

MERCOLEDÌ 2 MARZO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Superbonus 110% anche per le cooperative sociali - pag. 2
- Variazione IVA in diminuzione con novità per le procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 - pag. 4
- Rivalutazione gratuita per il settore alberghiero e termale: a chi si applica? - pag. 6
- Riserve da rivalutazione tassabili solo in caso di distribuzione - pag. 9
- Iva al 10 per cento per i R.A.E.E. - pag. 11

LAVORO E PREVIDENZA

- Certificazione Unica: prevista la sanatoria per gli anni 2015-2017 - pag. 14
- Assegno unico e busta paga: le regole di raccordo con gli assegni per il nucleo familiare - pag. 15

BILANCIO & CONTABILITÀ

- ESG, criptovalute e cambiamenti climatici: come arrivare a un bilancio a prova di rischio - pag. 18

FINANZIAMENTI

- Soluzioni innovative per la mobilità sostenibile: presentazione domande entro il 26 aprile - pag. 20
- Prodotti sfusi o alla spina: come presentare le domande di contributo sulle spese 2021 - pag. 22

IMPRESA

- Modelli INTRASTAT: le imprese devono indicare il "made in" dei prodotti - pag. 24

IN EVIDENZA

Riserve da rivalutazione tassabili solo in caso di distribuzione

di Mario Ravaccia - Studio Spada Partners

La riserva derivante dall'iscrizione del saldo attivo di rivalutazione è tassabile solo in occasione della sua distribuzione: nella circolare n. 6/E/2022 l'Agenzia delle Entrate conferma, con una conclusione senz'altro condivisibile, che l'inclusione delle riserve da rivalutazione tra quelle tassabili solo in caso di distribuzione si desume avendo riguardo al tenore letterale dell'art. 13, legge n. 342/2000 che disciplina in maniera espressa, ai fini fiscali, gli effetti impositivi dell'utilizzo della riserva, riconoscendo rilevanza a tal fine solo al fenomeno di attribuzione della riserva ai soci e/o ai partecipanti. Sempre in tema di riserve da rivalutazione, la circolare chiarisce che il contribuente è libero di scegliere quali riserve sottoporre al vincolo di sospensione e quali affrancare.

Utilizzando lo schema della sede di dichiarazione tardiva e alla manda e della risposta, la circolare n. 6/E del 1° marzo 2022 affronta le tematiche della **rivalutazione** e del **riallineamento** sia dal punto di vista sostanziale (parte I) sia dal punto di vista procedurale (parte III), relativamente all'ammissibilità della rivalutazione in sede di dichiarazione tardiva e alla rinuncia alla rivalutazione o al ri-allineamento effettuato sulla base di precedenti normative al fine di poter usufruire della più recente disciplina contenuta nell'art. 110 del decreto Agosto. Fornisce, inoltre, nella parte II, specifici chiarimenti in ordine

ESG, criptovalute e cambiamenti climatici: come arrivare a un bilancio a prova di rischio

di Carmine Scoglio - Vice Presidente ANDAF - Responsabile Amministrazione, Bilancio e Fiscale Terna S.p.A.

L'interesse verso i parametri e i criteri ESG sta diventando sempre più popolare tra le aziende, ora consapevoli che i comportamenti socialmente responsabili possono creare un vantaggio competitivo e attirare gli investitori. In questo quadro, già in costante evoluzione, sfide (e opportunità) arrivano anche dal fronte delle criptovalute e dal cambiamento climatico che, direttamente o indirettamente, sta già impattando la maggior parte delle organizzazioni. Di tutto questo è necessario tener conto nella definizione delle strategie aziendali, per arrivare a un bilancio a prova di rischio. Se ne parlerà nel corso del XIII Forum Bilancio, oggi in programma, organizzato da Wolters Kluwer in collaborazione con ANDAF.

La **pandemia** ha costretto le imprese a rivedere repentinamente i **processi interni**: le aziende hanno dovuto cambiare il modo di produrre, per far fronte alle interruzioni nella supply chain e rispondere a una domanda sempre più mutevole, affrontando gli incrementi del costo delle materie prime e le difficoltà legate alla loro scarsa disponibilità. Anche la **modalità di lavoro** è cambiata: strumenti di videoconferenza e collaborazione da remoto sono diventate

Fisco

I chiarimenti delle Entrate

Superbonus 110% anche per le cooperative sociali

di Carlotta Armuzzi - Avvocato, Phd, Studio Gnudi e Associati

Anche le cooperative sociali di produzione e lavoro, che corrispondono retribuzioni di importo non inferiore al 50 per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi (tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie), possono beneficiare del superbonus del 110 per cento previsto dal decreto Rilancio, in caso di assoggettamento a tassazione della quota di utile destinato a riserva legale. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 47 del 21 gennaio 2022: possono fruire del superbonus sugli interventi agevolabili anche i soggetti che si avvalgono di un regime di esenzione parziale dalle imposte sui redditi.

Con la risposta a interpello n. 47 del 21 gennaio 2022 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono usufruire del **superbonus del 110%** sugli interventi agevolabili i soggetti che si avvalgono di un regime di **esenzione parziale** dalle imposte sui redditi, ivi comprese le **cooperative sociali di produzione e lavoro** in cui il costo per l'apporto lavorativo dei soci risulta essere superiore al 50% del totale del costo del lavoro e che accantonino a riserva utili assoggettati ad IRES nella misura del 3%, come previsto dall'art. 6, comma 1, D.L. n. 63/2002.

Il caso sottoposto al vaglio dell'Agenzia

L'istanza di interpello è stata proposta da una società cooperativa sociale di tipo A, ai sensi della legge n. 381/191, iscritta all'Albo delle società cooperative nella sezione "cooperative a mutualità prevalente" rientrante, in particolare, nella categoria delle cooperative di produzione e lavoro - gestione servizi (tipo A), in cui l'apporto di lavoro dei soci risulta essere superiore al 50% del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425, comma 1, c.c., punto B9 e computate anche le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico di cui all'art. 2513 c.c.

L'art. 1 della legge n. 381/1991 qualifica come cooperative sociali di tipo A, a mutualità prevalente, le cooperative sociali che hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi.

Le cooperative sociali possono, inoltre, rientrare nella categoria delle cooperative di produzione e lavoro per le quali, ai fini fiscali, l'art. 11, D.P.R. n. 601/1973 prevede l'**esenzione da IRES** dei redditi conseguiti se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci, che prestano la loro opera con carattere di continuità, non sono inferiori al 50% dell'ammontare complessivo degli altri costi, esclusi materie prime e sussidiarie.

La cooperativa, che rientra nella fattispecie descritta, osserva che in presenza di **utili d'esercizio**, per effetto

dell'art. 2, comma 36-ter, D.L. n. 138/2011, dall'anno di imposta 2012 anche le cooperative sociali - comprese quelle di produzione e lavoro per le quali sussistono i presupposti di esenzione delle imposte sui redditi di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 - assoggettano a IRES il 3% dell'utile netto di esercizio.

Considerato che, ai sensi del comma 1 dell'art. 2545-*quater* c.c., tutte le società cooperative devono obbligatoriamente destinare a **riserva legale** (qualunque sia l'ammontare) **almeno il 30% dell'utile netto annuale**, ne consegue che concorrerà a tassazione un importo pari al 3% del risultato di bilancio (10% del 30%).

Tanto premesso, l'istante ha rappresentato l'intenzione di eseguire **lavori edili sul proprio patrimonio immobiliare, strumentale per natura o per destinazione**, usufruendo dei benefici fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto Rilancio e, relativamente a tali lavori, ha chiesto di conoscere la posizione dell'Agenzia circa la fruibilità del superbonus *ex* art. 119, D.L. n. 34/2020.

Il dubbio dell'istante era dovuto al fatto che con la precedente risposta a interpello n. 253 del 2021, l'Agenzia delle Entrate aveva negato la possibilità di fruizione del superbonus per le cooperative sociali di produzione e lavoro rientranti nell'ipotesi di esenzione totale dalle imposte sui redditi prevista dall'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973 alle quali è, peraltro, **preclusa anche l'opzione dello sconto in fattura o della cessione del credito** corrispondente alla detrazione ed in luogo della medesima.

Il parere dell'Agenzia delle Entrate

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che ai sensi dei commi 9 e 10 dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020, che dettano i requisiti soggettivi per accedere al beneficio fiscale *de qua*, la detrazione non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili, i quali non possono neanche optare per le modalità alternative di utilizzo, ossia dello sconto in fattura o della cessione del credito. Su tali basi, con la precedente risposta

a interpello n. 253 del 2021, l'Agenzia delle Entrate aveva negato la possibilità di fruizione del superbonus alle cooperative sociali di produzione e lavoro rientranti nell'ipotesi di **esenzione totale dalle imposte sui redditi** di cui all'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973.

In considerazione di ciò, con riferimento al caso di specie, l'Agenzia ha chiarito che, al verificarsi delle condizioni previste dall'art. 119, D.L. n. 34/2020, anche le cooperative sociali che siano altresì cooperative di produzione e lavoro, possono accedere al superbonus purché esentino solo parzialmente l'utile netto di esercizio.

Con la risposta a interpello n. 47 del 2022, dunque, l'Amministrazione finanziaria fa un passo avanti rispetto alla sua ultima posizione ammettendo la

possibilità di accesso al beneficio anche ai soggetti che fruiscono di una **esenzione dalle imposte sui redditi**, purché tale esenzione sia parziale, con la possibilità di optare, in tal caso, anche per le modalità alternative di fruizione del beneficio medesimo, previste dall'art. 121 del decreto Rilancio.

In conclusione, quindi, le cooperative sociali di produzione e lavoro potranno beneficiare della detrazione superbonus in relazione ai periodi d'imposta in cui, oltre a sostenere le spese per gli **interventi agevolabili**, accantonino a riserva utili per i quali trovi applicazioni quanto disposto dal comma 1 dell'art. 6, D.L. n. 63/2002, ferma restando la presenza di tutti i requisiti e delle condizioni normativamente previste.

Fisco

Nel decreto Milleproroghe

Variazione IVA in diminuzione con novità per le procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021

di Marco Peirola - Dottore commercialista in Torino

Il decreto Sostegni bis ha adeguato alla disciplina IVA comunitaria il sistema di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta in caso di mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti di cessionari/committenti assoggettati a procedure concorsuali, consentendo ai cedenti/prestatori di effettuare la rettifica diminutiva sin dall'apertura della procedura, senza doverne quindi attendere la conclusione. Le novità - come precisato dal decreto Milleproroghe - si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del decreto Sostegni bis), anziché alle procedure concorsuali avviate successivamente al 26 maggio 2021, come previsto dalla norma oggetto di modifica.

Il decreto Sostegni bis (art. 18, D.L. n. 73/2021) ha ripristinato le modalità di **recupero dell'IVA** relativa ai crediti inesigibili oggetto di **procedure concorsuali** introdotte dalla legge di Stabilità 2016 (art. 1, comma 126, legge n. 208/2015) e mai entrate in vigore a seguito delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2017 (art. 1, comma 567, legge n. 232/2016), stabilendo che, in caso di mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti di cessionari/committenti coinvolti in procedure concorsuali, la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta può essere effettuata **sin dall'apertura della procedura**.

La nuova disciplina

Il decreto Sostegni bis ha inteso adeguare la disciplina interna a quella comunitaria, tenuto conto che le corrispondenti disposizioni contenute nella direttiva n. 2006/112/CE - che fanno riferimento al non pagamento totale o parziale (art. 90, par. 1) e alle operazioni totalmente o parzialmente non pagate (art. 185, par. 2) - condizionano la riduzione della base imponibile e dell'imposta all'effetto, rappresentato dal mancato pagamento, e non alla causa, costituita dalla procedura concorsuale rimasta infruttuosa.

Leggi anche

- Note di variazione IVA in diminuzione: rileva la data di assoggettamento alla procedura concorsuale
- Procedure concorsuali: entro quale termine emettere le note di variazione IVA?
- Variazione IVA in diminuzione a partire dall'apertura della procedura concorsuale

L'art. 90, par. 2, della direttiva n. 2006/112/CE consente agli Stati membri una certa discrezionalità proprio in riferimento all'ipotesi di mancato pagamento, totale o parziale, del corrispettivo, ma la Corte di giustizia ha costantemente affermato che gli oneri imposti ai contribuenti **non devono eccedere quanto necessario** al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare evasioni (causa C-589/12; causa C-337/13;

causa C-330/95).

La scelta del legislatore italiano di restringere l'esercizio del diritto di recupero dell'IVA gravante sulla controprestazione non pagata all'esito della procedura concorsuale - sebbene diretta a contrastare i fenomeni di evasione fiscale - impediva, in concreto, il recupero dell'imposta in tutti i casi in cui la variazione in diminuzione risultasse **eccessivamente difficile**.

Il decreto Sostegni bis, riformulando il comma 2 dell'art. 26, D.P.R. n. 633/1972 e inserendo il nuovo comma 3-bis, prevede che la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario/committente **a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale** o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis della Legge fallimentare o dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, comma 3, lettera d), della Legge fallimentare.

Resta, pertanto, fermo che la **variazione in diminuzione** può essere **esercitata**, come già avveniva in precedenza, dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti, ovvero dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato, così come - qualora siano attivate procedure esecutive individuali - la variazione diminutiva continua ad essere subordinata all'esito infruttuoso delle medesime, individuato in base agli eventi previsti dal comma 12 dell'art. 26, D.P.R. n. 633/1972.

L'**obbligo di registrazione della variazione** da parte del cessionario/committente, prevista dal comma 5 dell'art. 26 del decreto IVA, **non si applica** nell'ipotesi di procedura concorsuale e, inoltre, in base al nuovo comma 5-bis dello stesso art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, nel caso in cui, **successivamente** agli eventi che danno luogo al diritto alla variazione in

diminuzione dell'imposta, il corrispettivo sia pagato in tutto o in parte, il cessionario/committente che abbia assolto all'obbligo di registrazione ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

Nell'illustrare la nuova disciplina, la circolare n. 20/E/2021 (§ 2.1), superando la posizione espressa con precedenti documenti di prassi, secondo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla necessaria partecipazione del creditore al concorso, ha chiarito che l'emissione della nota di variazione in diminuzione a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, **non risulta preclusa** al cedente/prestatore che non abbia effettuato l'**insinuazione al passivo del credito corrispondente**.

Decorrenza della nuova disciplina

L'art. 18, comma 2, del decreto Sostegni bis ha stabilito che le disposizioni che anticipano la variazione in

diminuzione per i crediti non riscossi vantati nei confronti di soggetti coinvolti in procedure concorsuali si applicano nei casi in cui il cessionario/committente sia **assoggettato a tali procedure successivamente alla data di entrata in vigore** del D.L. n. 73/2021.

Letteralmente, ciò significa che le nuove disposizioni si applicano alle procedure concorsuali **avviate dal 27 maggio 2021**, ma con la circolare n. 20/E/2021 (§ 5), l'Agenzia delle Entrate ha puntualizzato che le modifiche normative trovano applicazione con riferimento alle procedure concorsuali **aperte dal 26 maggio 2021**, data di entrata in vigore del decreto Sostegni bis. La correzione della norma è avvenuta con l'art. 3-bis del decreto "Milleproroghe", che con una norma di interpretazione autentica dell'art. 18 del D.L. n. 73/2021 ha precisato che le novità si applicano alle procedure concorsuali **avviate dal 26 maggio 2021 compreso**, anziché alle procedure concorsuali avviate successivamente al 26 maggio 2021, come previsto dalla previsione oggetto di modifica.

Fisco

Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate

Rivalutazione gratuita per il settore alberghiero e termale: a chi si applica?

di Maria Antonietta Caracciolo - Avvocato tributarista in Reggio Calabria

Nell'ambito della rivalutazione per i settori alberghiero e termale, anche la società che svolge in via prevalente attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio ed è proprietaria di alcuni immobili che utilizza per lo svolgimento di attività nel settore alberghiero, può fruire della rivalutazione in relazione agli immobili utilizzati per lo svolgimento dell'attività. Inoltre, i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare non possono effettuare la rivalutazione sia nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, sia in quello successivo, ma solo una sola. Sono alcuni dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 1° marzo 2022, sulla disciplina della rivalutazione e del riallineamento dettata dal decreto Agosto.

Con la circolare n. 6/E del 1° marzo 2022 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle discipline della **rivalutazione** e del **riallineamento** di cui all'art. 110, D.L. n. 104/2020, e della **rivalutazione per i settori alberghiero e termale** di cui all'art. 6-bis, D.L. n. 23/2020.

Il documento di prassi si presenta sotto forma di **domanda-risposta**, alla luce delle criticità rappresentate dai contribuenti nelle istanze di interpello e di quelle sollevate dagli ordini professionali e dalle associazioni di categoria.

La nuova disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa e riallineamento

L'art. 110 del decreto Agosto ha reintrodotto la disciplina della **rivalutazione** dei beni d'impresa e delle partecipazioni per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio e ha dato ingresso alla disciplina del **riallineamento**, ossia della possibilità di riconoscere ai fini fiscali i maggiori valori iscritti nel bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2020, in tal caso anche a beneficio dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS adopter).

La facoltà di rivalutazione opera sia solo sul piano civilistico che anche su quello fiscale, previo pagamento di un'**imposta sostitutiva con aliquota del 3%** per i beni ammortizzabili e per i beni non ammortizzabili; per l'**affrancamento del saldo attivo** della rivalutazione è fissata un'**imposta sostitutiva del 10%**.

La circolare tiene conto anche delle modifiche presenti nella legge di Bilancio 2022, che ha introdotto alcune rilevanti modifiche ai regimi di rivalutazione e di riallineamento.

Ad esempio, la legge di Bilancio 2022 ha previsto che il maggior valore imputato in occasione dell'adesione ai **regimi di rivalutazione** e/o di riallineamento alle attività immateriali, le cui quote di ammortamento,

ai sensi dell'art. 103 TUIR, sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo o del valore (come, ad esempio, i marchi e l'avviamento), deve essere dedotto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'I-RAP, in almeno 50 anni.

Leggi anche

- Rivalutazione di marchi e avviamento: deduzione in 50 anni

- Rivalutazione: come evitare le ricadute contabili della rinuncia agli effetti fiscali?

- Ammortamento in 50 anni con effetto retroattivo: quali vie d'uscita?

La circolare n. 6/E/2022 ha inoltre chiarito che l'opzione per il **riallineamento** previsto dall'art. 110 del decreto Agosto possa essere validamente effettuata mediante la presentazione di una **dichiarazione "tardiva"**, nel termine dei **90 giorni** dalla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Rivalutazione dei beni anche per i settori alberghiero e termale

La circolare dell'Agenzia esamina anche la particolare disciplina della rivalutazione dei beni per i settori alberghiero e termale. L'art. 6-bis del decreto Liquidità dispone infatti che, per sostenere i **settori alberghiero e termale**, i soggetti operanti in tali settori che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono, anche in deroga all'art. 2426 c.c. e a ogni altra disposizione di legge vigente in materia, **rivalutare i beni di impresa** e le partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Leggi anche Rivalutazione beni: gratuita per gli alberghi, differita per gli altri

A ben vedere la rivalutazione:

- deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello

dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019;

- deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa **categoria omogenea** e

- deve essere annotata nel relativo **inventario** e nella **nota integrativa**.

In particolare, in questo caso sulla rivalutazione si prevede che sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio non è dovuta alcuna **imposta sostitutiva** o altra imposta.

Inoltre, la **norma di interpretazione autentica** contenuta nell'art. 5-bis, comma 1, D.L. n. 41/2021, ha stabilito che l'art. 6-bis si interpreta nel senso che le disposizioni si applicano, alle medesime condizioni, anche per gli **immobili a destinazione alberghiera** concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale ovvero per gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento.

Rivalutazione dei beni per i settori alberghiero: questioni particolari

Con il documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha fornito importanti chiarimenti pratici.

In tema di società holding che affitti immobili alle controllate per lo svolgimento di attività nel settore alberghiero, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che, nel caso di immobile concesso in locazione, si richiede la contestuale presenza di due requisiti, di carattere oggettivo e soggettivo:

- dal punto di vista oggettivo, deve trattarsi di **immobile a destinazione alberghiera**;

- dal punto di vista soggettivo, il **locatario** deve essere un soggetto operante nei settori alberghiero e termale. Quindi, considerato che la qualifica di soggetto operante nei settori alberghiero e termale per effetto della norma di interpretazione autentica deve intendersi riferita solo al **locatario** (e non anche in capo al locatore), la società holding potrà fruire, in relazione a tali immobili, della rivalutazione gratuita.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che anche in relazione ai beni **oggetto della rivalutazione** e/o **riallineamento**, la **destinazione alberghiera** debba risultare **da titolo edilizio** avente **data antecedente** a quella di chiusura dell'esercizio preso a riferimento, vale a dire quello "in corso al 31 dicembre 2019".

In caso di rivalutazione degli immobili detenuti da una società che opera nei settori alberghiero e termale in maniera non prevalente, sono da ritenersi inclusi tutti i soggetti che svolgono effettivamente (ancorché in misura non prevalente) le attività ricomprese nei codici ATECO della sezione 55 e quelle di cui al codice 96.04.20. A questi si aggiungono anche coloro che possono dimostrare di svolgere le medesime attività

in forza di eventuali autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento di **attività alberghiere** e termali.

Inoltre, è necessario fare riferimento ai beni utilizzati in via esclusiva per lo svolgimento delle attività dei settori alberghiero e termale. In caso di **utilizzo promiscuo dei beni**, invece, è necessario identificare il valore di mercato del bene attribuibile alla "parte" di bene utilizzate per operare in tali settori. Tale identificazione può avvenire sulla base della valutazione di stima operata ai sensi dell'art. 6, D.M. 13 aprile 2001, n. 162 ovvero, mediante altro criterio che risulti dimostrabile e controllabile in sede di svolgimento delle attività di controllo.

Ne consegue che anche la società che svolge **in via prevalente** attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio ed è proprietaria di alcuni immobili che utilizza per lo svolgimento di attività nel settore "alberghiero", può fruire della **rivalutazione** in relazione agli immobili utilizzati per lo svolgimento del **settore alberghiero**.

In caso di rivalutazione dei beni posseduti dal conduttore mediante **contratto d'affitto di un'azienda** che opera nel settore alberghiero valgono i chiarimenti forniti già forniti con circolare n. 13/E del 2014. In ogni caso nell'ipotesi di **affitto o usufrutto di azienda**, ove non sia stata contrattualmente prevista la deroga alle disposizioni dell'art. 2561 c.c. concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili, la rivalutazione può essere eseguita (e il riallineamento può essere operato) solo dall'**affittuario** o **usufruttuario**, quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti.

Nella diversa ipotesi in cui le parti, in deroga all'art. 2561 c.c. abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la rivalutazione può essere effettuata solo da quest'ultimo.

Infatti, la norma di interpretazione autentica prevista dal citato art. 5-bis, conferma che in caso di **affitto d'azienda** la rivalutazione è ammessa, in capo all'affittuario, solo a condizione che, in assenza di una previsione di deroga all'art. 2561 c.c., le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dello stesso affittuario.

In caso di società che svolge attività riconducibile al codice ATECO 55.30 - "Aree di campeggio ed aree attrezzate per camper e roulotte", la società risulta direttamente "operante" nel settore alberghiero, e deve ritenersi realizzata la finalità di «sostenere i settori alberghiero e termale» con la conseguenza che sarà possibile fruire della rivalutazione gratuita prevista.

Come calcolare le quote di ammortamento

Ai fini del calcolo delle **quote di ammortamento**, il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la **rivalutazione è eseguita**.

In linea generale, se la società intende operare la rivalutazione nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, i maggiori valori saranno fiscalmente riconosciuti già dall'esercizio 2020. Per quanto attiene al calcolo degli ammortamenti, dunque, la disciplina consente, a prescindere dal relativo trattamento contabile, di determinare gli **ammortamenti deducibili** tenendo conto del valore rivalutato, già a partire dal periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che non sussistono motivi ostativi a un'applicazione congiunta del **riallineamento** e della **rivalutazione gratuita** del decreto Liquidità, cumulandole tra loro, sempreché risultino soddisfatti i requisiti soggettivi e oggettivi di

accesso per entrambe le discipline

Infine, la circolare n. 6/E/2022 precisa che la circostanza che il legislatore abbia riconosciuto solo una **facoltà di anticipazione della rivalutazione** ma **non anche la duplicazione** del beneficio, fa sì che i soggetti con **periodo d'imposta non coincidente** con l'anno solare non possano effettuare la rivalutazione sia nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, sia in quello successivo, ma possano eseguirla una sola volta, dovendo scegliere se effettuarla nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o, in **alternativa**, in quello successivo.

Ne consegue che la società ha la **facoltà di scegliere** se effettuare la **rivalutazione**:

- nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o

- in alternativa, nell'esercizio successivo, chiuso al 31 dicembre 2020;

non è, invece, consentito effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa in entrambi gli esercizi.

Fisco

Le risposte dell'Agenzia delle Entrate

Riserve da rivalutazione tassabili solo in caso di distribuzione

di Mario Ravaccia - Studio Spada Partners

La riserva derivante dall'iscrizione del saldo attivo di rivalutazione è tassabile solo in occasione della sua distribuzione: nella circolare n. 6/E/2022 l'Agenzia delle Entrate conferma, con una conclusione senz'altro condivisibile, che l'inclusione delle riserve da rivalutazione tra quelle tassabili solo in caso di distribuzione si desume avendo riguardo al tenore letterale dell'art. 13, legge n. 342/2000 che disciplina in maniera espressa, ai fini fiscali, gli effetti impositivi dell'utilizzo della riserva, riconoscendo rilevanza a tal fine solo al fenomeno di attribuzione della riserva ai soci e/o ai partecipanti. Sempre in tema di riserve da rivalutazione, la circolare chiarisce che il contribuente è libero di scegliere quali riserve sottoporre al vincolo di sospensione e quali affrancare.

Utilizzando lo schema della domanda e della risposta, la circolare n. 6/E del 1° marzo 2022 affronta le tematiche della **rivalutazione** e del **riallineamento** sia dal punto di vista sostanziale (parte I) sia dal punto di vista procedurale (parte III), relativamente all'ammissibilità della rivalutazione in sede di dichiarazione tardiva e alla rinuncia alla rivalutazione o al riallineamento effettuato sulla base di precedenti normative al fine di poter usufruire della più recente disciplina contenuta nell'art. 110 del decreto Agosto.

Fornisce, inoltre, nella parte II, specifici chiarimenti in ordine alla disciplina della rivalutazione dei beni prevista per i **settori alberghiero e termale** di cui all'art. 6-bis del decreto Liquidità (D.L. n. 23/2020).

Leggi anche Rivalutazione beni: gratuita per gli alberghi, differita per gli altri

Dopo l'iniziale inquadramento della disciplina sulla rivalutazione e sul riallineamento, il documento affronta alcune problematiche sorte in merito:

- all'ambito oggettivo di applicazione della normativa;
- alla riserva di rivalutazione/riallineamento;
- al riallineamento.

Ambito oggettivo

Quanto al primo punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che si può **ricorrere alla rivalutazione** anche se i **diritti immateriali** - giuridicamente tutelati - **non sono iscritti in bilancio**. In particolare, la fattispecie analizzata è quella di una società che non aveva mai iscritto tra le immobilizzazioni immateriali alcuni **marchi, brevetti** e diritti connessi al know-how di cui era in possesso, in quanto i relativi costi erano stati rilevati al conto economico nonostante il relativo valore economico fosse comunque apprezzabile.

La risposta positiva della circolare si incentra sul documento interpretativo 7 - paragrafo 5 - emesso dall'OIC nel quale si afferma la possibilità di rivalutazione nel caso prospettato alla luce della necessità di evitare una ingiustificata disparità di trattamento tra le società che ad esempio hanno deciso di iscrivere

a conto economico i costi di registrazione di un marchio rispetto a quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso invece di capitalizzare tali costi tra i beni immateriali.

In altre parole, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, considerati i rapporti tra la rivalutazione sul piano tecnico contabile e il riconoscimento dei maggiori valori dal punto di vista fiscale, non si ravvisano elementi né sul piano della formulazione letterale delle norme, né su quello della ratio legis, che giustifichino, sotto il profilo fiscale, scostamenti in via interpretativa rispetto alle conclusioni (sopra riportate) raggiunte dall'OIC nel citato documento interpretativo. Per completezza si segnala che la **possibilità di rivalutare** è comunque sempre inscindibilmente collegata alla **tutela giuridica del bene immateriale** che ne costituisce requisito imprescindibile.

Un ulteriore chiarimento si riferisce alla rivalutabilità di un **diritto esclusivo** relativo all'utilizzo di **spazi di mercato di prodotti alimentari**, ottenuto senza l'esborso di alcuna somma iniziale, ma remunerato attraverso il pagamento di canoni periodici regolarmente registrati in conto economico; nel caso in esame, l'Agenzia delle Entrate ritiene **non rivalutabile** il diritto esclusivo in quanto - sempre sulla base del citato documento interpretativo 7 dell'OIC - sono esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione della rivalutazione i beni immateriali ricevuti a titolo gratuito che, ai sensi del paragrafo 53 dell'OIC 24, non sono capitalizzabili, proprio perché non è stato sostenuto alcun costo di acquisto.

Tra le altre risposte sulle tematiche sostanziali si segnalano:

- l'applicabilità della rivalutazione di un bene anche nell'ipotesi di società che hanno sottoscritto un **accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182-bis della L.F.;

- la non rivalutabilità di un **bene riscattato dal leasing** nell'esercizio 2020 ancorché il termine per il riscatto

fosse stato fissato nell'esercizio 2019;

- l'impossibilità di rivalutare una **porzione di un bene immobile** identificato catastalmente come unico bene. Di particolare interesse - anche se non pienamente condivisibile nelle conclusioni - il chiarimento in merito alla impossibilità di rivalutare un bene **iscritto nel bilancio** della società incorporante nel corso dell'esercizio 2020 a seguito della **fusione** il cui valore era già stato oggetto incremento mediante l'utilizzo del disavanzo da annullamento.

Secondo la circolare, il bene **non sarebbe rivalutabile** dalla incorporante in quanto nel bilancio di riferimento relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2020 non sarebbe stata iscritta alcuna riserva di rivalutazione ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020 né incrementato il proprio capitale sociale in contropartita dei maggiori valori degli asset iscritti in bilancio; questi ultimi risulterebbero accresciuti solo in conseguenza dell'imputazione del disavanzo di fusione e, più in generale, della contabilizzazione dell'operazione straordinaria. La società incorporante non potrà nemmeno accedere al regime del riallineamento - ai sensi del comma 8 dell'articolo 110 del citato decreto - con riferimento ai valori relativi ai suddetti beni iscritti per effetto dell'imputazione del disavanzo di fusione: ciò in quanto il regime del riallineamento opera limitatamente ai disallineamenti esistenti con riferimento al bilancio relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2019.

La riserva da rivalutazione/riallineamento

Con riferimento alla **natura della riserva** derivante dall'iscrizione del saldo attivo di rivalutazione, una società ha chiesto se la suddetta riserva in sospensione d'imposta fosse **tassabile** solo in occasione della sua **distribuzione** e quindi se la stessa, alla luce di quanto richiesto dall'art. 172, comma 5, del TUIR, potesse non essere ricostituita dal momento che, a seguito

della fusione, non si generava un avanzo capiente.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate conferma l'interpretazione del contribuente affermando che l'inclusione delle riserve da rivalutazione tra quelle tassabili solo in caso di distribuzione si desume avendo riguardo al tenore letterale delle previsioni dell'art. 13 della legge n. 342 del 2000 che al comma 3 disciplina in maniera espressa, ai fini fiscali, gli effetti impositivi dell'utilizzo della riserva riconoscendo, come detto, rilevanza a tal fine solo al fenomeno di attribuzione della riserva ai soci e/o ai partecipanti.

La conclusione - supportata dalla dottrina in modo unanime - è certamente condivisibile.

Sempre in tema di riserve da rivalutazione si segnala infine l'indicazione della circolare in merito alla **libertà del contribuente** di scegliere quali riserve sottoporre al **vincolo di sospensione** e quali **affrancare**.

Chiarimenti sul riallineamento

I chiarimenti più significativi sul riallineamento riguardano i seguenti aspetti.

Qualora nel patrimonio netto esistente al 31 dicembre 2020 non vi siano riserve pari al differenziale civilistico/fiscale oggetto di riallineamento, l'Agenzia delle Entrate conferma che il riallineamento **non è possibile** in quanto la disciplina è caratterizzata dall'obbligo di colmare per intero il divario tra costo fiscale e civile dei beni, non essendo consentito riallineare solo parzialmente le differenze di valore.

Infine, la circolare conferma che il **disallineamento** che può formare oggetto di riallineamento (rectius, la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva dovuta) è quello **esistente al 31 dicembre 2019**, non assumendo rilievo gli eventuali incrementi dello stesso intervenuti nell'esercizio successivo a quello di riferimento.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Iva al 10 per cento per i R.A.E.E.

Ai R.A.E.E. è applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento in quanto tali rifiuti sono ora espressamente considerati dal legislatore "rifiuti urbani". Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 91 dell'1 marzo 2022, con cui ha specificato che allo stato attuale è possibile ritenere l'intermediario un gestore di rifiuti, in quanto soggetto in linea generale agli stessi obblighi e responsabilità. L'aliquota IVA del 10 per cento è pertanto applicabile anche alle prestazioni di gestione rese in qualità di "intermediario senza detenzione di rifiuti".

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 91 dell'1 marzo 2022 in tema di rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche (R.A.E.E.) e aliquota IVA applicabile.

Il decreto legislativo n. 22 del 1997 è stato abrogato dall'articolo 264 del d.lgs. n. 152 del 2006 (c.d. Testo Unico dell'Ambiente, TUA). Pertanto è alle disposizioni del TUA, come da ultimo modificato dal d.lgs. n. 116 del 3 settembre 2020, che occorre fare riferimento per la corretta applicazione del n. 127-sexiesdecies.

Le attività di "gestione, stoccaggio e deposito temporaneo" sono definite dall'articolo 183 del TUA nel modo seguente:

- gestione dei rifiuti: la raccolta, il trasporto, il recupero, compresa la cernita, e lo smaltimento dei rifiuti, compresi la supervisione di tali operazioni e gli interventi successivi alla chiusura dei siti di smaltimento, nonché le operazioni effettuate in qualità di commerciante o intermediari. Non costituiscono attività di gestione dei rifiuti le operazioni di prelievo, raggruppamento, selezione e deposito preliminari alla raccolta di materiali o sostanze naturali derivanti da eventi atmosferici o meteorici (o vulcanici), ivi incluse mareggiate e piene, anche ove frammisti ad altri materiali di origine antropica effettuate, nel tempo tecnico strettamente necessario, presso il medesimo sito nel quale detti eventi li hanno depositati;

- stoccaggio: le attività di smaltimento consistenti nelle operazioni di deposito preliminare di rifiuti di cui al punto D15 dell'allegato B alla parte quarta del presente decreto, nonché le attività di recupero consistenti nelle operazioni di messa in riserva di rifiuti di cui al punto R/3 dell'allegato C alla medesima parte quarta;

- deposito temporaneo prima della raccolta: il raggruppamento dei rifiuti ai fini del trasporto degli stessi in un impianto di recupero e/o smaltimento, effettuato,

prima della raccolta ai sensi dell'articolo 185-bis.

La definizione di "rifiuti urbani" è da ricondurre all'articolo 183, comma 1, lett. b-ter) del TUA che, per effetto delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 116 del 2020 e ai fini che qui interessano, ricomprende in tale ambito i rifiuti domestici indifferenziati e da raccolta differenziata, ivi compresi: carta e cartone, vetro, metalli, plastica, rifiuti organici, legno, tessili, imballaggi, rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche (n.d.r. R.A.E.E.), rifiuti di pile e accumulatori e rifiuti ingombranti, ivi compresi materassi e mobili.

I R.A.E.E. sono ora espressamente qualificati "rifiuti urbani". La definizione di "rifiuti speciali" è invece da ricondurre all'articolo 184, comma 3, lett. g) del TUA. In considerazione delle norme appena riportate, si ritiene applicabile ai R.A.E.E. l'aliquota IVA del 10 per cento prevista dal n. 127-sexiesdecies in quanto tali rifiuti sono ora espressamente considerati dal legislatore "rifiuti urbani" (cfr. lettera b-ter dell'articolo 183 TUA).

Ai fini del riconoscimento di questa aliquota agevolata non si ritengono di ostacolo i chiarimenti resi dalla scrivente con la risoluzione n. 55/E del 2007 in tema di "svolgimento diretto" delle attività. Secondo tale risoluzione, i corrispettivi per l'attività di gestione potrebbero beneficiare dell'aliquota IVA ridotta solo quando vengano corrisposti a fronte dello svolgimento diretto da parte del Consorzio di attività di "gestione, stoccaggio e deposito temporaneo dei rifiuti."

Medio tempore la definizione di "gestione" prevista al citato articolo 183 del TUA è cambiata. L'articolo 10, comma 1, del d.lgs. 3 dicembre 2010, n. 205 ha modificato l'intero articolo 183, precisando (alla lettera n) che per "gestione" si intende "la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compresi il controllo di tali operazioni e gli interventi successivi alla chiusura dei siti di smaltimento, nonché le operazioni effettuate in qualità di commerciante o intermediario, dove l'intermediario è qualsiasi impresa che dispone il recupero o lo smaltimento dei rifiuti per conto di terzi, compresi gli intermediari che non acquisiscono la materiale disponibilità dei rifiuti.

Nel senso di ritenere l'intermediario un gestore di rifiuti, depone anche l'articolo 188 del TUA. Questo articolo disciplina la Responsabilità della gestione dei rifiuti e prevede che: il produttore iniziale, o altro detentore, di rifiuti provvede al loro trattamento direttamente ovvero mediante l'affidamento ad intermediario, o ad un commerciante o alla loro consegna a un ente o impresa che effettua le operazioni di trattamento dei rifiuti, o ad un soggetto addetto alla raccolta o al trasporto dei rifiuti, pubblico o privato, nel rispetto

della Parte IV del decreto. Gli enti o le imprese che provvedono alla raccolta o al trasporto dei rifiuti a titolo professionale sono tenuti all'iscrizione all'Albo dei Gestori Ambientali di cui all'articolo 212 e conferiscono i rifiuti raccolti e trasportati agli impianti autorizzati alla gestione dei rifiuti o a un centro di raccolta. Allo stato attuale è dunque possibile ritenere l'intermediario un gestore di rifiuti, in quanto soggetto in linea generale agli stessi obblighi e responsabilità. L'aliquota IVA del 10 per cento è pertanto applicabile anche alle prestazioni di gestione rese in qualità di "intermediario senza detenzione di rifiuti".

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 01/03/2022, n. 91

Fisco

in audizione presso le Commissioni 2° e 6° del Senato

Commercialisti sulla giustizia tributaria: servono Commissioni tributarie sempre più indipendenti

La riforma della giustizia tributaria deve puntare a rendere le attuali Commissioni tributarie sempre più indipendenti, assicurandone ancor meglio qualità e equidistanza dalle parti, introducendo un giudice a tempo pieno, professionale e specializzato, che possa garantire autonomia e terzietà della funzione giudicante, oltre che una maggiore sua produttività. Lo ha evidenziato il CNDCEC nel corso dell'audizione tenutasi presso le Commissioni riunite 2° (Giustizia) e 6° (Finanze e Tesoro) del Senato sulla riforma della giustizia tributaria.

Si è svolta l'audizione del CNDCEC presso le Commissioni riunite 2° (Giustizia) e 6° (Finanze e Tesoro) del Senato sulla riforma della **giustizia tributaria**.

Secondo quanto evidenziato dal CNDCEC La riforma della giustizia tributaria è fondamentale per il corretto dispiegarsi del **rapporto** fisco-contribuenti.

E quindi ora che con il **PNRR** è tornata di grande attualità, è bene che la politica vi dedichi la massima attenzione. Si tratta di un tema sensibile per migliorare la competitività del nostro Paese, un'occasione di cambiamento che non va sprecata.

Secondo i commercialisti, la riforma deve puntare a rendere le attuali **Commissioni tributarie** sempre più indipendenti, assicurandone ancor meglio

qualità e equidistanza dalle parti, introducendo un giudice a tempo pieno, professionale e specializzato, che possa garantire autonomia e terzietà della funzione giudicante, oltre che una maggiore sua produttività.

Per il **Consiglio nazionale** della categoria, i futuri organi giudicanti dovranno essere composti da soggetti selezionati con concorso pubblico per titoli ed esami, che preveda il diritto tributario e l'economia aziendale tra le materie di esame e tra i titoli preferenziali di studio e di servizio.

E' importante avere magistrati a tempo pieno, professionali e specializzati, retribuiti in misura predeterminata dalla legge e incentivati in base al merito e alla produttività, che siano altresì sottoposti all'obbligo di formazione continua.

Secondo i commercialisti il rinnovamento strutturale della **giustizia tributaria** nel segno della professionalità e della reale specializzazione richiede evidentemente un adeguato periodo transitorio per garantire il graduale inserimento dei nuovi giudici e preservare, contestualmente, le professionalità operanti nelle attuali Commissioni tributarie.

Inoltre per la categoria va poi meglio definito il perimetro dei soggetti abilitati alla difesa tecnica.

Infatti, per una **giustizia iperspecialistica**, quale quella tributaria, il Consiglio nazionale ritiene indispensabile riconoscere il ruolo di difensore ai soli professionisti iscritti negli albi degli avvocati, commercialisti e consulenti del lavoro, e ciò anche nel giudizio di legittimità.

Infine, è stata richiamata a necessità di vietare la trattazione delle **udienze** in forma "**cartolare**" nonostante il verificarsi di periodi di emergenza come quello attuale, e di garantire anche ai contribuenti l'accessibilità alla banca dati della giurisprudenza tributaria di merito tenuta dal MEF, che gli enti impositori possono invece consultare liberamente.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, documento 01/03/2022

Fisco

La circolare n. 6/E

Rivalutazione dei beni di impresa e riallineamento fiscale: i chiarimenti delle Entrate

Con la circolare n.6 dell'1 marzo 2022, strutturata in risposta a quesiti, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulla disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio e sulla disciplina del riallineamento. Il documento di prassi contiene inoltre importanti indicazioni sulla disciplina della rivalutazione gratuita dei beni prevista per i settori alberghiero e termale e sugli aspetti procedurali riguardanti la rivalutazione e il riallineamento.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6 dell'1 marzo 2022 ha fornito chiarimenti in merito al regime fiscale della rivalutazione e del riallineamento contenuti nell'articolo 110 cd. "decreto agosto" e della disciplina della **rivalutazione dei beni** prevista per i settori alberghiero e termale.

La prima parte del documento di prassi, che è strutturato in risposta a quesiti, è dedicata alla disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio e alla disciplina del riallineamento. La seconda parte, invece, contiene indicazioni sulla disciplina della rivalutazione dei beni prevista per i **settori alberghiero e termale**. Infine, il documento si sofferma sugli **aspetti procedurali**.

Rivalutazione e riallineamento: l'inquadramento normativo

La disciplina di **rivalutazione dei beni d'impresa** e delle partecipazioni per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio è stata introdotta con l'articolo 110 del decreto agosto.

Questa norma ha dato ingresso alla disciplina del **riallineamento** vale a dire la possibilità di riconoscere ai fini fiscali i maggiori valori iscritti nel bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2020, in tal caso anche a beneficio dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

La disciplina prevede che la facoltà di rivalutazione opera sia solo sul piano civilistico che anche su quello fiscale, previo pagamento di un'imposta sostitutiva con l'aliquota del 3 per cento per i beni ammortizzabili e per i beni non ammortizzabili; per l'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione è fissata un'imposta sostitutiva del 10 per cento.

Questa disciplina nasce **dall'esigenza civilistica** di derogare ai criteri ordinari di valutazione al costo dei beni materiali e immateriali nella rappresentazione in

bilancio, a cui si aggiunge la facoltà di ottenere, previo pagamento di un'imposta sostitutiva, il riconoscimento, anche ai fini fiscali, dei maggiori valori emergenti dalla rivalutazione.

Occorre evidenziare che in assenza di espresse disposizioni di segno contrario rilevanti ai fini fiscali, l'iscrizione dei maggiori valori emergenti dalla rivalutazione contabile crea il presupposto per il riconoscimento degli stessi anche ai fini fiscali.

Possono costituire oggetto di rivalutazione anche i **beni immateriali** (come, marchi, i brevetti, e il know-how), i quali risultino essere esistenti e nella titolarità del soggetto interessato nonché ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione, anche se i relativi costi, pur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico.

In tema di trattamento della **riserva da rivalutazione/riallineamento** in caso di operazioni straordinarie è stato chiarito che dal punto di vista fiscale, ogni utilizzo del saldo attivo derivante dalla rivalutazione per fini diversi da quelli previsti dalla norma determina il realizzarsi del presupposto impositivo per la tassazione dello stesso.

Quindi la riserva in questione non può annoverarsi tra le riserve "tassabili solo in caso di distribuzione" di cui all'articolo 172, comma 5, del TUIR, essendo ben possibile che il relativo presupposto impositivo si verifichi anche in circostanze diverse dall'attribuzione della riserva in sospensione stessa ai soci.

Dal punto di vista fiscale, il **saldo attivo di rivalutazione** si configura - in assenza dell'affrancamento - come una riserva in sospensione d'imposta la cui tassazione dipende dalla distribuzione ai soci o dalla devoluzione della stessa all'esterno dell'impresa. Conseguentemente, l'eventuale utilizzo di tale saldo di rivalutazione a copertura delle perdite riportate a nuovo non rappresenta un fenomeno rilevante ai fini della sua tassazione perché da tale utilizzo non consegue alcun effetto distributivo nei confronti di soci e/o di partecipanti.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, circolare 01/03/2022, n. 6

Lavoro e Previdenza

Nel decreto Milleproroghe

Certificazione Unica: prevista la sanatoria per gli anni 2015-2017

di Alfredo Casotti - Consulente del lavoro in Viareggio, di Maria Rosa Gheido - Consulente del lavoro in Alessandria

La legge di conversione del decreto Milleproroghe sana gli errori relativi alla trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni uniche rilasciate dai sostituti d'imposta per gli anni 2015, 2016 e 2017. Il riferimento è alle CU che i datori di lavoro sono tenuti a rilasciare, entro il termine annualmente stabilito, attualmente il 16 marzo dell'anno successivo, per attestare l'ammontare complessivo delle somme e dei valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, riferite ai singoli periodi di imposta.

Il **decreto Milleproroghe** (D.L. n. 228/2021, convertito in **legge n. 15/2022**) interviene su diversi termini in scadenza, fra cui la riapertura della rateazione per il pagamento dei carichi contenuti nei piani di dilazione per i quali, prima dell'8 marzo 2020 o del 21 febbraio 2020, sia intervenuta la decadenza dal beneficio. Per queste cartelle è possibile presentare la richiesta di dilazione fino al 30 aprile 2022 con una dilazione fino a 72 rate mensili.

Sanatoria per le CU

Fra i termini già scaduti per i quali si può fruire di una sanatoria, nel testo del D.L. n. 228/2021, è stato aggiunto all'art. 3 il comma 5-bis che modifica l'art. 4 del D.P.R. 322/1998 inserendovi il nuovo comma 6-quinquies.

La modifica normativa interessa i primi periodi di obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni uniche rilasciate dai sostituti d'imposta per gli **anni 2015, 2016, 2017**. Evidentemente i disguidi e gli errori commessi in tale prima fase sono stati parecchi se il Governo ha sentito l'esigenza di sanare il periodo **non applicando** le relative **sanzioni**.

In particolare, il nuovo periodo aggiunto dopo il comma 6-quinquies dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998, esclude l'applicazione delle sanzioni dispone ora che "“Nei casi di tardiva o errata trasmissione delle certificazioni uniche relative a somme e valori corrisposti per i periodi d'imposta dal 2015 al 2017, non si fa luogo all'applicazione della sanzione di cui al comma 6-quinquies, se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro il 31 dicembre del secondo anno successivo al termine indicato dal primo periodo del medesimo comma 6-quinquies”".

Il riferimento è, ovviamente, alla **certificazione unica** che i **sostituti di imposta** sono tenuti a rilasciare,

entro il termine annualmente stabilito (attualmente entro il 16 marzo dell'anno successivo) per attestare l'ammontare complessivo delle somme e dei valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, riferite ai singoli periodi di imposta.

A norma dell'art. 4 comma 6-quinquies del richiamato D.P.R. n. 322/1998 le predette certificazioni sono **trasmesse in via telematica** all'**Agenzia delle Entrate** direttamente o tramite gli incaricati di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, entro il termine attualmente fissato al **16 marzo dell'anno successivo** a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

Un **maggior termine** è consentito per la trasmissione in via telematica delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata, trasmissione che può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Leggi anche CU 2022: gli adempimenti dei sostituti d'imposta tra novità e modalità di invio

Qual è il regime sanzionatorio

Il regime sanzionatorio per gli **omessi** o **ritardati invii telematici** è assai severo: per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la **sanzione di 100 euro** in deroga a quanto previsto dall'art. 12, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un **massimo di 50.000 euro** per sostituto di imposta.

Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione **non si applica** se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata **entro i cinque giorni** successivi alla scadenza indicata nel primo periodo.

Se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dai termini previsti nel primo e nel terzo periodo, la sanzione è **ridotta a un terzo**, con un massimo di euro 20.000.

Lavoro e Previdenza

Istruzioni operative INPS

Assegno unico e busta paga: le regole di raccordo con gli assegni per il nucleo familiare

di Debhorah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

Con il mese di marzo entra nel vivo l'applicazione della normativa dedicata all'introduzione assegno unico universale, con i conseguenti impatti sulla disciplina dell'assegno per il nucleo familiare e degli assegni familiari. Per aiutare i sostituti d'imposta a gestire i numerosi casi particolari e gli effetti pratici sul LUL, l'INPS ha pubblicato la circolare n. 33 del 2022, che contiene indicazioni utili alla gestione residuale di ANF e AF, anche con riferimento ai casi di pagamento diretto delle prestazioni da parte dello stesso Istituto. Le indicazioni fornite riguardano anche i casi fino ad oggi sottoposti a procedura di autorizzazione e i percettori di integrazioni salariali.

L'INPS, con la circolare n. 33 del 28 febbraio 2022, è tempestivamente intervenuta per dettare le prime istruzioni amministrative e procedurali in relazione agli effetti che l'introduzione dell'assegno unico universale produce sulla disciplina dell'assegno per il nucleo familiare (ANF) e degli assegni familiari (AF).

La disciplina previgente per ANF e AF

Ai fini dell'assegno per il nucleo familiare, la legge prevede che il nucleo sia composto dai **coniugi**, non legalmente ed effettivamente separati, e dai **figli ed equiparati** di età inferiore a diciotto anni compiuti ovvero di qualunque età se, a causa di infermità o difetto fisico o mentale, nell'assoluta e permanente impossibilità di dedicarsi ad un proficuo lavoro.

Del nucleo familiare possono far parte, alle stesse condizioni previste per i figli ed equiparati, anche i **fratelli**, le **sorelle** e i **nipoti** di età inferiore a diciotto anni compiuti ovvero senza limiti di età, qualora si trovino, a causa di infermità o difetto fisico o mentale, nell'assoluta e permanente impossibilità di dedicarsi a un proficuo lavoro, nel caso in cui essi siano orfani di entrambi i genitori e non abbiano conseguito il diritto a pensione ai superstiti.

Gli assegni familiari sono corrisposti per ciascun figlio a carico:

- fino ai **18 anni di età**;
- fino **21 anni di età** se frequentante una scuola media o professionale e per tutta la durata del corso legale, ma non oltre il ventiseiesimo anno di età, qualora frequentanti l'università o altro tipo di scuola superiore legalmente riconosciuta alla quale si accede con il diploma di scuola media di secondo grado o occupati come apprendisti;
- di **qualunque età** se, a causa di infermità o difetto fisico o mentale, si trovino nell'assoluta e permanente impossibilità di svolgere qualsiasi attività lavorativa, gli assegni sono corrisposti senza alcun limite di età.

Cosa cambia da marzo 2022

A partire dal 1° marzo 2022, se il nucleo orfanile risulta composto da figli minori o maggiorenni inabili, non spetteranno l'assegno per il nucleo familiare e gli assegni familiari, ma sarà possibile riconoscere esclusivamente l'assegno unico universale.

Ne deriva che:

- a) non saranno più riconosciute** le prestazioni di assegno per il nucleo familiare e di assegni familiari, riferite ai nuclei familiari con figli e orfanili per i quali subentra la tutela dell'assegno unico;
- b) continueranno**, invece, ad **essere riconosciute** le prestazioni di assegno per il nucleo familiare e di assegni familiari riferite a nuclei familiari composti unicamente dai coniugi, con esclusione del coniuge legalmente ed effettivamente separato, dai fratelli, dalle sorelle e dai nipoti, di età inferiore a diciotto anni compiuti ovvero senza limiti di età, qualora si trovino, a causa di infermità o difetto fisico o mentale, nell'assoluta e permanente impossibilità di dedicarsi ad un proficuo lavoro, nel caso in cui essi siano orfani di entrambi i genitori e non abbiano conseguito il diritto a pensione ai superstiti.

N.B. In merito ai **nuclei orfanili**, il nucleo familiare può essere composto da una sola persona qualora la stessa sia titolare di pensione ai superstiti da lavoro dipendente e abbia un'età inferiore a diciotto anni compiuti ovvero maggiorenne che si trovi, a causa di infermità o difetto fisico o mentale, nell'assoluta e permanente impossibilità di dedicarsi a un proficuo lavoro.

È equiparato, altresì, al nucleo orfanile il **nucleo** composto dal **solo coniuge superstite**, ovviamente se in possesso dei presupposti fondamentali per l'esistenza di un nucleo composto da una sola persona (minore età o inabilità).

Per quanto riguarda l'assegno per il nucleo familiare per i **nipoti a carico dell'ascendente**, a partire dal

1° marzo 2022, l'INPS accoglierà più domande volte all'ottenimento di tale prestazione presentate dall'ascendente: con l'istituzione dell'assegno unico i genitori dei minori finora "a carico dell'ascendente" avranno diritto a presentare domanda di Assegno unico per tali figli minori a carico e inseriti nel proprio nucleo familiare.

L'assegno per il nucleo familiare, inoltre, non potrà più essere erogato nei casi di **collocamento del minore** o di accasamento o collocamento etero-familiare per i quali valgono le nuove disposizioni dell'assegno unico.

In quali casi può essere erogato l'ANF

Dal 1° marzo 2022 è prevista la **cessazione del riconoscimento** delle prestazioni ANF, rispetto alle quali si ha diritto all'assegno unico universale. Nel caso in cui venga presentata una domanda di ANF per un nucleo familiare in cui è presente anche un solo figlio minore a carico, la **domanda sarà respinta** per tutti i componenti del nucleo familiare.

Le richieste di ANF per periodi decorrenti a partire dal 1° marzo 2022 (compreso) possono essere presentate **esclusivamente per i nuclei familiari senza figli**.

Esiste però una serie di **casi particolari** cui prestare attenzione:

1) a seguito del compimento del ventunesimo anno di età dei figli, qualora non disabili, per i quali si ha diritto all'assegno unico, si potrà presentare domanda per la prestazione ANF ma esclusivamente per soggetti diversi dai figli, quali il coniuge o eventuali sorelle, fratelli o nipoti nelle previste condizioni di diritto a prestazioni ANF.

2) nei casi di figli di età minore di ventuno anni, in mancanza dei requisiti previsti per l'assegno unico, può essere richiesta la prestazione ANF per i soggetti diversi dai figli, quali il coniuge o eventuali sorelle, fratelli o nipoti nelle previste condizioni di diritto a prestazioni ANF.

3) la domanda di ANF riferita ad un nucleo familiare in cui è presente un figlio maggiorenne a carico con età fino ai ventuno anni o un figlio con disabilità a carico, senza limiti di età, può essere accolta per i soggetti diversi dai figli, quali il coniuge o eventuali sorelle, fratelli o nipoti nelle previste condizioni di diritto a prestazioni ANF.

N.B. L'eventuale presenza di una domanda di assegno temporaneo, già liquidata per il periodo compreso dal 1° luglio 2021 al 28 febbraio 2022, comporterà, qualora sia presentata domanda di ANF con il relativo riconoscimento della prestazione, in ogni caso, il **recupero delle somme erogate** come assegno temporaneo.

Le domande di ANF per i lavoratori dipendenti del **settore privato non agricolo**, già presentate, saranno **bloccate amministrativamente d'ufficio**, nella specifica procedura gestionale, alla data del 1° marzo 2022.

Lavoratori iscritti alla Gestione separata

A partire dal 1° febbraio 2022 gli iscritti alla Gestione separata possono presentare le domande ANF per l'intero nucleo familiare, comprensivo dei figli, per l'anno 2021.

La domanda di ANF può essere inoltrata **anche successivamente al 1° marzo 2022** nel limite della prevista prescrizione quinquennale.

In caso di copertura contributiva presente nei mesi di gennaio 2022 e febbraio 2022 potrà essere erogato l'ANF per l'intero nucleo familiare comprensivo dei figli e la domanda potrà essere presentata a partire dal 1° febbraio 2023 e potrà riguardare la liquidazione degli ANF limitatamente al primo bimestre del 2022.

A partire dal periodo di competenza di marzo 2022, il lavoratore iscritto alla Gestione separata potrà, invece, richiedere l'Assegno unico per i figli a carico.

Percettori di integrazione salariale

Per la gestione dei pagamenti diretti degli ANF relativi a periodi in cui sono in essere prestazioni di integrazione salariale, la **procedura telematica "ANF DIP"** deve essere seguita anche nei casi di pagamento diretto della prestazione familiare da parte dell'Istituto per i soggetti percettori di trattamenti di CIGO, CIGS, CIGD, ASO, AIS, CISOA (impiegati) e IMA.

L'importo teoricamente spettante calcolato dall'Istituto viene riparametrato dal datore di lavoro nei flussi "Uniemens-Cig" a pagamento diretto o nel modello SR43 semplificato, in base alle ore/giornate di trattamento richieste e in pagamento e non dovrà mai superare quello reso nella procedura ANF DIP.

Per periodi dal 1° marzo 2022 possono essere presentate solo domande di ANF sulle integrazioni salariali e/o sulle prestazioni sostitutive della retribuzione, per i nuclei senza figli, nelle previste condizioni di diritto alle prestazioni ANF.

Titolari di prestazioni pensionistiche da lavoro dipendente

A partire dal 1° marzo 2022 è **sospesa l'erogazione** della prestazione di ANF ove nel nucleo familiare sia presente almeno un **figlio con età inferiore ai ventuno anni**, ovvero un figlio con disabilità a carico, senza limiti di età.

Le richieste di ANF relative a periodi successivi a tale data potranno essere presentate esclusivamente per i nuclei senza figli.

Le domande presentate per periodi compresi entro il 28 febbraio 2022, nel limite della prescrizione quinquennale, possono far riferimento al nucleo familiare composto anche dai figli.

Autorizzazioni ANF

L'INPS ricorda che per i **lavoratori dipendenti del settore privato** è stato previsto, nei casi espressamente indicati, il rilascio dell'autorizzazione all'assegno per il nucleo familiare (di seguito autorizzazioni ANF):

- inclusione di alcune tipologie di familiari nel nucleo del richiedente lavoratore dipendente del settore privato o di altro beneficiario titolare del diritto all'ANF;
- applicazione dell'aumento dei livelli reddituali per i componenti il nucleo nel caso di componenti inabili, quali familiari minorenni incapaci di compiere gli atti propri della loro età o familiari maggiorenni con inabilità assoluta e permanente a proficuo lavoro;
- riconoscimento del diritto all'ANF nei casi di abbandono del nucleo di uno dei due coniugi.

A partire dal 1° marzo 2022, **non sono più rilasciate** le autorizzazioni ad includere nel proprio nucleo familiare i seguenti soggetti:

- figli e equiparati di ex coniugi/parti dell'unione civile legalmente separati o divorziati/sciolti dall'unione civile;
- figli del coniuge/parte di unione civile nati da

precedente matrimonio;

- figli propri o del coniuge/parte dell'unione civile riconosciuti dall'altro genitore in assenza di rapporto di coniugio (figli naturali);
- figli o equiparati studenti o apprendisti, di età superiore ai diciotto anni compiuti e inferiore ai ventuno anni compiuti, purché facenti parte di "nuclei numerosi";
- minori affidati a strutture pubbliche in accasamento etero-familiare.
- nipoti minori in linea retta a carico dell'ascendente (nonno/a) richiedente

Per i familiari residenti all'estero di cittadino italiano, comunitario/di Stato convenzionato o straniero, l'Istituto fornirà apposite istruzioni.

N.B. In tutti i casi residuali di pagamento diretto della prestazione familiare la **verifica dei requisiti** dovrà essere sempre fatta dalla **struttura territoriale competente** senza che venga presentata la richiesta di autorizzazione ANF da parte del lavoratore. Per questo motivo, alla domanda di ANF con pagamento diretto, dovrà in ogni caso essere allegata tutta la documentazione prevista per i casi specifici delle domande di autorizzazione.

Riferimenti normativi

INPS, circolare 28/02/2022, n. 34

Bilancio

Dal XIII Forum Bilancio

ESG, criptovalute e cambiamenti climatici: come arrivare a un bilancio a prova di rischio

di Carmine Scoglio - Vice Presidente ANDAF - Responsabile Amministrazione, Bilancio e Fiscale Terna S.p.A.

L'interesse verso i parametri e i criteri ESG sta diventando sempre più popolare tra le aziende, ora consapevoli che i comportamenti socialmente responsabili possono creare un vantaggio competitivo e attirare gli investitori. In questo quadro, già in costante evoluzione, sfide (e opportunità) arrivano anche dal fronte delle criptovalute e dal cambiamento climatico che, direttamente o indirettamente, sta già impattando la maggior parte delle organizzazioni. Di tutto questo è necessario tener conto nella definizione delle strategie aziendali, per arrivare a un bilancio a prova di rischio. Se ne parlerà nel corso del XIII Forum Bilancio, oggi in programma, organizzato da Wolters Kluwer in collaborazione con ANDAF.

La **pandemia** ha costretto le imprese a rivedere repentinamente i **processi interni**: le aziende hanno dovuto cambiare il modo di produrre, per far fronte alle interruzioni nella supply chain e rispondere a una domanda sempre più mutevole, affrontando gli incrementi del costo delle materie prime e le difficoltà legate alla loro scarsa disponibilità. Anche la **modalità di lavoro** è cambiata: strumenti di videoconferenza e collaborazione da remoto sono diventate tecnologie indispensabili per milioni di lavoratori e hanno integrato un numero sempre maggiore di servizi, dagli spazi dedicati al benessere del lavoratore ai corsi di formazione, tutto rigorosamente in modalità virtuale.

Sebbene la pandemia abbia avuto impatti severi sull'andamento economico e produttivo, ha anche introdotto una necessaria e imprevedibile accelerazione al passaggio al digitale e alle novità introdotte con il **Piano Transizione 4.0**, anche grazie alle opportunità messe in campo dal **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza** (PNRR).

Proviamo a riprendere il titolo dell'edizione passata del Forum, "La gestione delle imprese: il bilancio a prova di rischio", per tentare di comprendere e descrivere gli obiettivi del 13° Forum Bilancio, edizione 2022: la continuità aziendale e le novità di rappresentazione di un bilancio.

Il panorama sin qui descritto non può che influenzare la filosofia del Corporate Reporting, che è inevitabilmente connesso al purpose e alla mission delle organizzazioni contemporanee, le quali, salvo rare eccezioni, individuano oramai nella creazione di valore di lungo periodo l'obiettivo chiave di riferimento per la definizione della visione aziendale e l'esecuzione di strategie sostenibili, fornendo all'organizzazione la possibilità di raccontarsi, di comunicare in modo efficace, organico ed integrato i propri obiettivi di business e come questi siano perseguiti in modo sostenibile e

inclusivo in contesti competitivi sempre più incerti e complessi.

Il Reporting Integrato rappresenta infatti un **nuovo approccio** ai processi di **reporting aziendale** che mostra lo stretto legame tra strategia, governance, performance finanziaria e contesto sociale, ambientale ed economico nel quale l'azienda opera.

Strategie ESG

L'interesse verso i parametri e i criteri ESG sta diventando sempre più popolare tra le aziende ora consapevoli che i comportamenti socialmente responsabili possono creare un vantaggio competitivo e attirare gli investitori. Le **strategie ESG**, infatti, garantiscono un impatto positivo sulla società e sull'ambiente.

Azioni di questo tipo incidono notevolmente sulle scelte dei consumatori, in quanto la sensibilità dei cittadini e dei consumatori ormai influenza fortemente gli acquisti e la fiducia in un prodotto o brand specifico. Anche l'attività di comunicazione delle aziende è fortemente mutata in questo periodo, per esprimere la loro vicinanza e il loro interesse ai temi di sostenibilità e soprattutto al problema dell'impatto ambientale del processo produttivo. Le scelte e gli investimenti pensati per l'ambiente e per la società sono diventati il punto focale dell'attività di comunicazione, rischiando talvolta di lasciare in secondo piano qualità e prezzo del prodotto.

L'implementazione di nuovi modelli organizzativi e produttivi, e i processi di transizione che ne seguono, comportano nelle imprese anche dei rischi da non sottovalutare. La gestione del cambiamento, infatti, è da tenere fortemente in considerazione. Non tutte le imprese riescono subito ad adattarsi ai criteri "Environmental, Social, Governance" e, anzi, nel tentativo di adeguarsi a questi principi finiscono per ottenere risultati contrari, perdendo ad esempio profitti considerevoli o allontanando i consumatori con

politiche di comunicazione errate.

In questa rappresentazione, non si può comunque prescindere dalla corretta rappresentazione contabile di quanto accaduto nel 2021. I provvedimenti emergenziali hanno stimolato la fantasia della rappresentazione contabile che ha il suo baluardo indiscusso nel rendiconto finanziario.

Criptovalute

Tra le nuove sfide e opportunità che si prospettano in questo quadro in costante evoluzione, troviamo la sempre maggiore diffusione delle criptovalute. La necessità di adeguare norme e condizioni che regolano le criptovalute in Italia, per definire il corretto approccio con cui trattare la fiscalità e la contabilità di queste monete virtuali offre lo spunto per riflettere sul loro futuro.

Nel 2019 la stessa Banca d'Italia sottolineava come lo IASB dovesse valutare la necessità di una disciplina delle cripto-attività, presupponendo quindi un'apertura implicita alle valute virtuali. Infatti, spostando l'asse dell'analisi dal piano politico istituzionale a quello tecnico contabile, molto si è fatto per inquadrare la questione circa gli aspetti contabili, con tutti i benefici che ne conseguono circa la **valutazione ed allocazione a bilancio**.

Forse sarebbe utile istituire contabilmente una **nuova tipologia di asset "digitali"**, oppure una categoria nuova di valute digitali, prevedendo categorie nuove di diritti e obblighi che comportano, a tratti molto diversi da quelle tradizionali e fisiche.

L'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ha posto in **pubblica consultazione** un documento inerente alla contabilizzazione delle cripto-attività sia dal punto di vista del titolare che dell'emittente.

In particolare, il documento in consultazione proponeva **tre approcci alternativi** al tema che prevedevano:

- nessuna modifica ai requisiti IFRS esistenti;
- la modifica e/o chiarimenti ai requisiti IFRS esistenti;
- la proposizione di nuovi standard inerenti le cripto-attività.

OIC 34 Ricavi

Altra novità è la pubblicazione in consultazione da parte di Fondazione OIC lo scorso novembre della bozza del principio contabile n. 34, con previsione di applicazione a partire dal 1° gennaio 2023 o da data successiva.

Leggi anche OIC 34 Ricavi: contratti complessi da contabilizzare per singola unità elementare

Il nuovo standard prende il posto dei riferimenti

contenuti nel principio contabile n. 15 Crediti redatto dello stesso OIC ed è funzionale a risolvere i diversi problemi applicativi sorti in passato. L'ambito di applicazione si riferisce ai ricavi, nonché alle transazioni che comportano l'iscrizione di componenti positivi nella voce di bilancio A1), "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" del conto economico, ai sensi dell'art. 2425 c.c..

In particolare, con riferimento alle società soggette a regimi regolamentati e la rappresentazione delle relative attività e passività, le proposte nell'ED/2021/1 Regulatory Assets and Regulatory Liabilities forniscono l'opportunità di valorizzare la performance economica nel periodo, considerando tutti i diritti e obblighi che la regolamentazione fa insorgere al di là di quelli presentati in applicazione dell'IFRS 15 con riferimento ai ricavi da contratti con i clienti. Queste proposte infatti hanno come obiettivo quello di **neutralizzare il gap temporale** tipico dei settori regolamentati.

L'impatto del cambiamento climatico

Un'ultima sfida che ci riguarda tutti e che sempre di più sarà stringente negli anni a venire è il **cambiamento climatico** che, direttamente o indirettamente, sta già impattando la maggior parte delle organizzazioni: dalla limitazione delle risorse naturali, alle interruzioni logistiche o di produzione, alle crisi economiche o finanziarie come risultato di fenomeni atmosferici estremi causati dal cambiamento climatico.

È quindi necessario tener conto di tutte le possibili sinergie nella definizione delle strategie aziendali, e garantire che nella valutazione delle singole iniziative si includa l'obiettivo della riduzione dei rischi e della vulnerabilità anche rispetto alle conseguenze dei cambiamenti climatici.

Ci vediamo al **XIII Forum Bilancio**.

La XIII edizione del Forum Bilancio è sponsorizzata da **PNRR Italia**, il progetto nato dalla partnership tra Wolters Kluwer e KPMG. Queste due grandi realtà da sempre al fianco di imprese, PA e professionisti, hanno pensato di mettere a fattor comune le rispettive competenze ed esperienze per dare il via a una collaborazione, finalizzata a supportare i propri clienti nell'ambizioso **percorso di ripartenza e nuova creazione del valore** tracciato dal **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza**.

Con questo intento nasce "**Guida al PNRR**", strumento gratuito di informazione agile, completo e sempre aggiornato per coloro che vogliono orientarsi tra i provvedimenti in attuazione del PNRR e tra le numerose Riforme e Missioni in cui esso si articola.

[Clicca qui per scaricare gratuitamente la Guida al PNRR aggiornata](#)

Finanziamenti

Per le imprese

Soluzioni innovative per la mobilità sostenibile: presentazione domande entro il 26 aprile

di Giovanna Greco - Dottore Commercialista in Vasto

C'è tempo fino al 26 aprile per la presentazione delle domande nell'ambito del programma "Climate, Energy and Mobility" di Horizon Europe. Obiettivo è accelerare la doppia transizione verde e digitale e la relativa trasformazione della nostra economia, industria e società al fine di raggiungere la neutralità climatica in Europa entro il 2050. Il bando "Clean and competitive solutions for all transport modes" affronta diverse tematiche sviluppandosi in 14 linee di intervento nel campo della ricerca e innovazione per lo sviluppo di soluzioni competitive e pulite nel settore della mobilità, per un budget complessivo indicativo pari a 253 milioni di €. I beneficiari del bando sono: imprese; enti locali; ONG; organizzazioni private senza fini di lucro.

Lo scorso 2 dicembre si è aperto il **bando 2022** "Clean and competitive solutions for all transport modes" (HORIZON-CL5-2022-D5-01) contenuto nel Programma di lavoro 2021-2022 del **Cluster** "Climate, Energy and Mobility".

Il Programma "Climate, Energy and Mobility" ha l'obiettivo di accelerare la doppia transizione verde e digitale e la relativa trasformazione della nostra economia, industria e società al fine di raggiungere la neutralità climatica in Europa entro il 2050. Questo obiettivo comprende la transizione verso la neutralità dei gas a effetto serra nonché la neutralità dei settori dell'energia e della mobilità entro il 2050, aumentando nel contempo la loro competitività, resilienza e utilità per i cittadini e la società.

L'Europa, attraverso questo programma vuole rimanere all'avanguardia nella scienza del clima e si impegna a continuare a fornire le conoscenze per consentire percorsi efficienti e giuste transizioni verso la neutralità del clima.

Attività programmate

Le attività programmate su questo programma di lavoro dovranno contribuire a tutti gli orientamenti strategici chiave (KSO) del piano strategico (la KSO C è quella con il contributo più diretto):

- promuovere un'autonomia strategica aperta guidando lo sviluppo di **tecnologie digitali** chiave e, tecnologie abilitanti ed emergenti, settori e catene di valore per accelerare e guidare le transizioni digitali e verdi attraverso tecnologie e innovazioni;
- ripristinare gli **ecosistemi** e la **biodiversità** dell'Europa e gestire in modo sostenibile le risorse naturali per garantire la sicurezza alimentare e un ambiente pulito e sano;
- fare dell'Europa la prima **economia circolare**, climaticamente neutrale e sostenibile abilitata dal digitale sostenibile attraverso la trasformazione dei suoi sistemi di mobilità, energia, costruzione e produzione;

d) creare una società europea più resiliente, inclusiva e democratica, preparata e pronta e reattiva alle minacce e ai disastri, che affronti le **disuguaglianze** e fornisca un'assistenza sanitaria di alta qualità, dando a tutti i cittadini la possibilità di agire nelle transizioni verdi e digitali.

All'interno del Cluster "Climate, Energy and Mobility", il bando "Clean and competitive solutions for all transport modes" affronta queste diverse tematiche sviluppandosi in **14 topics**, per un budget complessivo indicativo pari a 253 milioni di €, tutti con scadenza **26 aprile 2022**:

- 1) HORIZON-CL5-2022-D5-01-01. Exploiting electrical energy storage systems and better optimising large battery electric power within fully battery electric and hybrid ships (ZEWT Partnership);
- 2) HORIZON-CL5-2022-D5-01-02. Innovative energy storage systems on-board vessels (ZEWT Partnership);
- 3) HORIZON-CL5-2022-D5-01-03. Exploiting renewable energy for shipping, in particular focusing on the potential of wind energy (ZEWT Partnership);
- 4) HORIZON-CL5-2022-D5-01-04. Transformation of the existing fleet towards greener operations through retrofitting (ZEWT Partnership);
- 5) HORIZON-CL5-2022-D5-01-05. Seamless safe logistics through an autonomous waterborne freight feeder loop service;
- 6) HORIZON-CL5-2022-D5-01-06. Computational tools for shipbuilding;
- 7) HORIZON-CL5-2022-D5-01-07. Prevent smog episodes in Europe: Air quality impact of engine-emitted volatile, semi volatile and secondary particles;
- 8) HORIZON-CL5-2022-D5-01-08. Modular multi-powertrain zero-emission systems for HDV (BEV and FCEV) for efficient and economic operation (2ZERO);
- 9) HORIZON-CL5-2022-D5-01-09. Nextgen EV

components: High efficiency and low cost electric motors for circularity and low use of rare resources (2ZERO);

10) HORIZON-CL5-2022-D5-01-10. New generation of full electric urban and peri-urban Bus Rapid Transit systems to strengthen climate-friendly mass transport (2ZERO);

11) HORIZON-CL5-2022-D5-01-11. Stimulating Road Transport research and innovation dissemination and implementation in Europe and around the World;

12) HORIZON-CL5-2022-D5-01-12. Towards a silent and ultra-low local air pollution aircraft;

13) HORIZON-CL5-2022-D5-01-13. Digital aviation technologies for new aviation business models, services, emerging global threats and industrial competitiveness;

14) HORIZON-CL5-2022-D5-01-14. European Aviation Research Policy in support to EU policies and initiatives.

A chi si rivolge

I **beneficiari** del bando sono:

- Soggetti giuridici stabiliti in uno dei seguenti paesi o territori: uno Stato membro o un paese o territorio d'oltremare a esso connesso; un paese terzo associato al programma; un altro paese terzo in virtù di specifici accordi.

- Soggetti giuridici costituiti a norma del diritto dell'Unione o le organizzazioni internazionali.

Quindi le persone fisiche non possono partecipare. Rientrano invece in queste definizioni:

- **imprese;**
- **enti locali;**
- **ONG;**
- **organizzazioni private senza fini di lucro.**

Ammontare del contributo

L'ammontare del contributo assegnato ad ogni singolo progetto è determinato secondo una **percentuale** sul totale dei **costi ammissibili**.

Tale percentuale varia a seconda della tipologia di progetti, seguendo lo schema generale dei finanziamenti a valere sul programma Horizon Europe che prevede:

- azione di ricerca e innovazione: 100%;
- azione di innovazione: 70% (ad eccezione delle persone giuridiche senza scopo di lucro, per le quali si applica un tasso fino al 100%);
- azione di coordinamento e sostegno: 100%;
- azione di cofinanziamento del programma: tra il 30% e il 70%;
- innovazione e diffusione sul mercato: 70% (eccetto per le persone giuridiche senza scopo di lucro, per le quali si tasso fino al 100%);
- azioni di formazione e mobilità: 100%;
- azione di approvvigionamento pre-commerciale: 100%;
- azione di appalto pubblico di soluzioni innovative: 50%.

Le candidature vanno presentate tramite il portale elettronico **Funding & tender opportunities** e devono pervenire entro il **26 aprile 2022**.

Finanziamenti

Per imprese e commercianti

Prodotti sfusi o alla spina: come presentare le domande di contributo sulle spese 2021

È attiva dal 1° marzo 2022 la piattaforma informatica di Invitalia per chiedere il rimborso delle spese sostenute nel 2021 per attrezzare spazi dedicati alla vendita di prodotti alimentari e detergenti, sfusi o alla spina, nonché per l'apertura di nuovi negozi destinati esclusivamente alla vendita di prodotti sfusi. Le domande possono essere presentate dagli esercenti commerciali di vicinato e quelli di media e di grande struttura. Il termine ultimo per la trasmissione dell'istanza è il 30 aprile 2022. Il contributo è pari all'ammontare della spesa sostenuta nell'anno 2021 e documentata, per ciascun punto vendita, nel limite massimo di 5.000 euro per ciascun esercente commerciale di vicinato e di media e di grande struttura.

Due mesi di tempo per le nuove richieste di contributi per prodotti sfusi o alla spina.

Dal **1° marzo 2022** al **30 aprile 2022**, infatti, le **imprese** e i **commercianti** interessati, infatti, possono presentare domanda per ottenere il rimborso delle spese sostenute nel 2021.

Le istanze si **presentano** esclusivamente **online** sulla piattaforma informatica di **Invitalia**.

Chi può presentare domanda

Possono accedere ai contributi, previsti dall'art. 7, D.L. n. 111/2019 e disciplinato dal decreto del Ministro della Transizione Ecologica 22 settembre 2021, gli esercenti commerciali di vicinato e di media e grande struttura (di cui all'art. 4, c. 1, lett. d), e) e f), D.Lgs. n. 114/1998).

Sono definiti:

- **esercizi di vicinato**, gli esercizi aventi **superficie** di vendita non superiore a **150 mq** nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti e a **250 mq** nei comuni con popolazione residente superiore a 10.000 abitanti (art. 4, c. 1, lett. d), D.Lgs. n. 114/1998);
- **medie strutture** di vendita, gli esercizi aventi superficie superiore ai limiti degli esercizi di vicinato e fino a 1.500 mq nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti e a 2.500 mq. nei comuni con popolazione residente superiore a 10.000 abitanti (art. 4, comma 1, lett. e) del D.lgs. n. 114/1998);
- **grandi strutture** di vendita, gli esercizi aventi

superficie superiore ai limiti delle medie strutture di vendita (art. 4, comma 1, lett. f) del D.lgs. n. 114/1998).

Spese ammissibili

Con riferimento allo sportello attuativo 2022, sono ammissibili le spese sostenute, nell'annualità 2021, per:

- **l'adeguamento dei locali**: progettazione e realizzazione del punto vendita e dello spazio dedicato;
- **acquisto di attrezzature** funzionali alla vendita di prodotti sfusi compreso l'arredamento o allestimento del punto vendita o dello spazio dedicato;
- **iniziative di informazione, comunicazione e di pubblicità** dell'iniziativa.

Non sono ammissibili le spese sostenute per l'acquisto o l'igienizzazione dei contenitori e dei prodotti alimentari e detergenti venduti.

Le **spese ammissibili** devono essere sostenute nell'**annualità 2021** e devono essere oggetto di **attestazione** di effettività ed attinenza rilasciata dal presidente del collegio sindacale, ovvero da un revisore legale iscritto nel registro dei revisori legali o da un professionista iscritto nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o nell'albo dei periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale

Contributo

È prevista la concessione di un **contributo a fondo perduto**, pari all'ammontare della spesa sostenuta nell'anno 2021 e documentata, per ciascun punto vendita, nel **limite massimo di 5.000 euro** per ciascun esercente commerciale di vicinato e di media e di grande struttura.

Come chiarito dal Ministero della Transizione Ecologica nell'ambito delle FAQ pubblicate sul proprio sito, fermo restando che ciascuna istanza di contributo deve essere riferita ad un singolo punto vendita, un esercente (soggetto giuridico titolare dell'attività) che risulti titolare di più di un punto vendita può presentare una domanda per ciascuno di essi alle condizioni stabilite dal decreto. In caso di più istanze presentate da parte del **medesimo esercente**, il Ministero della Transizione ecologica procede a concedere le agevolazioni secondo **ordine cronologico** di presentazione delle relative istanze, nel limite massimo di 5.000 euro per lo stesso esercente.

Il contributo è alternativo e non cumulabile, in relazione alle medesime voci di spesa, con ogni altra agevolazione prevista da normativa nazionale o europea che costituisce aiuto di stato.

Presentazione domanda

Le domande per le spese sostenute nel 2021 possono

essere presentate **fino alle ore 23.59 del 30 aprile 2022** utilizzando esclusivamente la procedura informatica accessibile al link <http://padigitale.invitalia.it> (l'accesso è riservato esclusivamente al rappresentante legale dell'impresa richiedente).

Per accedere alla procedura informatica:

- è necessario avere un'utenza **SPID** (Sistema Pubblico di Identità Digitale) attiva;
- si dovrà entrare nell'**area riservata** eseguendo il login e quindi accedere alla sezione specifica relativa alla misura "**Bando Prodotti Sfusi (spese 2021)**".

La procedura informatica consente di verificare se la compilazione delle varie sezioni del modulo di domanda è avvenuta correttamente oppure se vi sono errori o informazioni mancanti. Al termine della compilazione della domanda, si potrà **scaricare** il modulo in **formato ".pdf"** che andrà firmato digitalmente e successivamente **caricato** sul sistema per procedere all'invio dell'istanza. Il sistema accetta solo file in formato pdf.p7m.

All'istanza di accesso al contributo dovrà essere **allegato**:

- copia del **documento di identità** in corso di validità del richiedente e del codice fiscale;
- **fatture** o **ricevute** attestanti la spesa oggetto della richiesta corredate dalla relativa documentazione attestante il pagamento;
- **attestazione** dell'effettività e dell'attinenza delle spese sostenute. Anche l'attestazione, come l'istanza di partecipazione, deve essere compilata nell'ambito della procedura informatica, inserendo i dati anagrafici del soggetto deputato al rilascio della stessa (presidente del collegio sindacale, ovvero da un revisore legale iscritto nel registro dei revisori legali, o da un professionista iscritto nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, o nell'albo dei periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale). Andrà poi scaricata in formato ".pdf", firmata digitalmente dal soggetto preposto, diverso dal firmatario dell'istanza, e successivamente caricata sul sistema per procedere all'invio dell'istanza stessa.

Riferimenti normativi

[FAQ, Ministero della transizione ecologica](#)
[Manuale utente, Invitalia](#)

Impresa

Scambi intra UE

Modelli INTRASTAT: le imprese devono indicare il “made in” dei prodotti

di Massimo Fabio e , di Aurora Marrocco - Studio Associato, KPMG - Trade & Customs services

Dal 1° gennaio le imprese, per ogni singolo prodotto, dovranno verificare dove sia stata effettuata l'ultima lavorazione sostanziale, cosa che, in linea con quanto previsto dal Codice Doganale Unionale, consente di attribuire il relativo “made in”. Si tratta di un presidio sempre più necessario ora che una determinazione dell'agenzia delle dogane ha obbligato a inserire il Paese di origine non preferenziale delle merci (made in) nella colonna 15 del nuovo Modello INTRA 1bis.

Il 24 dicembre scorso, è stata pubblicata la Determinazione prot. n.493869/RU del 23 dicembre 2021 del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, adottata di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, avente ad oggetto le misure di **semplificazione** degli obblighi comunicativi dei contribuenti in materia di elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (INTRASTAT).

Leggi anche Per gli INTRASTAT di gennaio 2022 invio possibile fino al 7 marzo

Obbligo di inserimento del paese di origine non preferenziale delle merci (made in)

Tra le diverse novità introdotte dalla Determinazione con riferimento alle rilevazioni statistiche, è stato previsto l'**obbligo** di inserire il Paese di origine non preferenziale delle merci (made in), determinato sulla base della normativa doganale attualmente in vigore, nella **colonna 15** del nuovo Modello INTRA 1bis.

Si tratta di un provvedimento che suscita non poche perplessità e impone alle aziende un **nuovo presidio** per la gestione dell'origine non preferenziale nel traffico intraunionale.

Iniziale stralcio della Commissione UE del dossier “made in”

Le perplessità nascono dal fatto che, in ambito unionale, esiste da tempo una contrapposizione tra paesi membri, relativamente alla opportunità di prevedere l'indicazione del “made in” negli scambi interni. Taluni paesi ritengono che obbligare l'etichettatura rappresenti una limitazione alla libera circolazione e possa rappresentare.

Infatti, già il 23 ottobre 2012 la Commissione Europea aveva **stralciato** il **dossier “made in”** che avrebbe dovuto condurre all'approvazione della proposta di regolamento “relativo all'indicazione del Paese di origine di taluni prodotti importati da Paesi terzi”, datato 29 settembre 2010.

Il Regolamento, promosso peraltro dal nostro Paese,

auspicava la messa a regime di una disciplina condivisa che avrebbe dovuto fissare le **regole di etichettatura delle merci importate** nella UE. Il provvedimento perseguiva un duplice obiettivo:

- garantire ai consumatori la trasparenza circa il luogo di effettiva origine delle merci;
- tutelare le aziende che producono nei confini della Unione Europea dalla concorrenza sleale generata da prodotti importati ma “spacciati” per comunitari.

L'esigenza del Regolamento era stata avvertita alla luce delle evidenze delle più diffuse prassi commerciali adottate da taluni per introdurre proprie merci in libera circolazione nel mercato comunitario, cogliendo proprio il difetto di armonizzazione in materia di etichettatura.

Il contesto di riferimento era stato puntualmente rappresentato dal considerando n. 2 della stessa proposta di regolamento che rilevava, infatti, che “la mancanza di norme comunitarie e le differenze tra i sistemi in vigore negli Stati membri per quanto riguarda l'indicazione del paese di origine su determinati prodotti hanno fatto sì che, in alcuni settori, la maggior parte dei prodotti importati da paesi terzi e distribuiti sul mercato comunitario risultino non riportare alcuna informazione, o informazioni ingannevoli, relativamente al paese di origine. Tale disparità sta conducendo altresì ad una situazione in cui il traffico delle importazioni provenienti da paesi terzi converge verso determinati punti d'entrata nell'Unione europea che convengono particolarmente al paese esportatore”.

Conseguenze della mancata approvazione del regolamento UE sul “made in”

Da tale scenario, che quindi non sembrava poter subire modificazioni almeno nel breve periodo, si intravedevano macroscopiche penalizzazioni per le nostre imprese e per il nostro erario nazionale, tuttavia, non tutte imputabili alla mancata approvazione del regolamento UE ma, in parte, riconducibili ad una politica “protezionistica” interna che non sembra abbia

davvero ottenuto i risultati sperati.

Peraltro, è appena il caso di ricordare che, a prescindere gli interventi nazionali a presidio della correttezza delle indicazioni di origine, esiste una più antica **piattaforma** di riferimento internazionale, affidata alle regole proposte nell'**Accordo GATT** ed alle disposizioni recate dall'**Accordo TBT** (Technical Barriers to Trade) del WTO.

Le due disposizioni internazionali, benché prevedano l'apposizione su merci e prodotti di "marks of origin" (Accordo GATT), precisano tuttavia che queste non debbano creare ostacoli al mercato internazionale (TBT).

Ed è in questa ultima precisazione che devono principalmente ricondursi le motivazioni per le quali la Commissione UE aveva ritenuto di soprassedere alla finalizzazione di regole armonizzate comunitarie.

Indicazione del "made in" nelle transazioni intra UE

Ebbene, con un evidente (e sorprendente) cambio di orientamento, viene prevista ora l'indicazione del "made in" nelle transazioni intraUE, senza che vi sia stata una chiara riconsiderazione dei principi che avevano suggerito di soprassedere sull'obbligo di

imporre la rappresentazione dell'origine delle merci negli scambi interni.

Al riguardo, all'art. 3 della **Determinazione prot. n. 493869/RU** che rimanda direttamente al Regolamento di esecuzione (UE) 2020/1197 della Commissione del 30 luglio 2020, Allegato V, Capitolo IV, Sezione 31, paragrafo 3, si precisa che per le spedizioni di **valore inferiore a euro 1.000** "gli Stati membri possono esentare le unità rispondenti dall'obbligo di fornire informazioni statistiche sulla quantità delle merci, sul paese d'origine e sulla natura della transazione".

Da tale nuova disposizione discende la necessità per le imprese italiane di gestire con consapevolezza le indicazioni di origine che, se espresse in maniera non coerente tra Intrastat ed etichettatura dei prodotti, possono condurre a contestazioni anche penali (art. 517 c.p., frode in commercio).

Per ogni **singolo prodotto**, dovrà essere verificato ove sia stata effettuata l'**ultima lavorazione** sostanziale che, in linea con quanto previsto dall'art. 60 del Codice Doganale Unionale, consente di attribuire il relativo "made in". Si tratta di un presidio ora sempre più necessario, per soddisfare le diverse esigenze di comunicazione imposte dalle nuove relazioni intraunionali.

Impresa

Dalla Gazzetta Ufficiale

Decreto energia: risparmi, incentivi e crediti d'imposta contro il caro bollette

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto legge recante misure urgenti per il contenimento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali. Il decreto prevede misure per l'efficienza energetica e la riconversione, nonché altri interventi a favore delle imprese e delle utenze domestiche. Le risorse ammontano a quasi 8 miliardi di euro, di cui circa 5,5 saranno destinati a fare fronte al caro energia e la restante parte invece a sostegno delle filiere produttive che stanno soffrendo maggiormente in questa fase.

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 50 del 1° marzo 2022 Il decreto n. 17/2022 recante misure urgenti per il contenimento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili, per il rilancio delle politiche industriali. Si evidenziano di seguito le principali misure contenute nel decreto.

Energia

Al fine **ridurre** gli **aumenti** intervenuti nel settore **energetico** il decreto prevede:

- l'**annullamento**, per il **secondo trimestre 2022**, delle **aliquote** relative agli **oneri generali** di sistema applicate alle utenze domestiche e alle utenze non domestiche in bassa tensione, per altri usi, con potenza disponibile fino a 16,5 kW;
- l'applicazione dell'**aliquota IVA del 5%** sulle somministrazioni di **gas metano** usato per combustione per usi civili e industriali contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022;
- il riconoscimento, per il secondo trimestre dell'anno 2022, del **bonus sociale elettrico e gas** ossia di agevolazioni relative alle tariffe per la fornitura di energia elettrica e di gas riconosciute ai **clienti domestici** economicamente **svantaggiati** ed ai clienti domestici in gravi condizioni di salute;
- un **credito d'imposta**, pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022, a favore delle **imprese energivore**;
- un **credito d'imposta**, a favore delle **imprese a forte consumo** di **gas naturale** pari al 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nel

primo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al medesimo trimestre, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore del Mercati Energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 % del corrispondente prezzo medio riferito al primo trimestre dell'anno 2019.

Fondo per autoconsumo da fonti rinnovabili per PMI

Al fine di promuovere la produzione di energia elettrica rinnovabile e l'autoconsumo per le piccole medie imprese il decreto ha istituito, nello stato di previsione del Ministero della transizione ecologica, il **Fondo Rinnovabili PMI** con una dotazione pari a **267 milioni di euro**.

Inoltre, è stato previsto l'incremento della produzione nazionale di gas allo scopo di diminuire il rapporto importazione/produzione da utilizzarsi a costo equo per imprese e PMI.

Efficienza energetica per le regioni del sud

Per le imprese che effettuano investimenti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia volti ad ottenere una migliore efficienza energetica ed a promuovere la produzione di energia da fonti rinnovabili, **fino al 31 dicembre 2023**, è attribuito un contributo sotto forma di credito d'imposta, nella misura massima consentita dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, utilizzabile esclusivamente in compensazione.

Riconversione, ricerca e sviluppo del settore automotive

Al fine di favorire la transizione verde, la ricerca, la riconversione e riqualificazione dell'industria del settore **automotive**, nonché per il riconoscimento di incentivi all'**acquisto di veicoli non inquinanti**, è istituito un fondo nello stato di previsione del Ministero dello sviluppo economico con una dotazione di **trenta milioni di euro per l'anno 2022** e trenta milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2023 al 2030.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

D.L. 1/3/2022, n. 17 (GU n. 50 del 1/3/2022)

Impresa

Dalla Gazzetta Ufficiale

Decreto contrasto frodi: sanzioni per false asseverazioni, cessioni del credito, fonti rinnovabili

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto legge recante misure urgenti per il contrasto alle frodi in materia edilizia e sull'elettricità prodotta da impianti da fonti rinnovabili. Tra le misure la possibilità di cedere il credito d'imposta solo per tre volte e le ultime due esclusivamente verso banche e intermediari, società dei gruppi bancari e assicurazioni; l'adeguamento della polizza che devono stipulare i soggetti che rilasciano visto e asseverazioni e un inasprimento delle sanzioni penali in caso di frodi. In particolare, il tecnico abilitato che produce asseverazioni false o con omissione di informazioni rilevanti sul progetto che beneficia dei bonus oppure che attesta il falso sulla congruità delle spese, rischia la reclusione da due a cinque anni, oltre a una multa da 50mila a 100mila euro.

È stato pubblicato in GU il D.L. n. 13/2022 recante misure urgenti per il contrasto alle frodi in materia edilizia e sull'elettricità prodotta da impianti da fonti rinnovabili.

Di seguito si riassumono in sintesi le principali misure.

Sconto e cessione del credito

Le disposizioni che regolamenteranno le cessioni riguardano sia le detrazioni edilizie (art. 121 D.L. n. 34/2020) che altri crediti. In materia di detrazioni edilizie, il nuovo dell'art. 121 D.L. n. 34/2020 consentirà:

- nel caso di **sconto in fattura** concesso dal **fornitore al beneficiario** della detrazione edilizia, al fornitore medesimo di cedere il credito d'imposta (di importo pari alla detrazione) a qualunque soggetto terzo. Da questo momento, saranno possibili solo **due ulteriori cessioni** ed esclusivamente verso banche e intermediari, società dei gruppi bancari e assicurazioni;
- al beneficiario della **detrazione edilizia** di cedere il suo credito ad un qualunque soggetto terzo; successivamente sono ammesse **due ulteriori cessioni** esclusivamente, però, verso banche e intermediari, società dei gruppi bancari e assicurazioni.

Divieto di cessioni parziali

Il cessionario/fornitore che acquisisce il credito dal beneficiario della detrazione edilizia non potrà più effettuare **cessioni parziali**. Dopo la comunicazione di opzione da parte del soggetto che sostiene le spese, al credito trasferito (tramite sconto o cessione) sarà attribuito un **codice identificativo univoco** che il fornitore o il cessionario dovranno indicare nelle successive

cessioni. A tal fine, un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate individuerà le modalità di indicazione.

La codificazione dei crediti da detrazioni edilizie trasferiti (e, quindi, il divieto di cessione parziale) scatterà dalle comunicazioni di opzione inviate all'Agenzia delle entrate dal **1° maggio 2022**.

Elettricità prodotta da impianti a fonti rinnovabili

A decorrere dalla data del **1° febbraio 2022** e fino alla data del **31 dicembre 2022**, è applicato un meccanismo di **compensazione a due vie** sul prezzo dell'energia, in riferimento all'energia elettrica immessa in rete da:

- a) impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficino di premi fissi derivanti dal meccanismo del Conto Energia, non dipendenti dai prezzi di mercato;
- b) impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio in data antecedente al 1° gennaio 2010.

I produttori interessati, previa richiesta da parte del Gestore dei Servizi Energetici - GSE S.p.A. (GSE), trasmettono al medesimo, entro trenta giorni dalla medesima richiesta, un'autodichiarazione, che attesti le informazioni necessarie così come individuate dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA).

Il GSE calcola la **differenza** tra i seguenti valori:

- a) un prezzo di riferimento pari a quello indicato individuato dalla Tabella 1 allegata al presente decreto in riferimento a ciascuna zona di mercato;
 - b) un prezzo di mercato pari a:
 - 1) per gli impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW nonché per gli impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da **fonte solare, eolica, geotermica ed idrica** ad acqua fluente, il prezzo zonale orario di mercato dell'energia elettrica, ovvero, per i contratti di fornitura stipulati prima del 27 gennaio 2022 che non rispettano determinate condizioni, il prezzo indicato nei contratti medesimi;
 - 2) per gli impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da **fonti differenti** rispetto a quelle di cui al punto 1, la media aritmetica mensile dei prezzi zonali orari di mercato dell'energia elettrica, ovvero, per i contratti di fornitura stipulati prima del 27 gennaio 2022 che non rispettano determinate condizioni, il prezzo indicato nei contratti medesimi.
- Qualora la differenza sia positiva, il GSE eroga il relativo importo al produttore. Nel caso in cui la differenza

risultati negativa, il GSE conguaglia o provvede a richiedere al produttore l'importo corrispondente.

Polizza assicurativa per attestazioni e asseverazioni di congruità

Previsto un **adeguamento** della **polizza** che devono stipulare i soggetti che rilasciano visto e asseverazioni. La polizza, oggi adeguata sulla base del numero delle asseverazioni/attestazioni rilasciate e comunque non inferiore a 500.000 euro, dovrà essere stipulata per ogni intervento comportante asseverazioni/attestazioni con massimale pari agli importi dell'intervento.

Disciplina sanzionatoria

Il decreto introduce un **inasprimento** delle **sanzioni** penali in caso di frodi. In particolare, il tecnico abilitato che produce **asseverazioni false** o con omissione di informazioni rilevanti sul progetto che beneficia dei bonus oppure che attesta il falso sulla congruità delle spese, rischia la **reclusione** da **due** a **cinque anni**, oltre a una **multa** da **50mila** a **100mila euro**. La pena può essere aumentata se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri.

Vengono inoltre riformulati gli oggetti dei reati di **truffa aggravata**, **malversazione** e **indebita percezione di erogazioni pubbliche**, per renderli più facilmente applicabili anche ai casi di truffe legate ai bonus.

A cura della Redazione

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.