

LUNEDÌ 14 MARZO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Patent box: meglio il vecchio regime o conviene passare al nuovo? - pag. 2
- Fatture per vendite a distanza in regime OSS senza bollo e fuori dagli INTRASTAT - pag. 6
- Svalutazioni e perdite su crediti: nuovo differimento della deduzione IRES e IRAP - pag. 8

BILANCIO E CONTABILITÀ

- Bilancio consolidato: la legge Europea alza i parametri dimensionali per l'esonero - pag. 10

FINANZIAMENTI

- Bonus casa e superbonus 110%: come orientarsi tra scadenze, obblighi e sanzioni - pag. 13
- Voucher connettività: quanto conviene alle PMI - pag. 16
- Gestori di impianti natatori: ultimi giorni per inviare la richiesta di contributi sulle spese 2020 - pag. 18

IMPRESA

- Crisi d'impresa: nuove regole per la determinazione dei compensi dei commissari giudiziali - pag. 20

LAVORO E PREVIDENZA

- Contratti stagionali: come devono essere utilizzati dai datori di lavoro - pag. 22
- CU 2022: ultimi giorni per l'invio telematico alle Entrate e la consegna ai lavoratori - pag. 26

IN EVIDENZA

Bonus casa e superbonus 110%: come orientarsi tra scadenze, obblighi e sanzioni

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

[TG:i]Moltissime le novità con cui deve confrontarsi chi nel 2022 ha già iniziato o intende iniziare interventi edilizi e vuole beneficiare dei rispettivi bonus edilizi. In primo luogo, devono essere tenute presenti le diverse tempistiche previste: si va dal 30 giugno 2022 fino ad arrivare al 31 dicembre 2025. Sono inoltre scattate le nuove regole per le opzioni di sconto in fattura o cessione del credito. Da una situazione di totale libertà, sia per quanto riguarda il numero dei passaggi che con riferimento ai soggetti cessionari, si è passati a maggiori controlli e limiti. Una guida per districarsi in questo labirinto di scadenze, limiti e controlli. [TG:i]

Un **calendario** molto articolato e rispettivi bonus edilizi.

regole completamente diverse per le opzioni dello **sconto in fattura** e della **cessione del credito**.

Sono queste le novità che devono essere prese in esame da chi nel 2022 ha già iniziato o ha in programma di iniziare interventi edilizi e intenda beneficiare dei

Nuovo calendario 110%

Per quanto riguarda le scadenze, il superbonus 110% ha tempistiche diversificate in base ai soggetti beneficiari:

- per gli interventi effettuati da **condomini**, da **persone fisiche**



Patent box: meglio il vecchio regime o conviene passare al nuovo?

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

Con l'introduzione, a valere dal periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021, del nuovo regime del Patent box, non sono più esercitabili le opzioni previste per il vecchio Patent box. In ogni caso, i soggetti che hanno esercitato o che esercitano opzioni per il vecchio regime, afferenti ai periodi d'imposta "antecedenti" a quello in corso alla data del 22 ottobre 2021 (per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare si tratta dei periodi fino al 2020) possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al nuovo Patent box, previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite dall'Agenzia delle Entrate oppure continuare ad applicare le vecchie regole. Cosa conviene di più?

A partire dal periodo di imposta attività di **ricerca e sviluppo**.

2021, il **Patent Box** è stato modificato e consiste ora in una **deduzione maggiorata** (nella misura del **110%**) dei costi di **ricerca e sviluppo** sostenuti in relazione ad alcuni beni immateriali, a condizione che tali beni siano espressione di

Anteriormente a dette modifiche, il Patent box consentiva una tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di determinati **beni immateriali**, sulla base di uno **specifico** conto economico che tali beni siano espressione di "figurativo".



Fisco

Calcola il risparmio

Patent box: meglio il vecchio regime o conviene passare al nuovo?

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

Con l'introduzione, a valere dal periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021, del nuovo regime del Patent box, non sono più esercitabili le opzioni previste per il vecchio Patent box. In ogni caso, i soggetti che hanno esercitato o che esercitano opzioni per il vecchio regime, afferenti ai periodi d'imposta "antecedenti" a quello in corso alla data del 22 ottobre 2021 (per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare si tratta dei periodi fino al 2020) possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al nuovo Patent box, previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite dall'Agenzia delle Entrate oppure continuare ad applicare le vecchie regole. Cosa conviene di più?

A partire dal periodo di imposta 2021, il **Patent Box** è stato modificato e consiste ora in una **deduzione maggiorata** (nella misura del **110%**) dei costi di **ricerca e sviluppo** sostenuti in relazione ad alcuni beni immateriali, a condizione che tali beni siano espressione di attività di **ricerca e sviluppo**.

Anteriormente a dette modifiche, il Patent box consentiva una tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di determinati **beni immateriali**, sulla base di uno **specifico** conto economico "figurativo".

Il **nuovo regime** si rende applicabile con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data del **22 ottobre 2021** e quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a partire dal 2021.

I soggetti che abbiano esercitato o che esercitino **opzioni per il vecchio regime**, afferenti ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data del 22 ottobre 2021 (ad esempio, un contribuente che abbia esercitato l'opzione per il vecchio regime in relazione all'anno 2020 o precedente) e che si trovano nel quinquennio di decorrenza della opzione, possono scegliere se:

- **restare nel vecchio regime;**
- **optare per il nuovo regime.**

Chi

Possono scegliere tra il vecchio e il nuovo regime del Patent box i soggetti che abbiano esercitato (o che esercitino) **opzioni** per il "vecchio" Patent box (esclusione dal reddito complessivo del 50% dei redditi derivanti dall'utilizzo di software protetto da copyright, da brevetti industriali, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, di cui all'art. 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190/2014), afferenti ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data del **22 ottobre 2021**.

Per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, si tratta dei soggetti che hanno esercitato l'opzione per il vecchio regime in relazione all'anno 2020 o precedenti e che si trovano nel quinquennio di decorrenza della opzione.

Ad esempio, un soggetto che ha esercitato l'opzione nel 2019 per il quinquennio 2019-2023.

Non possono esercitare tale scelta dal vecchio al nuovo regime (art. 6, comma 10, D.L. n. 146/2021):

a) coloro che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura relativa agli "accordi preventivi" per le imprese con attività internazionale ("**Ruling**") ovvero abbiano presentato istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate a conclusione di dette procedure (art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973) (invece, i soggetti che hanno presentato, con riferimento al precedente regime Patent box un'istanza di accesso alla procedura, o di rinnovo della stessa, senza aver sottoscritto un accordo di Ruling, possono esercitare l'opzione per il nuovo Patent box - cfr. punto 12.2. del provvedimento n. 48243 del 15 febbraio 2022);

b) i soggetti che, in alternativa alla procedura di accordo preventivo, abbiano scelto di determinare e dichiarare il reddito agevolabile, indicando le informazioni necessarie alla predetta determinazione in idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (art. 4, D.L. 30 aprile 2019, n. 34 - "autoliquidazione").

In ogni caso, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 22 ottobre 2021 e ai successivi periodi d'imposta, non sono più esercitabili le opzioni previste per il vecchio Patent box. In pratica, con decorrenza **dal periodo d'imposta 2021** (contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare) non sarà consentito optare per il vecchio Patent box né rinnovare precedenti opzioni effettuate.

Si ricorda che possono optare per il nuovo regime del Patent box, a condizione che svolgano attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla produzione dei beni immateriali oggetto dell'agevolazione, tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, ovvero:

- persone fisiche che esercitano imprese commerciali;
- le società di capitali e gli enti commerciali;
- gli enti non commerciali relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- le società di persone, ad eccezione delle società semplici;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, titolari di redditi d'impresa (stabili organizzazioni alle quali sono attribuibili i beni immateriali) a condizione di essere residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

L'opzione può essere esercitata dall'investitore che sia titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali.

L'opzione **non può essere esercitata** dalle imprese:

- a) che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
- b) in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Per usufruire dell'agevolazione fiscale è previsto che i soggetti interessati esercitino un'opzione della durata di 5 periodi d'imposta, "irrevocabile e rinnovabile".

Cosa

Il nuovo Patent box consiste nella **maggiorazione**, ai fini fiscali, dei **costi di ricerca e sviluppo** (e, quindi, in una **maggior deduzione** ai fini della determinazione del reddito d'impresa), in relazione a:

- **software** protetto da copyright,
- **brevetti** industriali,
- **disegni e modelli**,

che siano dagli stessi soggetti **utilizzati direttamente o indirettamente** nello svolgimento della propria **attività d'impresa**.

La maggiorazione è pari al 110% del costo e assume rilevanza sia ai fini delle **imposte sui redditi** sia agli effetti dell'**IRAP**.

Il **vecchio regime** del Patent box prevede la **tassazione agevolata dei redditi** derivanti dall'utilizzo di taluni beni immateriali. L'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito del **50% dei redditi** derivanti dall'**utilizzo** di alcuni **beni immateriali** e delle

plusvalenze derivanti dalla loro cessione (in questo caso, se il 90% del corrispettivo viene reinvestito).

I beni che rientrano nell'agevolazione sono software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, processi, formule e informazioni, relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili. Rispetto al vecchio regime, quindi, il nuovo Patent box **non comprende** nel suo ambito applicativo i **processi, formule e informazioni**, relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili.

Pertanto, nell'ipotesi di utilizzo di tali beni (processi, formule e informazioni) risulterà certamente più conveniente restare nel vecchio regime (se vi sono le condizioni), in quanto il nuovo non sarebbe comunque applicabile.

Come

I soggetti che hanno esercitato l'opzione per il vecchio Patent box e che, avendone i requisiti, possono optare per il nuovo regime, devono comunicare l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce.

I contribuenti che abbiano esercitato l'opzione per il vecchio regime - diversi da quelli che hanno presentato un'istanza di accesso alla procedura o di rinnovo della stessa, di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate a conclusione di dette procedure, nonché i soggetti che abbiano aderito al regime dell'autoliquidazione (art. 4, D.L. n. 34/2019) - possono continuare a fruire del precedente regime fino alla sua naturale scadenza quinquennale.

Ad esempio, un soggetto che ha optato per il vecchio regime relativamente al periodo 2018-2022, può continuare a fruire del vecchio regime fino al periodo d'imposta 2022.

I soggetti esercenti attività di impresa possono cumulare l'agevolazione in parola con il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (art. 1, commi 198 e ss., legge n. 160/2019), come si deduce dall'abrogazione del comma 9 dell'art. 6 ad opera della legge di Bilancio 2022 (art. 1, comma 10, lettera c, legge n. 234/2021), che prevedeva il divieto di cumulo.

Il contribuente può usufruire della maggiorazione del 110% di tali spese a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (o esclusiva industriale), vale a dire la protezione che la legge riconosce alle creazioni industriali. In tal caso, è previsto che la maggiorazione del 110% può essere applicata alle spese sostenute fino all'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel

quale l'immobilizzazione immateriale ottiene il titolo di privativa industriale (art. 6, comma 10-bis, del D.L. n. 146/2021).

Quando

Il nuovo Patent box si applica "alle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e ai successivi periodi d'imposta" (art. 6, comma 8, D.L. n. 146/2021). Poiché il decreto è in vigore dal 22 ottobre 2021, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare si tratta dei periodi d'imposta 2021 e successivi (quinquennio 2021- 2025).

L'opzione per l'applicazione della nuova disciplina relativa all'esercizio 2021 (contribuenti con esercizio "solare") deve essere esercitata nella relativa **dichiarazione dei redditi** (termine di presentazione: **30 novembre 2022**).

I soggetti che hanno esercitato l'opzione per il vecchio Patent box negli anni 2017, 2018, 2019, 2020, possono continuare a fruire del precedente regime fino alla sua **naturale scadenza quinquennale**. Tali soggetti ove avessero esercitato anche l'opzione, di durata annuale, per la "autoliquidazione", non hanno l'obbligo di esercitare le successive opzioni annuali (v. punto 12.3. del Provvedimento n. 48243 del 15 febbraio 2022).

Calcola il risparmio

Coloro che hanno esercitato l'opzione per il vecchio Patent box e si trovano nel **quinquennio** di decorrenza della opzione, possono verificare la **convenienza** se continuare nel vecchio regime o optare per il nuovo (ove non rientranti tra i soggetti cui tale possibilità è preclusa - v. sopra), tenendo presente le principali **differenze** di seguito indicate:

Nuovo regime	
Beni agevolabili - software protetto da copyright, - brevetti industriali, - disegni e modelli,	
Incrementa del 110% l'importo deducibile delle spese di ricerca e sviluppo relative a determinati beni immateriali	
È applicabile a partire dal periodo d'imposta 2021 (contribuenti con esercizio "solare"). L'opzione vale per un quinquennio	
Consente la possibilità di recapture dei costi sostenuti negli otto periodi d'imposta precedenti rispetto all'esercizio in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (o esclusiva industriale),	
Consente di cumulare l'agevolazione Patent box con il credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo	

Risparmio %

Caso n. 1

Un'impresa è in regime di Patent box dal 2018. Nel 2021 una parte del reddito d'impresa è ascrivibile all'utilizzo diretto di know-how (processi, formule, informazioni).

In questo caso, l'impresa non ha interesse ad optare per il nuovo regime, in quanto tra i beni potenzialmente agevolabili non sono più compresi i processi, formule e informazioni.

Caso n. 2

Una società di capitali è in regime di Patent box dal 2019. Il reddito relativo al 2021, tratto dal possesso e dall'utilizzo di software protetto da copyright è pari a 1.000.

Il software ha ricevuto il titolo di privativa industriale nel 2021. Le spese di ricerca e sviluppo per la

realizzazione del software sono pari a 300.

Se la Società resta nel vecchio regime, vedrà detassata il 50% del reddito di 1.000:

$$500 \times 24\% = 120$$

Se la Società opta per il nuovo regime, la maggiore deduzione fiscale per le spese di ricerca e sviluppo sarà pari a 330 (300 x 110%).

IRES su 330: 79,2.

Caso n. 3

Caso 2 ma con un credito per Ricerca e Sviluppo di 50. Poiché tale credito può essere cumulato con il nuovo Patent box, il risparmio fiscale è pari a 139,2 (79,2 + 60).

Caso n. 4

Una società di capitali è in regime di vecchio Patent box dal 2020.

Il risultato del conto economico figurativo relativo al

possesso e all'utilizzo di software protetto da copyright è il seguente:

Perdita	Reddito	
2000		
	5000	

Nel 2021 la società porterà la perdita di 2000 in riduzione del reddito e, dopo, determinerà la quota agevolabile:

- $5000 - 2000 = 3000$

- 50% di $3000 = 1500$

- IRES: $1500 \times 24\% = 360$

Per verificare la convenienza se restare nel vecchio

regime o transitare nel nuovo, deve essere considerato che nel caso in cui il software ricevesse il titolo di privativa industriale nel 2021, la società potrebbe aumentare del 110% le spese di ricerca e sviluppo sostenute per la realizzazione del software nel 2021 fino all'ottavo periodo d'imposta antecedente.

Fisco

La FAQ di Assosoftware

Fatture per vendite a distanza in regime OSS senza bollo e fuori dagli INTRASTAT

di Marco Peirola - Dottore commercialista in Torino

Con una FAQ in tema di operazioni OSS/IOSS aggiornata l'8 marzo 2022, Assosoftware ha fornito alcune indicazioni in merito al codice natura da riportare in fattura per le vendite a distanza intracomunitarie di beni fatturate dalle imprese che si avvalgono del regime OSS per l'applicazione dell'IVA dovuta nello Stato membro di destinazione dei beni. Tali operazioni non devono essere dichiarate ai fini INTRASTAT, né sussistono i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo nel caso in cui la fattura sia emessa spontaneamente.

Dopo i chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate in merito alla portata della dispensa dagli obblighi formali di cui al Titolo II del D.P.R. n. 633/1972, prevista per gli operatori che si avvalgono del **regime OSS** (One Stop Shop), Assosoftware è intervenuta per suggerire la **modalità di compilazione del file XML della fattura** e, allo stesso tempo, per esaminare i riflessi della fatturazione sull'obbligo di presentazione degli **elenchi riepilogativi** e sull'applicazione dell'imposta di bollo.

Effetti dell'impropria qualificazione delle vendite a distanza intraUE come non imponibili

Anche dopo le recenti modifiche della disciplina IVA delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nei rapporti B2C - con la previsione dell'**applicazione alternata dell'IVA** nello **Stato membro di origine** o in quello di **destinazione** dei beni in funzione della **soglia annua di 10.000 euro**, al netto dell'IVA, calcolata su base comunitaria e comprensiva anche delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradio-diffusione ed elettronici - l'art. 41, comma 1, lettera b), del D.L. n. 331/1993 continua a qualificare le vendite a distanza "sopra-soglia", nonché quelle per le quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta nello Stato membro di destinazione dei beni, come **cessioni intracomunitarie non imponibili IVA**, rispetto alle quali l'art. 46, comma 2, dello stesso D.L. n. 331/1993 prevede l'obbligo di **emissione della fattura** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazioni non imponibili e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale. Trattandosi di cessioni B2C, nella fattura non deve essere riportato il codice identificativo IVA del cessionario, come espressamente stabilito dall'art. 46, comma 3, D.L. n. 331/1993.

In considerazione della natura non imponibile, la prassi amministrativa ha da sempre specificato che le

vendite a distanza intracomunitarie di beni **concorrono alla formazione del plafond** e all'acquisizione dello **status di esportatore abituale** (si veda, per esempio, la circolare n. 8/E/2003) e, in quanto tali, vanno indicate nel **rigo VE30, campo 3**, della dichiarazione IVA annuale.

Allo stesso modo, la qualificazione delle operazioni in esame come cessioni intracomunitarie implica che le stesse debbano essere **dichiarate nel modello INTRA 1-bis, senza compilare la colonna 3**, relativa al codice IVA del cessionario (C.M. n. 13-VII-15-464/1994).

Il carattere intracomunitario delle vendite a distanza si pone, tuttavia, **in contrasto** con l'art. 33 della direttiva n. 2006/112/CE, che anche a seguito delle modifiche introdotte dalla direttiva n. 2017/2455/UE considera come luogo della cessione delle vendite a distanza intracomunitarie di beni **quello in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo** del trasporto/spedizione a destinazione dell'acquirente.

In base alla disciplina comunitaria, quindi, si tratta di **operazioni territorialmente rilevanti nello Stato membro di destinazione dei beni** e non, invece, nello Stato membro di origine dei beni stessi, come impropriamente stabilisce la disciplina italiana applicando la regola territoriale generale dell'art. 7-bis, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, che però dovrebbe valere nella sola ipotesi in cui la soglia di 10.000 euro non stata superata e il cedente non abbia optato per l'imposizione "a destino".

L'incongruenza della normativa nazionale si riflette sugli **obblighi documentali da assolvere nello Stato membro di arrivo** dei beni per mezzo della posizione IVA previamente aperta dal cedente italiano, siccome la stessa operazione è soggetta ad una duplice fatturazione. A fronte, infatti, della fattura emessa in Italia con il titolo di non imponibilità, nello Stato membro di destinazione dei beni occorre emettere una seconda fattura con l'addebito dell'IVA locale.

L'obbligo di identificazione IVA può essere evitato attraverso l'**utilizzo del regime OSS UE**, che il D.Lgs.

n. 83/2021 ha esteso alle vendite a distanza intracomunitarie di beni.

Tuttavia, l'**incongruenza** segnalata **persiste** anche in caso di applicazione del regime OSS UE, disciplinato dall'art. 74-*sexies* del D.P.R. n. 633/1972, in quanto l'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 802 del 2021, ha chiarito che la **dispensa dagli obblighi documentali** che caratterizza il regime speciale **non opera** se il cedente intende avvalersi della facoltà di acquistare e importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA in qualità di esportatore abituale, nonché chiedere il rimborso dell'IVA di cui agli articoli 30, comma 2, lettera b), e 38-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, cioè in base al presupposto collegato all'effettuazione di operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% del volume d'affari.

In sostanza, l'adesione al regime OSS UE non incide sulla natura intracomunitaria e, quindi, sulla non imponibilità delle vendite a distanza, ma per avvalersi dei benefici dipendenti da questa qualificazione l'operatore nazionale deve **rinunciare alla dispensa**, solo in tal modo potendo alimentare il plafond con le vendite poste in essere o soddisfare lo specifico presupposto per chiedere il rimborso.

Fattura elettronica, elenchi riepilogativi e imposta di bollo

A questo scopo, Assosoftware ha affermato che nella **fattura elettronica emessa in regime OSS** occorre riportare, per l'imponibile, il **codice natura N3.2**, riferito alle cessioni intracomunitarie non imponibili.

Laddove, invece, il cedente non intenda avvalersi delle agevolazioni di cui sopra, la fattura elettronica eventualmente emessa deve indicare, sempre per l'imponibile, il **codice natura N7**, la cui descrizione richiama proprio l'art. 74-*sexies* del D.P.R. n. 633/1972, con l'IVA estera eventualmente esposta nella descrizione

o nel campo "Altri Dati Gestionali".

L'obbligo di dichiarare le vendite a distanza "sopra-soglia" nel modello INTRA 2-bis è previsto dalla normativa in vigore, ma l'Associazione è dell'avviso che, applicando il regime OSS UE, l'elenco riepilogativo non debba essere presentato, **indipendentemente dall'emissione della fattura**.

Si tratta di una conclusione giustificata non solo dallo spirito di semplificazione del regime speciale e dell'esonero generalizzato dagli adempimenti, ma anche dalle istruzioni relative alla compilazione degli elenchi, aggiornate dall'Agenzia delle Dogane con la determinazione n. 493869/RU del 2021, in particolare dalla nota N2 relativa alla tabella della "natura della transazione", in cui viene specificato che, negli scambi intracomunitari di beni a favore di privati consumatori, l'operazione non deve essere riepilogata ai fini INTRASTAT.

Infine, Assosoftware ritiene che, trattandosi di operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, per le vendite a distanza intracomunitarie di beni **non sussistano i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo** nel caso in cui la fattura sia emessa spontaneamente, suggerendo a tal fine di indicare il **codice natura N7**, che dovrebbe consentire di escludere il documento dal calcolo dell'imposta di bollo.

L'affermazione **non è del tutto condivisibile**, in quanto - al di là del fatto che l'emissione della fattura per obbligo o per facoltà non incide sull'applicazione dell'imposta di bollo - il codice natura N7, al pari di quello N2.1, si riferisce alle **fatture emesse per operazioni extraterritoriali**, che confluiscono nel rigo VE34 della dichiarazione annuale e che sono soggette all'imposta di bollo, diversamente dalle fatture emesse con il codice N3.2, previsto per le cessioni intracomunitarie non imponibili.

Fisco

Per banche e assicurazioni

Svalutazioni e perdite su crediti: nuovo differimento della deduzione IRES e IRAP

di Giuseppe Molinaro - Dottore commercialista in Roma

Il decreto Energia interviene sul regime tributario relativo alla deducibilità IRES e IRAP di svalutazioni e perdite su crediti delle imprese creditizie, finanziarie e assicurative, esistenti alla data del 31 dicembre 2015, rientranti nel regime transitorio istituito con il D.L. n. 83/2015. In particolare, la deduzione della quota del 12% prevista per il periodo d'imposta 2021 viene ulteriormente "rateizzata", in quote costanti (3%), dal 2022 al 2025. L'impossibilità di dedurre un componente negativo comporterà un effetto finanziario deteriore sulle imposte correnti delle imprese interessate, relative al periodo d'imposta 2021; sulla voce "imposte" non ci dovrebbero essere invece effetti, salva la rilevanza di perdite fiscali riportate dal passato e di eccedenze ACE.

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, sono divenute **interamente deducibili ai fini IRES**, nell'esercizio di rilevazione nel conto economico:

- le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela, al netto delle rivalutazioni risultanti dal bilancio, iscritte in bilancio a tale titolo;
- le perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso;

mentre, in precedenza, la deduzione di tali componenti reddituali era differita, in parte, ai successivi periodi d'imposta (da ultimo, la regola prevedeva una deduzione nell'esercizio di contabilizzazione e nei quattro successivi), con l'emersione di correlata fiscalità differita attiva (c.d. **DTA**) d'importo particolarmente significativo per i predetti intermediari.

Tale regime di **piena deducibilità** dei predetti componenti reddituali si applica **anche ai fini IRAP**:

- per le imprese creditizie e finanziarie, ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. n. 446/1997, le rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo;
- per le imprese assicurative, ai sensi dell'art. 7, D.Lgs. n. 446/1997, le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti di assicurati iscritti in bilancio a tale titolo.

Il regime transitorio...

L'art. 16, D.L. n. 83/2015 ha istituito anche un regime transitorio per una quota-parte delle svalutazioni e delle perdite relative **periodo d'imposta 2015** e per quelle non ancora dedotte ancora esistenti al 31 dicembre 2015, prevedendo:

- per le prime, una **deducibilità del 75%** del relativo ammontare nel **2016** e una **deducibilità differita**, in quote, per il restante 25%;
- per le seconde, una deducibilità differita, sempre in

quote.

Per entrambe le fattispecie, le quote si articolavano originariamente secondo la seguente **scansione temporale**:

- per il 5%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016;
- per l'8%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017;
- per il 10%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018;
- per il 12%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2024;
- per il 5%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025.

... e le modifiche delle leggi di Bilancio 2019 e 2020

Il regime transitorio era già stato oggetto di due modifiche nella scansione temporale della deducibilità, ad opera rispettivamente delle leggi di Bilancio 2019 e 2020, per mere esigenze di ampliamento del gettito erariale (medesima giustificazione dell'intervento in commento).

Più in dettaglio, a seguito di tali interventi:

- la deduzione della quota del 10% prevista per il 2018 è stata differita al 2026;
- la deduzione della quota del 12% prevista per il 2019 è stata differita, in quote costanti (3%), ai periodi d'imposta 2022-2025.

Leggi anche

- Banche, differita la deduzione delle svalutazioni dei crediti
- Slitta la deducibilità IRES e IRAP dei componenti reddituali

Decreto Energia: nuove modifiche al regime transitorio

L'articolato sistema di gestione della deducibilità delle

svalutazioni e delle perdite pregresse, testé descritto, viene ora ulteriormente modificato, ad opera dell'art. 42 del D.L. n. 17/2022, in base al quale la **deduzione della quota del 12%** prevista per il **periodo d'imposta 2021** viene ulteriormente "rateizzata", in quote costanti (3%), **dal 2022 al 2025**.

Pertanto, se in sede di conversione, verranno confermate le previsioni del decreto, la deduzione delle svalutazioni e delle perdite pregresse dovrebbe avvenire secondo la seguente scansione temporale:

- nei **periodi d'imposta 2022, 2023 e 2024**: il **18%** dello stock iniziale al 31 dicembre 2015 (12% in base alle originarie previsioni del D.L. n. 83/2015, a cui si aggiunge il 3% in base alle previsioni della legge di Bilancio 2019, a cui si aggiunge un ulteriore 3% in base alle previsioni del D.L. n. 17/2022);
- nel **periodo d'imposta 2025**: l'**11%** dello stock iniziale al 31 dicembre 2015 (5% in base alle originarie

previsioni del D.L. n. 83/2015, a cui si aggiunge il 3% in base alle previsioni della legge di Bilancio 2019, a cui si aggiunge un ulteriore 3% in base alle previsioni del D.L. n. 17/2022);

- nel **periodo d'imposta 2026**: la restante quota del **10%** (quota rinviata a tale periodo d'imposta dalla Legge di Bilancio 2019 ed originariamente deducibile nel 2018).

Salve, ovviamente, ulteriori modifiche future.

L'impossibilità di dedurre un componente negativo comporterà un **effetto finanziario deteriore** sulle imposte correnti IRES e IRAP, delle imprese bancarie, finanziarie e assicurative, relative al periodo d'imposta 2021 (la modifica non tange altri settori imprenditoriali). Mentre sulla voce "imposte" non ci dovrebbero essere effetti, salvo la rilevanza di perdite fiscali riportate dal passato e di eccedenze ACE.

Bilancio e contabilità

Le ricadute per le imprese

Bilancio consolidato: la legge Europea alza i parametri dimensionali per l'esonero

di Gabriella Manella - Dottore commercialista e revisore legale in Ancona

Le nuove disposizioni introdotte dalla legge Europea 2019-2020, in vigore dal 1° febbraio 2022, chiariscono che i parametri quantitativi previsti per l'esonero dalla redazione del bilancio consolidato sono da intendersi riferiti a dati consolidati e non a quelli aggregati, come interpretato fino ad oggi; è comunque consentito, in alternativa, l'utilizzo di dati aggregati ottenuti maggiorando del 20% i parametri consolidati. Questi interventi, recepiti nella bozza di documento OIC del 2 marzo 2022, Emendamenti ai principi contabili nazionali, determinando di fatto un innalzamento dei parametri dimensionali di riferimento, impattano sullo scenario delle imprese controllanti che potrebbero aver valutato, o stanno ancora valutando in questo periodo, se sono soggette o meno alla redazione del bilancio consolidato al 31 dicembre 2021.

È in vigore dal 1° febbraio 2022 la legge n. 238/2021, "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea - **Legge europea 2019-2020**" che introduce, tra l'altro, importanti novità in materia di **redazione del bilancio consolidato**.

Quando il bilancio consolidato è obbligatorio

In particolare, sono state modificate le disposizioni che disciplinano l'obbligo di redazione del consolidato per i **gruppi di dimensioni minori**. Le modifiche, entrate in vigore dal 1° febbraio 2022, sono applicabili **retroattivamente** ai bilanci relativi al primo esercizio successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2019.

L'applicabilità delle nuove norme già al bilancio al 31 dicembre 2020 è ovviamente di scarso rilievo, visto che si tratta di bilanci di norma ormai chiusi; al contrario, anche se siamo ormai a ridosso dei tempi di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2021 e di redazione,

eventuale, del bilancio di gruppo alla stessa data, risulta opportuno prendere atto dei **nuovi limiti dimensionali**: per effetto delle modifiche, infatti, imprese controllanti che si stavano preparando a predisporre il primo bilancio consolidato al 31 dicembre 2021 per intervenuto superamento dei parametri dimensionali, potrebbero invece risultare ancora esonerate. Analogamente, le nuove disposizioni potrebbero comunque risultare rilevanti anche per gruppi che già redigono il bilancio consolidato ma che, a seguito della riduzione dell'area di consolidamento e/o dei relativi volumi, potrebbero essere nella situazione di valutare la possibilità di ricorrere alle disposizioni di esonero in materia di consolidato.

Nella Tavola n. 1 è riportato un confronto dell'art. 27, D.Lgs. n. 127/1991 oggetto di modifica nella sua versione attuale rispetto a quella precedente.

Tavola n. 1 - Esonero per limiti dimensionali - Comparazione

Versione superata	Versione attuale
Art. 27 - Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato	Art. 27 - Casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato
1. Non sono soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: a) 20.000.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali; b) 40.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.	1. Non sono soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata , per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti: a) 20.000.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali; b) 40.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.
	1-bis. La verifica del superamento dei limiti numerici indicati al comma 1 può essere effettuata su base aggregata senza effettuare le operazioni di consolidamento. In tale caso, i limiti numerici indicati al comma 1, lettere a) e b), sono maggiorati del 20 per cento.

Sono **cambiati** quindi i parametri (e le modalità di determinazione degli stessi) alla base delle **condizioni dell'esonero per dimensioni**, mentre sono rimaste invariate le altre disposizioni, ivi inclusa l'inapplicabilità di questo esonero nel caso in cui l'impresa controllante o una delle imprese controllate sia un ente di interesse pubblico.

Contano i dati consolidati

Come evidente nella Tavola n. 1, con la modifica introdotta dal nostro legislatore in aderenza alle disposizioni europee, ai fini del controllo del superamento dei limiti in termini di ricavi totali e di totale attivo deve essere preso a riferimento il **dato consolidato**; cioè l'impresa controllante deve procedere all'eliminazione delle partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e delle relative corrispondenti frazioni del patrimonio netto e all'eliminazione dei debiti e dei crediti tra le imprese incluse nel consolidamento, dei proventi e degli oneri relativi ad operazioni effettuate tra le imprese medesime, e degli utili e delle perdite conseguenti ad operazioni effettuate tra tali imprese e relative a valori compresi nel patrimonio, diversi da lavori in corso su ordinazione di terzi, prima di poter verificare il mancato superamento per due esercizi consecutivi dei parametri quantitativi.

Fino ad ora, invece, seguendo le indicazioni interpretative della norma preesistente riportate nei principi contabili attualmente in vigore (OIC 17, § 26, in fase di aggiornamento), il totale degli attivi (cioè euro 20 milioni) e dei ricavi delle vendite e delle prestazioni (cioè euro 40 milioni) doveva essere determinato "con riferimento ai dati "lordi" risultanti dal bilancio d'esercizio, compreso quello della controllante, senza procedere alle eliminazioni delle operazioni infragruppo richieste dalle tecniche di consolidamento".

Interpretazione questa che, in assenza di indicazioni normative, risultava assolutamente **condivisibile** date le difficoltà per una controllante di verificare il rispetto delle clausole di esonero senza dover procedere in pratica alla simulazione degli effetti del consolidamento; operazione questa relativamente semplice con riferimento alla determinazione dei ricavi consolidati, attraverso l'elisione delle vendite realizzate tra consolidate dal totale dei ricavi aggregati, ma, di norma, estremamente complessa per quanto riguarda il totale degli attivi, la cui entità è influenzata da tutte le altre scritture di consolidamento.

Modalità di controllo alternativa

Ed è probabilmente proprio per tenere conto delle difficoltà di applicazione di questo riferimento prioritario a dati "consolidati" nel caso di una controllante che

non rediga il bilancio di gruppo che le nuove disposizioni normative consentono il ricorso ad una **modalità alternativa di controllo**, basata su **dati meramente aggregati**, senza elisioni ed eliminazioni di consolidamento; in questo caso, però, proprio per **sterilizzare** gli impatti della mancata considerazione delle operazioni di consolidamento:

- il totale degli attivi aggregati non dovrà superare per due esercizi consecutivi **euro 24 milioni** mentre

- il totale dei ricavi aggregati non dovrà superare, sempre per due esercizi consecutivi, **euro 48 milioni**.

È evidente che, facendo riferimento ai nuovi limiti, le **controllanti** che non abbiano **mai redatto il bilancio consolidato** relativi ai dati aggregati potrebbero trovarsi nelle condizioni di utilizzare le condizioni di esonero ancora per il 2021. Nulla esclude, ovviamente, visti i tempi in cui sono intervenute le modifiche normative, che le controllanti con parametri superiori rispettivamente a 20 e 40 milioni di euro ma inferiori a questi stessi parametri maggiorati del 20%, potrebbero ormai essersi organizzate per la redazione del bilancio di gruppo, apportando, ove del caso, anche le opportune modifiche alla loro governance; queste imprese potranno comunque redigere il bilancio consolidato senza utilizzare la facoltà di utilizzo dell'esonero per limiti dimensionali.

Leggi anche Bilancio consolidato dei gruppi di dimensioni minori: quando deve essere redatto

Ad avviso della scrivente, risulta invece **meno chiara** la situazione per le **imprese controllanti che già redigono il bilancio consolidato** e che siano nella situazione di voler evitare la redazione dello stesso, facendo ricorso alle clausole di esonero. Sempre a parere della scrivente, per logica, in queste situazioni l'impresa dovrebbe fare riferimento ai dati consolidati già disponibili o facilmente simulabili per verificare l'applicabilità dell'esonero. Tuttavia, in base al testo normativo, il ricorso ai **dati consolidati** o, in alternativa, ai **dati aggregati** appare **applicabile indifferentemente**, con conseguenze evidentemente non neutrali visto che il fattore del 20% è un parametro meramente indicativo introdotto dalla norma per sterilizzare i potenziali effetti delle operazioni di consolidamento.

Pertanto, in presenza di gruppi con poche interrelazioni, potrebbero esistere situazioni in cui il totale attivo e/o i ricavi consolidati risultino superiori ai rispettivi parametri consolidati mentre l'attivo e/o i ricavi aggregati risultino inferiori agli stessi parametri maggiorati del 20%: ad esempio, un gruppo potrebbe presentare ricavi aggregati pari a euro 46 milioni e ricavi consolidati pari a euro 42 milioni. Pertanto, facendo riferimento al comma 1-bis dell'art. 27, una controllante

potrebbe evitare la redazione del consolidato (sempre rispettando la regola di “non superamento” per due esercizi consecutivi di due dei tre parametri), mentre potrebbe essere soggetta all’obbligo di redazione del bilancio consolidato facendo riferimento al comma 1 dello stesso articolo.

Emendamenti ai principi contabili nazionali in consultazione

Il documento in bozza emesso in data 2 marzo 2022 dalla Fondazione OIC - “Legge Europea 2019-2020 - Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea (Legge 23 dicembre 2021, n. 238) Emendamenti ai principi contabili nazionali” - in **consultazione fino al 18 marzo 2022**, apporta i conseguenti emendamenti

al documento **OIC 17** ma non fornisce una posizione interpretativa circa le modalità di applicazione del nuovo disposto normativo.

Come in passato, le ragioni dell’esonero dovranno essere indicate nella **nota integrativa al bilancio d’esercizio** della società controllante che non rediga il bilancio consolidato.

Le altre modifiche introdotte dalla legge Europea in materia di bilancio consolidato sono relative a disposizioni sulle modalità di **determinazione dei diritti di voto** in presenza di azioni proprie, alla precisazione che le imprese controllate sono oggetto di consolidamento **indipendentemente** dal luogo in cui sono costituite e all’integrazione delle informazioni da riportare in nota integrativa nei c.d. **elenchi delle imprese consolidate**.

Finanziamenti

La Guida per imprese e professionisti

Bonus casa e superbonus 110%: come orientarsi tra scadenze, obblighi e sanzioni

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

[TG:i]Moltissime le novità con cui deve confrontarsi chi nel 2022 ha già iniziato o intende iniziare interventi edilizi e vuole beneficiarie dei rispettivi bonus edilizi. In primo luogo, devono essere tenute presenti le diverse tempistiche previste: si va dal 30 giugno 2022 fino ad arrivare al 31 dicembre 2025. Sono inoltre scattate le nuove regole per le opzioni di sconto in fattura o cessione del credito. Da una situazione di totale libertà, sia per quanto riguarda il numero dei passaggi che con riferimento ai soggetti cessionari, si è passati a maggiori controlli e limiti. Una guida per districarsi in questo labirinto di scadenze, limiti e controlli.[/TG:i]

Un **calendario** molto articolato e regole completamente diverse per le opzioni dello **sconto in fattura** e della **cessione del credito**.

Sono queste le novità che devono essere prese in esame da chi nel 2022 ha già iniziato o ha in programma di iniziare interventi edilizi e intenda beneficiarie dei rispettivi bonus edilizi.

Nuovo calendario 110%

Per quanto riguarda le scadenze, il superbonus 110% ha tempistiche diversificate in base ai soggetti beneficiari:

- per gli interventi effettuati da **condomini**, da **persone fisiche** su edifici composti da **2 a 4 unità immobiliari** distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà, e da **ONLUS**, **ODV** e **APS**, il 110% resterà in vigore per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2023** (per le spese sostenute nel 2024 e nel 2025 l'agevolazione scenderà rispettivamente al 70% e al 65%);
- per gli interventi effettuati su **edifici unifamiliari** da **persone fisiche** la maxi detrazione spetta fino al **30 giugno 2022**, con possibilità di arrivare fino al 31 dicembre 2022 se alla data del 30 giugno 2022 verranno eseguiti lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo;
- il **super sismabonus acquisti** 110% può essere fruito solo per i rogiti stipulati entro il **30 giugno 2022**;
- per gli interventi effettuati da **IACP** (ed enti equivalenti) e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, la detrazione del 110% spetta per le spese sostenute fino al **30 giugno 2023**, con possibilità di arrivare fino al 31 dicembre 2023 se alla data del 30 giugno 2023 verranno eseguiti lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo;
- per le **associazioni** e le **società sportive dilettantistiche**, iscritte nell'apposito registro istituito presso il CONI, per gli interventi effettuati sugli immobili adibiti a spogliatoio, in toto o in parte, la maxi detrazione spetta fino al **30 giugno 2022**.

Calendario bonus "minori"

Scadenze differenziate anche per i bonus edilizi "minori".

Il **bonus facciate** è destinato a uscire di scena con la **fine del 2022**. Per le spese sostenute quest'anno, la detrazione (IRPEF/IRES) ha perso molto del suo appeal: l'aliquota agevolativa è infatti scesa dal precedente 90% al 60%.

Il **bonus ristrutturazione 50%**, l'ecobonus "ordinario", il **sisma bonus "ordinario"** (anche acquisti) e il **bonus verde**, invece, sono confermati fino al **31 dicembre 2024**.

Anche il **bonus mobili** resterà in vigore fino al **31 dicembre 2024**, ma con tetti di spesa su cui calcolare la detrazione differenti in base all'anno di riferimento: 10.000 euro nel 2022 e 5.000 euro nel 2023 e 2024.

Sarà invece fruibile fino al **31 dicembre 2023** il **bonus acqua potabile**, il credito di imposta del 50% delle spese sostenute per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e/o addizione di anidride carbonica alimentare finalizzati al miglioramento qualitativo delle acque per il consumo umano erogate da acquedotti.

Nuovo bonus rimozione barriere architettoniche

Nel **2022** è disponibile poi il nuovo bonus per l'eliminazione delle barriere architettoniche al 75%.

La nuova detrazione spetta anche per gli interventi di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche. In caso di sostituzione dell'impianto, sono ammesse anche le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito. Ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal decreto del Ministro dei lavori pubblici n. 236/1989.

La **spesa massima detraibile** è pari a:

- **50.000 euro** per gli edifici unifamiliari o per le unità

immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;

- **40.000 euro** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;

- **30.000 euro** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Il bonus può essere fruito direttamente nella dichiarazione dei redditi in 5 quote annuali. In alternativa è possibile optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito.

Nuovi controlli e limiti

Nelle scelte da fare nel momento in cui si pianificano gli interventi edilizi devono essere considerate anche le nuove regole per le opzioni di sconto in fattura o cessione del credito.

Con una serie di disposizioni modificate in uno stretto lasso temporale, si è passati da una situazione di totale libertà, sia per quanto riguarda il numero dei passaggi che con riferimento ai soggetti cessionari, a maggiori controlli e limiti.

In primo luogo, con il D.L. n. 157/2021 (le cui norme sono state trasfuse, con alcune modifiche, nella legge di Bilancio 2022), a partire dal 12 novembre 2021, è scattato l'obbligo del visto di conformità e dell'asseverazione nel caso di opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura anche per i **bonus minori**.

Con la legge di Bilancio 2022 (legge n. 234/2021, art. 1, comma 30) sono poi entrate in vigore alcune semplificazioni. Viene infatti previsto che il visto di conformità e l'attestazione di congruità non sono necessari per gli interventi di edilizia libera (di qualsiasi importo) e gli interventi di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, fatta eccezione per gli interventi per gli interventi che beneficino del bonus facciate.

Le regole sono poi completamente cambiate con il decreto Sostegni ter (D.L. n. 4/2022), che ha **eliminato** la possibilità di ulteriori cessioni oltre la prima, con conseguente obbligo, per i cessionari, di utilizzare il credito esclusivamente in compensazione tramite modello F24, prevedendo però una disciplina.

Per attenuare la stretta, il decreto ha previsto una disciplina transitoria, che permette ai crediti che, alla data del 17 febbraio 2022 (nuovo termine fissato dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 37381 del 4 febbraio 2022, che ha prorogato il termine originario del 7 febbraio 2022), sono stati già oggetto di sconto in fattura o cessione del credito, di costituire

oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, nei termini ivi previsti.

Ad un mese dall'entrata in vigore del decreto Sostegni ter, il quadro normativo è di nuovo cambiato. Per superare il blocco venutasi a creare a seguito delle disposizioni restrittive del decreto Sostegni-ter, infatti, con il D.L. n. 13/2022, che è ripristinata la possibilità di più passaggi. In particolare, con il nuovo decreto si ammettono fino a tre cessioni dei crediti d'imposta purché le due ulteriori cessioni dopo la prima avvengano nei confronti di banche o intermediari finanziari autorizzati ovvero di imprese di assicurazione.

Il decreto ha introdotto anche un ulteriore meccanismo di controllo, applicabile alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate a partire dal **1° maggio 2022**. In particolare, viene previsto che, a seguito dell'esercizio dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura, non è possibile la cessione parziale del credito, successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate. A tal fine, al credito sarà attribuito un codice identificativo univoco, da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni. Le modalità attuative della cessione e tracciabilità del credito d'imposta saranno definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Viene inoltre previsto che, ai lavori edili avviati successivamente al decorso di 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (avvenuta il 25 febbraio 2022), di importo superiore a 70mila euro, ai fini del riconoscimento di benefici fiscali devono essere applicati i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali più rappresentative.

Crediti bonus edilizi, sanzioni per i professionisti

Il D.L. n. 13/2022 introduce importanti novità in materia di sanzioni per i professionisti. In particolare, il tecnico abilitato che, nelle asseverazioni, espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso oppure attesta falsamente la congruità delle spese, viene punito con la reclusione da 2 a 5 anni e con la multa da **50.000 a 100.000 euro**. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri la pena è aumentata.

Viene inoltre modificato il massimale delle **polizze assicurative** che i tecnici che asseverano o attestano i lavori sono tenuti a sottoscrivere, per ogni intervento: questo deve essere pari all'importo dei lavori stessi

(viene, pertanto, soppressa la previsione di un importo non inferiore a 500.000 euro).

Per districarsi in questo labirinto di scadenze, limiti e

controlli consulta il dossier: Bonus casa e 110%: come utilizzarli.

Finanziamenti

Calcola il risparmio

Voucher connettività: quanto conviene alle PMI

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

Per abbonamenti ad internet ultraveloce, le micro, piccole e medie imprese possono fruire di un voucher da un minimo di 300 euro ed un massimo di 2.500 euro. Il contributo è valido per servizi di connettività a banda ultralarga da almeno 30 Mbit/s ad oltre 1 Gbit/s. Per beneficiare del voucher è necessario che si realizzi un incremento della velocità di connessione (step change) rispetto a quella di partenza. Le richieste dovranno essere presentate direttamente agli operatori di telecomunicazioni che si saranno accreditati sul portale dedicato all'incentivo attivato da Infratel Italia, che gestisce la misura per conto del Ministero dello sviluppo economico. Quanto si può risparmiare?

Chi

Possono beneficiare del voucher, disciplinato dal Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico 23 dicembre 2021, le micro, piccole e medie imprese, regolarmente iscritte al Registro delle Imprese.

Ai sensi del Regolamento (UE) n. 651/2014 e del decreto del Ministro delle attività produttive 18 aprile 2005, sono considerate PMI (micro, piccole e medie imprese) le imprese che:

- hanno **meno** di 250 occupati, e
- hanno un fatturato annuo **non superiore** a 50 milioni di euro, oppure un **totale di bilancio** annuo non superiore a 43 milioni di euro.

Per fatturato s'intende la voce A1 del conto economico redatto secondo le norme vigenti del Codice civile. Per totale di bilancio s'intende il totale dell'**attivo patrimoniale**. I dipendenti devono essere calcolati in termini di Unità Lavorative Anno - ULA (un lavoratore a tempo pieno per tutto l'anno è considerato 1 ULA. Un lavoratore part-time, che lavora la metà del tempo di lavoratore a tempo pieno conta 0,5 ULA). Si considerano dipendenti i lavoratori dell'impresa a tempo determinato o indeterminato, iscritti nel libro matricola dell'impresa e legati a forme contrattuali che prevedono il vincolo di dipendenza, fatta eccezione per quelli posti in cassa integrazione straordinaria. Non rientrano tra i dipendenti gli apprendisti con contratto di apprendistato e le persone con contratto di formazione o con contratto di inserimento. Anche gli imprenditori e i soci che svolgono attività lavorativa in azienda sono conteggiati al fine del calcolo dell'ULA ma devono percepire dei compensi per l'attività lavorativa svolta. Nel caso di impresa "associata" o "collegata" è necessario considerare, in sommatoria, anche i dati relativi agli occupati, fatturato o totale di bilancio delle imprese collegate e associate.

Leggi anche Piano voucher per le imprese: come chiedere i contributi per internet ultraveloce

Cosa

Il voucher può essere richiesto per **abbonamenti ad internet** a velocità in download da 30 Mbit/s ad 1 Gbit/s (e superiori), di durata pari a **18 o 24 mesi**.

Per beneficiare del voucher è necessario che si realizzi un **incremento della velocità di connessione** (step change) rispetto a quella di partenza.

Nel caso in cui, presso la sede dell'impresa, sia presente più di una opzione di connettività con velocità fino a 1 Gbit/s, il voucher potrà essere richiesto soltanto per la sottoscrizione di un contratto relativo all'offerta più performante in termini di velocità di connessione disponibile allo specifico indirizzo civico.

I voucher non saranno riconosciuti in caso di **cambio operatore** fra servizi aventi prestazioni analoghe o in caso di meri passaggi di intestazione del contratto nella medesima sede di impresa.

In caso di **portabilità** è prevista la possibilità di trasferire l'ammontare residuo del voucher.

Come

Il **contributo varia** in base alle diverse **caratteristiche** della connettività e ai relativi costi, come di seguito specificato:

- **voucher A1**: contributo connettività pari a **300 euro** per un contratto della durata di 18 mesi che garantisca il passaggio ad una connettività con velocità massima in download compresa tra 30 e 300 Mbps (senza necessità di offrire banda minima garantita);
- **voucher A2**: contributo connettività pari a **300 euro** per un contratto della durata di 18 mesi che garantisca il passaggio ad una connettività con velocità massima in download compresa tra 300 Mbps e 1 Gbps (senza necessità di offrire banda minima garantita);
- **voucher B**: contributo connettività pari a **500 euro** per un contratto della durata di 18 mesi che garantisca il passaggio ad una connettività con velocità massima in download compresa tra 300 Mbps e 1 Gbps (banda minima garantita di almeno 30 Mbps);
- **voucher C**: contributo connettività pari a **2.000 euro** per un contratto della durata di 24 mesi che garantisca

il passaggio ad una connettività superiore a 1 Gbps (banda minima garantita di almeno 100 Mbps).

I voucher di tipo A2, B e C possono essere **aumentati** di un ulteriore contributo fino a 500 euro per la copertura di parte dei costi di rilegamento sostenuti, sia per servizi wired che wireless (opere di scavo o infrastrutture lato cliente, apparati operatore per collegamenti dedicati punto-punto).

A ciascun beneficiario, identificato con una Partita IVA/Codice Fiscale impresa, può essere erogato un solo voucher (anche in caso di multisede).

Quando

Il voucher può essere richiesto ad uno qualunque degli operatori di telecomunicazioni **accreditati** con **Infratel Italia** (soggetto gestore della misura), fino

ad esaurimento delle risorse stanziare (pari complessivamente a 589.509.583 euro, suddivisi tra le singole Regioni) e, comunque, non oltre il **15 dicembre 2022**. La durata potrà essere prorogata per un ulteriore anno, previa disponibilità di risorse e a seguito di valutazione da parte della Commissione europea.

Calcola il risparmio

CASO 1: VELOCITÀ MASSIMA FINO A 300 MBPS

Risparmio %

Si supponga che la micro impresa Alfa sottoscriva un abbonamento Internet fino a **200 Mega** della durata di **18 mesi**, al costo di **30 euro al mese**.

In questo caso, l'impresa Alfa può ottenere un voucher totale di **300 euro**.

Voucher connettività	% risparmio	
€ 300	55,56%	

CASO 2: VELOCITÀ MASSIMA FINO A 1 GIGA CON VELOCITÀ MINIMA GARANTITA

Si supponga che la media impresa Beta sottoscriva un abbonamento Internet fino a **1 Giga**, con velocità

minima garantita di **250 Mega**, della durata di **18 mesi**, al costo di **35 euro al mese**.

In questo caso, l'impresa Beta può ottenere un voucher totale di **500 euro**.

Voucher connettività	% risparmio	
€ 500	42,85%	

Finanziamenti

Entro il 19 marzo

Gestori di impianti natatori: ultimi giorni per inviare la richiesta di contributi sulle spese 2020

Per le ASD ed SSD che hanno in gestione impianti natatori c'è tempo fino al 19 marzo 2022 per presentare le domande per l'ottenimento del contributo a fondo perduto destinato a coprire le spese di gestione e manutenzione sostenute dal 1° marzo 2020 alla fine dello stato di emergenza. Le richieste devono essere inoltrate agli organismi sportivi affiliati, che provvederanno a trasmetterle al Dipartimento per lo Sport. All'istanza deve essere allegata la dichiarazione asseverata da un tecnico abilitato (geometra, architetto o ingegnere iscritto al rispettivo ordine professionale), che attesti che le misure della piscina oggetto della richiesta di contributo siano conformi a quanto dichiarato.

Giorni contati per le ASD ed SSD che hanno in gestione impianti natatori per ottenere il **contributo a fondo perduto** finalizzato a coprire le **spese di gestione e manutenzione** sostenute dal **1° marzo 2020** alla fine dello stato di emergenza.

Le domande, infatti, devono essere inviate agli organismi sportivi affiliati entro il **19 marzo 2022**.

Le modalità e termini di presentazione delle richieste di erogazione del contributo previsto dall'art. 10-bis, D.L. n. 73/2021 sono definiti dal DPCM 28 gennaio 2022, pubblicato sul sito del dipartimento per lo Sport il 17 febbraio scorso.

Le risorse totali disponibili ammontano a 30 milioni di euro, di cui 4 milioni di euro riservati alle **Associazioni** e **Società Sportive** che abbiano atleti tesserati in discipline olimpiche aventi come base lo sport del nuoto e l'utilizzo delle piscine, che abbiano partecipato ad una delle seguenti manifestazioni: Giochi Olimpici, Giochi Paralimpici, Campionati del Mondo e Campionati Europei assoluti o giovanili svoltisi tra il **1° gennaio 2020** e il **28 gennaio 2022**.

Chi può presentare domanda

Le domande di contributo possono essere presentate dalle **Associazioni** e dalle **Società Sportive** che, alla data del **23 febbraio 2020**, risultavano iscritte nel Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive dilettantistiche e che, alla data di pubblicazione del DPCM 28 gennaio 2022 (ovvero 17 febbraio 2022), sono affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate o agli

Enti di Promozione Sportiva.

Per avere accesso al contributo, i richiedenti devono:

- avere per **oggetto sociale** anche la gestione di impianti sportivi e, in particolare, di impianti natatori;
- avere la **gestione**, in virtù di un titolo di proprietà, di un contratto di affitto, di una concessione amministrativa o di altro negozio giuridico che ne legittimi il possesso o la detenzione in via **esclusiva**, di un impianto sportivo dotato di piscina coperta o convertibile, cioè scopribile-copribile con modalità certificata, di lunghezza minima pari a **25 metri** e di superficie non inferiore a 250 mq;

- avere, alla data del 17 febbraio 2022, un **numero di tesserati** presso gli enti elencati dal DPCM pari ad almeno **50 unità**.

Sono **esclusi** in ogni caso, ai soggetti la cui attività risultata cessata alla data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021 (ovvero al 26 maggio 2021).

Come specificato dal Dipartimento per lo sport nell'ambito delle **FAQ** pubblicate sul proprio sito:

- fermo restando il possesso di tutti i requisiti previsti dal DPCM 28 gennaio 2022, il **requisito statutario** relativo alla gestione degli impianti sportivi può intendersi **assolto** anche se previsto dall'atto costitutivo. In entrambi i casi, sia che si parli di statuto o di atto costitutivo, il requisito può essere considerato assolto anche con un aggiornamento degli stessi effettuato successivamente alla data del 23 febbraio 2020, ma entro la data di pubblicazione del DPCM 28 gennaio 2022 (17 febbraio 2022);

- il **requisito della gestione**, poiché il DPCM non specifica alcuna data, deve intendersi al 28 gennaio 2022, data di sottoscrizione del decreto;

- se più associazioni/società sportive costituite in ATI gestiscono più di una piscina, l'ATI potrà chiedere il **contributo** solamente per una di esse (l'ATI, infatti, deve essere considerato un soggetto unico);

- **non possono** accedere al contributo le ASD e SSD che affittano spazi acqua;

- nel **calcolo** del numero di tesserati, poiché DPCM non distingue tra tipologie di tesserati, sono incluse anche le categorie diverse dagli atleti;

- il **numero minimo** di 50 tesserati deve essere per il medesimo ente affiliante.

Contributo

Il contributo è assegnato a copertura delle **spese sostenute dal 1° marzo 2020 alla fine dello stato di emergenza**, per la gestione e la manutenzione degli impianti natatori, anche polivalenti, il cui utilizzo è stato impedito o limitato dalle disposizioni in materia di accesso alle strutture sportive, alle piscine e ai corsi e alle attività sportive a seguito dell'emergenza

epidemiologica da COVID19.

Il contributo sarà attribuito fino a un massimo di:

- **25.000 euro** per le piscine (vasche) con una superficie compresa tra 250 e 399 metri quadrati;
- **40.000 euro** per le piscine (vasche) con una superficie pari o superiore a 400 metri quadrati.

Nel caso i soggetti interessati detenessero più piscine nel medesimo impianto o più impianti natatori anche polivalenti, ai fini del calcolo del contributo sarà considerata **una sola piscina** (vasca).

I contributi spettanti alle Associazioni e Società Sportive ammesse, in relazione al numero delle richieste pervenute, potranno essere proporzionalmente diminuiti o aumentati nel rispetto delle risorse stanziare.

Come presentare la domanda

Le Associazioni e Società Sportive interessate dovranno presentare le domande di contributo entro il **19 marzo 2022**, in modalità **telematica**, alle **Federazioni Sportive Nazionali**, alle **Discipline Sportive Associate** o agli **Enti di Promozione Sportiva** presso cui sono affiliati.

Alla richiesta è necessario allegare la **dichiarazione asseverata** da un tecnico abilitato (geometra, architetto o ingegnere iscritto al rispettivo ordine professionale), che attesti che le misure della piscina (vasca) oggetto della richiesta di contributo siano conformi a quanto dichiarato. Per le piscine omologate da Federazioni sportive o altri organismi affilianti è sufficiente il verbale di omologazione rinnovato nei tempi previsti dalla normativa federale.

Istruttoria

Ciascuno degli organismi sportivi **verifica** l'esistenza dei requisiti di ammissione delle richieste di contributo ricevute e predispone un prospetto, sulla base di un modello disponibile sul sito del Dipartimento per lo sport, elencante i dati identificativi dei potenziali beneficiari. Tale prospetto deve essere **trasmesso** mediante **posta elettronica certificata** al **Dipartimento per lo Sport**, indirizzo ufficiospo@pec.governo.it, entro 15 giorni dal 19 marzo 2022.

Il Dipartimento per lo sport riceve i prospetti e la documentazione allegata in fase di presentazione delle domande di richiesta del contributo, e provvede a determinare l'ammontare dei relativi contributi.

Per i professionisti

Crisi d'impresa: nuove regole per la determinazione dei compensi dei commissari giudiziali

di Vincenzo Morelli - Dottore Commercialista e Revisore Legale in Ravenna

Il Ministero dello Sviluppo economico ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il decreto congiunto del 21 giugno 2021, hanno determinato l'importo del compenso spettante ai commissari giudiziali, ai commissari straordinari ed ai membri dei comitati di sorveglianza delle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza. In particolare, i nuovi compensi relativi alla gestione dell'esercizio d'impresa saranno legati al volume dei ricavi realizzati, dove troverà applicazione un vincolo di risultato sul 10% del compenso complessivo. La nuova modalità di determinazione è finalizzata a limitare i costi delle procedure sui quali, in passato, la magistratura ha posto la propria attenzione perché ritenuti eccessivi rispetto ai benefici derivati a favore dei creditori e alla sostenibilità della continuità aziendale.

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 53 del 4 marzo 2022, è stato pubblicato il D.M. 21 giugno 2021 che apporta modifiche al D.M. 3 novembre 2016 in materia di determinazione e **liquidazione dei compensi** spettanti ai **commissari giudiziali**, ai commissari straordinari ed ai membri dei comitati di sorveglianza delle procedure di amministrazione straordinaria delle **grandi imprese in stato di insolvenza**.

Con il nuovo decreto, il Ministero dello Sviluppo economico ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze hanno congiuntamente **rideterminato le somme** da riconoscere a favore dei **professionisti** incaricati dei ruoli sopra indicati.

Con effetti dal 18 marzo 2022, per limitare i costi di tali procedure, troveranno applicazione principi cardine di determinazione di compensi calmierati e limiti all'assegnazione di consulenze. In tale decreto è stata aggiunta anche una regolamentazione più stringente nella liquidazione di acconti ai professionisti.

Per le attività realizzate dal 23 novembre 2016 fino all'entrata in vigore del D.M. 21 giugno 2021, i compensi continueranno ad essere calcolati in base alle disposizioni contenute nel decreto 3 novembre 2016.

La **nuova modalità** di determinazione dei compensi rappresenta, in tutta evidenza, un intervento finalizzato a **limitare i costi** delle procedure sui quali, in passato, la magistratura ha posto la propria attenzione perché ritenuti eccessivi rispetto ai benefici derivati a favore dei creditori e alla sostenibilità della continuità aziendale.

Compensi: i risultati ottenuti dalla gestione dell'impresa e l'indebitamento complessivo

I **nuovi compensi** relativi alla gestione dell'esercizio d'impresa saranno legati al **volume dei ricavi realizzati**, dove troverà applicazione un **vincolo di risultato** sul 10% del compenso complessivo. Si valuterà il raggiungimento di specifici obiettivi, considerando anche la tempestività e la completezza degli adempimenti da

svolgere da parte dei professionisti incaricati (tra cui la presentazione delle relazioni periodiche) ed il soddisfacimento del ceto creditorio, anche chirografario. Gli interventi "calmieranti" sul compenso riguarderanno anche il riferimento al **passivo** ed al **soddisfaccimento dei creditori**. Il nuovo decreto prevede, infatti, l'applicazione delle seguenti aliquote percentuali:

1) sul passivo accertato:

- 0,10% quando il passivo non superi 500.000.000 euro;
- 0,08% sulle somme eccedenti 500.000.000 euro fino a 1.500.000.000 euro;
- 0,06% sulle somme che superano 1.500.000.000 euro.

2) sul passivo amministrato:

- fino allo 0,06%.

3) sulle somme ripartite ai creditori:

- 0,10% quando le somme ripartite ai creditori non superino 500.000.000 euro;
- 0,08% sulle somme eccedenti 500.000.000 euro fino a 1.500.000.000 euro;
- 0,06% sulle somme che superano 1.500.000.000 euro.

Le consulenze e gli incarichi a professionisti

Un capitolo importante del nuovo decreto riguarda le consulenze e gli incarichi conferiti a professionisti su origine dell'organo commissariale. Al fine di limitare il ricorso a tali incarichi, **se non strettamente indispensabili**, viene previsto che se, nel corso della procedura, il costo per consulenze eccede determinati valori dell'attivo realizzato si applica una **riduzione ai compensi dei commissari**.

Restano escluse dal computo dei costi sostenuti per consulenze e incarichi da utilizzare per l'eventuale riduzione dei compensi, le spese legali correlate alla rappresentanza in giudizio degli interessi della procedura e quelle previste dagli adempimenti di legge.

Se non strettamente indispensabili, tutte le restanti

spese professionali derivanti da consulenze, certificate dai commissari con l'innovativa attestazione di congruenza e inerenza delle stesse nella gestione dell'incarico commissariale, rientreranno nella verifica del superamento delle soglie sull'attivo realizzato che porteranno la riduzione del compenso complessivo.

Al verificarsi dell'esistenza di spese per consulenze ed incarichi **superiori al 5%** dell'attivo realizzato, il compenso finale del commissario è **proporzionalmente ridotto**:

- del 10% se il costo complessivamente sostenuto per le consulenze e gli incarichi attribuiti è superiore in una percentuale compresa tra il 5% ed il 10%;
- del 15% se il costo si colloca in una percentuale compresa tra il 10,01% ed il 20%;
- del 25% se tale valore risulta compreso tra il 20,01% ed il 30%;
- del 40% se il costo complessivamente sostenuto per consulenze ed incarichi attribuiti dovesse risultare superiore al 30%.

Gestione degli acconti

Il decreto in esame interviene anche nell'individuazione di **limiti agli acconti** corrisposti sul **compenso del commissario straordinario**. Viene previsto che, nel corso della procedura, possono essere corrisposti acconti sul compenso al commissario straordinario solo al termine della fase di esercizio di impresa e limitatamente alle procedure, di cui al D.L. 347/2003 (amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, per accelerare la definizione dei relativi procedimenti, assicurando la continuazione ordinata delle attività industriali senza dispersione

dell'avviamento, tutelando i creditori e garantendo il regolare svolgimento del mercato) se oggetto di proroga del termine di esecuzione del programma e dopo almeno 2 anni dal conferimento dell'incarico.

Dopo la liquidazione del "primo acconto" ne potranno essere corrisposti altri, ma solo con **cadenza non inferiore a 36 mesi**. Nel complesso gli acconti **non potranno eccedere il 50%** dei compensi maturati a favore dei commissari e, al momento della chiusura della procedura, troverà applicazione il meccanismo riguardante la riduzione della remunerazione in base ai valori di consulenze ed incarichi professionali conferiti.

I compensi dei componenti del comitato di sorveglianza

Nello spirito di limitare le spese delle procedure, sono stati previsti interventi anche sulle somme da riconoscere ai membri del comitato di sorveglianza delle procedure di amministrazione straordinaria nominati in qualità di esperti.

Si prevede, infatti, un **compenso unico per gruppo d'impresa**, rivedendo la determinazione dei compensi per la fase liquidatoria e per quella relativa all'esercizio dell'impresa.

Sostituendo integralmente l'allegato 4 del D.M. de 3/11/2016, sono introdotte **fasce di valori** che prevedono scaglioni di 3.000, 6.000 o 12.000 euro di compenso:

- nella fase di esercizio d'impresa, in base all'importo del fatturato e al numero dei dipendenti;
- nella fase liquidatoria, considerando l'attivo realizzato annualmente ed il numero delle imprese del gruppo.

Lavoro e previdenza
Dubbi e chiarimenti

Contratti stagionali: come devono essere utilizzati dai datori di lavoro

di Eufrazio Massi - Esperto di Diritto del Lavoro e Direttore del sito www.dottrinalavoro.it

Negli ultimi anni, si è assistito a un incremento dei contratti stagionali, accompagnato anche da interventi normativi e chiarimenti relativi alle modalità di utilizzo degli stessi da parte delle imprese. Di particolare importanza sono le indicazioni fornite dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la nota n. 413 del 2021, sulle deroghe alla disciplina generale e sul ruolo della contrattazione collettiva, nonché sulla possibilità per le aziende del settore turistico che, nell'anno solare, abbiano un periodo di inattività non inferiore a 70 giorni continuativi o a 120 giorni non continuativi, di stipulare contratti a tempo indeterminato. Ulteriori riflessioni in materia possono essere fatte sul diritto di precedenza e sui contratti a termine alternati tra stagionali e normali. Quali regole devono seguire i datori di lavoro?

I contratti per attività stagionali sono stati negli anni antecedenti il 2018, un settore "di nicchia" riservato, pressoché esclusivamente, alle prestazioni ricomprese all'interno del D.L.vo n. 1525/1963 ed a quelle definite da alcuni CCNL, ove la stagionalità è un fattore ricorrente della produzione, come nel caso del settore alimentare del turismo o del trasporto aereo.

Non c'era alcuna necessità di allargare lo spazio di applicazione, atteso che la "acausalità" fino a 36 mesi del contratto a tempo determinato, non ne giustificava, a livello aziendale, la presenza pur a fronte di attività di natura ricorrente che potevano definirsi stagionali. L'entrata in vigore del D.L. n. 87/2018 con la "acausalità" ridotta a dodici mesi ed unicamente per il primo contratto, con le condizioni da apporre sia in caso di proroga oltre l'anno che nei rinnovi contrattuali dopo il primo, hanno spinto imprese ed organizzazioni sindacali a prevedere l'individuazione, in sede aziendale ma anche territoriale, di attività ricorrenti con punte di attività in determinati periodi dell'anno.

La **crisi pandemica** degli anni 2020 e 2021 ha, tutto sommato, rallentato o "stopinato" questo andamento anche perché nella legislazione dell'emergenza sulla materia dei **contratti a termine** si è intervenuti, più volte, nel senso dell'allargamento delle rigide maglie del comma 1 dell'art. 19 del D.L. n. 81/2015, come riscritto dal D.L. n. 87. Con il 1° gennaio 2022., però, la normativa sui contratti a tempo determinato è tornata ad essere quella originaria, arricchitasi, peraltro (fatto molto importante) con la possibilità che anche la **contrattazione collettiva**, a tutti i livelli, possa individuare "condizioni" dettate da "esigenze specifiche" del datore di lavoro.

Questa breve e doverosa premessa si è resa necessaria per introdurre il tema dei contratti stagionali, ricorrenti soprattutto nel periodo estivo: lo scorso anno, con la nota n. 413 del 10 marzo 2021, l'Ispettorato Nazionale

del Lavoro, dettò alcuni indirizzi alle proprie articolazioni periferiche, rese note con un parere "concertato" con l'Ufficio Legislativo del Ministero del Lavoro.

Leggi anche Attività stagionali: deroghe alla "normale" disciplina sui contratti a termine

Ed è proprio da questi chiarimenti che intendo partire allargando, poi, la riflessione ad altre questioni, parimenti importati, non toccate come, ad esempio, il **diritto di precedenza**, i contratti a termine "alternati" tra stagionali e "normali", e gli effetti dei rapporti a tempo determinato sul **calcolo dell'aliquota** per il **collocamento obbligatorio**.

Analisi dei chiarimenti dell'INL sui contratti stagionali

Due sono, sostanzialmente, le questioni oggetto di attenzione della nota dell'INL:

a) la prima, con la quale si conferma che le deroghe alla disciplina del contratto a termine previste per le attività stagionali dal D.L.vo n. 81/2015, come riformato dal D.L. n. 87/2018, valgono anche per le determinazioni della contrattazione collettiva **non solo nazionale**, ma **anche territoriale** od **aziendale**;

b) la seconda, ove si afferma che le **aziende del settore turistico** che, nell'anno solare (inteso come 365 giorni consecutivi), abbiano un periodo di inattività non inferiore a 70 giorni continuativi o a 120 giorni non continuativi, secondo la previsione del D.P.R. n. 1525/1963, possano stipulare **contratti a tempo indeterminato**.

In riferimento alla prima questione mi sembra opportuno sottolineare come le attività stagionali nel nostro Paese, siano, ancora, quelle contenute nel D.P.R. n. 1525/1963 (firmato dal Presidente della Repubblica Segni, dal Premier Leone e dal Ministro del Lavoro Delle Fave), emanato in attuazione dell'art. 1, comma 2, lettera a) della legge n. 230/1962, abrogata nel 2001: esso contiene, prevalentemente, attività riferite

al **settore agricolo o industriale** ad esso correlato (ad esempio, raccolta, cernita, spedizione dei prodotti ortofrutticoli freschi e dei relativi imballaggi), molte delle quali, oggi, desuete.

Per la verità, l'art. 21, comma 2, del D.L.vo n. 81/2015 prevede che il Ministro del Lavoro, con proprio decreto, attualizzi le determinazioni del 1963, ma da allora (24 giugno 2015, data di entrata in vigore della disposizione) si sono succeduti cinque ministri e sono trascorsi quasi sette anni e nulla appare all'orizzonte, sicché la materia continua ad essere disciplinata dal D.P.R. n. 1525/1963.

Questi tempi, oltremodo lunghi, per non dire biblici, offrono lo spunto per una breve riflessione: il ritardo e l'inerzia del potere politico e la mancanza di "stimoli attuativi" dell'apparato burocratico amministrativo, producono **situazioni di estrema incertezza** e, sovente, a pagarne le spese sono le **aziende** ed i **professionisti** che si trovano ad operare con norme non adeguate alla realtà. Purtroppo, non si tratta di un ritardo relativo ad un caso isolato (nel settore lavoro ci sono diverse disposizioni che dovrebbero essere adeguate attraverso decreti ministeriali perché così chiede il Legislatore), ma ritengo che ci si debba fermare qui per proseguire nella nostra riflessione.

Fatta questa breve digressione, torno ai contratti stagionali ricordando che, nel corso degli anni, è intervenuta la **contrattazione collettiva** ad individuare nuove attività definite "stagionali" rispetto alle quali è possibile giungere alla stipula di contratti che presentano, sotto l'aspetto normativo, una disciplina, sostanzialmente, parallela a quella dei "normali" contratti a tempo determinato.

La nota dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro che si commenta, sottolinea come le **norme** sullo "**stop and go**", dieci o venti giorni (di calendario) a seconda che il precedente contratto abbia avuto, rispettivamente, una durata fino a 6 mesi o superiore, non trovino applicazione nei rinnovi dei contratti a termine previsti sia in esecuzione del D.P.R. n. 1525/1963 che nelle ipotesi previste della contrattazione collettiva. L'art. 51 del D.L.vo n. 81/2015 considera, quale fonte di diritto sul tema, sia gli accordi nazionali, che quelli territoriali ed aziendali stipulati dalle organizzazioni comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o dalle "loro" rappresentanze sindacali aziendali o dalla rappresentanza sindacale unitaria.

Prima di procedere all'esame degli altri aspetti definiti nella nota dell'INL ritengo opportuno focalizzare l'attenzione su un problema di costi legato alla stipula dei contratti per "attività stagionali": se questi sono sottoscritti per una delle attività individuate dal

D.P.R. n. 1525/1963, o dalla contrattazione collettiva antecedente il 1° gennaio 2012, **non si paga l'1,40% mensile sulla retribuzione imponibile**, previsto dal comma 28 dell'art. 2 della legge n. 92/2012, oltre al contributo progressivo dello 0,50% correlato ad ogni rinnovo, previsto dal D.L. n. 87/2018.

La stessa esenzione riguarda:

a) dal 1° gennaio 2020 i **contratti a termine** per lo svolgimento nel territorio **della provincia di Bolzano**, di attività stagionali definite dai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali stipulati entro il 31 dicembre 2019 dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative: questo afferma l'art. 1, comma 13, lettera b) della legge n.160/2019. Questa disposizione, frutto, senz'altro, di una precisa attività di "lobbying" dovrebbe, per senso di coerenza, essere allargata anche al resto d'Italia ove le attività stagionali sono ugualmente ricorrenti ed importanti;

b) i rapporti per l'esecuzione di **speciali servizi** di durata **non superiore a tre giorni**, nel settore del turismo e dei pubblici esercizi, nei casi individuati dai contratti collettivi e quelli instaurati per la fornitura di lavoro portuale temporaneo ex art. 17 della legge n. 84/1994. Tornando alla nota dell'INL, viene precisato che la "stagionalità" è applicabile anche:

a) alle eccezioni relative alla **durata massima di 24 mesi**: i contratti per attività stagionali (anche in somministrazione) seppur rinnovati nel corso degli anni, non sono sottoposti a tale limite temporale (art. 19, comma 2);

b) alla **normativa** sulle **proroghe** ed i **rinnovi**, nel senso che tali istituti riferiti alla stagionalità possono essere immessi nel contratto **anche in assenza delle causali** (art. 21, comma 01). Tutto ciò significa che ai rinnovi ed alle proroghe dei contratti per attività stagionali non si applicano, in alcun modo, le specifiche condizioni previste dall'art. 19 del D.L.vo n. 81/2015 che, invece, vanno inserite, laddove necessario, nei "normali" contratti a tempo determinato. C'è da sottolineare, tuttavia, che l'INL non ha fornito alcun chiarimento, rapportato alle attività stagionali, circa il significato delle quattro proroghe in ventiquattro mesi, norma scritta, sicuramente, per i normali contratti a tempo determinato ma che, senza una esclusione, si applica anche ai contratti stagionali, per i quali, comunque, con un aggravio di burocrazia gestionale per i datori di lavoro, è sempre possibile attaccare un contratto all'altro senza soluzione di continuità, non essendo previsto lo "stop and go";

c) alla normativa sul **numero complessivo** dei **contratti stipulabili**: l'art. 23, comma 2, esclude i contratti stagionali dal numero complessivo dei contratti

a termine stipulabili nell'anno (20% rispetto ai dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato alla data del 1° gennaio dell'anno al quale si riferiscono le assunzioni, o percentuale diversa stabilita dalla contrattazione collettiva);

L'INL, in relazione alla stagionalità individuata dalla contrattazione collettiva, come aggiuntiva rispetto a quella definita dal D.P.R. n. 1525/1963, richiama gli orientamenti espressi in tal senso dal Ministero del Lavoro con gli interpelli n. 15/2016 e n. 6/2019.

Ma, a questo punto cosa si può intendere come "attività stagionale"?

Definizione di attività stagionale

Si tratta di un requisito essenziale ed imprescindibile che, **in caso di contenzioso**, potrà ben essere esaminato dal giudice il quale, qualora non lo riscontri, potrebbe procedere alla riconduzione dei rapporti a contratti a tempo indeterminato.

La stagionalità non può che far riferimento ad **attività** che si **ripetono annualmente** e che, in determinati periodi, comportano un incremento delle stesse. Particolarmente significativi sono stati, nel tempo, gli accordi nel settore del trasporto aereo e dei servizi aeroportuali, o nel commercio ove, secondo la previsione dell'art. 66-bis del CCNL, le parti, a livello territoriale, hanno definito come stagionali alcune attività ripetitive negli anni che comportano incrementi significativi, o anche nel settore della ristorazione.

Ciò che va tenuto in debita considerazione è la **durata della "stagionalità"**. Essa si giustifica, a mio avviso, se il periodo complessivo previsto **non supera gli otto mesi** (come nel contratto del settore alimentare, con riferimento a picchi anche ripetuti nel corso dell'anno) o poco più: non si giustifica se il periodo complessivo va oltre, tenuto conto anche del periodo di ferie che gli interessati maturano. C'è il rischio, fondato, che l'attività venga definita dal giudice come "normale", con tutte le conseguenze del caso.

La seconda questione sollevata e risolta dalla nota dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro riguarda le **imprese turistiche stagionali con periodi di inattività** alle quali fa riferimento la voce n. 48 del D.P.R. n. 1525/1963, come risulta modificata dall'art. 1 del D.P.R. n. 378/1995.

Essa concerne la possibilità per i datori di lavoro interessati di sottoscrivere contratti a tempo indeterminato, senza che ciò possa inficiare la connotazione "stagionale". La risposta è positiva, nel senso che non si ravvisano particolari criticità, atteso che tali aziende debbono, comunque, svolgere una attività preparatoria e programmatori nei mesi di chiusura al pubblico.

Diritto di precedenza

Due parole sul diritto di precedenza (tema non affrontato nella nota dell'INL): esso è previsto anche per le attività stagionali ma con alcune profonde differenze rispetto a quello in vigore per i "normali" contratti a tempo determinato.

Il diritto di precedenza deve essere **riportato** nella **lettera di assunzione**: si tratta di un onere per il datore di lavoro che può essere assolto anche richiamando, semplicemente, il comma 4 dell'art. 24. Esso non è accompagnato da una **specifica sanzione** ma, in caso di accesso ispettivo, constatando la mancanza su contratti in corso o anche su contratti scaduti ove il lavoratore può ancora esercitarlo, l'ispettore del lavoro può emanare una disposizione dando al datore un tempo per adempiere. La mancata ottemperanza, fermi restando i possibili ricorsi amministrativi o giudiziari, è sanzionata con una somma compresa **tra 500 e 3.000 euro** senza applicazione della diffida (art. 14 del D.L.vo n. 124/2004).

Il diritto di precedenza va esercitato entro i tre mesi successivi alla fine del contratto e vale per nuove assunzioni a termine del datore di lavoro per le stesse attività stagionali.

Ma, cosa deve fare un datore di lavoro che, rispetto alla campagna stagionale precedente, si trova con meno posti a disposizione e più lavoratori che hanno il diritto (si pensi, ad esempio, alla lavorazione dei pomodori o alla produzione di gelati a fronte di una stagione non favorevole)?

In genere è la **contrattazione collettiva** a disciplinare le **modalità di attuazione** dei diritti di precedenza: in mancanza, il datore di lavoro può attenersi all'unico criterio che non si presta a rilievi particolari e che è rappresentato dall'anzianità aziendale accumulata con i precedenti contratti.

Assunzione di stagionali con contratto a tempo determinato

Da ultimo, mi soffermo su alcune questioni pratiche che i datori di lavoro si trovano ad affrontare: mi riferisco al fatto che lavoratori a termine "stagionali" possano essere assunti anche con contratto a tempo determinato "normale" e viceversa.

Ciò è possibile ma, a mio avviso, occorre valutare una serie di elementi che discendono dal fatto che per i contratti a tempo determinato "normali" ci sono regole diverse:

a) se un lavoratore già titolare di rapporti stagionali viene assunto con contratto a termine "normale", occorre **inserire** una delle **causali** previste dall'art. 19 del D.L.vo n. 81/2015 (ad esempio, per "ragioni

sostitutive”) perchè è un ulteriore contratto a termine tra le parti: va, inoltre, rispettato lo “stacco” di 10 o 20 giorni, ed occorre tenere una “contabilità a parte” per il calcolo dei 24 mesi complessivi per mansioni riferibili allo stesso livello della categoria legale di inquadramento;

b) se un lavoratore già titolare di rapporti a tempo determinato “normali” viene assunto come stagionale per una delle ipotesi previste dal D.P.R. n. 1525/1963 o dalla contrattazione collettiva **non occorre inserire alcuna causale**, non è previsto alcun “stop and go”, ed il computo della durata dei rapporti stagionali avviene separatamente dagli altri. Anche il diritto di precedenza è diverso, nel senso che per un contratto stagionale va esercitato per iscritto entro 3 mesi dalla cessazione del rapporto e riguarda l’attivazione di un altro contratto stagionale, mentre per gli altri contratti a tempo determinato, esso va esercitato entro 6 mesi ed esplica i propri effetti per una assunzione a tempo indeterminato per le mansioni già svolte, nel caso in cui il datore la dovesse porre in essere entro i 12 mesi successivi alla cessazione del rapporto.

Collocamento obbligatorio

Da ultimo, per completezza di informazione, è opportuno sottolineare una norma che ricomprende “sotto lo stesso tetto” i contratti a termine “stagionali” e quelli a tempo determinato “normali”: ai fini del computo dell’aliquota legale per il collocamento dei portatori di handicap, prevista dall’art. 3 della legge n. 68/1999 in relazione ai limiti dimensionali dell’azienda, gli assunti a tempo determinato si computano se la durata del loro rapporto supera i 6 mesi. In questo caso si sommano gli eventuali periodi lavorati in entrambe le fattispecie a termine.

Tale norma è di natura “speciale” e si allontana dalla previsione dell’art. 27 del D.L.vo n. 81/2015, laddove si afferma che salvo che sia diversamente disposto, ai fini dell’applicazione di qualsiasi disciplina contrattuale, per la quale sia rilevante la dimensione dell’organico aziendale, per il computo del numero dei dipendenti, si tiene conto del numero medio mensile di lavoratori a tempo determinato, compresi i dirigenti (che, in genere, hanno un rapporto a termine di durata non superiore ai 5 anni), impiegati negli ultimi 2 anni, sulla base della effettiva durata dei loro rapporti di lavoro.

Lavoro e previdenza

Entro il 16 marzo

CU 2022: ultimi giorni per l'invio telematico alle Entrate e la consegna ai lavoratori

I sostituti d'imposta obbligati al rilascio delle Certificazioni Uniche per il periodo d'imposta 2021 hanno una doppia scadenza prevista per il 16 marzo: dovranno adempiere alla trasmissione telematica delle CU 2022 all'Agenzia delle Entrate e, nel contempo, provvedere alla consegna, via mail o con modalità cartacee, delle certificazioni ai propri lavoratori subordinati, parasubordinati e collaboratori. La restante parte delle certificazioni, riferite a prestazioni non dichiarabili nel modello 730 precompilato, potrà essere trasmessa e consegnata entro il più ampio termine fissato al 31 ottobre. Attenzione alle sanzioni per omesso invio.

Scade il prossimo 16 marzo il termine per la trasmissione telematica all'**Agenzia delle Entrate** della **Certificazione Unica 2022**, modello ordinario.

Il medesimo termine vale anche per il rilascio delle stesse, mediante trasmissione in formato elettronico ovvero con consegna cartacea, ai **soggetti percettori** delle somme, utilizzando il modello sintetico della certificazione.

Ci sarà più tempo e, precisamente, **fino al 31 ottobre 2022** per trasmettere in via telematica le CU 2022 contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata.

Leggi anche [CU 2022: entro il 16 marzo consegna ai percettori di redditi e invio alle Entrate](#)

Struttura del modello

Il modello di Certificazione Unica è costituito da:

- Frontespizio: dati anagrafici del sostituto, dati anagrafici del contribuente;
- Certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- Certificazione dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi;
- Certificazioni redditi da locazioni brevi;
- Scheda per la scelta della destinazione dell'8 per mille, del 5 e del 2 per mille dell'IRPEF.

Novità del modello

La CU 2022 è stata modificata nella sezione che riguarda il **trattamento integrativo**: sono state soppresse le caselle riservate al **vecchio bonus IRPEF**. Per quanto riguarda invece il trattamento integrativo il modello è stato integrato con la casella in cui esporre l'eventuale recupero oltre i termini del conguaglio.

Alla luce della **soppressione** della **clausola di salvaguardia Covid-19**, inoltre, le relative caselle precedentemente esposte nella sezione "Altri dati" sono state pertanto eliminate. Nella stessa sezione la casella "Premio lavoratori dipendenti erogato", utilizzata per il periodo d'imposta 2020, è stata eliminata e sostituita nella CU 2022 dalla casella "Indennità di disoccupazione NASPI".

Trasmissioni tardive

Entro 5 giorni dalla scadenza ordinaria, e dunque **entro il 21 marzo 2022**, i sostituti d'imposta possono effettuare, **senza applicazione** di alcuna **sanzione**, le eventuali correzioni necessarie sulle CU inviate nei termini.

Inoltre, in accordo alle disposizioni del **decreto Milleproroghe**, entro il medesimo termine è possibile sanare la tardiva trasmissione delle Certificazioni Uniche di competenza dei periodi d'imposta dal 2015 al 2017.

Leggi anche [Certificazione Unica: prevista la sanatoria per gli anni 2015-2017](#)

Sanzioni

L'omesso o errato invio all'Agenzia delle Entrate comporta l'applicazione di una sanzione pari a **100 euro** per ogni certificazione omessa o errata, con riduzione a un 1/3 se la correzione è fatta entro 60 giorni dal termine ordinario.

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