CORSO e Massimo NEGRO

In vista della scadenza del prossimo **16 marzo**, nell'ambito della Certificazione Unica 2022, i datori di lavoro e i committenti devono riportare le informazioni relative alla fruizione, nel 2021, del regime agevolativo per docenti e ricercatori di cui all'[art. 44](#) del DL 78/2010, nonché del regime agevolativo degli impatriati di cui all'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015.

Con specifico riferimento al lavoratore dipendente che fruisce dell'**abbattimento al 10%** del reddito imponibile, previsto per docenti e ricercatori, nella sezione "Altri dati" della parte della Certificazione Unica riservata ai redditi di lavoro dipendente occorre indicare nel **punto 462** il codice "2", riportando nel punto 463 l'ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (si tratta, in altre parole, del 90% dell'ammontare del reddito corrisposto).

Si segnala, al riguardo, che le istruzioni richiamano l'agevolazione prevista dal previgente [art. 17](#) del DL 185/2008; l'agevolazione attualmente in vigore, ferma restando l'esenzione del 90%, è tuttavia recata, come detto, dall'[art. 44](#) del DL 78/2010, il cui richiamo dovrebbe quindi sostituire quello al DL [185/2008](#).

Le istruzioni specificano inoltre che, ove il datore di lavoro non abbia operato l'abbattimento del 90% dell'imponibile, occorre indicare nelle annotazioni il codice "BC" per consentire al percipiente di fruire dell'agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Analoghe informazioni vanno fornite nella medesima sezione "Altri dati" in relazione al lavoratore dipendente c.d. "impatriato".

In tal caso, in considerazione dell'evoluzione normativa che ha interessato l'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015, occorre distinguere:

- i c.d. "**vecchi**" impatriati (rientrati in Italia dal 2017 e fino al 29 aprile 2019), per i quali occorre indicare nel punto 462 il **codice "4"**, riportando nel punto 463 il 50% dell'ammontare corrisposto (ovvero l'ammontare del reddito che non ha concorso alla formazione dell'imponibile);
- i "**nuovi**" impatriati ([art. 16](#) comma 1 del DLgs. 147/2015, come modificato dall'[art. 5](#) del DL 34/2019, rientrati in Italia dal 30 aprile 2019), per i quali occorre indicare nel punto 462 il codice "**6**", riportando nel punto 463 il 70% dell'ammontare corrisposto;
- i soggetti che trasferiscono la residenza nel **Mezzogiorno** ([art. 16](#) comma 5-*bis* del DLgs. 147/2015), per i quali occorre indicare nel punto 462 il codice "8", ripor-

tando nel punto 463 il 90% dell'ammontare corrisposto; - gli **sportivi professionisti** ([art. 16](#) comma 5-*quater* del DLgs. 147/2015), per i quali occorre indicare nel punto 462 il codice "**9**", riportando nel punto 463 il 50% dell'ammontare corrisposto.

Si ricorda che, per i soli soggetti che hanno trasferito la residenza dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione del regime è subordinata all'adozione di un DM volto a definire le modalità di accesso alle risorse stanziate a tal fine con il c.d. "Fondo controesodo"; nelle **more dell'emanazione** del decreto, tali soggetti possono avvalersi dell'agevolazione nella "vecchia" misura del 50% (circ. Agenzia delle Entrate n. [33/2020](#), § 2.1).

Anche con riferimento agli impatriati, ove il sostituto non abbia previsto l'abbattimento dell'imponibile, pari al 50% per i vecchi impatriati, al 70% per i nuovi impatriati, al 90% per i lavoratori che si trasferiscono nel Mezzogiorno e al 50% per gli sportivi professionisti, nelle annotazioni occorre rispettivamente indicare i codici "**BD**", "**CQ**", "**CR**" e "**CS**" per consentire al percipiente di fruire dell'agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Si aggiungono poi le casistiche relative alla proroga del regime dei c.d. vecchi impatriati, i quali, ai sensi dell'[art. 5](#) comma 2-*bis* del DL 34/2019, introdotto dalla L. [178/2020](#), e del provv. Agenzia delle Entrate [3 marzo 2021](#), possono fruire dell'abbattimento dell'imponibile al 50% o al 10% a seconda della sussistenza dei requisiti legati a uno o più figli minorenni e all'acquisto di un immobile da destinare ad abitazione principale; in tali casi, nel punto 462 occorre indicare, rispettivamente, i **codici "13" e "14"**, riportando nel punto 463 l'ammontare che non ha concorso alla formazione del reddito imponibile; in caso di mancata applicazione dell'agevolazione, il sostituto deve indicare nelle annotazioni i **codici "CT" e "CU"** per consentire la fruizione dell'agevolazione in dichiarazione dei redditi.

In caso di **lavoratore autonomo**, la fruizione dei suddetti regimi agevolativi va segnalata nella parte del modello "Certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi"; in particolare, nella sezione "**Dati fiscali**", al punto 4 "Ammontare lordo corrisposto", occorre indicare anche le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile; l'importo non imponibile va poi riportato nel punto 7 "Altre somme non soggette a ritenuta", indicando nel punto 6 l'apposito codice, in maniera analoga ai lavoratori dipendenti.

Dal 1° aprile lavoro agile solo con accordo individuale

Con il termine dello stato di emergenza lo smart working torna ad essere regolamentato

/ Elisa TOMBARI

Salvo proroghe dell'ultimo minuto dello stato di emergenza da COVID-19, il cui termine è attualmente fissato al 31 marzo 2022, le aziende che fino ad oggi hanno fatto ricorso al lavoro agile semplificato e che intendano mantenerlo come modello organizzativo strutturale anche ad emergenza finita dovranno porre in essere uno sforzo organizzativo. Dal **1° aprile** occorrerà infatti predisporre gli accordi individuali con i lavoratori, secondo le modalità dettate dagli artt. da [18](#) a [23](#) della L. 81/2017 e dal Protocollo nazionale sul lavoro agile nel settore privato, che definisce le linee di indirizzo per favorirne la regolamentazione da parte della contrattazione collettiva nazionale, aziendale e/o territoriale. Si ricorda, infatti, che lo stato di emergenza per motivi umanitari fino al 31 dicembre non ha impatto su queste norme.

La disciplina "ordinaria" dello smart working prevede che l'accordo sia redatto **a tempo determinato** o indeterminato e in forma scritta ai fini della regolarità amministrativa e della prova. Quanto al contenuto, le parti dovranno concordare i giorni settimanali durante i quali il dipendente potrà lavorare al di fuori dei locali aziendali (può trattarsi di un giorno o di tutta la settimana lavorativa) e le modalità di svolgimento della prestazione, che potrà essere inquadrata senza precisi vincoli di orario – purché entro i limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale – o di luogo di lavoro e organizzata per fasi, cicli e obiettivi.

Tramite l'accordo individuale trovano regolamentazione anche l'esercizio del **potere direttivo** da parte del datore di lavoro, l'utilizzo degli strumenti di lavoro messi a disposizione del dipendente, nonché il tempo di riposo del lavoratore e le misure necessarie a garantirne il diritto alla disconnessione dalle strumentazioni di lavoro.

Fino al prossimo 31 marzo, come anche chiarito da alcune [FAQ](#) pubblicate ieri dal Ministero del Lavoro sul proprio sito istituzionale, il ricorso allo smart working resta semplificato, ossia anche privo di accordo individuale con il lavoratore e con la possibilità per le aziende di comunicare "massivamente", tramite l'apposito applicativo informatico disponibile su Cliclavoro, i dati anagrafici dei lavoratori interessati, mediante l'invio di un unico file excel; oltre ai nominativi dei lavoratori interessati, precisa il Ministero, occorre indicare an-

che la data di cessazione della prestazione di lavoro in modalità agile.

Si ricorda inoltre che, a seguito della conversione del DL [221/2021](#) con L. [11/2022](#), fino al 31 marzo 2022 i **lavoratori fragili** hanno diritto a svolgere "di norma" la prestazione lavorativa in smart working, anche attraverso l'adibizione a diversa mansione ricompresa nella medesima categoria o area di inquadramento, come definite dai contratti collettivi vigenti, o lo svolgimento di specifiche attività di formazione professionale anche da remoto; se la prestazione non può svolgersi in modalità agile, sempre fino a fine marzo, è prevista l'equiparazione del periodo di assenza dal servizio al ricovero ospedaliero.

Tornando alla **gestione ordinaria** dei lavoratori agili, giova ricordare che la decisione di optare per lo smart working è revocabile; le parti possono infatti recedere dall'accordo individuale e, quindi, tornare a rendere la propria prestazione interamente nei locali aziendali secondo le modalità tipiche del rapporto di lavoro subordinato.

In caso di accordo "a termine", lo smart working cesserà allo spirare del termine, mentre con l'accordo a tempo indeterminato il **recesso** è possibile rispettando un termine di preavviso di 30 giorni, elevato a 90 giorni qualora l'accordo sia stato stipulato con un lavoratore disabile *ex art. 1* della L. 68/1999. In presenza di un "giustificato motivo", è invece possibile recedere liberamente, quindi senza rispettare il termine prefissato in caso di accordo stipulato a tempo determinato o senza rispettare i termini di preavviso di cui sopra, in caso di accordo a tempo indeterminato. In assenza di indicazioni normative sul punto, il recesso dall'accordo sul lavoro agile può essere esercitato sia in forma orale che scritta.

Rientro in presenza nel rispetto di sicurezza e green pass

Le aziende che dal 1° aprile opteranno per il rientro in presenza di tutto il personale dovranno assicurare il rispetto dei protocolli di sicurezza e della normativa in materia di green pass, richiesto in forma "base" (fino al 31 marzo 2022, salvo proroghe *ex art. 9-septies* del DL 52/2021) ai lavoratori under 50 e in forma "rafforzata" fino al **15 giugno 2022**, ai lavoratori con più di 50 anni.

Autotutela sostitutiva ammessa anche per sanare l'errore sulla competenza

Rimane il limite dei termini di decadenza per l'accertamento

/ Alfio CISSELLO

La Cassazione, con la sentenza n. [6621](#) dello scorso 1° marzo 2022, ha sancito, in breve, che l'Agenzia delle Entrate, mediante **autotutela sostitutiva**, può sanare l'errore sull'imputazione a periodo delle componenti reddituali.

Ipotizziamo che un contribuente non tassi un proven- to. L'Agenzia delle Entrate lo recupera tassandolo per cassa, accertando l'anno X. Poi, accorgendosi dell'erro- re in quanto la tassazione deve avvenire per **compe- tenza** nell'anno X+1, l'Agenzia delle Entrate annulla l'atto sull'anno X e ne emette uno nuovo sull'anno X+1.

Ciò può avvenire quand'anche sia pendente un proces- so (nella specie sull'anno X).

L'aspetto interessante risiede nel fatto che la Suprema Corte adotta un approccio **molto accomodante** verso gli errori commessi dagli uffici, andando a sconfessa- re principi che in tema di autotutela sostitutiva sem- bravano consolidati.

Sembrava infatti pacifico che l'autotutela sostitutiva potesse esercitarsi solo in caso di vizi formali (notifica, sottoscrizione, secondo un'opinione anche la **motiva- zione carente**), entro i termini di decadenza e previo annullamento dell'atto affetto del vizio invalidante (si veda, ad esempio, Cass. 16 luglio 2003 n. [11114](#) e Cass. 8 ottobre 2013 n. [22827](#)).

In breve, se l'orientamento della sentenza n. 6621 ve- nisse confermato, l'unico limite dell'autotutela sostitu- tiva rimarrebbe la intervenuta **decadenza** dal potere di accertamento.

Visto l'evolversi della giurisprudenza, chi scrive non si stupirebbe più di tanto se i giudici arrivassero a soste- nere che la decadenza si interrompe con la notifica del primo atto poi annullato.

Ad ogni modo, non serve la formale notifica al contri- buente circa l'annullamento del precedente atto: nella specie, l'atto sull'anno X (per tornare all'esempio effet- tuato) era stato annullato con sentenza di primo grado, e, esaminando il testo della sentenza, sembra che ci sia stata la **sola notifica** dell'atto sull'anno X+1 (nel senso che non serve il formale annullamento dell'atto sostituito, Cass. 21 aprile 2011 n. [9197](#)).

Il vizio riguardava il merito della pretesa, ovvero la tas- sazione per competenza e non per cassa, quindi l'auto-

tutela sostitutiva non sembra proprio più confinata agli **errori formali**.

Già in passato era stata sancita la validità di un accer- tamento che, in sostituzione del primo, aumenti la pre- tesa (Cass. 3 dicembre 2019 n. [31476](#)).

Ammesso e non concesso che i principi esposti possa- no essere condivisi, è opportuno effettuare un parago- ne con quanto accade quando è il contribuente a com- mettere un errore sull'imputazione a periodo delle componenti reddituali.

Abbiamo visto che l'Ufficio, con un colpo di spugna, può annullare il precedente atto sebbene ci sia già un processo pendente, in modo che il giudice dichiari **ces- sata la materia del contendere** e il contribuente possa impugnare il nuovo atto senza che ci sia una doppia imposizione, ricominciando il processo dall'inizio.

Quando lo sbaglio proviene dal contribuente, di contro, l'Agenzia delle Entrate, nel momento in cui recupera, ad esempio, un costo per violazione della competenza fiscale, non deve, nel contempo, "provvedere alla **con- testuale rettifica** del reddito dell'esercizio ritenuto di effettiva imputazione" (Cass. 22 febbraio 2022 n. [5696](#)).

Sistema decisamente sbilanciato verso il Fisco

Poi, è possibile "compensare" le imposte dovute e le imposte relativamente alle quali spetta il rimborso so- lo su accordo con l'Ufficio come peraltro detto dalla prassi, in sede di accertamento con adesione o di con- ciliazione giudiziale. Tale "compensazione" non può avvenire a opera del giudice in quanto si violerebbe l'**autonomia dei periodi** di imposta (Cass. 23 aprile 2020 n. [8068](#)).

Il contribuente può sì chiedere il rimborso, ma atten- zione, c'è il rischio che si senta rispondere che il dirit- to c'è ma non è ormai più azionabile operando il termi- ne dei 48 mesi *ex art. 38* del DPR 602/73 che **retroagi- sce** alla data del versamento (vedasi quanto espresso dalla Cass. 22 febbraio 2022 n. [5696](#)).

Ci si domanda a questo punto se, alla luce del diritto vivente, si possa ancora parlare di **parità delle parti** processuali.

Per le differenze di fusione rileva il patrimonio netto alla data di efficacia contabile

Per l'OIC 4 se non vi è retroattività reddituale e contabile si usa l'importo del patrimonio netto contabile alla data di efficacia reale della fusione

/ Enrico ZANETTI

Per i soggetti che redigono il bilancio secondo principi contabili nazionali, l'**emersione** di "differenze di fusione" è la diretta conseguenza dell'applicazione del principio della continuità dei valori contabili sancito dall'[art. 2504-bis](#) c.c.

Esse, infatti, si determinano inevitabilmente ogni qual volta non vi sia perfetta coincidenza tra:

- l'ammontare del "**patrimonio netto** contabile di fusione della società fusa o incorporata" che viene "ereditato" in continuità di valori contabili dalla società risultante o incorporante (fermo restando che, nel caso di fusioni inverse, si fa invece riferimento al patrimonio netto contabile di fusione della società risultante o incorporante, in ossequio al principio della perfetta identità di rappresentazione contabile di una operazione di fusione, a prescindere dal suo "verso");

- e l'ammontare della "**contropartita contabile**" (il valore contabile nell'attivo della partecipazione che viene annullata, nel caso delle differenze da annullamento; il valore contabile delle azioni o quote che vengono emesse per essere assegnate in concambio, nel caso delle differenze da concambio) che la società risultante o incorporante iscrive a fronte della "acquisizione" di detto patrimonio netto di fusione.

La predetta "**contropartita contabile**" è:

- nel caso delle differenze da annullamento, il valore contabile nell'attivo della partecipazione che viene annullata;
- nel caso delle differenze da annullamento, il valore contabile dell'aumento del capitale sociale dovuto all'emissione di azioni o quote da offrire in concambio.

In entrambi i casi, la determinazione della **differenza contabile** da fusione (avanzo o disavanzo) passa evidentemente per la puntuale individuazione del "patrimonio netto contabile di fusione".

Il principio OIC n. [4](#) (§ 4.4.3) è molto chiaro nell'affermare che:

- "ove sia stata pattuita la retroattività reddituale e contabile [...] il patrimonio netto è pari a quello risultante dal bilancio dell'ultimo esercizio anteriore a quello in cui si compie l'operazione, in assenza di operazioni che abbiano interessato le altre voci del patrimonio netto";

- "ove non sia stata pattuita la retroattività reddituale e contabile" è "l'importo del patrimonio netto contabile alla data di efficacia reale della fusione" quello "da utilizzare per il computo del disavanzo o dell'avanzo".

Nel caso dunque di una fusione (diretta o inversa) tra società aventi esercizio coincidente con l'**anno solare**, perfezionata il 30 settembre 2022, ma con retrodatazione degli effetti (contabili, fiscali e di partecipazione agli utili) della fusione al 31 dicembre 2021, il patrimonio netto di fusione da assumere per il calcolo delle differenze da fusione (avanzo da iscrivere nel patrimonio netto, oppure disavanzo da imputare ad avviamento o ad altre voci dell'attivo, salvo necessità di ricondurlo a perdita) non può essere quello risultante alla data di efficacia reale della fusione, bensì quello risultante dal bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2021:

- della società incorporata, nel caso di fusione "classica" della controllata nella controllante;

- della società incorporante, nel caso di fusione "inversa" della controllante nella controllata.

Ciò comporta che l'utile o la perdita "in formazione", relativo al periodo interinale compreso tra la data di perfezionamento giuridico della fusione (30 settembre 2022) e la data di retroazione della efficacia contabile della fusione (1° gennaio 2022), **non influenza** la quantificazione della differenza contabile di fusione nel bilancio di esercizio della società incorporante (come invece la influenzerebbe in assenza di retrodatazione).

Resta ben inteso che, ove durante il periodo interinale il patrimonio netto sia stato interessato da operazioni che ne hanno modificato l'ammontare, quali distribuzioni di ammontari di utili o di apporti che figuravano nel patrimonio netto di fusione al 31 dicembre 2021, oppure effettuazione di nuovi apporti incrementali rispetto all'ammontare del patrimonio netto di fusione al 31 dicembre 2021, il patrimonio netto di fusione da assumere ai fini del calcolo delle differenze da fusione deve tenere conto di queste **operazioni modificative**, precedenti alla data di efficacia reale della fusione, ancorché successive alla data cui sono fatti retroagire gli effetti contabili, fiscali e di partecipazione agli utili della fusione medesima.

Elenco degli esperti solo per professionisti idonei a superare la crisi

Dal Ministero della Giustizia ulteriori chiarimenti per le criticità evidenziate da commercialisti e avvocati

/ Antonio NICOTRA

Con l'Informativa n. [28/2022](#), il CNDCEC ha reso nota la risposta del Ministero della Giustizia alle osservazioni formulate e alle **criticità** evidenziate dall'Associazione nazionale commercialisti e dall'Associazione ADR & Crisi – Commercialisti ed avvocati, relativamente alla circolare del [29 dicembre 2021](#), recante le "Linee di indirizzo" per la formazione degli elenchi degli esperti nella composizione negoziata della crisi d'impresa.

Le Associazioni istanti, in particolare, hanno chiesto la modifica della circolare, evidenziandone l'inidoneità a individuare la *ratio* dell'[art. 3](#) comma 3 del DL 118/2021 (come modificato dalla L. [147/2021](#)), i **requisiti** dei professionisti circa le **precedenti esperienze** nel campo della ristrutturazione aziendale e della crisi d'impresa, nonché le differenze tra requisiti richiesti ai commercialisti e agli avvocati, da un lato, e ai consulenti del lavoro e agli altri soggetti non iscritti in albi dall'altro.

Secondo il Ministero, il modificato [art. 3](#) del DL 118/2021 è frutto della scelta del legislatore – difforme da quella inizialmente introdotta con il DL [118/2021](#) – di **equiparare**, ai fini dell'iscrizione agli elenchi, commercialisti ed esperti contabili agli avvocati.

Per entrambe le categorie sono richieste l'iscrizione all'albo da almeno **cinque anni** e la maturazione di precedenti esperienze (almeno **due**), documentate, nel campo della ristrutturazione aziendale e della crisi d'impresa, ciò che, in concreto, potrebbe implicare l'esclusione dei commercialisti più giovani, legittimati invece all'iscrizione secondo la formulazione originale della norma.

Ai fini dell'iscrizione all'elenco, invece, **non** è necessario che gli aspiranti ricoprano la duplice qualifica di iscritti a **entrambi** gli ordini (dei dottori commercialisti ed esperti contabili e degli avvocati), assumendo la congiunzione "e", ex art. 3 comma 3, valore solo disgiuntivo.

Circa gli incarichi e le prestazioni che comprovano le esperienze pregresse nella ristrutturazione aziendale e nella crisi d'impresa, il Ministero precisa che: l'incarico di cui al n. 3 della circolare (l'incarico di **gestore** della crisi nella ristrutturazione dell'impresa **agricola** ai sensi dell'[art. 7](#) della L. 3/2012) sottende la scelta di tener conto di incarichi ricoperti presso imprese agricole, che hanno caratteristiche peculiari e che possono anche essere di grandi dimensioni, diversamente dalle imprese commerciali che accedono in via ordinaria alle procedure di sovraindebitamento; l'incarico di cui al n. 5 della circolare (**advisor**, anche legale, con incarico finalizzato all'individuazione e alla soluzione delle

problematiche fiscali per la ristrutturazione del debito tributario e previdenziale, funzionale alle imprese in crisi) valorizza l'esperienza di advisor nella ristrutturazione sia del debito tributario sia, partitamente o congiuntamente, nella ristrutturazione del debito **previdenziale**, dovendosi intendere le "problematiche fiscali" come comprensive di entrambe; l'incarico di cui al n. 7 della circolare (ossia attività di amministrazione, direzione e **controllo** in imprese interessate da operazioni di ristrutturazione concluse e con piani di risanamento attestati, di accordi di ristrutturazione e concordati con continuità aziendale, se omologati, relativi alle aziende rispetto alle quali **non** sia stato successivamente pronunciato il fallimento o accertato lo stato di insolvenza), oltre a dover essere documentato, deve avere avuto **esito positivo** in quanto la *ratio* del disposto normativo è quella di inserire nell'elenco **solo** professionisti capaci di concludere positivamente la ristrutturazione. Diversamente, secondo il Ministero, si legittimerebbe l'iscrizione di professionisti **inidonei**.

L'esclusione dell'incarico di **curatore** fallimentare, invece, trova giustificazione nell'intento di attribuire rilievo alle sole attività che conducono alla preservazione del valore aziendale, mentre il curatore interviene nel momento in cui la crisi e l'insolvenza siano **conclamate**, occupandosi della liquidazione, e solo occasionalmente può essere incaricato della gestione **provvisoria** dell'impresa, il cui esito, peraltro, è di difficile valutazione.

Non può accogliersi quanto suggerito dalle Associazioni di includere tra gli incarichi utili quello di advisor con funzioni di **assistenza** o di consulenza contabile/fiscale/societaria o finalizzata alla soluzione di problematiche di rilievo preesistenti, o insorte in occasione della gestione, o di incarichi di assistenza contabile/fiscale/societaria per la scelta e/o l'attuazione di operazioni straordinarie, né ancora di advisor con incarico finalizzato all'individuazione e alla soluzione delle pratiche di ristrutturazione del debito tributario di imprese in difficoltà/crisi proprie **assistite**.

Tali incarichi, secondo il Ministero, appaiono generici rispetto alle competenze richieste ai fini della composizione negoziata e, ove ammessi, comporterebbero un'eccessiva valorizzazione di incarichi di natura **privatistica**, già contemplati ai nn. 4-6 della circolare.

Si ricorda, infine, che restano **esclusi** dagli elenchi degli esperti anche gli **amministratori giudiziari** (cfr. la nota del 24 febbraio 2022 n. [41216](#)).

Da marzo 2022 nuove retribuzioni nelle industrie e nelle cooperative del settore edile

Introdotta il Premio di ingresso a sostegno dell'occupazione giovanile

/ Alessandro MORI

Con Accordo siglato il 3 marzo scorso le rappresentanze datoriali e le OO.SS. dei lavoratori hanno definito il rinnovo della disciplina collettiva contenuta nel CCNL 18 luglio 2018 applicabile alle imprese edili e alle cooperative del settore edile. Al netto delle specifiche decorrenze previste per singoli istituti, le nuove disposizioni sono in vigore dal **1° marzo 2022** e scadranno il 30 giugno 2024.

In ambito economico, si segnala l'incremento dei **minimi retributivi**, distribuito in due tranches, rispettivamente dal 1° marzo 2022 e dal 1° luglio 2022. Di seguito i nuovi importi da applicare a far data dal periodo di paga in corso. Aziende industriali: liv. 7, 1.894,71 euro; liv. 6, 1.705,23 euro; liv. 5, 1.421,02 euro; liv. 4, 1.326,31 euro; liv. 3, 1.231,56 euro; liv. 2, 1.108,41 euro; liv. 1, 947,36 euro. Imprese cooperative: liv. 8, 2.412,99 euro; liv. 7, 2.022,90 euro; liv. 6, 1.737,34 euro; liv. 5, 1.475,56 euro; liv. 4, 1.321,69 euro; liv. 3, 1.229,41 euro; liv. 2, 1.103,92 euro; liv. 1, 965,21 euro.

Come misura volta a incentivare l'occupazione giovanile, le Parti hanno previsto il **Premio di ingresso nel settore**; a decorrere dal 1° marzo 2022 gli operai **under 29** di prima occupazione nel settore avranno diritto a percepire, al compimento del 12° mese presso la stessa impresa, un importo *una tantum* pari a 100 euro.

Sul piano delle novità di carattere normativo, si segnala la modifica apportata alla durata massima del **periodo di prova**: per gli impiegati di categoria 1S, 1 e 2 è ora

pari a 6 mesi, mentre per quelli di 4° livello e delle categorie 3 e 4 è pari a 3 mesi; mentre per gli operai è ora pari a 30 giorni per il 4° livello e per gli specializzati, a 25 giorni per i qualificati e a 15 giorni per tutti gli altri.

Modificati altresì i termini del **periodo di preavviso** in caso di licenziamento o dimissioni, a valere per gli impiegati.

Sul versante della formazione e della sicurezza, previsto dal 1° ottobre 2022 (previa definizione di un apposito Regolamento) un nuovo contributo pari allo 0,20% destinato al "Fondo nazionale per la qualificazione del settore Formazione e per l'incremento delle competenze professionali dei lavoratori", istituito presso ciascuna Cassa Edile. Tale contributo andrà a finanziare esclusivamente la formazione professionalizzante e le misure di premialità legate spettanti alle imprese che occupano operai di 1° livello in forza da almeno 18 mesi in misura pari o inferiore a un terzo dei dipendenti in organico. Sempre dal 1° ottobre 2022 la contribuzione destinata all'Ente territoriale formazione e sicurezza sarà pari all'1%.

Con riferimento al Fondo Nazionale per l'Anzianità Professionale Edile (**FNAPE**), le Parti hanno infine previsto un percorso di omogeneizzazione delle aliquote di contribuzione regionali. Dal 1° ottobre 2022 il contributo sarà commisurato a un **minimo di 140 ore**, elevato a 150 dal 1° ottobre 2023 e a 160 dal 1° ottobre 2024.

L'efficacia delle indagini OLAF è a tempo determinato

Il valore probatorio è limitato alle importazioni effettuate nel periodo oggetto di verifica

/ Stefano COMISI e Alberto ZINGARIELLO

Ai fini dell'accertamento di dazi antidumping, l'indagine OLAF può assumere valore probatorio **solo se** riferita a importazioni effettuate dalla società contribuente nel **medesimo periodo** oggetto dell'attività investigativa, non essendo altrimenti dimostrabile il collegamento tra l'indagine e le operazioni effettuate.

È questo il principio che emerge dalla sentenza della C.T. Prov. di Milano 22 febbraio 2022 n. [512](#), la quale prende in esame l'efficacia temporale dei report dell'OLAF, ossia l'Ufficio per la lotta antifrode istituito dalla Commissione europea.

Tale organismo unionale fornisce ai Paesi membri l'assistenza necessaria per proteggere gli interessi finanziari dell'Ue. Per rilevare casi di **frode**, corruzione e altre attività illecite, che danneggiano gli interessi finanziari dell'Unione, l'OLAF ha, infatti, il potere di svolgere, in piena indipendenza, sia indagini interne che verifiche esterne. Le analisi rivestono particolare rilievo in ambito **doganale**, essendo realizzate anche mediante controlli in loco negli Stati extra-Ue, con ispezioni nelle sedi dei fornitori esteri, svolte in stretta collaborazione con le autorità nazionali estere.

Le indagini possono essere attivate sia su iniziativa dell'OLAF stesso che su richiesta di uno Stato membro o di un organismo dell'Ue, in presenza di un **sospetto** circa l'esistenza di frodi o di ogni altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari dell'Unione. Tale sospetto può sorgere anche a seguito di informazioni ottenute tramite *whistleblowers* ([art. 5](#) del regolamento Ue 883/2013), ossia fornite in forma anonima da soggetti interessati.

Di estremo rilievo, per il caso in analisi, è il potere dell'OLAF di condurre attività investigative in **territori non** appartenenti all'Ue, nel rispetto dei limiti e delle procedure previste dagli accordi di mutua assistenza amministrativa, conclusi dall'Ue con tali Paesi terzi. Nel corso di un'indagine esterna, l'OLAF può infatti esercitare verifiche particolarmente incisive e può accedere, nei limiti dei principi di necessità e proporzionalità, a tutte le informazioni inerenti ai fatti oggetto dell'indagine.

Il risultato di tali **verifiche** può essere posto a fondamento dell'accertamento di eventuali elusioni daziarie da parte dell'Agenzia delle Dogane, titolare in via esclusiva del potere di rettifica delle dichiarazioni doganali presentate. Nello specifico, le relazioni conclu-

sive dell'OLAF possono costituire elementi di prova, nei procedimenti amministrativi o giudiziari dello Stato membro nel quale risulti necessario avvalersene.

L'**efficacia** di tali elementi probatori è, tuttavia, al centro di un ampio **contrasto** di vedute tra Agenzia delle Dogane e operatori economici.

È in tale quadro che va inserita la sentenza citata, relativa a un accertamento nel quale veniva contestata l'elusione di **dazi antidumping**, in ragione di quanto indicato in un report dell'OLAF inerente attività di indagini condotte tra il 1° gennaio 2015 e il 30 novembre 2017. In tale documento l'Ufficio europeo sosteneva che i prodotti importati non fossero di origine indiana, bensì cinesi, con contestuale necessità di assolvimento di dazi antidumping.

L'Agenzia delle Dogane, sulla scorta di tali indagini, ha contestato alla società due diverse importazioni relative a merce acquistata dalla ditta fornitrice indagata, la prima risalente al 2017 e l'altra conclusa nel 2018, ovvero al di fuori del periodo preso in analisi dall'OLAF.

È proprio con riferimento a questa seconda operazione che la Commissione tributaria provinciale di Milano ha affermato chiaramente l'**assenza di efficacia probatoria** del report OLAF.

Per i giudici milanesi, infatti, dal contenuto del report OLAF, il quale analizza uno specifico intervallo temporale, non è possibile trarre alcun elemento probatorio rispetto a operazioni effettuate in precedenza o successivamente a tale periodo.

Detti documenti non portano, dunque, a conclusioni efficaci anche per periodi successivi a quelli analizzati.

In assenza di **ulteriori elementi** rispetto all'attività contestata, che permettano di ritenere che il comportamento della ditta fornitrice è continuato anche oltre al periodo oggetto di verifiche, non è quindi possibile contestare operazioni ulteriori rispetto a quelle prese in considerazione dal report finale.

Tale sentenza conferma e aggiunge un connotato prettamente **temporale** a quanto già sancito dalla giurisprudenza di legittimità, la quale riconosce che i documenti e le informazioni trasmesse dall'OLAF possono assumere valore e fondare una contestazione dell'Ufficio verificatore soltanto se direttamente riferibili all'operazione per cui si assume la violazione (Cass. n. [16469/2020](#)).

Istanza di CIGO per industrie tessili entro il 31 marzo 2022

Le istanze di cassa integrazione ordinaria relative a sospensioni/riduzioni di attività da parte dei datori di lavoro delle industrie tessili, delle confezioni di articoli di abbigliamento e di articoli in pelle e pelliccia, e fabbricazione di articoli in pelle e simili dovranno essere trasmesse entro e non oltre il **31 marzo 2022**.

Lo ha sottolineato l'INPS con il messaggio n. 1060, pubblicato ieri, che fornisce istruzioni per la **riapertura dei termini** per la trasmissione delle domande di cassa integrazione guadagni ordinaria (CIGO) per il periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 dicembre 2021. Sono interessati i datori di lavoro delle categorie già indicate non ammessi ai trattamenti emergenziali di cui all'[art. 11](#) comma 2 del DL 146/2021.

Si ricorda, infatti, che l'accesso al nuovo periodo di cassa integrazione ordinaria di tipo emergenziale previsto dal DL [146/2021](#) poteva essere riconosciuto solamente una volta de-

corso il periodo precedentemente autorizzato ai sensi del decreto Sostegni-*bis*. La lettura della disposizione ha generato **dubbi interpretativi**, tali da indurre i datori di lavoro appartenenti ai settori merceologici interessati a presentare, nelle more della pubblicazione della circolare INPS n. [183/2021](#) che ha chiarito alcuni aspetti, domanda di accesso ai trattamenti utilizzando una causale errata.

Dunque, per consentire a tali datori di lavoro di accedere, in luogo delle tutele connesse alla cassa integrazione di tipo emergenziale, al **trattamento ordinario** di integrazione salariale (CIGO) secondo la disciplina di cui al DLgs. 14 settembre 2015 n. [148](#), per i medesimi periodi dal 1° ottobre 2021 al 31 dicembre 2021, i cui termini di invio delle istanze sono già trascorsi, con il messaggio in commento l'INPS ha fornito le istruzioni operative.

Permessi 104 e congedo straordinario anche per i parenti dell'altra parte dell'unione civile

Con la circ. n. 36 pubblicata ieri, l'INPS ha fornito nuove istruzioni operative finalizzate al riconoscimento dei permessi ex L. [104/92](#) e del congedo straordinario di cui all'[art. 42](#) comma 5 del DLgs. 151/2001 in favore dei parenti dell'**altra parte** dell'unione civile.

Dietro richiesta da parte del Ministero del Lavoro, è stata infatti **modificata** la posizione iniziale dell'Istituto, in base alla quale si prevedeva che la parte di un'unione civile potesse usufruire dei permessi ex L. 104/92 unicamente nel caso in cui prestasse assistenza all'altra parte dell'unione e non nel caso in cui l'assistenza fosse rivolta a un parente dell'unito, non essendo riconoscibile in questo caso rapporto di affinità. In particolare, per evitare discriminazioni nei riguardi di due situazioni giuridiche comunque comparabili (uniti civilmente e coniugi), ai fini del riconoscimento dei benefici in argomento va riconosciuto sussistente il **rapporto di affinità** an-

che tra l'unito civilmente e i parenti dell'altra parte dell'unione. Pertanto, per i lavoratori del settore privato, il diritto ai permessi di cui all'[art. 33](#) comma 3 della L. 104/92 deve essere riconosciuto all'unito civilmente anche nel caso in cui rivolga l'assistenza a un **parente dell'unito** e non solo nel caso in cui questi presti assistenza all'altra parte dell'unione. Allo stesso modo i parenti dell'unito civilmente avranno diritto ad assistere l'altra parte dell'unione.

Lo stesso discorso vale anche con riferimento al **congedo straordinario** di cui all'art. 42 comma 5 del DLgs. 151/2001 il cui diritto deve essere riconosciuto anche all'unito civilmente sia nel caso in cui in cui questi presti assistenza all'altra parte dell'unione, sia nel caso in cui rivolga l'assistenza a un parente dell'unito. Allo stesso modo i parenti di una parte dell'unione civile avranno diritto ad assistere l'altra parte dell'unione.

Assegno del Fondo di solidarietà dei servizi ambientali per 13 settimane in un biennio mobile

Con la circ. n. [37](#), pubblicata ieri, l'INPS ha fornito le istruzioni operative in ordine alle **prestazioni** erogate dal Fondo di solidarietà per il sostegno del reddito del personale delle aziende del settore dei servizi ambientali, istituito presso l'INPS con il DM [103594/2019](#).

Si ricorda che il Fondo in questione assicura **tutele** a sostegno del reddito sia in costanza di rapporto di lavoro, a seguito di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, sia in caso di cessazione dello stesso.

Per quanto riguarda i **beneficiari**, l'INPS ricorda che le prestazioni ordinarie e integrative sono concedibili a tutti i lavoratori dipendenti, compresi quelli a tempo determinato ivi compresi gli apprendisti con contratto di apprendistato pro-

fessionalizzante ed esclusi i dirigenti, di imprese che occupano mediamente più di 5 dipendenti.

L'accesso alle prestazioni **non** è subordinato al possesso, in capo al lavoratore, di alcuna **anzianità aziendale**.

Con particolare riferimento all'**assegno** di integrazione salariale riconosciuto dal Fondo, nella circolare si ricorda che ai sensi dell'[art. 6](#) comma 2 del DM 103594/2019 la prestazione può essere richiesta per le **causali** di CIGO (situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali, nonché situazioni temporanee di mercato), ovvero per le causali di CIGS, quali la riorganizzazione o crisi aziendale e i contratti di solidarietà.

La prestazione viene corrisposta per un periodo non superiore a **13 settimane** in un biennio mobile e, per i lavoratori con contratto di lavoro a tempo determinato, l'assegno di integra-

zione salariale trova applicazione per il periodo massimo di durata residua del contratto.

Dal mese di competenza di febbraio solo il codice alfanumerico unico CNEL nelle denunce UniEmens

Con il messaggio n. [1058](#) pubblicato ieri, 7 marzo 2022, l'INPS ricorda ai datori di lavoro e ai professionisti che dal mese di competenza **febbraio 2022** è necessario utilizzare nelle denunce UniEmens solamente il **codice alfanumerico unico** dei contratti collettivi nazionali di lavoro, attribuito dal Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL) ai singoli CCNL depositati presso l'Archivio nazionale dei contratti e degli accordi collettivi di lavoro.

Sotto il profilo operativo, pertanto, è necessario continuare a utilizzare l'elemento "CodiceContratto" di "DenunciaIndividuale" e inserire il codice **"02"** nell'elemento "TipoCodiceContratto".

È infatti terminata la **fase transitoria** di coesistenza dei due codici (codice INPS e codice CNEL) prevista per i mesi di competenza dicembre 2021 e gennaio 2022, individuata

dall'Istituto previdenziale con la circ. n. [170/2021](#) (si veda "[Codice alfanumerico unico CNEL dal flusso UniEmens di dicembre](#)" del 13 novembre 2021).

Con la predetta circolare, l'INPS ha dato **attuazione** all'[art. 16-quater](#) del DL 76/2020 che ha istituito il codice alfanumerico unico dei contratti collettivi nazionali di lavoro al fine di individuare il CCNL applicato al lavoratore.

Il CNEL comunica mensilmente all'INPS l'eventuale creazione di **nuovi codici** (i quali saranno operativi a partire dal mese di competenza successivo a quello della comunicazione) o la **disattivazione** di quelli esistenti.

Il codice residuale **"CDIV"** potrà essere utilizzato – precisa l'Istituto – in attesa dell'aggiornamento dei codici, solo se strettamente necessario.

Credito inesistente se manca il presupposto costitutivo e non è rilevabile dai controlli formali

La Cassazione, nella sentenza n. [7613/2022](#), ha stabilito che un credito non può essere al contempo **non spettante** e **inesistente**, in quanto o esso è inesistente oppure è non spettante. Si evidenzia, infatti, come, sul tema, le sentenze nn. [34444](#) e [34445](#) del 2021 della Cassazione abbiano chiarito – ponendosi espressamente in contrasto con i precedenti della stessa Corte (cfr. Cass. nn. [10112/2017](#), [19237/2017](#), [24093/2020](#) e [354/2021](#)) – che nel nostro ordinamento esiste la **dicotomia** tra credito non spettante e credito inesistente.

In particolare, la definizione di credito inesistente si desume dall'[art. 13](#) comma 5 del DLgs. 471/1997, secondo cui si considera tale il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il **presupposto costitutivo** e la cui inesistenza **non sia riscontrabile** attraverso i controlli di cui agli [artt. 36-bis](#) e [36-](#)

[ter](#) del DPR 600/1973 e [54-bis](#) del DPR 633/1972.

Devono, dunque, ricorrere **entrambi i requisiti** per considerare inesistente il credito.

Ne deriva, *a contrario*, che se manca uno di tali requisiti il credito deve ritenersi non spettante. E quindi:

- qualora la non spettanza del credito d'imposta sia suscettibile di essere rilevata attraverso le suddette attività di controllo, in conseguenza del confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente, siamo di fronte a un credito esistente ma non spettante;
- qualora viceversa il credito sia effettivamente non reale (ad esempio, perché **sorretto da documenti falsi**, ancorché indicato in dichiarazione), si può considerare inesistente.

Reddito di libertà rifinanziabile dalle Regioni

Con il messaggio n. [1053](#) pubblicato ieri, l'INPS torna a parlare di **reddito di libertà**, il contributo economico introdotto dall'[art. 3](#) del DPCM 17 dicembre 2020 per contenere i gravi effetti economici derivanti dall'emergenza epidemiologica subiti dalle donne vittime di violenza in condizione di particolare vulnerabilità o di povertà.

L'art. 2, comma 2 del citato DPCM dispone che le risorse attribuite a ciascuna Regione possono essere **incrementate** dalle medesime Regioni con ulteriori risorse proprie trasferite diret-

tamente all'INPS, previa presentazione di apposita istanza di incremento del budget, da trasmettere all'indirizzo PEC della Direzione centrale Inclusione sociale e invalidità civile dc.inclusionesocialeinvaliditacivile@postacert.inps.gov.it.

In proposito, l'Istituto di previdenza chiarisce che l'accoglimento dell'istanza di **integrazione del budget** della Regione/Provincia autonoma si perfezionerà con il versamento della somma integrativa intestato all'INPS, con campo causale: "Reddito di Libertà Dpcm 17 dicembre [2020](#) - Re-

gione/Provincia autonoma.

Tali risorse verranno usate dall'INPS per gestire le istanze di reddito di libertà presentate nella stessa Regione/Provincia

autonoma e **non accolte** per insufficienza della quota iniziale di stanziamento statale assegnato alla medesima Regione/Provincia autonoma.