

Mercoledì 23 marzo 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Tardiva presentazione dell'INTRA vendite con pochi effetti sulla non imponibilità

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Tra i requisiti che legittimano il regime di **non imponibilità IVA** delle cessioni intracomunitarie di beni, a seguito del recepimento nella normativa nazionale dei c.d. "quick fixes", l'art. [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### Il conferimento della branch "esente" non è tassato

/ Gianluca ODETTO

Il conferimento delle stabili organizzazioni estere di società italiane che hanno optato per il regime di *branch exemption* (art. 168-ter del TUIR) **non** è suscettibile di generare **plusvalenze imponibili**. Questo principio, tuttavia, deve essere opportunamente adattato al fine di tenere [...]

PAGINA 14

## CONTABILITÀ

### Erogazioni pubbliche da indicare nel bilancio 2021

*In caso di soggetti che redigono il bilancio abbreviato o micro imprese l'obbligo deve essere assolto entro il 30 giugno 2022*

/ Silvia LATORRACA

Il termine per l'approvazione del bilancio 2021 coincide con quello per la pubblicazione delle informazioni sulle **erogazioni pubbliche** ricevute ex art. 1 commi 125-129 della L. 124/2017, da parte delle imprese tenute ad inserire tale informativa nella Nota integrativa.

Le modalità di adempimento si differenziano, comunque, in base alla tipologia di soggetto obbligato.

Le associazioni di protezione ambientale, le associazioni di consumatori, le associazioni, le Onlus, le fondazioni e le cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri sono tenute a pubblicare le informazioni relative alle somme erogate dalle Pubbliche Amministrazioni **nei propri siti internet** o analoghi portali digitali entro il 30 giugno di ogni anno.

Ancorché in riferimento alla formulazione originaria della norma, la circ. Min. Lavoro e Politiche sociali n. 2/2019 ha osservato che, in mancanza del sito internet, risulta possi-

bile adempiere agli obblighi in esame attraverso la pagina Facebook dell'ente oppure il sito internet della relativa rete associativa.

Per quanto riguarda le imprese, occorre distinguere:

- i soggetti obbligati all'iscrizione nel Registro delle imprese, che devono pubblicare le informazioni sulle erogazioni pubbliche **nella Nota integrativa** del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato;
- i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e i soggetti comunque non tenuti alla redazione della Nota integrativa (imprenditori individuali, società di persone e micro imprese), che assolvono all'obbligo mediante pubblicazione delle informazioni su propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico, o, in mancanza, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza **entro il 30 giugno** di ogni anno.

A tal ultimo riguardo, non è mai stato chiarito se, qualora le [...]

PAGINA 4

## IN EVIDENZA

Tax credit per l'acquisto di carburante per le imprese agricole e della pesca

Nel registro veicoli esteri anche l'auto in leasing o noleggiata a lungo termine

Più settimane di CIG e sgravi contributivi

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

### Nuovo credito d'imposta IMU per il comparto turistico

/ Arianna ZENI

L'art. 22 del DL 21 marzo 2022 n. 21, pubblicato sulla G.U. n. 67 del 21 marzo 2022, recante "Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della [...]"

PAGINA 5

# Tardiva presentazione dell'INTRA vendite con pochi effetti sulla non imponibilità

Il regime può essere revocato in via retroattiva solo previa verifica delle autorità fiscali

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Tra i requisiti che legittimano il regime di **non imponibilità IVA** delle [cessioni intracomunitarie](#) di beni, a seguito del recepimento nella normativa nazionale dei c.d. "quick fixes", l'[art. 41](#) comma 2-ter del DL 331/93 richiede che il cedente abbia compilato l'elenco riepilogativo INTRASTAT o ne abbia debitamente giustificato l'incompleta o mancata compilazione.

La disposizione interna ricalca l'[art. 138](#), par. 1-bis, della direttiva 2006/112/Ce, il quale stabilisce che l'esenzione prevista a livello comunitario "non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'**obbligo** (...) di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione (...), a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti".

Ferme restando le altre condizioni che qualificano le **cessioni intracomunitarie** (tra cui, la comunicazione del numero VIES da parte del cessionario e la prova del trasporto dei beni in un altro Stato membro), per le cessioni effettuate dal 1° gennaio 2020 la presentazione dei modelli INTRASTAT relativi alle vendite ha, dunque, assunto valore costitutivo ai fini dell'anzidetto regime di non imponibilità.

Gli operatori si chiedono se, a fronte di una **violazione** nella presentazione degli elenchi INTRASTAT, la successiva regolarizzazione sia sufficiente a garantire la permanenza del regime di favore.

Una volta effettuata la cessione intracomunitaria, possono presentarsi i seguenti casi:

- omessa presentazione dell'elenco INTRA-1 bis;
- tempestiva presentazione dell'elenco INTRA-1 bis nel quale sono omessi i dati di una o più cessioni intra Ue per cui si intende beneficiare della non imponibilità;
- tempestiva presentazione dell'elenco INTRA-1 bis con errori nella comunicazione di una o più cessioni INTRA Ue.

Le tre violazioni sarebbero, rispettivamente, **regolarizzate** mediante:

- tardiva presentazione dell'elenco riepilogativo omesso;
- regolarizzazione dell'elenco presentato, integrato con le cessioni omesse (presentazione di un nuovo elenco INTRA-1 bis);
- presentazione di un nuovo elenco riepilogativo (INTRA-1 ter), rettificativo di una o più cessioni di beni relative a un periodo precedente.

In assenza di chiarimenti della prassi nazionale sul tema, un valido strumento per comprendere gli effetti

della regolarizzazione degli elenchi INTRA, ai fini in esame, può essere dato dal ricorso alle Note esplicative riguardanti i c.d. "Quick fixes 2020", pubblicate dalla Commissione Ue a dicembre 2019 e successivamente tradotte in italiano.

In particolare, richiamando un precedente intervento del Comitato IVA, si evidenzia il fatto che il **mancato adempimento** del cedente in merito alla presentazione degli elenchi riepilogativi, come previsto dal menzionato art. 138, par. 1-bis, "può di fatto essere stabilito solo una volta trascorso un certo periodo dal momento in cui la cessione è stata effettuata e fatturata". È, infatti, "inevitabile che trascorra un intervallo di tempo tra il momento in cui la cessione è effettuata e fatturata all'acquirente e il momento in cui il cedente deve rispettare l'obbligo previsto dagli articoli 262 e 263 della direttiva IVA di presentare un elenco riepilogativo".

Ne consegue che non si può evitare che trascorra un lasso di tempo "tra il momento in cui il cedente deve presentare l'**elenco riepilogativo** e il momento in cui le autorità fiscali intervengono".

Si precisa, dunque, che il cedente, nel momento in cui la cessione è effettuata, applica il regime di esenzione (non imponibilità), sulla base delle sole condizioni previste dal par. 1 dell'art. 138 della direttiva 2006/112/Ce, vale a dire le uniche condizioni che possono essere verificate in tale momento (diversamente dalla condizione di cui al successivo par. 1-bis in tema INTRASTAT).

In merito a quest'ultimo requisito, sulla base della prevalente opinione espressa dal Comitato IVA, le Note esplicative ritengono che il regime di esenzione (non imponibilità) può essere revocato "con **effetto retroattivo** solo se e quando le autorità fiscali accertano che il cedente non ha rispettato l'obbligo di presentare un elenco riepilogativo previsto dagli articoli 262 e 263 della direttiva IVA o se l'elenco riepilogativo da lui già presentato non contiene le informazioni corrette relative alla cessione in questione", a meno che il cedente non possa debitamente giustificare la sua mancanza con soddisfazione delle autorità competenti.

Quanto indicato nelle Note esplicative lascerebbe intendere che una regolarizzazione che avviene prima dell'intervento dell'autorità fiscale abbia l'effetto di **sanare** l'irregolare presentazione degli elenchi INTRASTAT, garantendo il regime di non imponibilità che era stato applicato al momento della cessione.

A maggior ragione ciò dovrebbe valere nell'ipotesi in cui il cedente, al fine della regolarizzazione, si avvalga dell'istituto del [ravvedimento operoso](#), tra i cui presupposti vi è la rimozione della violazione commessa.

In definitiva, sembra potersi concludere che il **disconoscimento** del regime di non imponibilità, derivante da errori od omissioni nel modello INTRA-1, richieda una contestazione in merito alla presentazione degli stessi. Sino a tale momento, sembrerebbe ragionevole accettare l'eventuale regolarizzazione effettuata dal cedente.

D'altro canto, anche la formulazione dell'art. 41 comma 2-*ter* del DL 331/93 e dell'art. 138, par. 1-*bis*, della direttiva IVA fanno espresso riferimento alla **possibilità di giustificare** l'incompleta o mancata compilazione dell'elenco riepilogativo, cosa che può avvenire solo a fronte di una contestazione o, comunque, in sede di verifica.

# Erogazioni pubbliche da indicare nel bilancio 2021

In caso di soggetti che redigono il bilancio abbreviato o micro imprese l'obbligo deve essere assolto entro il 30 giugno 2022

/ Silvia LATORRACA

Il termine per l'approvazione del bilancio 2021 coincide con quello per la pubblicazione delle informazioni sulle **erogazioni pubbliche** ricevute ex [art. 1](#) commi 125-129 della L. 124/2017, da parte delle imprese tenute ad inserire tale informativa nella Nota integrativa.

Le modalità di adempimento si differenziano, comunque, in base alla tipologia di soggetto obbligato.

Le associazioni di protezione ambientale, le associazioni di consumatori, le associazioni, le Onlus, le fondazioni e le cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri sono tenute a pubblicare le informazioni relative alle somme erogate dalle Pubbliche Amministrazioni **nei propri siti internet** o analoghi portali digitali entro il 30 giugno di ogni anno.

Ancorché in riferimento alla formulazione originaria della norma, la circ. Min. Lavoro e Politiche sociali n. [2/2019](#) ha osservato che, in mancanza del sito internet, risulta possibile adempiere agli obblighi in esame attraverso la pagina Facebook dell'ente oppure il sito internet della relativa rete associativa.

Per quanto riguarda le imprese, occorre distinguere:

- i soggetti obbligati all'iscrizione nel Registro delle imprese, che devono pubblicare le informazioni sulle erogazioni pubbliche **nella Nota integrativa** del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato;
- i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e i soggetti comunque non tenuti alla redazione della Nota integrativa (imprenditori individuali, società di persone e micro imprese), che assolvono all'obbligo mediante pubblicazione delle informazioni su propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico, o, in mancanza, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza **entro il 30 giugno** di ogni anno.

A tal ultimo riguardo, non è mai stato chiarito se, qualora le imprese tenute ad inserire l'informativa sul sito internet decidano di redigere la Nota integrativa in via facoltativa, l'obbligo di trasparenza possa essere assolto all'interno della Nota stessa oppure se le informazioni debbano comunque essere **riportate** (anche mediante rinvio o per estratto) sul sito web.

Recentemente, l'ANC ha chiesto che ai soggetti in esame sia data la possibilità di assolvere all'obbligo mediante la pubblicazione delle informazioni sul sito internet del **professionista intermediario** oppure della relativa associazione di categoria. Tuttavia, tale richiesta non è stata recepita, a quanto ci risulta, in un chiarimento ufficiale.

Per quanto attiene all'ambito oggettivo dell'informativa (ovvero "sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, **non aventi carattere gene-**

**rale** e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria"), lo stesso non sembra comprendere le misure di sostegno all'economia concesse in considerazione dell'emergenza epidemiologica.

Come chiarito dalla circ. Min. Lavoro e Politiche sociali n. [6/2021](#), rientra tra i vantaggi aventi "carattere generale" (e quindi non è soggetto agli obblighi di pubblicità in esame), anche il contributo del cinque per mille. Posto che gli obblighi di informativa riguardano gli importi "effettivamente erogati", ai fini della rendicontazione occorre applicare il **criterio di cassa**, con possibile disallineamento, in riferimento alle imprese, rispetto agli importi rilevati in bilancio, che seguono il criterio di competenza.

Tra le informazioni da riportare vi sono i dati identificativi del soggetto beneficiario (se l'informativa è fornita su portali di soggetti terzi), i dati identificativi del soggetto erogante, l'importo dell'erogazione ricevuta, il periodo amministrativo di incasso e una breve descrizione della **causale** dell'attribuzione.

Sono previste, peraltro, alcune semplificazioni per gli aiuti contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato di cui all'[art. 52](#) della L. 234/2012.

Gli obblighi di pubblicazione **non si applicano**, comunque, ove l'importo delle erogazioni sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato, limite che deve essere riferito, secondo la circ. Min. Lavoro e Politiche sociali n. [2/2019](#), al totale dei vantaggi ricevuti e non alla singola erogazione.

Si evidenzia, da ultimo, che gli obblighi riguardano gli importi erogati "nell'esercizio finanziario precedente". Pertanto, nel 2022 devono essere rendicontate le somme erogate nel 2021.

In particolare, con riferimento agli enti non commerciali, alle cooperative sociali che svolgono attività in favore degli stranieri e alle imprese tenute alla pubblicazione sui siti internet l'obbligo informativo deve essere adempiuto entro il **30 giugno 2022**.

Con riferimento alle imprese tenute alla pubblicazione nella Nota integrativa, l'obbligo informativo deve, invece, essere adempiuto in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021.

Ove lo stesso sia approvato nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale ai sensi degli [artt. 2364](#) comma 2 e [2478-bis](#) comma 2 c.c., anche la pubblicazione delle erogazioni pubbliche viene **conseguentemente differita**.

Per i soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, il riferimento temporale per l'informativa sembrerebbe coincidere con il periodo amministrativo (e non con l'anno solare).

# Nuovo credito d'imposta IMU per il comparto turistico

L'attività deve aver subito un calo di fatturato o corrispettivi nel secondo trimestre 2021 di almeno il 50% rispetto al corrispondente periodo del 2019

/ Arianna ZENI

L'art. 22 del DL 21 marzo 2022 n. 21, pubblicato sulla G.U. n. 67 del 21 marzo 2022, recante "Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina", riconosce un contributo, sotto forma di credito d'imposta, per le **imprese turistico-ricettive**.

Al ricorrere di determinate condizioni, infatti, viene riconosciuto un credito d'imposta pari al **50%** dell'importo versato per la seconda rata dell'IMU per l'anno 2021, di cui all'art. 1 commi da 738 a 783 della L. 160/2019 (la rata a saldo che doveva essere versata entro il 16 dicembre 2021).

Sotto il profilo **soggettivo**, ai sensi dell'art. 22 comma 2 del DL 21/2022, il contributo è riconosciuto alle imprese turistico-ricettive, comprese:

- le imprese che esercitano attività agrituristica come definita dalla L. 96/2006 e dalle relative norme regionali;
- le imprese che gestiscono strutture ricettive all'aria aperta;
- le imprese del comparto fieristico e congressuale;
- i complessi termali e i parchi tematici, inclusi i parchi acquatici e faunistici.

Dal punto di vista **oggettivo**, invece, per poter beneficiare del contributo è necessario che:

- gli immobili per i quali è stata pagata la seconda rata dell'IMU 2021 siano accatastati nella categoria catastale D/2;
- in detti immobili venga gestita la relativa attività ricettiva;
- i proprietari degli immobili D/2 siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Un ulteriore requisito richiesto per ottenere il credito d'imposta riguarda la **diminuzione del fatturato** derivante dall'attività ricettiva. In particolare, i gestori dell'attività (che sono anche i proprietari dell'immobile D/2) devono aver subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel secondo trimestre 2021 di almeno il 50% rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2019.

Il credito d'imposta (pari al 50% del saldo dell'importo versato per la seconda rata dell'IMU per l'anno 2021) è utilizzabile esclusivamente in **compensazione** mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

L'utilizzo in compensazione, inoltre, ha luogo senza applicazione dei seguenti limiti:

- tetto massimo di compensazioni effettuabili nell'anno solare, di cui all'art. 34 della L. 388/2000;
- tetto massimo di 250.000 euro di compensazioni effettuabili nell'anno solare utilizzando crediti di imposta esposti nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, di cui all'art. 1 comma 53 della L. 244/2007.

Il credito d'imposta, inoltre, **non concorre** alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 comma 5 del TUIR.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 22 del DL 21/2022 gli operatori economici dovranno presentare un'**autodichiarazione** all'Agenzia delle Entrate nella quale attestano il possesso dei suddetti requisiti, secondo le modalità ed entro i termini che saranno stabiliti da un apposito provvedimento del direttore della stessa Agenzia.

## Efficacia subordinata all'autorizzazione della Commissione europea

Le disposizioni introdotte dall'art. 22 in commento, infine, si applicano nel rispetto dei **limiti** e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modifiche e la loro efficacia è subordinata, ai sensi dell'art. 108 par. 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

# Tax credit per l'acquisto di carburante per le imprese agricole e della pesca

Il beneficio compensa in parte i maggiori oneri sostenuti nel primo trimestre 2022

/ Pamela ALBERTI

L'art. 18 del DL 21/2022 riconosce un credito di imposta a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto di gasolio e benzina per la trazione dei mezzi utilizzati per l'esercizio dell'**attività agricola** e della **pesca**.

In particolare, il credito d'imposta è riconosciuto alle imprese esercenti attività agricola e della pesca ed è pari al **20%** della spesa sostenuta per l'acquisto del carburante effettuato nel primo trimestre solare dell'anno 2022 (quindi nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022), comprovato mediante le relative fatture d'acquisto, al netto dell'IVA.

Il credito d'imposta è utilizzabile, entro il **31 dicembre 2022**, esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 9 luglio 1997 n. 241, senza applicazione dei limiti annui alle compensazioni di cui all'art. 1 comma 53 della L. 244/2007 e di cui all'art. 34 della L. 388/2000.

Per espressa previsione normativa, tale credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 comma 5 del TUIR.

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

La norma agevolativa prevede anche la possibilità di **cedere** il credito d'imposta.

Il credito d'imposta in esame è infatti cedibile, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di:

- banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'art. 106 del DLgs. 1° settembre 1993, n. 385 (Te-

sto unico delle leggi in materia bancaria e creditizia);

- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del predetto Testo unico;

- imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del DLgs. 7 settembre 2005 n. 209.

Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 122-bis comma 4 del DL 19 maggio 2020 n. 34 (recante le disposizioni relative alle cessioni dei "bonus edilizi") per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.

In caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il **visto di conformità**, rilasciato dai soggetti abilitati, in relazione ai dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito d'imposta.

Il credito d'imposta è utilizzato dal **cessionario** con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 31 dicembre 2022.

## Cessione del credito definita con prossimo provvedimento

Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità del credito d'imposta, da effettuarsi in via telematica, saranno definite con **provvedimento** dell'Agenzia delle Entrate.

In ogni caso, secondo la norma in esame, si applicano le disposizioni di cui all'art. 122-bis, nonché, in quanto compatibili, quelle di cui all'art. 121, commi da 4 a 6, del DL 34/2020.

Il credito in esame si applica comunque nel rispetto della normativa europea in materia di **aiuti di Stato**.

Viene inoltre previsto che ai relativi adempimenti europei provvede il Ministero delle Politiche agricole alimentari e forestali.

Il Ministero dell'Economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta.

# Nel registro veicoli esteri anche l'auto in leasing o noleggiata a lungo termine

L'utilizzo per più di 30 giorni richiede l'iscrizione al REVE

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Da lunedì 21 marzo, come anticipato dall'Automobile Club d'Italia con un apposito comunicato stampa, sono pienamente operative le modifiche al Codice della strada (DLgs. n. [285/92](#)), che prevedono l'obbligo di **iscrizione** nel **Pubblico registro dei veicoli esteri** ("REVE") dei veicoli immatricolati all'estero che circolano sul territorio nazionale.

La riforma nasce dall'esigenza di superare la precedente disciplina, la quale vietava ai soggetti con residenza in Italia da oltre 60 giorni di circolare con un veicolo immatricolato all'estero, come previsto dal comma 1-*bis* dell'[art. 93](#) del DLgs. 285/92 (comma oggi abrogato). Quest'ultima disposizione era stata censurata dalla Corte di Giustizia Ue, causa C-274/20, per incompatibilità rispetto all'[art. 63](#) par. 1 del TFUE, secondo cui sono "vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri", ivi rientrandovi secondo la Corte anche il **prestito di autoveicoli** transfrontaliero. Per lo scopo di cui si è detto, la legge europea 2019-2020 (L. [238/2021](#)) ha introdotto l'[art. 93-bis](#) del DLgs. 285/92, il quale stabilisce che:

- le persone che hanno acquisito **residenza anagrafica in Italia** e che siano **proprietarie** di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi immatricolati in uno Stato estero, possono circolare sul territorio nazionale solo a condizione che entro **tre mesi** dall'acquisizione della residenza immatricolino i suddetti mezzi secondo le disposizioni di cui agli artt. [93](#) e [94](#) del Codice della strada (comma 1);

- **a bordo** dei veicoli "esteri" condotti sul territorio nazionale da un soggetto residente in Italia, che non coincide con il proprietario del mezzo, deve essere custodito "un **documento**, sottoscritto con data certa dall'intestatario, dal quale risultino il titolo e la durata della disponibilità del veicolo" (comma 2);

- nel caso in cui la persona fisica o giuridica residente o che abbia sede in Italia disponga del veicolo per un periodo **superiore a 30 giorni**, anche non continuativi, nell'anno solare, come nel caso del leasing o del noleggio a lungo termine, "il titolo e la durata della disponibilità devono essere **registrati**, a cura dell'utilizzatore, in apposito elenco del sistema informativo del P.R.A. di cui all'articolo 94, comma 4-ter" (comma 2);

- sono obbligati alla registrazione del veicolo estero al "REVE" (entro 60 giorni dall'acquisizione) anche i **lavoratori subordinati** che svolgono la propria attività nel territorio di uno **Stato limitrofo o confinante** e che circolano con veicoli di loro proprietà immatricolati in tale Stato (comma 3).

Non sono tenuti all'annotazione nel registro dei veico-

li esteri i cittadini residenti nel Comune di **Campione d'Italia**, il personale civile e militare dipendente da pubbliche amministrazioni in servizio all'estero e quello delle Forze armate e di polizia in servizio all'estero presso organismi internazionali o basi militari. Non è previsto, inoltre, alcun particolare obbligo qualora il proprietario del veicolo, residente all'estero, sia presente a bordo.

Beneficiano, infine, dell'esonero dalle norme in commento i soggetti residenti in Italia da più di 60 giorni che conducono veicoli, immatricolati nella Repubblica di **San Marino**, "nella disponibilità di imprese aventi sede nel territorio sammarinese", con le quali detti soggetti sono legati da un rapporto di lavoro.

Quanto ai **profili sanzionatori**, occorre distinguere la posizione del proprietario del veicolo da quella dell'utilizzatore. Il primo, qualora abbia acquisito la residenza e impieghi il mezzo in Italia in violazione delle disposizioni testé menzionate, è soggetto al pagamento di una sanzione di importo minimo pari a **400 euro** e massimo pari a **1.600 euro**. L'organo accertatore, in questo caso, ritira il documento di circolazione, intimando al proprietario l'immatricolazione del veicolo. In alternativa, l'intestatario del documento di circolazione può chiedere di essere autorizzato a uscire dal territorio dello Stato "per la via più breve" ([art. 93-bis](#) comma 7 del DLgs. 285/92).

È prevista, invece una sanzione più lieve – da **250 a 1.000 euro** – per coloro che conducono veicoli esteri di proprietà di terzi nel territorio nazionale, in **assenza del documento** con data certa da cui risultino il titolo e la durata della disponibilità del veicolo.

Più aspra la sanzione – da **712 a 3.558 euro** – nel caso in cui il soggetto che **utilizza** l'autoveicolo, motoveicolo o rimorchio immatricolato all'estero per una durata **superiore a 30 giorni** non abbia effettuato la registrazione nel "REVE". Anche in questa circostanza viene ritirato il documento di circolazione fintanto che la posizione non viene regolarizzata.

## Contrasto all'evasione delle tasse automobilistiche

Per espressa previsione del modificato art. 94 del Codice della strada, l'elenco dei veicoli esteri istituito presso il PRA, confluirà nel **sistema informativo** del pubblico registro automobilistico di cui all'[art. 51](#) comma 2-*bis* del DL 124/2019, consentendo così ad Agenzia delle Entrate, Regioni e Province autonome di Trento e di Bolzano di poter disporre di tali dati al fine "di contrastare l'**evasione** delle tasse automobilistiche".

# Più settimane di CIG e sgravi contributivi

Il DL 21/2022 introduce un pacchetto di misure in materia di lavoro a tutela di imprese e lavoratori

/ Luca MAMONE e Daniele SILVESTRO

Tra le molteplici disposizioni contenute nel DL [21/2022](#), introdotte al fine di contrastare gli effetti economici e umanitari generati dall'attuale conflitto in Ucraina, trovano posto anche alcune misure a **tutela del lavoro** che si sostanziano nel riconoscimento di nuovi periodi di integrazioni salariali nonché di un'agevolazione contributiva per il personale delle aziende in crisi.

Procedendo con ordine, l'[art. 11](#) del provvedimento, integrando l'[art. 44](#) del DLgs. 148/2015, riconosce ai datori di lavoro ricadenti nel campo di applicazione della cassa integrazione guadagni ordinaria e che non possono più ricorrere ai trattamenti per esaurimento dei limiti di durata nell'utilizzo delle relative prestazioni, un trattamento ordinario di integrazione salariale per un massimo di **26 settimane** fruibili fino al 31 dicembre 2022.

Come precisato dalla medesima norma, tale prestazione viene riconosciuta per quest'anno per far fronte a situazioni di particolare difficoltà economica e in deroga ai consueti limiti di **durata** dei trattamenti di integrazione salariale stabiliti dagli [artt. 4 e 12](#) del DLgs. 148/2015, nel limite di spesa di 150 milioni di euro per l'anno 2022.

In modo analogo, per determinate categorie di datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione dei Fondi di solidarietà e FIS di cui agli [artt. 26, 29 e 40](#) del DLgs. 148/2015, il decreto in questione riconosce ulteriori trattamenti di integrazione salariale per un massimo di **8 settimane** fino al 31 dicembre 2022, fruibili qualora non sia più possibile ricorrere all'assegno di integrazione salariale per esaurimento dei limiti di durata.

Nel dettaglio, possono fruire di quest'ultima misura le imprese che occupano fino a **15 dipendenti** e riconducibili ai codici Ateco indicati nell'Allegato I al DL (agenzie e tour operator, stabilimenti termali, parchi di divertimento, ecc.).

Infine, dal 22 marzo (data di entrata in vigore del decreto) e fino al 31 maggio 2022, si riconosce a determinate categorie di datori di lavoro (appartenenti ai settori della siderurgia, ceramica, automotive e agroindustria), che sospendono o riducono l'attività lavorativa per accedere ai trattamenti di integrazione salariale, l'**esonero** dal pagamento della **contribuzione addizionale** prevista dal DLgs. [148/2015](#).

Il successivo [art. 12](#) del DL 21/2022 interviene invece in materia di **assunzioni incentivate**, modificando l'[art. 1](#) comma 119 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022).

Si ricorda che quest'ultima disposizione riconosce l'esonero contributivo del **100%** (previsto dall'[art. 1](#) comma 10 della L. 178/2020 per i lavoratori under 36) anche ai datori di lavoro privati che assumono, nel periodo ivi considerato, con contratto di lavoro a tempo indeterminato, lavoratori subordinati, indipendentemente dalla loro età anagrafica, da imprese per le quali è attivo un tavolo di confronto per la gestione della **crisi aziendale** presso la struttura per la crisi d'impresa di cui all'[art. 1](#) comma 852 della L. 296/2006. In sostanza, la novità principale apportata con la legge di bilancio 2022 è stata quella di estendere l'esonero ai suddetti lavoratori, a prescindere dalla loro **età** anagrafica.

## Modificata la legge di bilancio 2022 in materia di assunzioni incentivate

Per effetto delle novità apportate con l'art. 12, tale esonero risulta essere esteso anche ai lavoratori licenziati per riduzione di personale dalle suddette imprese nei **6 mesi** precedenti e ai lavoratori impiegati in rami di azienda oggetto di trasferimento da parte delle imprese in argomento.

La norma introduce anche una specifica al citato comma 119, riguardante il **coordinamento** con gli altri incentivi. In particolare, in caso di assunzione di lavoratori che fruiscono della NASpI, rimane preclusa la possibilità di **cumulare** l'esonero del 100% previsto dalla legge di bilancio 2022 con il contributo ex [art. 2](#) comma 10-bis della L. 92/2012 pari al 20% dell'indennità mensile residua che sarebbe stata corrisposta al lavoratore.

L'agevolazione è riconosciuta entro precisi **limiti** di spesa, vale a dire: 2,1 milioni di euro per l'anno 2022; 6,3 milioni di euro per l'anno 2023; 6,3 milioni di euro per l'anno 2024; 4,2 milioni di euro per l'anno 2025). L'INPS effettua il **monitoraggio** e se dovesse emergere il raggiungimento del limite di spesa, anche in via prospettica, non saranno prese in considerazione ulteriori domande per l'accesso al beneficio contributivo.

# Al via lo sconto contributivo dello 0,8% per i lavoratori subordinati

L'esonero non trova applicazione per i rapporti di lavoro domestico e per la quattordicesima mensilità

/ Daniele SILVESTRO

Con la circ. n. 43 pubblicata ieri, l'INPS ha illustrato la disciplina dell'esonero introdotto dall'[art. 1](#) comma 121 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022), fornendo i primi chiarimenti e le **istruzioni** per la compilazione dei flussi UniEmens, comprese le modalità di recupero degli arretrati.

Si ricorda che la norma ha previsto, in via eccezionale, per i periodi di paga dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, per i rapporti di lavoro dipendente, un **esonero dello 0,8%** sulla quota IVS a carico del lavoratore, con esclusione dei rapporti di lavoro domestico. L'esonero può essere fruito a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per 13 mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

L'esonero consiste quindi in una riduzione dello 0,8% dell'aliquota di calcolo dei **contributi previdenziali IVS** a carico dei lavoratori. Pertanto, se la quota IVS a carico del lavoratore è del 9,19%, per l'anno 2022 questa si riduce all'8,39% (differenza tra 9,19% e 0,8%).

Tale esonero risulta **cumulabile** con gli esoneri contributivi previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione dovuta.

Con riferimento all'ambito soggettivo, i beneficiari dell'esonero sono tutti i **lavoratori dipendenti** di datori di lavoro, a prescindere dal settore (pubblico o privato) e dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditore. Sono inclusi tutti i rapporti di lavoro, sia instaurati che instaurandi, compresi i contratti di apprendistato. Rimane fuori solo il lavoratore domestico. Tuttavia, ai fini della fruizione è necessario il rispetto di una specifica condizione, attinente alla retribuzione percepita dal lavoratore. In sostanza, la retribuzione mensile del lavoratore, da intendersi come **retribuzione imponibile** ai fini previdenziali, non deve eccedere l'importo di 2.692 euro.

Sul punto, l'INPS precisa che la riduzione dello 0,8% non spetterà al lavoratore **per il mese** in cui la soglia di 2.692 euro venga superata.

La norma prevede altresì che la soglia mensile di 2.692 euro debba essere **maggiorata**, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima. Pertanto, nel mese di competenza di dicembre 2022, la riduzione in trattazione sarà riconosciuta:

- sulla retribuzione corrisposta nel mese (se quest'ultima non ecceda il limite di 2.692 euro);
- sull'importo della tredicesima mensilità corrisposta

nel medesimo mese (sempre se l'importo della mensilità aggiuntiva non ecceda i 2.692 euro).

Per i rapporti di lavoro dove la tredicesima viene erogata mensilmente, l'accesso alla riduzione per il rateo mensile sarà possibile nell'ipotesi in cui i ratei non superino, nel mese di erogazione, l'importo di **224 euro** (pari all'importo di 2.692 euro/12). Resta ferma la condizione secondo cui la retribuzione lorda del mese, al netto dei ratei di tredicesima, non debba eccedere la soglia di 2.692 euro.

In caso di **cessazione** del rapporto di lavoro nell'anno 2022, la riduzione contributiva potrà essere applicata anche sulle quote di tredicesima corrisposte nel mese di cessazione (sempre nel rispetto della soglia).

Per quanto concerne ancora le mensilità aggiuntive, l'INPS afferma che l'esonero non trova applicazione per la **quattordicesima** mensilità che, pertanto, resterà esclusa dall'agevolazione. Secondo l'Istituto, il dettato normativo prevede infatti l'applicazione della riduzione per la sola mensilità aggiuntiva della tredicesima.

Con la circolare in commento l'INPS precisa inoltre che ai fini della fruizione dell'esonero **non è necessario** il rispetto sia delle condizioni di cui all'[art. 31](#) del DLgs. 150/2015, in quanto tale misura non si configura come un incentivo all'assunzione, sia della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato (l'agevolazione non è altresì subordinata all'autorizzazione della Commissione europea). Non è necessario neanche il possesso del DURC da parte del datore di lavoro.

In ultimo, l'INPS detta le istruzioni per la compilazione del flusso UniEmens. In particolare, i datori di lavoro dovranno esporre, a partire dal flusso UniEmens di competenza di **marzo 2022** (mese di pubblicazione della circolare in commento), i lavoratori per i quali spetta l'esonero. A tal fine sono stati istituiti i codici causale "L024" ed "L025" (quest'ultimo con riferimento alla tredicesima mensilità o al rateo corrisposto mensilmente). Con riferimento ai **mesi pregressi** la valorizzazione dell'elemento "AnnoMeseRif" può essere effettuata esclusivamente nei flussi di competenza di marzo, aprile e maggio 2022.

I datori di lavoro agricoli saranno invece tenuti a indicare i lavoratori per i quali trova applicazione l'esonero dal mese di competenza aprile 2022 e a inviare, dal 1° al 31 maggio 2022, **nuovi flussi** che sostituiscono quelli già trasmessi se nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022 il lavoratore non aveva diritto alla riduzione.

# Gli impatti della guerra non incidono sull'impairment test nel bilancio 2021

Per determinare il valore d'uso delle immobilizzazioni occorre considerare soltanto gli elementi in essere al 31 dicembre 2021

/ Alessandro SAVOIA

Quando il mondo delle imprese stava iniziando a vedere la luce dopo un biennio nero gravato dal COVID-19 e dagli impatti economici dei provvedimenti adottati per il suo contenimento, deve ora iniziare a fare i conti con gli effetti della guerra e delle sanzioni economiche introdotte nei confronti della Russia.

L'attenzione è massima per monitorare *day-by-day* gli incrementi dei costi delle materie prime e delle fonti energetiche, i ritardi negli approvvigionamenti e, non meno importanti, le contrazioni dei ricavi. Tutto questo si sta riflettendo in un **aggiornamento dei piani industriali**, con un evidente impatto negativo sulle stime delle marginalità e dei flussi di cassa del 2022 e degli anni futuri.

Considerato che molte imprese sono in piena attività di **chiusura del bilancio 2021**, è comprensibile la preoccupazione sull'impatto che potrebbe derivare dall'applicazione di un *impairment test* basato su proiezioni di flussi di cassa più conservative sui conti dell'esercizio appena concluso.

Il redattore del bilancio può, al riguardo, trovare un utile supporto in quanto previsto dal documento OIC 9 in tema di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, nonché nelle indicazioni fornite dall'OIC nel mese di maggio 2020 (si veda "[Dall'OIC indicazioni definitive sull'impairment 2019](#)" del 6 maggio 2020), allorché le imprese iniziavano ad affrontare gli effetti del COVID-19 in sede di chiusura del bilancio 2019.

In primo luogo, occorre ricordare come i dati da utilizzarsi nell'*impairment test* trovino origine dal piano industriale dell'impresa, ma questo **non** debba **necessariamente** essere preso *tout court* per verificare l'eventuale presenza di perdite durevoli di valore.

Il documento OIC 9 (§ 25) stabilisce, infatti, che i flussi di cassa da utilizzare ai fini del test devono fare riferimento a "**condizioni correnti**". Pertanto, così come il redattore del bilancio non dovrà considerare i flussi fi-

nanziari che si suppone debbano derivare da "il miglioramento o l'ottimizzazione del rendimento dell'attività", allo stesso modo egli non dovrà tenere in considerazione, nella stima dei flussi di cassa attesi, temporanei ed eccezionali peggioramenti dell'attività aziendale emersi successivamente alla chiusura dell'esercizio. Un ulteriore conforto a questa impostazione lo si può ritrovare nella comunicazione OIC di maggio 2020.

In quella sede lo *standard setter* nazionale ricordava, in primo luogo, come il COVID-19, che aveva visto l'inizio della sua diffusione in Italia nel gennaio 2020, doveva essere qualificato alla stregua di un **fatto successivo** alla chiusura dell'esercizio 2019 classificabile nell'ambito del § 59 lett. b) dell'OIC 29, cioè tra i fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio e che, quindi, non devono essere recepiti nei valori di bilancio (perché di competenza dell'esercizio successivo), ma **soltanto illustrati in Nota integrativa**, se rilevanti.

Il classico esempio è quello della distruzione di un impianto dopo la data di riferimento del bilancio, il quale, essendo un evento catastrofico avvenuto successivamente alla data di chiusura del bilancio, non incide sulla valutazione del bene alla medesima data.

L'OIC giungeva, quindi, alla conclusione che, in base al combinato disposto del § 25 dell'OIC 9 e del § 59 lett. b) dell'OIC 29, le "condizioni correnti" a cui fare riferimento ai fini dell'*impairment test* dovevano essere "le condizioni **alla data di riferimento del bilancio**".

Applicando le suddette considerazioni all'attuale contesto ne consegue che, ai fini della determinazione del valore d'uso delle immobilizzazioni, gli amministratori dovranno tenere conto dei flussi finanziari futuri determinati con esclusivo riferimento agli elementi in essere alla data del 31 dicembre 2021, **senza considerare**, quindi, l'impatto di eventi eccezionali successivi alla chiusura dell'esercizio, quali per l'appunto il conflitto e le connesse sanzioni economiche.

# Ancora scarsa la diffusione delle STP tra commercialisti

Sono in tutto 1.350 quelle attualmente iscritte all'Albo, nella maggior parte dei casi di piccole dimensioni e con un basso valore di produzione

/ Savino GALLO

Pur facendo registrare una diffusione maggiore rispetto ad altre categorie, le **società tra professionisti** formate da commercialisti rappresentano ancora una parte sostanzialmente marginale della professione nel suo complesso, sia in termini di diffusione che di volume d'affari. A più di dieci anni di distanza dalla loro introduzione (L. 183/2011), Consiglio e Fondazione nazionale dei commercialisti scattano la fotografia delle STP attualmente iscritte all'Albo.

Ciò che ne viene fuori è un quadro costituito per lo più da realtà piccole, con pochi dipendenti e un basso valore della produzione, **diffuse molto poco** su tutto il territorio nazionale ancorché con marcate differenze territoriali tra Nord (1,5% sul totale degli iscritti), Centro (0,8%) e Sud (0,5%).

In tutto, alla fine dello scorso anno risultavano iscritte all'albo **1.350 STP**, ovvero il 33% di tutte quelle censite da Unioncamere a marzo 2021 (4.129, di cui il 49,8% nell'area legale e contabilità). Stando ai dati aggregati riportati nello studio, le 1350 STP di categoria occupano quasi 10 mila addetti, realizzando circa 742 milioni di euro di valore della produzione (4,2% del totale addetti occupati negli studi dei commercialisti e 6,2% del valore totale generato dagli stessi).

Nella maggior parte dei casi, si tratta di realtà di **piccole o piccolissime dimensioni**, basti pensare che solo 7 società hanno più di dieci soci, solo il 7,9% ha più di 10 dipendenti e quelle che superano il milione di euro di ricavi non arrivano al 9% (8,8%). Mediamente, ogni STP è formata da 2,8 soci e 4,2 dipendenti, per un totale di 7 addetti (al netto di eventuali collaboratori e praticanti). Il valore della produzione di ogni singola società, in media, è pari a 549.498 euro, ovvero 78.045 euro per addetto (dipendenti più soci). Il valore medio dell'attivo per singola società è di 602.215 euro, poco più di 85 mila euro per addetto. Il ricavo medio rapportato al singolo socio, calcolato come rapporto tra ricavo medio e numero medio dei soci delle STP, è di circa 180 mila euro.

Le immobilizzazioni sono pari al 23,2% dell'attivo, in media 159.170 euro per singola società, mentre il patrimonio netto è il 37,3% dell'attivo, 150.488 euro per singola società. "Con un grado di patrimonializzazione del 37,3%, un indice di indipendenza finanziaria del 71,8% e indice di struttura di 1,6, le STP – si legge nella ricerca – presentano, contemporaneamente, un ridotto grado di patrimonializzazione e una relativa **sovrabbondanza di capitale**".

L'**area geografica** dove le STP sono più diffuse è quella

del Nord-Est (1,6% sul totale degli iscritti). La Regione capofila è il Trentino Alto Adige, dove si arriva al 3,9% sul totale degli iscritti, seguita da Valle d'Aosta (2,2%) e Veneto (1,7%). Agli ultimi posti della graduatoria tre Regioni del Sud: Sicilia (0,4%), Campania (0,4%) e Calabria (0,3%). Quanto, invece, alla diffusione per **classi d'età**, a prevalere nettamente sono quelle costituite da commercialisti tra i 40 e i 60 anni (66,3%), mentre le STP con soci under 40 rappresentano solo l'11,6% del totale. La stragrande maggioranza ha scelto come forma giuridica quella della **società di capitali** (908) e, in particolare, la srl (863 STP). Il 92% delle STP analizzate ha come attività principale quella di commercialista, mentre sono pari al 5,3% le STP che risultano avere come attività principale quella di elaborazione dati e l'1,9% quelle che contemplano l'attività di consulenza aziendale.

La ricerca compie un'analisi approfondita sui **bilanci** delle società di capitali, dimostrando la grande differenza tra le STP medio-piccole e quelle di grandi dimensioni. Le micro STP presentano, infatti, un valore della produzione medio sotto i 30 mila euro che, da 166.582 euro per le piccole STP, balza a 498.577 euro per le medie fino a superare i 2.3 milioni per le 108 grandi STP che formano il campione.

Le stesse differenze si riscontrano per i **ricavi** e per il totale dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale e si riflettono nel confronto tra i dipendenti e i soci e, quindi, gli **addetti**. Rispetto alla media di 7 addetti per ogni STP (2,8 soci e 4,2 dipendenti), infatti, le grandi STP raggiungano una media di 18,8 addetti (5 soci e 13,8 dipendenti). In pratica, il 269% in più di addetti rispetto alla media generale e il 153% in più dei ricavi.

Esiste, quindi, una "netta cesura" tra un ridotto segmento di "grandi" società e la massa delle STP che, conclude lo studio, non riesce a sfruttare adeguatamente la veste societaria per una evoluzione del proprio modello organizzativo. Per un cambio di passo, anche in termini di diffusione di tali tipologie di società, sarebbe necessario intervenire sulle criticità che attengono alla **disciplina fiscale** e giuridica di riferimento, che "impedisce una corretta valutazione dei costi e dei benefici dello strumento, bloccando di fatto il processo evolutivo della professione".

Una delle proposte, avanzate a più riprese dal Consiglio nazionale dei commercialisti, è quella di prevedere la neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo e determinazione opzionale per cassa dei redditi delle STP di capitali.

# Misure protettive solo per i creditori interessati dalla composizione

Permangono i dubbi per i crediti che scadono in pendenza delle trattative

/ Antonio NICOTRA e Marco PEZZETTA

Uno dei più immediati profili critici della composizione negoziata è rappresentato dalla portata delle misure **protettive** che, chieste dal debitore in uno con la nomina dell'esperto (o separatamente), trovano conferma o modifica da parte del tribunale (si veda ["Incerta l'efficacia erga omnes delle misure protettive"](#) del 26 febbraio 2022).

Gli arresti della giurisprudenza e l'analisi dei commentatori in questo primo periodo di applicazione dell'istituto paiono attestarsi su **due poli**.

Da un lato, v'è chi ritiene che le misure di protezione del patrimonio possano trovare efficacia **erga omnes** e, quindi, nei confronti della indistinta categoria dei creditori (o di altri terzi), con la sola eccezione dei lavoratori, esclusi per espressa disposizione di legge.

Dall'altro lato si sostiene che le misure in parola debbono interessare **solo** i creditori che abbiano già intrapreso azioni **esecutive** o che le abbiano formalmente minacciate (mediante un atto di precetto). A sostegno di questa posizione, in sintesi, ci sono la lettera della legge e i profili procedurali da essa discendenti che impongono l'individuazione dei legittimati passivi del procedimento di conferma delle misure protettive e che non possono che essere individuati, dallo stesso debitore, nei creditori che si sono già mossi a tutela delle proprie ragioni con un'azione esecutiva, intrapresa o preannunciata.

La recente ordinanza del Tribunale di Milano [24 febbraio 2022](#) offre interessanti spunti sul tema. In previsione dell'udienza indetta per la conferma delle misure protettive, si erano costituite in giudizio alcune banche le quali, pur ribadendo la volontà di partecipare alle **trattative** promosse sotto l'egida dell'esperto, sostenevano, non avendo promosso alcuna azione esecutiva, di non essere qualificabili come soggetti passibili di subire le misure protettive *ex artt. 6 e 7 del DL 118/2021*. Il Tribunale di Milano ha assunto sul punto una posizione, per così dire, più **sostanzialista** che formale. I giudici hanno, in primo luogo, evidenziato che la lettera della legge e la relazione di accompagnamento non lasciano intendere che le misure protettive debbano riguardare esclusivamente i creditori che hanno già avviato azioni esecutive o notificato un atto di precetto. Sulla base di questo assunto, essi hanno quindi posto l'attenzione sull'individuazione dei creditori **funzionali** alla continuità dell'attività di impresa e che, in quanto tali, ove intraprendessero azioni esecutive, ragionevolmente, renderebbero **inattuabili** le manovre di risanamento.

Per siffatti creditori non rileva, secondo i giudici, l'as-

senza di azioni esecutive intraprese o minacciate, essendo sufficienti elementi documentali in grado di dimostrare una loro posizione **antagonista** rispetto alla prospettiva di continuità. Quanto agli intermediari finanziari di cui allo specifico caso, tali elementi documentali possono ben essere rappresentati dall'aver attenzionato la posizione del debitore e da disposizioni di sospensione dell'utilizzo degli affidamenti già assunte, ancorché temporanee.

Va quindi letta anche in tal senso la disposizione che impone al debitore, in sede di ricorso per la **conferma** delle misure protettive presentato *ex art. 7 del DL 118/2021*, di depositare l'elenco dei **primi dieci** creditori, fra i quali, probabilmente, saranno da individuarsi coloro che, pur non avendo avviato o minacciato alcuna azione esecutiva e avendo assunto un ruolo critico/antagonista, sono passibili di divenire parte del procedimento disciplinato dallo stesso articolo.

Si registra, tra gli altri, anche il Tribunale di Padova [25 febbraio 2022](#), che sembra avere accolto la tesi dell'efficacia erga omnes delle misure protettive, in quanto **strumentali** al buon esito delle trattative, che sarebbero inevitabilmente pregiudicate se i creditori decidessero di agire individualmente in via esecutiva, precludendo così il piano di risanamento (in senso contrario, invece, Trib. di Bergamo 23 febbraio 2022 n. [754](#)).

## Auspicabile un intervento già in fase di revisione del Codice della crisi

In questa cornice assume rilievo lo schema di decreto legislativo per la revisione del DLgs. [14/2019](#) – in corso di esame parlamentare – che recepisce nel corpus normativo, tra le altre, le novità del DL [118/2021](#) (e della L. [233/2021](#) di conversione del DL [152/2021](#), per l'attuazione del PNRR), con il correttivo rappresentato dalla previsione che sembra **circoscrivere** l'efficacia delle misure ai "creditori **interessati**". Ciò porterà, probabilmente, a escludere la portata erga omnes delle misure. Anche alla luce di tale modifica, tuttavia, pare rappresentare un vulnus l'inesistibilità delle misure protettive ai crediti che scadono dopo l'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto, ma prima della conclusione del procedimento, con implicazioni pratiche rilevanti, atteso il rischio di **compromettere** l'esito delle trattative avviate qualora questi creditori potessero agire esecutivamente, assumendo, peraltro, un "peso **negoziale**" significativo, passibile di generare disparità di trattamenti. In tal senso, sarebbe auspicabile un intervento già in fase di revisione del Codice della crisi.

# Cripto-attività sotto la lente delle Amministrazioni fiscali

Un nuovo documento dell'OCSE prevede l'introduzione di obblighi di comunicazione dei dati in possesso delle piattaforme

/ Gianluca ODETTO e Enrico TERRAGNI

L'OCSE ha posto in pubblica consultazione il documento *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, contenente inediti **obblighi di reporting** per gli intermediari coinvolti nella circolazione delle **cripto-attività**. Il documento contiene le regole (e un Commentario) volte a introdurre un nuovo standard di obblighi, definito *Crypto-Asset Reporting Framework* (CARF), forgiato sulla falsariga del sistema di scambio di informazioni previsto dal *Common Reporting Standard* (CRS).

Il documento definisce essenzialmente le cripto-attività oggetto di segnalazione, i soggetti interessati, i dati oggetto di scambio e le procedure di *due diligence*.

Le cripto-attività sono definite, in termini generali, come la **rappresentazione digitale** di un **valore** basata su una tecnologia crittografata *distributed ledger* (letteralmente "a registri distribuiti") o altra simile tecnologia atta a convalidare le transazioni. L'elemento della "rappresentazione digitale di un valore" comporta che la cripto-attività debba rappresentare un diritto su tale valore, la cui proprietà (o altro diritto) può essere trasferita in via digitale ad altri soggetti.

Tra le attività in questione figurano i *non-fungible tokens* (NFT) che incorporano diritti su oggetti da collezione, giochi, opere d'arte e altri beni che possono essere trasferiti a terzi in modalità digitale.

All'interno del perimetro "macro" delle cripto-attività, quelle che saranno oggetto di scambio sono i *relevant crypto-asset*, ossia le attività che **non rientrano** tra le valute digitali emesse dalle Banche centrali o tra i c.d. *closed-loop crypto-assets*. Trattasi, queste ultime, delle cripto-attività "a circuito chiuso" emesse agli utenti di uno specifico network come mezzo di pagamento, ad esempio per l'acquisto di specifici beni o servizi (es. libri, viaggi, ristoranti, applicazioni) o per lo scambio contro valute FIAT (ossia le valute aventi corso legale). Quanto alla seconda questione, ossia i **destinatari degli obblighi** di raccolta dei dati e di trasmissione alle Amministrazioni fiscali, essi sono i soggetti che, in forma individuale o societaria, forniscono in maniera professionale servizi di scambio tra due cripto-attività, o tra cripto-attività e valute, inclusi i casi in cui gli stessi soggetti agiscono come controparte o come intermediari dello scambio; sono altresì incluse le ipotesi di messa a disposizione di una piattaforma di trading. La natura professionale di tale attività deve essere definita secondo le normative domestiche di ciascun ordinamento.

Il documento formalizza, probabilmente per la prima

volta, la **"territorialità"** delle cripto-attività, legandole alla residenza dei *service providers*. Ciò si desumerebbe indirettamente dalla previsione per cui è fatto obbligo di reporting ai soggetti che, alternativamente, in un certo Stato, hanno la residenza ai fini fiscali, sono ivi costituiti e ivi hanno personalità giuridica o obblighi ai fini dichiarativi, hanno il proprio centro di amministrazione, ovvero hanno una sede in cui svolgono regolarmente un'attività commerciale.

Le **operazioni soggette a monitoraggio** sono essenzialmente riconducibili a quattro ipotesi definite "rilevanti":

- gli scambi di cripto-attività contro valute FIAT;
- gli scambi tra una o più forme di cripto-attività;
- i c.d. pagamenti *retail* sopra una certa soglia ancora da definire (trattasi delle transazioni effettuate dai *provider* per conto di un commerciante che accetta criptovalute come mezzo di pagamento per beni o servizi);
- i trasferimenti di cripto-attività.

Le **informazioni** oggetto di reporting, da effettuarsi su base annuale, sono di tre tipi. In primo luogo, occorre indicare le generalità dell'utente, e quindi nome, cognome, indirizzo, residenza fiscale, codice fiscale ecc.; a tali fini, il fornitore di servizi è tenuto a svolgere opportune attività di **due diligence** per ottenere dagli utenti una auto-dichiarazione contenente i dati in questione. In caso di mancato ottenimento di tale certificazione, l'intermediario è tenuto a sospendere ogni transazione per conto dell'utente in questione.

In secondo luogo, il soggetto in questione deve segnalare i propri dati in qualità di *service provider* delle cripto-attività e delle relative transazioni.

Sono altresì oggetto di segnalazione le denominazioni di ciascuna cripto-attività e gli **importi** oggetto delle operazioni rilevanti (es. acquisizione di cripto-attività contro valute FIAT, cessione di cripto-attività contro valute FIAT, *fair market value* delle transazioni, ecc.).

Infine, formano oggetto di comunicazione anche gli **indirizzi dei wallet** verso i quali le somme sono state trasferite, salvo che si tratti di altri fornitori di servizi soggetti a tali obblighi.

Da ultimo, la seconda parte del documento propone un intervento sugli originari obblighi **CRS**, prevedendo un'**estensione** ai nuovi prodotti finanziari digitali, quali talune monete elettroniche e le valute digitali create dalle banche centrali. Tali strumenti, infatti, svolgono funzioni simili a quelle dei tradizionali strumenti già compresi nel perimetro CRS.

# Il conferimento della branch "esente" non è tassato

Rimangono, però, soggetti a imposta in capo alla casa madre i plusvalori maturati prima dell'opzione per la branch exemption

/ Gianluca ODETTO

Il conferimento delle stabili organizzazioni estere di società italiane che hanno optato per il regime di *branch exemption* ([art. 168-ter](#) del TUIR) **non** è suscettibile di generare **plusvalenze imponibili**. Questo principio, tuttavia, deve essere opportunamente adattato al fine di tenere conto delle diverse situazioni che possono emergere.

In termini generali, l'[art. 166](#) comma 1 lettera e) del TUIR assegna **natura realizzativa** alle operazioni con cui una società residente in Italia conferisce una sua S.O. localizzata in un altro Stato a favore di una società estera ("trasformando", quindi, la *branch* in controllata); l'[art. 179](#) comma 5, in attuazione dell'[art. 10](#) paragrafo 2 della direttiva 2009/133/UE, concede nei soli rapporti intracomunitari al conferente il credito nozionale, legato all'imposta virtuale che sarebbe stata corrisposta nell'altro Stato sui medesimi plusvalori; il credito va a parziale ristoro dell'onere fiscale da assolvere sulla plusvalenza, che l'[art. 166](#) comma 7 lettera e) del TUIR quantifica nella differenza tra il valore di mercato complessivo e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto delle attività e delle passività facenti parte della stabile organizzazione.

Queste conclusioni, tuttavia, sono **derogate** per le **stabili organizzazioni esenti**. A seguito dell'opzione, infatti, i valori cessano di essere soggetti alle regole del reddito d'impresa italiano, avendo rilevanza ai soli ed esclusivi fini dell'imposta sulle società dello Stato di localizzazione della S.O..

Ciò va poi ulteriormente coordinato con quanto stabilito dall'[art. 168-ter](#) comma 4 secondo periodo del TUIR, secondo cui l'esercizio dell'**opzione** per la *branch exemption* non determina, in sé, realizzo di plusvalenze; la norma dovrebbe essere intesa nel senso per cui, se l'esercizio dell'opzione avviene in un momento successivo a quello di costituzione della stabile organizzazione, i valori dei beni della S.O. non sono assoggettati a imposizione in uscita.

Ove la *branch* sia assoggettata al regime interno di esenzione sin dalla sua costituzione, quindi, anche se si è in presenza di operazioni "oggettivamente" realizzative (come il conferimento a beneficio di una società estera), **non** dovrebbero emergere **plusvalenze imponibili** in capo alla **casa madre italiana**. Il principio era stato previsto in modo espresso dagli artt. 8.4 e 8.5 della bozza di provvedimento attuativo della disciplina, diramata dall'Agenzia delle Entrate il [25 febbraio 2016](#), secondo cui:

- la cessione o la liquidazione della *branch* esente non poteva determinare alcun realizzo di plusvalenze rile-

vanti fiscalmente in capo alla casa madre italiana;

- in presenza di operazioni straordinarie che comportano il realizzo delle plusvalenze latenti di una S.O. estera inclusa nel perimetro di esenzione, alla casa madre non poteva essere riconosciuto il *notional tax credit* di cui all'[art. 179](#) del TUIR (che, va ricordato, lo stesso art. 10 paragrafo 2 della direttiva 2009/133/UE limita, per i conferimenti di stabile organizzazione, ai casi in cui la casa madre applica il sistema dell'imputazione).

Pur in assenza di una conferma nel testo definitivo del provvedimento diramato in data [28 agosto 2017](#), i relativi principi dovrebbero continuare a esplicare efficacia per le ragioni di carattere **sistematico** di sopra riasunte, pur se allo stato attuale non risultano precedenti di prassi e di giurisprudenza che possano confermare tale assunto.

Sono, in ogni caso, molte le situazioni in cui l'opzione prevista dall'[art. 168-ter](#) del TUIR è intervenuta in un momento successivo alla costituzione della *branch*, per cui si pone il problema di comprendere come i principi di cui sopra possano essere coordinati. La soluzione maggiormente equilibrata al fine di evitare doppie imposizioni indebite, o salti d'imposta, dovrebbe essere quella di considerare **tassata** la sola quota parte della plusvalenza **maturata prima** dell'opzione, con conseguente scomputo del credito d'imposta nozionale in modo proporzionale alla parte di plusvalenza soggetta a tassazione rispetto alla plusvalenza complessivamente realizzata.

Mutuando i principi della sentenza della Corte di Giustizia relativa alla causa [C-292/16](#) (A Oy), nei rapporti intracomunitari il beneficio del credito nozionale si dovrebbe accompagnare al **frazionamento** (opzionale) dell'imposta in uscita in cinque rate, come detto limitatamente alla quota parte dei plusvalori maturati prima della scelta per la *branch exemption*.

Restano però i **problemi pratici**, rappresentati dalla necessità di quantificare *ex post* una imposizione in uscita "calibrata" su un momento (quello dell'opzione per il regime di esenzione) che potrebbe essere di molti anni anteriore rispetto a quello del conferimento: pur se anche su questo punto mancano interventi della prassi e della giurisprudenza, non dovrebbe venire meno il principio per cui l'imposizione in uscita viene "fotografata" in un momento puntuale, non dovendosi poi tenere conto dei maggiori o dei minori valori maturati dopo il distacco dell'entità (nel caso considerato, la stabile organizzazione) dal regime del reddito d'impresa italiano.

# Nessun credito di imposta se è violato il trattato contro le doppie imposizioni

In tal caso l'Italia non è tenuta a riconoscere alcun rimedio contro la doppia imposizione che si viene a creare

/ Giuseppe Francesco PATTI

Con la risposta n. [145](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad esprimersi in merito alla spettanza del **credito di imposta** in relazione ad imposte prelevate in Paesi con cui l'Italia ha concluso una convenzione contro le doppie imposizioni.

In particolare, nel caso di specie, una società residente in Italia e facente parte di un gruppo attivo nello sviluppo, ingegnerizzazione e fornitura di tecnologie, impianti di lavorazione e apparecchiature aveva stipulato un contratto pluriennale con una società fiscalmente residente in **Kazakistan** per la prestazione di una serie di servizi di ingegneria e progettazione di complessi industriali atti alla lavorazione e produzione di alcune tipologie di prodotti.

Nei periodi di imposta 2017, 2018 e 2019, la società residente in Kazakistan aveva proceduto a corrispondere alla società italiana i compensi relativi a tale contratto pluriennale senza applicazione di alcuna ritenuta. Ciò in quanto tali redditi venivano considerati come **redditi di impresa** non tassabili in Kazakistan in assenza di stabile organizzazione cui questi fossero attribuibili, in forza del disposto dell'art. 7 del [trattato](#) concluso tra Italia e Kazakistan.

Dalla descrizione dei fatti riportata nel quesito dell'interpello, emerge come, seppure la società italiana – in realtà – disponesse di una **stabile organizzazione** nel territorio kazako dal 2009, tuttavia, tale S.O. sarebbe stata inattiva dal 2016 (cioè dal periodo di imposta precedente a quello di erogazione dei compensi rilevanti) ed, inoltre, non sarebbe stata in alcuna maniera coinvolta nelle prestazioni ad oggetto del contratto pluriennale. Di conseguenza, i redditi in questione non potevano essere comunque ad essa attribuibili.

La ricostruzione giuridica brevemente descritta veniva, tuttavia, contestata dalle autorità fiscali kazake. Tali autorità ritenevano, infatti, che in forza della presenza di una S.O. della società italiana nel territorio del proprio Stato, la normativa interna kazaka imponesse l'applicazione di una **ritenuta** pari al 20% dei pagamenti effettuati. Il prelievo di tale ritenuta non sarebbe stato, inoltre, proibito dal trattato in quanto questo non sarebbe stato *tout court* applicabile, proprio in ragione della presenza di una S.O. della società italiana (sarebbe stato interessante conoscere il ragionamento giuridico alla base di tale assunto – attese le particolari posizioni che si registrano in alcuni Stati in tema di stabili organizzazioni e benefici del trattato – che, tuttavia, non viene riportato nell'istanza). La ricostruzione avanzata dalle autorità fiscali kazake veniva confer-

mata dalle competenti autorità amministrative locali. A fronte di ciò, la società italiana ha interpellato l'Amministrazione finanziaria al fine di conoscere se fosse possibile ottenere in Italia il riconoscimento del credito per le imposte accertate.

La risposta pubblicata **nega** la possibilità del riconoscimento del credito per le imposte prelevate all'estero, ex [art. 165](#) del TUIR. L'Amministrazione finanziaria, infatti, ritiene che i compensi percepiti in forza del contratto pluriennale non possano considerarsi come *royalty* ai fini dell'art. 12 del trattato Italia-Kazakistan (qualificazione che avrebbe potuto portare all'applicazione della *tax sharing clause* ivi contenuta ed avrebbe legittimato, secondo la prospettiva italiana, un prelievo alla fonte pari al 10% dei compensi corrisposti, con conseguente probabile diritto al riconoscimento del credito per tale limitato importo) in quanto tali compensi sarebbero collegati ad attività di sviluppo progettuale e non all'utilizzo di un bene immateriale pre-esistente.

L'Amministrazione finanziaria, di contro, chiarisce come in relazione a tali importi, anche in forza dei chiarimenti del Commentario OCSE, sarebbe dovuto venire in rilievo l'art. 7 di tale trattato, che prevede una tassazione esclusiva dello Stato della residenza (in questo caso, l'Italia) in assenza di una S.O. presente nell'altro Stato cui i redditi rilevanti siano attribuibili (in forza di un suo coinvolgimento nella loro produzione). Non essendo i redditi ad oggetto della risposta in alcuna maniera attribuibili alla stabile "inattiva" che la società italiana deteneva in Kazakistan, il prelievo fiscale effettuato dallo Stato kazako non è, dunque, **conforme** alle disposizioni del trattato concluso tra Italia e Kazakistan. Di conseguenza, l'Italia non è tenuta ad applicarne l'art. 23 ed a riconoscere alcun rimedio contro la doppia imposizione che si viene a creare.

Condivisibili sembrano anche le conclusioni raggiunte in relazione all'art. 28 del trattato Italia-Kazakistan (che prevede sì l'obbligo di rimborsare l'imposta prelevata in violazione delle disposizioni di tale trattato ma in capo allo Stato della "fonte") nonché sulla possibilità di esperire i rimedi ex art. 25 del medesimo trattato (*i.e. mutual agreement procedure*).

La risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria si pone in piena conformità a quanto già chiarito in precedenza in sede di circolare n. [9/2015](#) (§ 2.1.) in tema di imposte prelevate all'estero in violazione di uno specifico trattato nonché dai principi espressi dal Commentario OCSE (tra gli altri, par. 8 del Commentario OCSE 2017 agli artt. 23 A e 23 B).

# Reati contro il patrimonio culturale dentro la responsabilità 231

Pubblicata in Gazzetta Ufficiale la legge che riforma la disciplina nella direzione tracciata dalla Convenzione di Nicosia

/ Maria Francesca ARTUSI

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale di ieri la legge 9 marzo 2022 n. 22, contenente disposizioni in materia di reati contro il **patrimonio culturale** che, tra l'altro, introduce la responsabilità delle persone giuridiche in tale ambito.

L'intento primario dell'intervento normativo è quello di riformare la disciplina a tutela dei beni culturali, inserendo nel codice penale alcune fattispecie incriminatrici, prima presenti unicamente nel Codice dei beni culturali ([artt. 169](#) e seguenti del DLgs. 42/2004). Il legislatore si muove, così, nella direzione tracciata dalla Convenzione di Nicosia (17 maggio 2017), volta a prevenire e combattere il **traffico** illecito e la **distruzione** di beni culturali. Viene operata una profonda riforma della materia, che ridefinisce l'assetto della disciplina nell'ottica di un tendenziale inasprimento del trattamento sanzionatorio.

La legge 22/2022 inserisce, innanzitutto, nel libro II del codice penale il titolo VIII-*bis*, rubricato "Dei delitti contro il patrimonio culturale", composto da 17 nuovi articoli (da 518-*bis* a 518-*undecies*).

Come accade con sempre maggiore frequenza la tutela si estende a colpire le società e gli **enti collettivi** attraverso la previsione di nuovi reati presupposto.

Il DLgs. 231/2001 si arricchisce, così, di due ulteriori articoli: l'art. 25-*septiesdecies* "Delitti contro il patrimonio culturale" e l'art. 25-*duodevicies* "Riciclaggio di beni culturali e devastazione e saccheggio di beni culturali e paesaggistici". Nel primo sono richiamati i **reati di furto** di beni culturali (art. 518-*bis* c.p.); appropriazione indebita di beni culturali (art. 518-*ter* c.p.); ricettazione di beni culturali (art. 518-*quater* c.p.); falsificazione in scrittura privata relativa a beni culturali (art. 518-*octies* c.p.); violazioni in materia di alienazione di beni culturali (art. 518-*novies* c.p.); importazione illecita di beni culturali (art. 518-*decies* c.p.); uscita o esportazione illecite di beni culturali (art. 518-*undecies* c.p.); distruzione, dispersione, deterioramento, deturpamento, imbrattamento e uso illecito di beni culturali o paesaggistici (art. 518-*duodecies* c.p.); contraffazione di opere d'arte (art. 518-*quaterdecies* c.p.).

In caso di commissione dei suddetti delitti sono applicabili all'ente **sanzioni pecuniarie** che variano a seconda del reato commesso da cento fino a novecento quote. È, inoltre, possibile l'applicazione delle sanzioni interdittive previste dall'[art. 9](#) comma 2 del DLgs. 231/2001 per una durata non superiore a due anni, laddove ne ricorrano gli specifici presupposti (*cfr.* [art. 13](#) del DLgs. 231/2001).

Nell'art. 25-*duodevicies* sono, invece, richiamati i reati di riciclaggio di beni culturali (art. 518-*sexies* c.p.) e devastazione e saccheggio di beni culturali e paesaggistici (art. 518-*terdecies* c.p.).

In tali ipotesi la **sanzione pecuniaria** va da cinquecento a mille quote. Per questi delitti, ritenuti più gravi rispetto a quelli elencati nell'art. 25-*septiesdecies*, il legislatore prevede una sola tipologia di sanzione interdittiva: interdizione definitiva dall'esercizio dell'attività ai sensi dell'[art. 16](#) comma 3 del DLgs. 231/2001 qualora l'ente o una sua unità organizzativa venga stabilmente utilizzato allo scopo unico o prevalente di consentire o agevolare la commissione di tali illeciti. Laddove non ricorra questa ipotesi, non sono contemplate sanzioni interdittive, a differenza di quanto previsto per i delitti di cui all'art. 25-*septiesdecies*.

Può essere utile ricordare che, ai sensi dell'[art. 10](#) del DLgs. 42/2004 sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle Regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano **interesse artistico**, storico, archeologico o etnoantropologico.

Il medesimo articolo elenca, poi, nei commi successivi, alcune specifiche categorie che possono essere incluse nella definizione e dunque divenire oggetto della **tutela penale**.

La legge in esame interviene anche sull'[art. 240-\*bis\*](#) c.p. ampliando – attraverso l'inserimento dei reati di ricettazione di beni culturali, di impiego di beni culturali provenienti da delitto, di riciclaggio e di autoriciclaggio di beni culturali – il catalogo dei delitti in relazione ai quali è consentita la c.d. confisca allargata.

Si ricorda che la "**confisca allargata**" indica la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito. Nella confisca allargata, che trova la sua origine nella lotta alla criminalità organizzata, viene meno il nesso di pertinenzialità o di continenza tra la cosa sequestrata e il reato, per aggredire invece l'intera ricchezza non giustificata ritenuta frutto dell'accumulazione illecita ai sensi di una presunzione legale.

Tali novità saranno in vigore da oggi (giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale).

# L'autorizzazione del giudice salva dal blocco dei conti correnti del defunto

Le banche possono pagare quanto richiesto dall'amministratore di sostegno e disposto dal giudice prima della dichiarazione di successione

/ Anita MAURO

La banca può provvedere ai pagamenti richiesti dall'amministratore di sostegno ed espressamente **autorizzati** dal giudice tutelare, concernenti spese funerarie o gli altri debiti del beneficiario deceduto, anche prima della prova della presentazione della dichiarazione di successione, in quanto a ciò non osta l'[art. 48](#) del DLgs. 346/90. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [147](#), pubblicata ieri.

Va rammentato che l'[art. 48](#) del DLgs. 346/90 è la norma che legittima le banche ad operare il c.d. "blocco dei conti correnti del defunto", fino alla presentazione della dichiarazione di successione. La citata norma, infatti, **vieta ai debitori del defunto** e ai detentori di beni che gli appartenevano, di pagare le somme dovute o consegnare i beni detenuti agli eredi, ai legatari e ai loro aventi causa, se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di prescrizione di cinque anni, della dichiarazione della successione o della dichiarazione integrativa, contenente l'indicazione di tali crediti e dei beni suddetti (o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio), salvo che non sia stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione.

Il divieto è espressamente sanzionato dall'art. 53 comma 2 del DLgs. 346/90 con una sanzione amministrativa che **è raddoppiata** ove la violazione dell'obbligo sia posta in essere (tra il resto) da "banche, società di credito o di intermediazione o dell'Ente poste italiane" ([art. 53](#) comma 4 del DLgs. 346/90).

Il divieto previsto da tale norma, tuttavia, come illustrato nella risposta n. [147/2022](#), non può trovare applicazione nel caso in cui il giudice tutelare, nell'ambito del procedimento di **amministrazione di sostegno**, abbia espressamente autorizzato l'amministratore (nominato prima della morte del defunto cliente della banca) al pagamento di debiti e/o pesi ereditari con addebito delle relative spese al conto intestato al *de cuius*.

In particolare, secondo quanto illustrato dalla banca istante, accade spesso che i giudici tutelari, in presenza di incertezze sui chiamati all'eredità o di rinuncia di questi ultimi, per evitare che l'**inerzia** o incuria degli eredi danneggi gli interessi dei beneficiari defunti e per non appesantire i Tribunali con molteplici aperture di curatele di eredità giacente, autorizzino (in via preventiva o in sede di ratifica) l'amministratore di sostegno a provvedere al funerale dell'assistito e ai paga-

menti che risultano in sospeso, come, ad esempio, la liquidazione dell'ultima mensilità della badante o del personale di assistenza, le spese di affitto per alloggio/casa di cura, le utenze domestiche e il compenso dell'amministratore di sostegno stesso, "prelevando le somme da rapporti intestati al *de cuius*, presso i quali l'amministratore di sostegno risultava già censito, o dando disposizioni alla Banca per i relativi bonifici, fatto salvo l'obbligo in capo al richiedente di documentare dette spese e di rendicontarle al Giudice". La banca istante ritiene che tali richieste contrastino con l'[art. 48](#) del DLgs. 346/90 e teme che l'adempimento dei pagamenti esponga l'istituto che li esegue alle sanzioni su citate.

D'altronde, anche il rifiuto di ottemperare ai provvedimenti giudiziali, soprattutto se costituisce ostacolo all'effettiva esecuzione degli stessi, configura un comportamento **penalmente rilevante** che implica la pena prevista dall'[art. 388](#) c.p. che si applica anche "a chi elude l'esecuzione di un provvedimento del giudice civile, che concerna l'affidamento di minori o di altre persone incapaci, ovvero prescriva misure cautelari a difesa della proprietà, del possesso o del credito (...)".

L'Amministrazione finanziaria, chiamata a chiarire la portata dell'[art. 48](#) del DLgs. 346/90, in relazione a tali casi, afferma la norma **non osta all'adempimento**, da parte della banca, del provvedimento con cui il giudice tutelare autorizza l'amministratore di sostegno a provvedere al pagamento delle spese funerarie o degli altri debiti del beneficiario deceduto.

## Il pagamento non muta la base imponibile

Inoltre – ricorda l'Amministrazione – il prelievo così operato non incide sulla determinazione della **base imponibile** dell'imposta di successione, che, ai sensi dell'[art. 8](#) del DLgs. 346/90 resta fissata nel valore globale netto dell'asse ereditario alla data di apertura della successione.

Pertanto, nelle more della presentazione della dichiarazione di successione, le banche e gli istituti di credito possono eseguire, sul conto del defunto (beneficiario di amministrazione di sostegno) le operazioni esplicitamente autorizzate dall'autorità giudiziaria, senza incorrere nelle sanzioni previste dal combinato disposto dei commi 2 e 4 dell'art. 53 del DLgs. [346/90](#).

# Canone unico per la produzione di energia elettrica

Rientra tra le attività strumentali alla fornitura di servizi di pubblica utilità ex art. 1 comma 831 della L. 160/2019

/ Antonio PICCOLO

Il Ministero dell'Economia e delle finanze, con la risoluzione n. [3/DF](#) di ieri, ha precisato che fra le "attività **strumentali** alla fornitura di servizi di pubblica utilità" di cui al comma 831 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020), come interpretato dal comma 14-*quinquies* dell'[art. 5](#) del DL 146/2021 (conv. L. [215/2021](#)), deve essere ricompresa anche l'attività di produzione di **energia elettrica**, sulla scorta delle caratteristiche di complementarità ed esclusività della stessa nell'ambito della filiera del sistema elettrico nazionale.

L'altra novità contenuta nel documento di prassi in commento è la qualificazione della modifica normativa di cui al citato comma 14-*quinquies* dell'[art. 5](#) del DL 146/2021 come "norma di **interpretazione autentica**", pur mancando la canonica espressione "In deroga all'[articolo 1](#), comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212".

L'[art. 1](#) commi 816 e seguenti della L. 160/2019 ha istituito e disciplinato, a decorrere dal 1° gennaio 2021, il **canone unico patrimoniale** (CUP), che ha preso il posto di una serie di tributi locali "minori" (TOSAP, COSAP, ICP-DPA, CIMP e canone per l'occupazione delle strade di pertinenza dei Comuni e delle Province).

La versione del comma 831, come sostituita dal comma 848 dell'[art. 1](#) della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), ha stabilito fra l'altro che per le occupazioni permanenti del territorio comunale, con cavi e condutture, da chiunque effettuata per la fornitura di servizi di pubblica utilità (distribuzione ed erogazione di energia elettrica, gas, acqua, calore, di servizi di telecomunicazione e radiotelevisivi e di altri servizi a rete), il canone è dovuto dal soggetto **titolare dell'atto di concessione** dell'occupazione del suolo pubblico e dai soggetti che occupano il suolo pubblico, anche in via mediata, attraverso l'utilizzo materiale delle infrastrutture del soggetto titolare della concessione sulla base del numero delle rispettive utenze moltiplicate per la tariffa forfetaria prevista nella norma stessa.

In ogni caso, l'ammontare del canone dovuto a ciascun ente non può essere inferiore a **800 euro**.

Il canone è comprensivo degli allacciamenti alle reti effettuati dagli utenti e di tutte le occupazioni di suolo pubblico con impianti direttamente funzionali all'erogazione del servizio a rete.

Il citato comma 14-*quinquies*, inserito dalla legge di conversione del DL 146/2021, ha fornito l'interpretazione sulla **corretta applicazione** del canone per le occupazioni permanenti di suolo pubblico da parte di alcu-

ne imprese di pubblici servizi.

Sicché, l'[art. 1](#) comma 831 della L. 160/2019, come sostituito dall'[art. 1](#) comma 848 della legge di bilancio 2021, si interpreta nel senso che:

- il canone è dovuto **esclusivamente** dal soggetto titolare dell'atto di concessione delle infrastrutture, in base alle utenze delle società di vendita, per le occupazioni permanenti di suolo pubblico effettuate nei settori in cui è prevista una separazione, in ragione di assetti normativi, regolamentari o contrattuali, tra i soggetti titolari delle infrastrutture e i soggetti titolari del contratto di vendita del bene distribuito alla clientela finale, non configurandosi alcuna occupazione in via mediata e alcun utilizzo materiale delle infrastrutture da parte della società di vendita;

- "per **occupazioni permanenti** di suolo pubblico con impianti direttamente **funzionali** all'erogazione del servizio a rete" devono intendersi anche quelle effettuate dalle aziende esercenti attività strumentali alla fornitura di servizi di pubblica utilità, quali la trasmissione di energia elettrica e il trasporto di gas naturale; per tali occupazioni il canone annuo è dovuto nella misura minima di 800 euro.

## Complementarità ed esclusività rispetto alla distribuzione dell'energia

La società Enel Italia ha chiesto chiarimenti al Dipartimento in ordine alla filiera del sistema elettrico nazionale, che è una rete unica integrata e che si compone di una serie di fasi di cui la produzione costituisce la fase antecedente a quelle di trasmissione, di dispacciamento e di distribuzione. Sulla scorta delle precedenti precisazioni contenute nella circolare n. [1/DF](#) del 20 gennaio 2009 e nella risoluzione n. [7/DPE](#) del 14 maggio 2002, in materia di TOSAP e di COSAP, la società ha ritenuto che l'attività svolta dalle aziende di produzione, trasmissione e dispacciamento abbia le caratteristiche della **strumentalità**, nonché della complementarità e della esclusività, rispetto a quella di distribuzione dell'energia.

I tecnici delle Finanze, dopo avere qualificato la modifica normativa di cui al comma 14-*quinquies* come "norma di interpretazione autentica", hanno condiviso la tesi della società confermando che fra le attività strumentali, per le quali si applica il CUP nella misura minima di 800 euro, va ricompresa anche l'attività di **produzione di energia elettrica**.

Gentile Redazione,  
tra poche settimane **si voterà** per il rinnovo della go-  
vernance nazionale dei commercialisti.

Vorrei però provare a fare **chiarezza** su alcuni temi, sperando d'ora in poi in un confronto che possa essere fatto sulla realtà e non sulle invenzioni.

Chi si affida a un iscritto al nostro Ordine deve poter sapere a chi si sta rivolgendo e dovrà avere la tranquillità che chiunque esso sia, dottore commercialista, ragioniere commercialista o esperto contabile, avrà la certezza di rivolgersi a un professionista **preparato** e rispettoso delle norme che regolano la nostra Professione.

ma, come è possibile leggere nel nostro programma, le vogliamo sviluppare e conferire loro legittimità di titolo legale attraverso un percorso da realizzare con il MIUR.

In merito alla possibilità che le Casse possano avere altre **platee non "ordinistiche"**, come ad esempio gli amministratori di condominio, pur nel rispetto della legittima autonomia delle Casse, esprimo la mia **contrarietà**. Peraltro mi risulta che lo stesso presidente Pagliuca all'ultima assemblea dei Delegati della CNPR, dopo due anni in cui si è adoperato in tal senso, abbia definito "impossibile" tale eventualità.

Spero davvero che d'ora in poi potremmo concentrarci sulle **soluzioni** dei tanti **problemi**, questa volta **reali**, che da troppi anni gravano sulla nostra professione.

*Candidato alla Presidenza del CNDCEC*

## Ai fini dell'imposta sui servizi digitali pubblicità "mirata" a prescindere da chi opera la profilazione

Nella giornata di ieri, l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 149 ha fornito alcuni chiarimenti in materia di imposta sui **servizi digitali**.

In caso di "veicolazione di pubblicità mirata" (ai sensi dell'[art. 1](#) comma 37 lett. a) della L. 30 dicembre 2018 n. 145) è centrale, affinché si generi il **presupposto impositivo**, la natura "mirata" della pubblicità, basata pertanto sui dati relativi all'utente che accede all'interfaccia.

Nell'ipotesi di c.d. *programmatic advertising*, vale a dire i casi in cui nell'ambito dell'intermediazione di pubblicità mirata, la cessione degli spazi pubblicitari dall'editore all'inserzionista avviene tramite intermediari, non è idonea ad escludere detta caratteristica la circostanza secondo cui la società che

ospita la pubblicità non ha il **controllo della profilazione** dell'utente.

Secondo l'Agenzia, non occorre l'immediata consapevolezza in capo all'editore circa lo sfruttamento dei dati degli utenti, bensì rileva la circostanza oggettiva secondo cui tali messaggi sono basati sui **profili degli utenti** – indipendentemente, perciò, dal soggetto che opera la profilazione (nel caso di specie, l'intermediario).

Inoltre, nella risposta viene stabilito che i dati raccolti tramite l'*internet service provider* (ISP) sono idonei a geolocalizzare l'utente, a prescindere dalla **consapevolezza** dell'utente e dall'accuratezza della posizione geografica rilevata.

## IVA ordinaria per la fornitura di materiale didattico-ricreativo

La cessione on line di una scatola contenente materiali utili allo svolgimento di un gioco, avente natura didattico-ricreativa, ivi compresi video tutorial realizzati dagli operatori di una Onlus nell'ambito della propria attività educativa rivolta ai bambini, deve essere assoggettata all'aliquota IVA ordinaria, non essendo applicabile l'agevolazione prevista dalla Tabella [A](#), parte II-bis, allegata al DPR 633/72 per le prestazioni "educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere" rese da "cooperative sociali e loro consorzi". Tale trattamento IVA compete anche alle **spese di trasporto e di spedizione** a essa connesse.

Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 148 di ieri, 22 marzo 2022, precisando che, nel caso in esame, detti tutorial constano di videoregistrazioni **"scaricabili"** da internet, che illustrano come utilizzare il materiale all'interno della scatola (cancelleria, libri, adesivi, prodotti di

cartotecnica, ecc.); non si tratta, tuttavia, di corsi on line destinati ai bambini, che ne consentono l'interazione con gli educatori.

Secondo la Tabella, parte II-bis, allegata al DPR 633/72, l'aliquota IVA del **5%** è applicabile, come detto, alle prestazioni "di natura educativa o didattica di ogni genere" rese da cooperative sociali e loro consorzi nei confronti, tra l'altro, di minori "per sviluppare conoscenze e attitudini", purché **non** abbiano carattere **prettamente ricreativo**; la medesima si estende "alle cessioni accessorie di materiale didattico utilizzabili strettamente per tale scopo".

Nell'ipotesi considerata, l'Agenzia ha pertanto rilevato come i video tutorial non configurino un "servizio educativo", prevalendo la cessione di beni, con la conseguenza che l'operazione va assoggettata ad aliquota IVA **ordinaria**, al pari delle spese di trasporto e spedizione a essa connesse.

## Tax credit manifesti pubblicitari utilizzabile in compensazione

Con la risoluzione n. 15 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo **"6973"**, denominato "CREDITO D'IMPOSTA IMPIANTI PUBBLICITARI – [articolo 67-bis](#) del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73", per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del **tax credit "manifesti pubblicitari"**, ovvero il credito d'imposta destinato ai titolari di impianti pubblicitari privati (o concessi a privati) che hanno versato il canone patrimoniale dovuto per il 2021 per l'affissione di manifesti commerciali in aree pubbliche o aperte al pubblico.

Il bonus, introdotto dall'[art. 67-bis](#) del DL 73/2021, è concesso: ai titolari di impianti pubblicitari, privati o concessi a soggetti privati, destinati all'affissione di manifesti e ad analoghe installazioni pubblicitarie di natura commerciale, anche attraverso pannelli luminosi o proiezioni di immagini, comunque diverse dalle insegne di esercizio; in misura proporzionale all'importo dovuto dai suddetti soggetti, nell'anno 2021, a titolo di canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o

esposizione pubblicitaria per la diffusione di messaggi pubblicitari per un periodo non superiore a 6 mesi; nel **limite di spesa** di 20 milioni di euro; nel rispetto del regolamento "de minimis".

Per il rispetto del limite di spesa, l'ammontare massimo del credito fruibile è pari all'importo dovuto nell'anno 2021 moltiplicato per la percentuale ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa, pari a 20 milioni di euro, all'ammontare complessivo degli importi dovuti nell'anno 2021. Considerato che l'ammontare complessivo dei canoni indicati nelle comunicazioni validamente presentate è inferiore al limite di spesa, con il provv. n. [88902/2022](#) l'Agenzia ha fissato la percentuale di fruizione nel **100%** dell'importo del canone indicato nell'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di successiva rinuncia (si veda "[Tax credit manifesti pubblicitari fruibile per intero](#)" del 19 marzo).

In sede di compilazione del modello F24, il codice tributo

"6973" va esposto nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi **a credito** compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi

**a debito** versati". Nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno di riconoscimento del credito d'imposta, nel formato "AAAA".

## Prorogata a ottobre 2022 l'erogazione dell'una tantum nelle imprese di viaggi e turismo

Con Accordo siglato lo scorso [9 marzo](#), Fiavet (in rappresentanza delle imprese) e le OO.SS. di settore (Filcams-Cgil, Fisascat-Cisl e Uiltucs), in considerazione del perdurare della situazione di crisi derivante dall'emergenza COVID-19 e dagli impatti delle misure di contenimento adottate per contrastare gli effetti della pandemia, hanno stabilito un ulteriore slittamento in avanti, rispettivamente ai mesi di **ottobre 2022** e di **novembre 2022**, della corresponsione della seconda e della terza tranche dell'indennità forfetaria *una tantum* nelle imprese di viaggi e turismo, inizialmente previste dall'art. 151 del CCNL 24 luglio 2019 per i mesi di marzo e settembre 2020. L'Accordo attuale fa seguito a una serie di intese analoghe (30 marzo 2020, 30 settembre 2020, 26 novembre 2020, 31 marzo 2021 e 10 settembre 2021) che nel corso dei due anni appena trascorsi avevano progressivamente rinviato l'erogazione di tali importi, quale misura diretta a garantire prioritariamente la **tutela dell'occupazione**.

Si ricorda che l'indennità *una tantum* era stata inizialmente prevista in tre tranches di pari importo nei confronti del personale in forza alla data del 24 luglio 2019, a copertura del periodo di carenza contrattuale compreso tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2019. Solo il primo di tali tre ratei era stato corrisposto prima dell'insorgere della pandemia, nel mese di ottobre 2019. Di seguito si riepilogano gli importi che dovranno essere corrisposti ai **lavoratori qualificati** per ciascun rateo: liv. A, 128,25 euro; liv. B, 118,50 euro; liv. 1, 111,00 euro; liv. 2, 101,25 euro; liv. 3, 95,25 euro; liv. 4, 90,00 euro; liv. 5, 84,75 euro; liv. 6S, 81,00 euro; liv. 6, 80,25 euro; liv. 7, 75,00 euro. Per gli **apprendisti** l'importo di ciascun rateo è invece pari a 60 euro in cifra fissa.

Per i lavoratori che cesseranno il proprio rapporto di lavoro entro la data del 31 ottobre 2022, la corresponsione di tali importi dovrà avvenire unitamente alla liquidazione delle **competenze finali**.

## Prova semplificata per le cessioni INTRA di beni soggetti ad accisa

L'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello n. [146](#) di ieri, ha riconosciuto la **legittimità** dell'**e-AD** (documento amministrativo elettronico) quale mezzo di prova delle cessioni intracomunitarie per i beni soggetti ad accisa.

La questione esaminata concerne il regime di non imponibilità IVA previsto dall'[art. 41](#) comma 1 del DL 331/93, tra i cui requisiti vi è la spedizione o il trasporto dei beni in un altro Stato membro dell'Ue. La spedizione o il trasporto possono peraltro essere eseguiti dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto.

Il richiamato art. 41 non contiene alcuna specifica previsione in merito alla **documentazione** che il fornitore deve produrre per comprovare il trasporto intracomunitario dei beni. A tal fine, è stata introdotta una presunzione relativa all'avvenuto trasporto ([art. 45-bis](#) del Regolamento Ue n. 282/2011), diversa a seconda che i beni siano stati spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto (paragrafo 1 lettera a) o che siano stati trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto (paragrafo 1 lettera b).

In merito al rapporto tra la presunzione di cui al citato art. 45-bis e la prassi nazionale, emanata nel corso degli anni, in materia di prova del trasporto nella cessione intracomunitaria, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la possibilità per i soggetti passivi di dimostrare con altri **elementi oggettivi di prova** che l'operazione sia realmente avvenuta (circ. n. [12/2020](#)).

Anche sulla base del suddetto chiarimento, la risposta n. 146/2022 conferma che, nel caso in cui siano ceduti beni soggetti ad accisa, vi sia la possibilità di fornire **prova del trasporto intracomunitario** mediante il documento e-AD, eventualmente in alternativa rispetto al CMR (nel quale sono contenuti gli stessi elementi) o ad altro documento di trasporto della merce.

Peraltro, si evidenzia che la Cassazione, con l'ordinanza n. [28832/2019](#), in relazione alla vendita di prodotti alcolici in regime di sospensione di accisa, aveva riconosciuto l'effettività del trasferimento della merce inviata al cessionario proprio sulla base della terza copia (c.d. copia di ritorno) dei documenti e-AD.