

MARTEDÌ 1 MARZO 2022

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Per le vendite di beni anti Covid-19 agli organismi UE non si paga l'IVA - pag. 2
- Processo tributario: udienza da remoto e trattazione scritta fino al 30 aprile 2022 - pag. 6
- Contratto di call-off stock, come gestire la custodia dei beni nel deposito IVA - pag. 8

LAVORO E PREVIDENZA

- Busta paga 2022: c'è tempo fino ad aprile per adeguarsi alla nuova IRPEF e all'assegno unico - pag. 13
- Fondi pensione: criteri per la valutazione dei costi a carico degli aderenti - pag. 15
- Pensioni da marzo 2022: cambiano detrazioni e ANF - pag. 17

BILANCIO & CONTABILITÀ

- Bilancio 2021: tre domande dai revisori per la direzione finanziaria - pag. 18

FINANZIAMENTI

- Aggregazioni aziendali: anche le imprese in crisi possono beneficiare degli incentivi - pag. 21
- Piano voucher: al via richieste del contributo per la connettività - pag. 23
- Bando ISI 2021: compilazione delle domande dal 2 maggio - pag. 23

IMPRESA

- Decreto Milleproroghe: le novità per imprese e professionisti - pag. 27
- Prodotti dual use: negata la licenza all'esportazione se manca il PIC - pag. 29

IN EVIDENZA


Busta paga 2022: c'è tempo fino ad aprile per adeguarsi alla nuova IRPEF e all'assegno unico

di Giuseppe Buscema - Consulente del lavoro in Catanzaro

Più tempo ai sostituti d'imposta per adeguarsi alle novità che impattano quest'anno sull'elaborazione della busta paga. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 4 del 2022, ha infatti chiarito che i datori di lavoro hanno tempo fino al prossimo mese di aprile per applicare le modifiche normative in materia di IRPEF e quelle legate all'introduzione dell'assegno unico universale. Nel documento di prassi, in particolare, viene indicato come applicare la maggiorazione della detrazione fiscale d'importo pari a 65 euro annui, se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro, la spettanza del bonus 100 euro, nonché l'abrogazione delle detrazioni fiscali, previste dall'art. 12 del TUIR, per i figli di età inferiore a 21 anni.

C'è tempo fino al mese di aprile 1, commi da 2 a 8, della legge n. 2022 per adeguarsi alle **nuove re-** 234/2021.

gole IRPEF introdotte dalla legge Tale possibilità è stata concessa di Bilancio 2022. per venire incontro della necessi-

A consentirlo la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022 dell'Agenzia **re** per la **lavorazione delle buste** delle Entrate, che fornisce chiari- **paga**, nonché della circostanza che menti sulle novità previste dall'art. il 1° marzo 2022 entrano 

Per le vendite di beni anti Covid-19 agli organismi UE non si paga l'IVA

di Maria Antonietta Caracciolo - Avvocato tributarista in Reggio Calabria

Non imponibilità IVA retroattiva per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi anti Covid-19 a organismi comunitari effettuate dal 1° gennaio 2021: per le operazioni assoggettate a IVA nel periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021 (data di entrata in vigore del decreto Fisco-Lavoro), i fornitori possono emettere note di variazione in diminuzione dell'imposta a suo tempo addebitata, entro il 2 maggio 2022. Nel caso in cui vengano meno le condizioni per beneficiare della non imponibilità, l'operazione deve essere assoggettata a IVA dal fornitore alle condizioni applicabili alla data in cui è stata effettuata l'operazione. Con la circolare n. 5/E/2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle novità IVA del D.L. n. 146/2021.

Con la circolare n. 5/E del 28 feb- Il documento fa riferimento anche braio 2022 l'Agenzia delle Entrate ai lavori parlamentari e si suddivi-

ha fornito i chiarimenti sulle prin- de in tre parti:
cipali novità in materia di **IVA** - le agevolazioni **per beni e servi-**
contenute nel D.L. n. 146/2021 **zi anti Covid-19** verso organismi
(convertito con modificazioni dal- UE;
la legge n. 215/2021) - decreto - le operazioni effettuate da **enti**
Fisco-Lavoro. **associativi**;



Fisco

Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate

Per le vendite di beni anti Covid-19 agli organismi UE non si paga l'IVA

di Maria Antonietta Caracciolo - Avvocato tributarista in Reggio Calabria

Non imponibilità IVA retroattiva per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi anti Covid-19 a organismi comunitari effettuate dal 1° gennaio 2021: per le operazioni assoggettate a IVA nel periodo dal 1° gennaio al 21 dicembre 2021 (data di entrata in vigore del decreto Fisco-Lavoro), i fornitori possono emettere note di variazione in diminuzione dell'imposta a suo tempo addebitata, entro il 2 maggio 2022. Nel caso in cui vengano meno le condizioni per beneficiare della non imponibilità, l'operazione deve essere assoggettata a IVA dal fornitore alle condizioni applicabili alla data in cui è stata effettuata l'operazione. Con la circolare n. 5/E/2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle novità IVA del D.L. n. 146/2021.

Con la circolare n. 5/E del 28 febbraio 2022 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti sulle principali novità in materia di **IVA** contenute nel D.L. n. 146/2021 (convertito con modificazioni dalla legge n. 215/2021) - decreto Fisco-Lavoro.

Il documento fa riferimento anche ai lavori parlamentari e si suddivide in tre parti:

- le agevolazioni **per beni e servizi anti Covid-19** verso organismi UE;
- le operazioni effettuate da **enti associativi**;
- l'**Imponibilità** dei servizi di trasporto internazionale di beni effettuati da **subvettori**.

A agevolazioni per beni e servizi anti-Covid verso organismi UE

Il decreto Fisco-Lavoro ha previsto la modifica del D.P.R. n. 633/1972, per poter recepire la direttiva UE n. 2021/1159, recante modifiche alla direttiva n. 2006/112/CE in ordine alle **esenzioni applicabili** alle importazioni e a talune cessioni e prestazioni effettuate in funzione di contrasto alla pandemia di **Covid-19**. In particolare, le modifiche alla direttiva IVA si sono rese necessarie per integrare le misure già adottate con la direttiva UE n. 2020/2020, che aveva consentito agli Stati membri di applicare, per un periodo di tempo limitato, **aliquote ridotte** alla fornitura di dispositivi medico-diagnostici in vitro della Covid-19 e di servizi strettamente connessi a tali dispositivi ovvero di concedere un'**esenzione con diritto a detrazione dell'IVA** versata nella fase precedente per la fornitura di **vaccini** contro il Covid-19 e di dispositivi medico-diagnostici in vitro del Covid-19, nonché di servizi strettamente connessi a tali vaccini e dispositivi.

Pertanto con l'art. 5, comma 15-bis, D.L. n. 146/2021, è stata aggiunta all'art. 72, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, dopo la lettera c), la lettera c-bis), per comprendere fra le **operazioni non imponibili** ai fini IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti della **Commissione europea** o

di un'agenzia o di un organismo istituito a norma del diritto dell'Unione europea, qualora la Commissione o tale agenzia od organismo acquisti tali beni o servizi nell'ambito dell'esecuzione dei compiti conferiti dal diritto dell'Unione europea al fine di rispondere alla **pandemia Covid-19**.

Ne consegue che i cessionari o committenti devono informare i cedenti o prestatori in merito alla destinazione delle operazioni.

Tali operazioni concorreranno, in capo ai soggetti fornitori, alla formazione del **plafond** per l'effettuazione di acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta.

I beni e servizi sono, invece, **imponibili**, per espressa previsione normativa operata dalla medesima disposizione, laddove utilizzati, immediatamente o in seguito, dalla Commissione o dagli altri soggetti sopra specificati per **ulteriori cessioni** o prestazioni a titolo oneroso.

Sul punto si prevede che l'eventuale **venir meno delle condizioni** per beneficiare della **non imponibilità** deve essere comunicato dai soggetti interessati (Commissione, agenzia o organismo UE) all'Amministrazione finanziaria e l'operazione deve essere assoggettata a IVA dal fornitore dei beni o servizi, opportunamente informato al riguardo, alle condizioni applicabili in quel momento, ossia alla data in cui è stata effettuata l'operazione.

Il decreto Fisco-Lavoro prevede un'**applicazione retroattiva** della normativa, ossia a partire dal 1° gennaio 2021. Quindi, per le operazioni assoggettate a IVA prima del 21 dicembre 2021, i soggetti fornitori potranno emettere **note di variazione in diminuzione** dell'imposta a suo tempo addebitata, con riferimento a quelle forniture di beni e servizi per le quali siano a conoscenza della **destinazione d'uso** in coerenza con la nuova disciplina.

La circolare n. 5/E/2022 fornisce alcune indicazioni

nel caso in cui il fornitore sia a conoscenza della destinazione dei beni e servizi alle finalità della norma in commento:

- la data entro cui emettere la **nota di variazione in diminuzione** deve essere individuata nel termine per la **presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2021** (anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione, consistente nella modifica normativa in commento), ossia **entro il 2 maggio 2022**;
- la data entro cui esercitare il **diritto alla detrazione**, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

Se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 2 maggio 2022, la detrazione può essere operata nell'ambito della **liquidazione periodica IVA** relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 2 maggio 2023). Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in ragione dell'eccezionalità della fattispecie il fornitore può emettere **un'unica nota cumulativa** per ciascun cessionario/committente individuato dalla norma, che richiami le singole fatture alle quali si riferisce e le relative somme.

La nota di variazione può essere **redatta in modalità semplificata** con le indicazioni minime elencate nell'art. 21-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso in cui il cedente/prestatore non riuscisse comunque a operare la variazione in diminuzione entro il termine del 2 maggio 2022, il recupero dell'imposta è consentito secondo le istruzioni fornite dalla circolare n. 20/E del 2021, secondo cui, una volta spirati i termini per l'emissione della nota di variazione, nell'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore, per recuperare l'imposta a suo tempo versata, il contribuente, in presenza dei presupposti applicativi, potrà avvalersi dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, l'eventuale spirare del **termine di decadenza** per l'esercizio del diritto alla detrazione non è imputabile ad una "colpevole" inerzia del soggetto passivo.

L'IVA per le operazioni effettuate da enti associativi

L'art. 5 del decreto Fisco-Lavoro, con i commi 15-quater, 15-quinquies e 15-sexies introdotti in sede di conversione in legge, ha previsto alcune modifiche alla disciplina dell'IVA per le operazioni effettuate da taluni **enti non commerciali** di tipo associativo.

In realtà queste disposizioni trovano applicazione solo

per le operazioni effettuate a decorrere **dal 1° gennaio 2024**.

Leggi anche

- Non profit, IVA e ordinamento UE: quali prospettive?
- Per gli enti associativi l'esenzione IVA sulle prestazioni commerciali slitta al 2024
- Enti associativi: il rinvio dell'esenzione IVA spostata al 2024 anche il regime forfetario

Con questa nuova disciplina si è prevista la modifica degli articoli 4 e 10 del D.P.R. n. 633/1972, riguardanti, rispettivamente, le operazioni che si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa, rilevanti ai fini IVA, e le operazioni esenti dall'imposta.

In particolare, rientrano **nel campo di applicazione dell'IVA** e si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali anche le seguenti operazioni:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nei confronti di soci, associati o partecipanti verso **pagamento di corrispettivi** specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto;
- le cessioni di **pubblicazioni delle associazioni** menzionate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche;
- la **somministrazione di alimenti** e bevande effettuata da bar ed esercizi similari, a fronte di corrispettivi specifici, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno, nel caso in cui l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia resa agli associati.

Inoltre, si prevede che siano **esenti dall'IVA**:

- le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da **associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali**, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge,

regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

- le prestazioni di servizi strettamente connesse con la **pratica dello sport** o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di **manifestazioni propagandistiche** dagli enti e dagli organismi come associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, organizzate a loro esclusivo profitto;

- la **somministrazione di alimenti** e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

Con la nuova disciplina sono così previsti requisiti che sottintendono l'**assenza della finalità lucrativa** dell'ente, nonché la democraticità e la trasparenza della vita associativa dello stesso:

- il **divieto di distribuire**, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

- la presenza di alcune **clausole statutarie**, da inserire negli atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero delle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore, come l'obbligo di **devolvere il patrimonio dell'ente**, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità.

La nuova disciplina introdotta dal decreto Fisco-Lavoro rende la normativa IVA prevista per le operazioni effettuate da **enti non commerciali** a carattere associativo conforme alle indicazioni previste dall'art. 132 della direttiva n. 2006/112/CE15. In forza di esse, infatti, le operazioni ivi previste risultano non più escluse dal campo di **applicazione dell'IVA**,

bensì rilevanti ai fini dell'imposta, sebbene in regime di **esenzione**. Ne consegue che per le operazioni in questione si applicano le disposizioni sull'**obbligo di fatturazione** o di trasmissione dei corrispettivi, di comunicazione delle liquidazioni periodiche e di dichiarazione annuale delle operazioni effettuate. Inoltre, l'ammontare di tali operazioni contribuirà alla determinazione del **volume d'affari**.

Qualora al 1° gennaio 2024 le disposizioni del **Codice del Terzo settore** (CTS) riguardanti il trattamento fiscale di organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale non abbiano ancora trovato applicazione, a partire da tale data le ODV e le APS che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro usufruiranno, ai soli fini dell'IVA, della disciplina prevista per i contribuenti del **regime forfetario**.

Di conseguenza tali enti:

- emetteranno **fattura senza addebitare l'IVA** in via di rivalsa e non potranno detrarre l'IVA sulle fatture di acquisto;

- saranno esonerati dagli obblighi di versamento dell'IVA, di presentazione della dichiarazione IVA e delle relative comunicazioni delle liquidazioni periodiche;

- saranno tenuti ad integrare le fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Per gli stessi, rimane l'**obbligo di numerazione e conservazione delle fatture** di acquisto e delle bollette doganali, nonché di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Imponibilità dei servizi di trasporto internazionale di beni effettuati da subvettori

L'art. 5-septies del D.L. n. 146/2021 individua l'ambito di applicazione del **regime di non imponibilità IVA dei trasporti internazionali** previsto dall'art. 9, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 in modo più aderente alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia UE.

Leggi anche Adeguamento UE per la non imponibilità IVA dei trasporti internazionali di beni

Infatti, con la sentenza 29 giugno 2017, C-288/16, riportata anche nella normativa, la Corte di Giustizia UE ha fornito importanti indicazioni che, non limitandosi ai trasporti connessi con le esportazioni, riguardano in linea generale il regime IVA applicabile ai trasporti connessi ad ogni tipo di **operazione internazionale**.

I giudici unionali hanno chiarito che l'**esenzione** prevista non si applica a una prestazione di servizi relativa a un'operazione di trasporto di beni **verso un paese terzo**, laddove tali servizi non siano forniti direttamente

al mittente o al destinatario di detti beni.

Ne consegue che la finalità dell'esenzione è quella di garantire che siano tassati presso il luogo di destinazione sia i beni destinati al di fuori dell'Unione, sia le connesse prestazioni di trasporto.

Secondo la Corte di Giustizia, al fine di rientrare nell'ambito dell'esenzione, tali ultimi servizi, tuttavia, non solo devono contribuire all'effettiva realizzazione di un'**operazione di esportazione** o di importazione di beni, ma devono anche essere forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni.

In tal modo si stabilisce, in sostanza, che sono esclusi dalla **previsione di non imponibilità** i servizi di trasporto che riguardino beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché beni in importazione i cui corrispettivi siano inclusi nella base imponibile, qualora i servizi stessi siano prestati a soggetti diversi:

- dall'esportatore;
- dal titolare del regime di transito;
- dall'importatore;
- dal destinatario dei beni;
- dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile nonché dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali.

In sostanza, le prestazioni di servizi di trasporto **territorialmente rilevanti in Italia** e relative alle operazioni internazionali continuano a rientrare nel **regime**

di non imponibilità solo laddove siano prestate nei confronti dei appena indicati.

In forza della nuova formulazione dell'art. 9, D.P.R. n. 633/1972, invece, devono essere assoggettate a IVA, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale, incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa, affida, in tutto o in parte, ad un **vettore terzo** (subvezione). A tal fine, il vettore principale può anche essere un consorzio o una società cooperativa a cui aderiscono o di cui sono soci i subvettori, incaricati di svolgere il trasporto.

Quanto alla decorrenza, rientrano nel nuovo e più ristretto ambito della non imponibilità a IVA i servizi di trasporto connessi agli scambi internazionali resi ai soggetti individuati, che siano effettuati a partire **dal 1° gennaio 2022**, e cioè i servizi di trasporto resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato:

- da soggetti passivi anch'essi stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che, in data non anteriore al 1° gennaio 2022, per tali servizi sia stato **pagato il corrispettivo** (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) o per cui, anteriormente al pagamento, sia stata emessa fattura da parte del fornitore;
- da soggetti che non sono ivi stabiliti, a condizione che tali servizi a partire **dal 1° gennaio 2022** siano stati a tutti gli effetti ultimati o che per essi, anteriormente al momento di ultimazione del servizio, il committente abbia pagato (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) la prestazione.

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, circolare 28/02/2022, n. 5/E

Fisco

Le novità del decreto Milleproroghe

Processo tributario: udienza da remoto e trattazione scritta fino al 30 aprile 2022

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Il decreto Milleproroghe sposta al 30 aprile il termine finale di efficacia della disciplina emergenziale che ha regolato l'udienza da remoto e la trattazione scritta nel processo tributario durante la pandemia da Covid. La norma, introdotta nell'iter di conversione in legge, presta il fianco a più critiche: oltre a non essere coordinata con quelle concernenti le altre giurisdizioni, sembra anche scollegata dalla sussistenza dello stato di emergenza (fino al 31 marzo). Quanto al concreto utilizzo dell'udienza da remoto, non può che ribadirsi la distonia tra la limitata applicazione consentita da alcune Commissioni Tributarie e la necessità di un'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata della disciplina emergenziale, elidendo ogni discrezionalità nella concessione della trattazione da remoto quando chiesta da una delle parti.

In sede di conversione del D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi (**decreto Milleproroghe**), sono state approvate alcune proposte emendative concernenti la disciplina emergenziale in materia di giustizia.

Con una modifica all'art. 16, comma 3, è stato spostato al **30 aprile 2022** il termine di efficacia della **disciplina emergenziale per il processo tributario** contenuta nell'art. 27, D.L. n. 137/2020 - decreto Ristori.

Si tratta dell'ennesimo spostamento del termine *de quo* dopo quello al 31 dicembre 2021 (ad opera dell'art. 6, D.L. n. 105/2021) e il precedente al 31 luglio 2021 (ad opera dell'art. 6, comma 1, lettera g, D.L. n. 44/2021).

Processo tributario con disciplina emergenziale fino al 30 aprile 2022

Il decreto Milleproroghe proroga al 30 aprile 2022 la disciplina che consente nel processo tributario lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con **collegamento da remoto** e, nel caso in cui non sia possibile, la **trattazione scritta**.

Leggi anche Processo tributario: trattazione scritta esclusa dal 1° agosto?

Entro la medesima data il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria dovrà:

- censire le **carenze di organico** nelle Commissioni Tributarie;
- bandire una **procedura di interpello** per il trasferimento dei componenti delle Commissioni Tributarie nei posti vacanti.

Tali procedure debbano essere bandite almeno una volta l'anno e con priorità rispetto alle procedure concorsuali.

Proroga disomogenea tra le varie giurisdizioni

Il decreto Milleproroghe introduce due evidenti **discrasie**:

- da un lato, il nuovo termine del 30 aprile 2022 sembra non essere più correlato (né giustificato) allo **stato di emergenza** epidemiologica da Covid-19, che, in base alla disciplina oggi vigente, termina il 31 marzo 2022;
- dall'altro, sembra mancare un coordinamento tra il termine del 30 aprile 2022, previsto per il processo tributario, quello del **31 marzo 2022**, riguardante l'esercizio dell'attività giurisdizionale amministrativa, e quello del **31 dicembre 2022**, fissato dall'art. 16, comma 3, D.L. n. 228/2021 per il venir meno dell'efficacia di alcune disposizioni concernenti lo svolgimento dei processi civili e penali.

Ancora udienze da remoto, ma non per tutti

La proroga - l'ennesima - è stata da più parti criticata anche sulla base della constatazione che, nel corso della medesima fase della pandemia, sono aperti al pubblico - talora con limitazioni, talaltra con accesso libero - **altri uffici giudiziari**, così come tante altre attività sociali non essenziali (ad esempio teatri e discoteche), perché ciò è ritenuto compatibile con la tutela della salute pubblica.

Non si può non evidenziare che, almeno fino ad oggi, l'udienza da remoto è stata **scarsamente utilizzata** dalle Commissioni Tributarie, giacché nella prima metà del 2021 è stata utilizzata soltanto per circa un quarto dei giudizi. Le ragioni di tale scarso uso sono legate sia alla scarsità delle **risorse tecnico-informatiche** a disposizione della Giustizia Tributaria, sia alla **ridotta familiarità** con i software che talora dimostrano i protagonisti del processo tributario.

Bisogna quindi ricordare che anche per la Giustizia Tributaria la disciplina emergenziale **non vieta** le udienze in presenza nei luoghi in cui la frequentazione di spazi chiusi sia compatibile con la diffusione pandemica: è pertanto auspicabile che l'art. 27, D.L. n. 44/2020 sia applicato dalle singole Commissioni

Tributarie in maniera tale da consentire lo svolgimento delle udienze in presenza in tutti i casi in cui ciò sia reso possibile dalla diffusione pandemica ovvero in collegamento da remoto, circoscrivendo quindi le modalità scritte a **ipotesi limitate ed eccezionali**.

L'udienza da remoto è prevista nella disciplina ordinaria del processo tributario

È bene tenere a mente che l'udienza mediante collegamento da remoto è ormai un elemento strutturale del processo tributario ed è **sottratta alla discrezionalità delle Commissioni Tributarie**: infatti, l'art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018 prevede che per la concreta attuazione delle udienze mediante collegamento da

remoto sia **necessaria e sufficiente** la mera **istanza di parte**, senza demandare alcuna ulteriore valutazione al Collegio giudicante.

Adottare una diversa soluzione per i soli procedimenti trattati nel corso dell'emergenza sanitaria da Covid-19 determinerebbe un'irragionevole **disparità di trattamento** rispetto a tale *tertium comparationis*. A ciò si aggiunga che, a livello sistematico, nell'art. 33, comma 1, D.Lgs. n. 456/1992 si prevede che la discussione in pubblica udienza sia determinata dalla mera istanza di "almeno una delle parti", senza che le altre parti possano proporre opposizione e senza che il collegio giudicante o il presidente siano chiamati a esprimere una valutazione discrezionale.

Fisco

Acquisti intracomunitari

Contratto di call-off stock, come gestire la custodia dei beni nel deposito IVA

di Marco Peirola - Dottore commercialista in Torino

Per i beni provenienti da altri Stati membri della UE in dipendenza di un contratto di call-off stock e custoditi in un deposito IVA, il cessionario può essere esclusivamente il gestore del deposito che acquista i beni per esigenze della propria impresa e non per la loro successiva commercializzazione. Gli obblighi di integrazione e registrazione della fattura devono essere assolti in relazione al momento dell'estrazione, quando cioè si considera effettuato l'acquisto intracomunitario e, inoltre, l'introduzione e l'estrazione dei beni non deve essere annotata nel registro di magazzino, essendo sufficiente l'annotazione nel registro del deposito.

Tra le operazioni che presuppongono la **contestuale introduzione fisica** dei beni nel **deposito IVA**, che l'art. 50-bis, comma 4, del D.L. n. 331/1993 considera **non soggette ad imposta**, figurano, a seguito delle modifiche in vigore dal 1° aprile 2017, gli acquisti intracomunitari di beni, le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari e le cessioni di beni.

Leggi anche [Call-off stock: in arrivo le nuove regole IVA nazionali](#) [Rapporti intra UE: verso la semplificazione del regime del call-off stock](#)

Acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito IVA

Con riguardo alla prima tipologia di operazione agevolata, nella fattispecie rientrano i beni provenienti da altro Stato membro, costituenti acquisti intracomunitari "in senso stretto" e "per assimilazione", di cui all'art. 38, commi 2 e 3, del D.L. n. 331/1993, ivi compresi, pertanto, i trasferimenti di beni da parte di soggetti comunitari per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa.

Al **momento dell'estrazione** dal deposito, i beni di origine intracomunitaria sono assoggettati al trattamento impositivo proprio della relativa operazione di uscita (cessione interna, intracomunitaria o all'esportazione) ai sensi dell'art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331/1993; in pratica, si rende dovuta l'IVA con il meccanismo del **reverse charge**, salvo che i beni siano estratti in esecuzione di una cessione intracomunitaria o all'esportazione, nel qual caso trova applicazione la detassazione prevista dalle lett. f) e g) del comma 4 dell'art. 50-bis.

In particolare, laddove l'estrazione avvenga per l'**utilizzo o commercializzazione dei beni nel territorio dello Stato**, l'obbligo di assolvere il tributo fa capo allo stesso soggetto d'imposta proprietario dei beni che procede in proprio o tramite terzi all'estrazione.

In linea di principio, la **base imponibile** è costituita dal **corrispettivo** o, in assenza di corrispettivo, dal **valore dell'operazione, non assoggettato a IVA** in conseguenza dell'introduzione nel deposito.

Qualora i beni, durante la loro **giacenza**, abbiano formato oggetto di **una o più cessioni**, la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore dell'**ultima transazione**.

L'utilizzo del deposito IVA per la movimentazione intracomunitaria dei beni implica **distinti obblighi di registrazione** da parte, rispettivamente, del depositario e del soggetto nazionale destinatario dei beni introdotti nel deposito.

È, infatti, prevista l'annotazione dei beni nel registro del depositario, ex art. 50-bis, comma 3, del D.L. n. 331/1993, nonché l'annotazione dei beni nel registro di magazzino del soggetto nazionale, ex art. 50, comma 5, dello stesso D.L. n. 331/1993.

Gestione del deposito IVA nell'ambito dell'accordo di call-off stock

Una **particolare tipologia di deposito IVA** è riconosciuta dall'art. 50-bis, comma 2, del D.L. n. 331/1993 in relazione all'ipotesi del call-off stock, nello specifico caso in cui il destinatario finale dei beni sia il **gestore del deposito**.

È noto che il 1° dicembre 2021 sono entrati in vigore gli artt. 38-ter e 41-bis del D.L. n. 331/1993 che disciplinano, in conformità all'art. 17-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, gli scambi intracomunitari di beni in regime di call-off stock.

Con il contratto di call-off stock, i beni introdotti nel deposito IVA restano di proprietà del cedente non residente fino al momento del prelievo degli stessi da parte del cessionario, che in base al secondo comma dell'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993 deve essere il gestore del deposito.

Da un punto di vista sostanziale, il deposito IVA e il call-off stock assolvono alla **medesima funzione**, che

è quella di **sospendere il pagamento dell'IVA** fino al momento del prelievo/estrazione.

Tuttavia, la sospensione prevista dall'art. 50-bis, comma 4, lett. a), del D.L. n. 331/1993 si riferisce agli **acquisti intracomunitari** eseguiti mediante l'**introduzione dei beni nel deposito IVA**, sicché - fatta salva l'ipotesi del trasferimento di beni assimilato ad un acquisto intracomunitario ex art. 38, comma 3, lett. b), del D.L. n. 331/1993 - presuppone il **passaggio di proprietà "immediato"** dei beni oggetto di acquisto intracomunitario.

Nel caso, invece, del call-off stock, l'introduzione dei beni nel territorio dello Stato **non dà luogo** ad un **acquisto intracomunitario "immediato"**, in quanto la caratteristica principale di tale contratto è rappresentata dalla circostanza che i beni in arrivo nel territorio dello Stato e custoditi nel deposito restano di proprietà del cedente comunitario. L'acquisto intracomunitario si realizza, infatti, soltanto **all'atto dell'estrazione** da parte del cessionario, il quale è in relazione a tale momento e sulla base della fattura emessa dal cedente comunitario che è tenuto ad assolvere gli obblighi di integrazione e registrazione della fattura intracomunitaria previsti dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993.

Come precisato dalla circolare n. 12/E/2015 (§ 8), per

i beni di provenienza extracomunitaria destinati ad essere ceduti al gestore del deposito, quest'ultimo può avvalersi dell'istituto del call-off stock (impropriamente denominato "consignment stock" dalla prassi amministrativa) nel solo caso in cui l'**acquisto** sia **finalizzato** alle **esigenze** della propria **impresa** e **non** alla **successiva commercializzazione**.

In coerenza con il nuovo art. 38-ter, comma 2, del D.L. n. 331/1993, il citato art. 50-bis, comma 2, dello stesso D.L. n. 331/1993 stabilisce che l'acquisto intracomunitario si considera effettuato dal depositario **al momento dell'estrazione dei beni**, cosicché il depositario è tenuto all'assolvimento degli obblighi di integrazione e registrazione sopra richiamati.

L'introduzione e l'estrazione non deve essere annotata nel registro di magazzino, di cui al nuovo art. 50, comma 5-bis, del D.L. n. 331/1993, essendo **sufficiente l'annotazione nel registro del deposito**, previsto dall'art. 50-bis, comma 3, del medesimo D.L. n. 331/1993.

A tal fine, il gestore del deposito è tenuto a **conservare un esemplare** dei **documenti** di introduzione o estrazione, nonché di quelli che attestano gli scambi eventualmente avvenuti e le prestazioni rese nel periodo della giacenza dei beni nel deposito.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Assistenza su rimborsi, dichiarazioni e affitti: al via il nuovo servizio di videochiamata delle Entrate

Con il servizio di videochiamata per dialogare "in diretta" con i funzionari dell'Agenzia delle Entrate sarà possibile ricevere assistenza sui rimborsi, sulle dichiarazioni dei redditi, sui contratti di locazione e richiedere il duplicato della tessera sanitaria con una semplice videocall direttamente dal proprio computer, tablet o smartphone. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con un comunicato stampa del 28 febbraio 2022. Per fissare una videochiamata con un funzionario delle Entrate basta utilizzare il servizio di prenotazione attivo sia sul sito dell'Agenzia sia sulla App "Agenzia Entrate", selezionare l'argomento di interesse e scegliere la data e l'ora.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato un comunicato stampa in data 28 febbraio 2022 riguardante l'attivazione del servizio di videochiamata per dialogare "in diretta" con i funzionari dell'Agenzia delle Entrate.

Con questo servizio sarà possibile ricevere assistenza sui rimborsi, sulle dichiarazioni dei redditi, sui contratti di locazione e richiedere il duplicato della tessera sanitaria con una semplice videocall direttamente dal proprio computer, tablet o smartphone.

Con questo nuovo canale di contatto, che si affianca ai servizi telematici esistenti, l'Agenzia vuole essere sempre più vicina ai cittadini che non possono andare in ufficio ma allo stesso tempo desiderano avere un dialogo diretto con un esperto dell'Amministrazione finanziaria.

In tal modo non sarà quindi più necessario recarsi di persona ad uno sportello né fare la coda. Comunicare con il fisco diventa più facile e compatibile con gli impegni della vita quotidiana: una concreta semplificazione per venire incontro alle esigenze dei cittadini. Per fissare una videochiamata con un funzionario delle Entrate basta utilizzare il servizio di prenotazione attivo sia sul sito dell'Agenzia (Home - Contatti e assistenza - Prenota un appuntamento) sia sulla App "Agenzia Entrate", selezionare l'argomento di interesse e scegliere la data e l'ora. La richiesta di appuntamento può essere rivolta sia al proprio ufficio di riferimento (per residenza, sede legale o sede di registrazione di un atto) sia a quello che ha in carico la pratica da trattare. In questa prima fase sono tre le opzioni a disposizione dei cittadini: "Atti e successioni" (area

Registro); "Dichiarazioni e rimborsi" (area Imposte dirette); "Codice fiscale e duplicato della tessera sanitaria" (area Identificazione).

Anche l'ufficio potrà proporre al contribuente un appuntamento in videochiamata, se utile per chiudere una pratica in maniera più semplice e veloce (ad esempio per gli approfondimenti successivi alla presentazione di alcune richieste).

Ovviamente le videocall si terranno sulle piattaforme indicate sull'Informativa al trattamento dei dati personali fornita dall'Agenzia, che garantiscono il rispetto del Regolamento Ue 2016/679 e rispettano i requisiti di sicurezza delle Entrate. Il trattamento dei dati personali avverrà sempre in base ai principi di liceità e correttezza e nel rispetto di tutte le norme in materia. Inoltre, per tutelare la riservatezza di tutte le persone coinvolte, l'Agenzia delle Entrate si impegna a non effettuare alcuna registrazione video o audio e a non acquisire immagini durante il collegamento e chiede all'utente del servizio di fare altrettanto.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, comunicato stampa 28/02/2022](#)

Fisco

Dal CNDCEC

Elezioni Commercialisti: chi subentra al consigliere eletto dimissionario della lista non vincitrice

In tema di elezioni territoriali, in caso di dimissioni di un consigliere eletto, appartenente alla lista che non è risultata vincitrice della competizione elettorale, subentra il primo dei non eletti facente parte della medesima lista del rinunciatario. Lo ha specificato il CNDCEC con la pubblicazione del pronto ordini n. 55 del 25 febbraio 2022. Difatti, la normativa prevede che alla sostituzione dei consiglieri che sono venuti a mancare per decadenza, dimissioni, morte o per altre cause, si provvede con la nomina dei primi dei non eletti nelle rispettive liste.

Il CNDCEC ha pubblicato il pronto ordini n. 55 del 25 febbraio 2022 riguardante le dimissioni di un consigliere eletto e il subentro del primo dei non eletti della lista.

In caso di dimissioni di un consigliere eletto, appartenente alla lista che non è risultata vincitrice della competizione elettorale, subentra il primo dei non eletti facente parte della medesima lista del rinunciatario.

Difatti, ai sensi dell'art. 16, co 1 D.Lgs. n. 139/2005 è previsto che alla sostituzione dei consiglieri che sono venuti a mancare per decadenza, dimissioni, morte o per altre cause, si provvede con la nomina dei primi dei non eletti nelle rispettive liste.

Nello stesso senso depone l'art. 21, comma 5 del Regolamento elettorale, il quale prevede che alla lista che ha conseguito il maggior numero di voti sono attribuiti i quattro quinti dei seggi, mentre i seggi restanti sono attribuiti alla lista che si colloca seconda per numero di voti.

Ne consegue che il seggio che risulterà vacante per effetto delle dimissioni dell'eletto facente parte della lista, proprio perché attribuito alla lista, sarà ricoperto dal primo dei non eletti di tale lista.

Inoltre è stato evidenziato che il Comitato Pari Opportunità, quale organo del Consiglio dell'Ordine presso cui è istituito, è stato introdotto nell'ordinamento professionale dall'articolo 31-terdecies, co. 1, lett. a), D.L. n. 137/2020, conv. L. n. 176/2020, che lo disciplina all'art. 8, co. 1-bis D.Lgs. n. 139/2005.

Il medesimo comma prevede che i CPO siano eletti con modalità stabilite con il regolamento predisposto dal Consiglio Nazionale che nel caso di specie è stato approvato nella seduta del 27 maggio 2021. Infine, ai sensi dell'art. 8, comma 4 del detto regolamento uno dei membri del CPO è designato dal Consiglio dell'Ordine e quest'ultimo assume la funzione di Presidente.

Ne consegue che i CPO sono organi necessari del Consiglio dell'Ordine, espressamente facenti parte dell'ordinamento professionale, e la loro elezione sia obbligatoria.

Nel caso in cui pervengano un numero di candidature inferiori al numero dei componenti del collegio e vengano pertanto eletti componenti del CPO un numero di membri inferiori a quelli da eleggere, poteva farsi luogo ad elezioni suppletive e nulla vietava al collegio di iniziare a svolgere le proprie attività se il numero degli eletti alla prima votazione - superiore alla maggioranza dei componenti - ne consentiva la valida costituzione. Tale ipotesi non ricorre se a seguito della rinuncia di due eletti, rimarrebbe uno solo componente (oltre quello designato dal Consiglio) e quindi l'organo non potrebbe costituirsi regolarmente.

Di conseguenza, in tal caso procedersi a nuove elezioni.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, pronto ordini 25/02/2022, n. 55

Fisco

Dal CNDCEC

Commercialisti, quando il tirocinio presso la PA è compatibile con la professione

In tema di incompatibilità con l'esercizio della professione, nel caso di tirocinio presso la pubblica amministrazione, si dovrà comunque verificare, nel caso specifico, se il bando di selezione per l'effettuazione del tirocinio presso la pubblica amministrazione preveda o meno dei requisiti che escludano, di fatto, l'esercizio di un'attività professionale da parte dell'aspirante tirocinante (ad es. il requisito di status di inoccupato). Lo ha specificato il CNDCEC con la pubblicazione di alcuni pronti ordini del 18 febbraio 2022, in tema di incompatibilità.

Il CNDCEC ha pubblicato alcuni pronti ordini riguardanti l'incompatibilità con l'esercizio della professione.

Con il pronto ordini n. 270 del 18 febbraio 2022 è stato evidenziato come la normativa dispone espressamente l'incompatibilità tra l'esercizio della professione e l'esercizio, anche non prevalente né abituale, di talune professioni e attività.

Tra queste fattispecie, ritenute incompatibili dal legislatore, non rientra lo svolgimento di tirocinio. Sul punto, si deve ulteriormente verificare se la normativa applicabile alle pubbliche amministrazioni consenta o meno ai tirocinanti di esercitare un'attività professionale.

A tal proposito si evidenzia che il rapporto di tirocinio, non delineandosi come rapporto di lavoro subordinato presso la pubblica amministrazione, non può in alcun caso configurarsi come contratto di pubblico impiego, per il quale, laddove il rapporto di lavoro sia svolto in regime di tempo pieno (cd. full time) sussiste il divieto di esercitare attività professionale. Ciò detto, si dovrà comunque verificare, nel caso specifico, se il bando di selezione per l'effettuazione del tirocinio presso la pubblica amministrazione preveda o meno dei requisiti che escludano, di fatto, l'esercizio di un'attività professionale da parte dell'aspirante tirocinante (ad es. il requisito di status di inoccupato).

Con il pronto ordini n. 20 del 18 febbraio 2022 è stato ricordato come l'art. 4 del D.Lgs. n. 139/2005 dispone l'incompatibilità tra l'esercizio della professione di Dottore commercialista e di esperto contabile e

l'esercizio, anche non prevalente né abituale, delle seguenti professioni e attività:

- professione di notaio,
- professione di giornalista professionista,
- attività d'impresa per conto proprio (in nome proprio o altrui) di produzione di beni o servizi, intermediazione nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti
- attività di appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi;
- attività di promotore finanziario (ora denominato 'consulente finanziario abilitato all'offerta fuori sede').

Come può osservarsi l'assunzione dell'incarico di direttore di una fondazione (ente non commerciale) non rientra in alcuna di tali ipotesi non configurando certamente esercizio d'impresa per conto proprio. Ciò premesso, la circostanza che un soggetto pubblico abbia poteri di nomina dei componenti degli organi di vertice di un ente privato fa ricadere quest'ultimo nel novero degli 'enti privati in controllo pubblico' ai sensi del D.lgs. n. 39/20131. Si dovrà pertanto ulteriormente verificare se tale provvedimento preveda specifiche ipotesi di incompatibilità in caso di assunzione dell'incarico di direttore generale in tali enti.

Infine, con il pronto ordini n. 37 del 18 febbraio 2022, è stato ricordato che l'esercizio di attività di impresa agricola, in linea di principio precluso all'iscritto, è consentito laddove tale attività si configuri come di mero godimento ovvero meramente conservativa del fondo agricolo (si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui i prodotti agricoli siano rivenduti esclusivamente per rientrare delle spese di manutenzione e conservazione del fondo agricolo).

Quindi laddove l'imprenditore agricolo abbia assunto la qualifica di IAP, l'esercizio dell'attività non potrà in nessun caso considerarsi di mero godimento o meramente conservativa del fondo agricolo

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, pronto ordini 18/02/2022, n. 270

CNDCEC, pronto ordini 18/02/2022, n. 20

CNDCEC, pronto ordini 18/02/2022, n. 37

Lavoro e Previdenza

Per i sostituti d'imposta

Busta paga 2022: c'è tempo fino ad aprile per adeguarsi alla nuova IRPEF e all'assegno unico

di Giuseppe Buscema - Consulente del lavoro in Catanzaro

Più tempo ai sostituti d'imposta per adeguarsi alle novità che impattano quest'anno sull'elaborazione della busta paga. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 4 del 2022, ha infatti chiarito che i datori di lavoro hanno tempo fino al prossimo mese di aprile per applicare le modifiche normative in materia di IRPEF e quelle legate all'introduzione dell'assegno unico universale. Nel documento di prassi, in particolare, viene indicato come applicare la maggiorazione della detrazione fiscale d'importo pari a 65 euro annui, se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro, la spettanza del bonus 100 euro, nonché l'abrogazione delle detrazioni fiscali, previste dall'art. 12 del TUIR, per i figli di età inferiore a 21 anni.

C'è tempo fino al mese di aprile 2022 per adeguarsi alle **nuove regole IRPEF** introdotte dalla legge di Bilancio 2022.

A consentirlo la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022 dell'Agenzia delle Entrate, che fornisce chiarimenti sulle novità previste dall'art. 1, commi da 2 a 8, della legge n. 234/2021.

Tale possibilità è stata concessa per venire incontro della necessità di **adeguamento dei software** per la **lavorazione delle buste paga**, nonché della circostanza che il 1° marzo 2022 entrano in vigore le modifiche dell'art. 12 del TUIR che consente ai sostituti d'imposta di applicare le modifiche normative entro il mese di aprile 2022, provvedendo ad effettuare un conguaglio per i primi tre mesi del 2022.

Le disposizioni in parola hanno previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2022:

- 1) la rimodulazione degli **scaglioni dell'imposta** e la modifica delle **aliquote dell'imposta**;
 - 2) la modifica della misura e delle modalità di **calcolo delle detrazioni di lavoro** per i redditi di lavoro dipendente, per i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ed altri redditi, e per quelli di pensione;
 - 3) la modifica della disciplina del **trattamento integrativo** di 1200 euro (bonus 100 euro) spettante per i redditi di lavoro dipendente ed assimilato di cui all'art. 1 del D.L. n. 3/2020;
 - 4) il superamento dell'ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati prevista dall'art. 2 del D.L. n. 3/2020 in caso di reddito complessivo superiore a 28 mila euro e fino a 40 mila euro.
- Leggi anche Riduzione del cuneo fiscale: come cambia la busta paga nel 2022**

Vediamo i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare in esame.

Maggiorazione della detrazione fiscale

Innanzitutto, la maggiorazione della detrazione fiscale d'importo pari a **65 euro annui**, introdotta col comma

1.1 dell'art. 13 del TUIR se il **reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro**, costituisce un correttivo in aumento alle detrazioni precedentemente riproporzionate e deve essere corrisposto - in presenza dei requisiti reddituali suindicati - per intero nel corso dell'anno 2022, senza effettuare alcun ragguglio al periodo di lavoro nell'anno.

I **sostituti d'imposta** dovranno dunque applicare l'ulteriore detrazione di 65 euro sin dal **primo periodo di paga del 2022**. Alla fine dell'anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro, occorrerà procedere al ricalcolo della detrazione effettivamente spettante in relazione all'ammontare della retribuzione complessivamente erogata nel periodo d'imposta.

Ai fini del calcolo della detrazione fiscale prevista dall'art. 13, comma 1, del TUIR, la misura va determinata tenendo conto del periodo di lavoro nell'anno. La circolare n. 4/E/2022 puntualizza che, ai fini del calcolo, **non vanno computati i giorni di assenza ingiustificata** per violazione dell'obbligo di possesso della certificazione verde Covid-19 (green pass), evidentemente per la mancata maturazione della retribuzione per tale periodo.

Sui criteri generale di maturazione della suddetta detrazione, e coerentemente peraltro con precedenti istruzioni di prassi fornite, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che tra i giorni in cui maturano le detrazioni vanno in ogni caso **compresi le festività, i riposi settimanali** e gli altri giorni non lavorativi e vanno **sottratti** i giorni per i quali non spetta alcun reddito, neppure sotto forma di retribuzione differita (ad esempio, le **assenze per aspettativa** senza corresponsione di assegni).

Bonus 100 euro

Quanto al **trattamento integrativo** previsto dal D.L. n. 3/2020 (Bonus 100 euro) per i redditi compresi tra i 15.000 euro e i 28.000 euro, per verificare se le detrazioni fiscali superano l'imposta lorda e quindi

determinare se e in che misura il bonus spetta (al massimo fino all'importo di 1200 euro), occorre considerare le **regole ordinarie** e non sui soli redditi da lavoro dipendente e assimilati di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del TUIR in quanto - secondo l'Agenzia delle Entrate - il riferimento a tali redditi è contenuto solo nel primo periodo del comma 1 dell'art. 1 del d.l. n. 3 del 2020 e non anche nel secondo e nel terzo periodo del medesimo comma.

Venendo agli adempimenti dei sostituti d'imposta, il bonus continuerà ad essere **riconosciuto automaticamente** senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei sostituiti.

A tal fine, per la verifica sia della "capienza", cioè verificare se l'imposta lorda supera le detrazioni, nonché dell'ulteriore verifica della "incapienza" prevista per i redditi da 15.000 euro a 28.000 euro, il sostituto d'imposta dovrà tenere conto esclusivamente delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, commi 1 e 1.1, del TUIR, in quanto a lui note.

Naturalmente, rimane fermo l'**obbligo** del sostituto d'imposta di effettuare il **conguaglio di fine anno** o, se precedente, alla data di cessazione del rapporto di lavoro.

Se il recupero del trattamento integrativo non fosse invece possibile, ad esempio, per incapienza della retribuzione, si applica l'art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, il sostituto dovrà comunicare all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo.

In ogni caso, il **lavoratore** dovrà autonomamente procedere alla **restituzione dell'eventuale bonus corrispostogli ma non spettante**, ovvero richiedere quanto spettante e non riconosciuto nel corso del rapporto di lavoro in sede di dichiarazione dei redditi.

Assegno unico e universale e detrazioni per figli a carico

Infine, la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022 fornisce chiarimenti sull'impatto dell'introduzione dell'assegno unico e universale, previsto dal D.Lgs. n. 230/2021, per le detrazioni IRPEF relative ai figli a carico.

Leggi anche Assegno unico universale: come cambia l'elaborazione della busta paga

Infatti, l'art. 10, comma 4, del decreto sull'AUU ha

abrogato le detrazioni fiscali previste dall'art. 12 del TUIR per i **figli di età inferiore a 21 anni**, nonché le maggiorazioni delle detrazioni per figli minori di tre anni e per figli con disabilità e la detrazione per famiglie numerose, cioè quelle con almeno quattro figli.

Da marzo 2022, pertanto, i **sostituti d'imposta** terranno conto esclusivamente delle **detrazioni fiscali per l'eventuale coniuge a carico**, per figli di età pari o superiore a 21 anni e per gli altri familiari a carico.

Naturalmente, in sede di conguaglio di fine anno o all'atto della cessazione del rapporto di lavoro, le detrazioni per i figli a carico di età inferiore a 21 anni occorrerà tenere conto della **spettanza per i primi due mesi dell'anno** in quanto l'abrogazione decorre dal 1° marzo 2022 (cfr. art. 10 del D.Lgs. n. 230/2021).

Il citato art. 12 del TUIR è stato poi ulteriormente modificato dall'art. 19, comma 6, del D.L. n. 4/2022.

Una modifica ha riguardato il comma 1, lettera d) del citato art. 12 del TUIR, in cui è ora previsto che tra i familiari a carico non rientrano i figli di qualsiasi età, "ancorché per i medesimi non spetti la detrazione" prevista per i figli a carico, di cui alla precedente lettera c).

Inoltre, per preservare le previsioni di cui all'art. 51 comma 2 del TUIR in materia di **welfare** nonché per consentire a chi sostiene **spese per familiari a carico** che costituiscono oneri deducibili o spese detraibili fiscalmente, è stato inserito all'art. 12 il nuovo comma 4-ter.

Tale comma specifica, a fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'art. 12 medesimo, sono considerati al pari dei figli per i quali spetta tale detrazione.

Di conseguenza, come conferma la circolare dell'Agenzia delle Entrate, per i **figli di età inferiore ai 21 anni** che rispettano i criteri reddituali per essere considerati a carico fiscalmente, anche se non spettano più le detrazioni per figli a carico, continuano a spettare le **detrazioni** e le **deduzioni** previste per oneri e spese sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico di cui all'art. 12 del TUIR.

Per i figli di età inferiore ai 21 anni, anche se non fiscalmente a carico, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR.

Lavoro e Previdenza

Dalla Covip

Fondi pensione: criteri per la valutazione dei costi a carico degli aderenti

di Giuseppe Rocco - Esperto previdenziale

La Covip ha pubblicato l'aggiornamento annuale dei valori degli indicatori sintetici di costo medi, massimi e minimi delle diverse tipologie di fondi pensione. Questi dati dovranno essere ora utilizzati dalle forme pensionistiche complementari per la predisposizione del grafico contenuto nella scheda dei costi della nota informativa. Il grafico illustra l'onerosità del fondo rispetto alle altre forme pensionistiche, confrontando l'ISC a dieci anni dei singoli comparti con gli ISC medi dei comparti della stessa categoria di investimento offerti dai fondi pensione negoziali, dai fondi pensione aperti e dai PIP, e l'ISC minimo e massimo riscontrato per il complesso di questi comparti.

Uno degli elementi determinanti della **prestazione** finale di una **forma pensionistica complementare** è rappresentata dal livello dei **costi**. È allora di particolare rilevanza per il risparmiatore previdenziale assumerne opportuna consapevolezza in questi termini sia in fase di adesione che “nel durante”.

Leggi anche Fondi pensione: in arrivo la comunicazione periodica per il monitoraggio dell'investimento previdenziale

Costi delle forme pensionistiche complementari: ruolo e attività Covip

La Covip è da sempre particolarmente attenta a garantire **corretta informativa e adeguata trasparenza** rispetto al “fattore costo”, avendo introdotto dal 2007 l'**Indicatore Sintetico dei Costi (ISC)** come elemento dell'informativa da fornire ai potenziali iscritti e già in precedenza utilizzato a fini di analisi. Tale parametro esprime in modo semplice e immediato l'incidenza percentuale dei costi sostenuti annualmente da un iscritto sulla propria posizione individuale accumulata. L'Autorità di vigilanza ha ora pubblicato sul proprio sito www.covip.it l'**aggiornamento annuale** (i dati sono aggiornati al **31 dicembre 2021**) dei valori degli Indicatori Sintetici di Costo - ISC medi, massimi e minimi per le varie tipologie di fondi pensione.

Leggi anche Contributi a forme pensionistiche complementari: qual è il risparmio fiscale

Cos'è l'ISC

Così come ricorda la Covip nella propria Relazione annuale, l'indicatore (ISC), calcolato per tutte le forme pensionistiche e per ciascuna opzione di investimento offerta secondo una metodologia di stima standardizzata definita dalla Commissione, consente **confrontazioni tra i diversi prodotti**. Le stime sono effettuate ipotizzando il versamento di un contributo annuo di 2.500 euro e un rendimento annuo del 4%; l'ISC è calcolato considerando diversi periodi di partecipazione

(2, 5, 10 e 35 anni). L'ISC tende a ridursi all'aumentare dell'orizzonte temporale per effetto della ripartizione delle spese fisse su un montante in via di accumulazione. Tuttavia, su orizzonti temporali lunghi anche piccole differenze nei costi producono un impatto rilevante sulla prestazione finale, prosegue l'Autorità di Vigilanza. Ad esempio, a parità di altre condizioni, un capitale di 100.000 euro accumulato dopo un periodo di partecipazione di 35 anni su un prodotto con un ISC dell'1% si ridurrebbe di circa il 18% (scendendo a 82.000 euro) nel caso l'ISC fosse stato del 2%.

Quello che viene poi rimarcato è che i valori degli ISC dipendono anche dalle **caratteristiche strutturali** delle diverse tipologie di **forme pensionistiche**. I fondi negoziali sono organizzazioni senza scopo di lucro in cui soltanto i costi amministrativi e finanziari effettivamente sostenuti dal fondo si riflettono sul valore della posizione individuale degli iscritti. Nelle forme di mercato, invece, le spese che gravano sugli iscritti vengono determinate in via preventiva dalla società istituttrice e servono anche a remunerare l'impresa oltre che a coprire i costi; tra questi ultimi, una quota cospicua è rappresentata da quelli relativi al collocamento dei prodotti, variabili a seconda del canale distributivo utilizzato, sottolinea ancora la Covip.

In termini evolutivi va poi riportato come a oltre un decennio dalla riforma della previdenza complementare che ha avuto attuazione dal 2007, la quale mirava tra l'altro a innalzare gli stimoli concorrenziali all'interno del sistema, secondo le stime dell'Autorità di Vigilanza, **non** si è **svilupata** l'auspicata tendenza alla **riduzione dei costi**, specie con riferimento alle forme di mercato, caratterizzate da maggiore onerosità. In prospettiva, politiche di differenziazione dell'offerta commerciale, abbinando ai canali di vendita tradizionali la modalità *online*, specie per prodotti con caratteristiche più standardizzate, possono recare stimoli alla riduzione dei costi anche nel segmento delle

forme di mercato.

ISC medi, massimi e minimi: obblighi informativi dei fondi pensione

I dati degli ISC aggiornati dalla Covip dovranno essere ora utilizzati dai fondi pensione per la predisposizione del grafico nella “**Scheda dei Costi**” contenuta nel documento informativo “**Informazioni chiave per l’aderente**”.

La finalità del documento è quella di migliorare la capacità informativa e sviluppare il profilo della confrontabilità delle forme pensionistiche complementari. Come rimarca la Covip, la concorrenza che caratterizza il sistema di previdenza complementare rende, infatti, importante per l’aderente avere una percezione adeguata delle differenti condizioni di partecipazione nelle varie forme pensionistiche cui può decidere di iscriversi.

La “Scheda dei Costi” riporta le informazioni sulle singole voci di costo che gravano, direttamente o indirettamente, sull’aderente nella fase di accumulo della prestazione previdenziale e l’Indicatore Sintetico dei Costi (ISC).

Il **grafico illustra l’onerosità del fondo** rispetto alle altre forme pensionistiche, confrontando l’ISC a dieci anni dei singoli comparti con gli ISC medi dei comparti della stessa categoria di investimento offerti dai fondi pensione negoziali, dai fondi pensione aperti e

dai PIP, e all’ISC minimo e massimo riscontrato per il complesso di tali comparti.

Si riportano altresì gli indicatori di costo medi, minimi e massimi, che misurano la **dispersione dell’onerosità** tra le diverse forme pensionistiche, per le varie categorie di investimento (garantito - comparto che prevede una garanzia di restituzione di capitale o rendimento minimo; obbligazionario - comparto che investe prevalentemente in strumenti obbligazionari; l’investimento in azioni assume carattere residuale e comunque; azionario - almeno il 50% del patrimonio è investito in azioni; bilanciato - in tutti gli altri casi - sono comprese anche le cc.dd. gestioni di tipo flessibile) e tipologie di forma pensionistica.

Va ricordato che la “Scheda dei Costi” deve essere **autonomamente accessibile e scaricabile** dalle pagine dei **siti web** dedicati alle forme pensionistiche complementari. Al fine di facilitare la reperibilità della “Scheda dei Costi” di ciascuna forma pensionistica complementare, è pubblicato sul sito della Covip l’elenco di tutti i link delle “Schede dei Costi” dei fondi pensione tenuti alla redazione.

Fonte: Covip, febbraio 2022

Leggi anche [Fondi pensione e investimenti con fattori ESG, dal PNRR spinta verso la finanza sostenibile](#)

Leggi anche [Fondi pensione complementari per i figli: quali sono i vantaggi previdenziali e fiscali](#)

Lavoro e Previdenza

Circolare INPS

Pensioni da marzo 2022: cambiano detrazioni e ANF

L'INPS ha pubblicato la circolare n. 33 del 2022 con cui espone le procedure che sono state aggiornate per il calcolo delle pensioni da erogare a partire dal mese di marzo di quest'anno, in osservanza delle novità in materia di tassazione e ANF introdotte dalla Legge di Bilancio 2022 e dalla disciplina che riguarda l'assegno unico universale. Aggiornate anche le tabelle dei massimali in applicazione del coefficiente di perequazione aggiornato per il 2022.

Con la circolare n. 33 del 28 febbraio 2022, l'INPS rende noti i criteri e le modalità applicative della rivalutazione delle pensioni e delle prestazioni assistenziali e l'impostazione dei relativi pagamenti, nonché le modalità gestionali delle prestazioni di accompagnamento a **pensione** per l'anno 2022.

Tassazione sulle pensioni

Alla luce delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2022, sulla rata di marzo di quest'anno delle pensioni, si è provveduto a:

- mantenere il riconoscimento delle detrazioni per ciascun figlio di età pari o superiore a 21 anni;
- revocare le maggiorazioni delle **detrazioni** previste per i figli inabili;
- revocare le maggiorazioni delle detrazioni previste per i figli minori di 3 anni;
- revocare le maggiorazioni delle detrazioni previste per i nuclei con più di tre figli;
- revocare le ulteriori detrazioni pari a 1.200 euro, previste in presenza di almeno 4 figli a carico.

Nuove regole ANF

E' istituito, a partire dal 1° marzo 2022, l'assegno unico e universale per i figli a carico, che costituisce un beneficio economico attribuito, su base mensile, per il periodo compreso tra marzo di ciascun anno e febbraio dell'anno successivo, ai nuclei familiari sulla base della condizione economica del nucleo, in relazione all'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE), secondo quanto disciplinato dal citato decreto.

L'Istituto ha dunque provveduto:

- a riconoscere le maggiorazioni degli **ANF** dovute per i mesi di gennaio e febbraio 2022;
- a disporre la cessazione, a far data dal 1° marzo 2022, dell'erogazione delle 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 del riconoscimento dell'Assegno unico e universale.

Continuano, invece, a 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 18 anni compiuti ovvero senza limiti di età, qualora si trovino, a causa di infermità o di difetto fisico o mentale, nell'assoluta 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.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, circolare 28/02/2022, n. 33

Bilancio

Stime contabili, sostenibilità e digitalizzazione

Bilancio 2021: tre domande dai revisori per la direzione finanziaria

di Luca Magnano San Lio - Partner, KPMG S.p.A.

I contesti cambiano, tra evoluzione tecnologica e nuovi adempimenti. E con essi cambia il lavoro per gli operatori di bilancio, ai quali spetta il compito di tradurre fenomeni nuovi nei linguaggi contabili esistenti e di definire nuovi linguaggi contabili atti a misurare omogeneamente le esigenze informative degli stakeholders (si pensi al reporting ESG). In seguito a ciò, le direzioni amministrative di società soggette a revisione avranno delle ricadute nelle richieste, nuove o più ampie e diversificate rispetto al passato, che riceveranno dai controllori del loro bilancio. Di questi temi si parlerà nel corso del XIII Forum Bilancio, organizzato da Wolters Kluwer in collaborazione con ANDAF, in programma il 2 marzo 2022.

Il contesto in cui ci troviamo ormai da qualche anno ad operare è caratterizzato da significativi cambiamenti, a volte repentini e netti (“disruptive”, usando un anglicismo) altre volte più progressivi. Questi hanno avuto ed avranno ricadute anche sugli operatori di bilancio, ai quali spetta il compito di tradurre fenomeni nuovi (si pensi alle criptovalute) nei linguaggi contabili esistenti, e di definire nuovi linguaggi contabili atti a misurare omogeneamente le esigenze informative degli stakeholders (si pensi al reporting ESG).

Anche gli organismi che si occupano di definire i principi di svolgimento della revisione contabile hanno tenuto il passo di questi cambiamenti; *in primis* l’International Audit and Assurance Standard Board (“IAASB”), che detta le regole che confluiscono anche nei principi di revisione ISA Italia adottati nel nostro ordinamento.

I non addetti ai lavori, come le direzioni amministrative di società soggette a revisione, non sono direttamente interessati alle novità tecniche nello svolgimento della revisione; esse però avranno delle ricadute nelle richieste, nuove o più ampie e diversificate rispetto al passato, che riceveranno dai controllori del loro bilancio.

Alcune domande che il revisore può porre alla direzione

Con questo intervento, che non ha pretesa di completezza e volutamente ha un taglio non tecnico, si pongono **tre esempi di domande** che la direzione aziendale può oggi attendersi dal proprio revisore, sui temi delle **stime contabili**, della **sostenibilità** e della **digitalizzazione**. L’intervento non si pone l’obiettivo di fornire le risposte alle domande, che dipenderanno anche dallo specifico contesto settoriale delle società, ma di indicare i riferimenti tecnici utili per approfondire la materia, e stimolare la sensibilità delle direzioni finanziarie su questi temi.

Stime contabili

La **prima domanda**, che riguarda le stime contabili, è la seguente: “come avete identificato **metodi, assunzioni e dati** con riferimento alla stima contabile del fondo svalutazione rimanenze?”.

Le radici della domanda affondano nel nuovo principio di **revisione n. 540**, in vigore dal 2020, che richiede esplicitamente al revisore di “sezionare” le stime contabili nelle tre componenti citate nella domanda. Per meglio comprendere le richieste del nuovo principio e le ricadute sulla direzione aziendale, lo IAASB ha predisposto un utile compendio, dal titolo “ISA 540 (revised) Implementation Support: Audit Client Briefing”, disponibile sul sito internet dell’ente. Il documento offre una panoramica dei seguenti aspetti trattati dal nuovo principio ISA 540:

- **responsabilità** della direzione aziendale nel determinare quando sono **necessarie** stime contabili;
- **responsabilità** della direzione aziendale riguardo alle **componenti principali** di un processo di stima; e
- **impatto** sulla gestione a causa di **modifiche** alle **responsabilità del revisore**, comprese le nuove richieste che i revisori possono porre ai soggetti coinvolti nel processo di elaborazione delle stime contabili.

Per rispondere alla domanda, quindi, si dovrà tenere presente che le stime contabili si identificano nelle voci di bilancio la cui quantificazione, in conformità ai principi contabili applicabili, è soggetta a **incertezza nella stima**; quest’ultima si riscontra quando un valore monetario richiesto per rilevare una voce di bilancio ovvero fornirne informativa non può essere quantificato con precisione mediante l’osservazione diretta del costo o del prezzo.

Si è pertanto in presenza di stima contabile quando i valori monetari non sono direttamente osservabili. In tale circostanza, è necessario elaborare una stima utilizzando un metodo appropriato, nonché assunzioni e dati appropriati.

Per **metodo** si intende una tecnica di quantificazione per effettuare una stima contabile in conformità al criterio di quantificazione richiesto. Nell'applicazione del metodo si utilizzano strumenti o procedimenti di calcolo/modelli e si applicano:

- assunzioni e
- dati.

Le **assunzioni** comportano valutazioni basate su informazioni disponibili su aspetti quali, ad esempio, la valutazione su condizioni o eventi futuri.

Per **dati** si intendono le informazioni che possono essere acquisite mediante l'osservazione diretta o da un soggetto esterno all'impresa.

Sostenibilità

La **seconda domanda**, riguardante la **sostenibilità**, potrebbe essere così formulata: "come sono stati valutati gli impatti del cambiamento climatico sulla vita utile residua delle immobilizzazioni?".

Prima di rispondere, occorre sgomberare il campo da fraintendimenti: il revisore non intende approfondire i temi legati alle nuove metriche ESG, ma solo ottenere **conferma** dei risultati delle valutazioni effettuate dalla direzione aziendale nel contesto della predisposizione del bilancio.

Un esempio pratico, nella sua scolasticità, può essere utile per focalizzare il concetto: in una società di trasporti, che opera prevalentemente con un parco automezzi a combustibili fossile, il revisore si aspetta che la direzione abbia valutato l'esistenza o la probabile introduzione di misure di restrizione alla circolazione o altre misure che rendano anzitempo obsoleto il parco automezzi, comportando quindi la necessità di ripartire su un arco temporale ridotto gli ammortamenti gravanti sul conto economico.

Si tratta di un aspetto quindi direttamente correlato al bilancio, sebbene certamente possa essere anche influenzato dalle più ampie strategie che la società si porrà in tema di sostenibilità. Al di là dell'esempio proposto, un'utile elencazione delle valutazioni di bilancio che possono essere influenzate dal cambiamento climatico è rinvenibile nel documento "Effects of climate-related matters on financial statements" emanato dall'International Accounting Standard Board (l'ente preposto all'emanazione degli IFRS) già nel novembre 2020 e disponibile sul sito internet dell'ente.

Digitalizzazione

La **terza domanda**, infine, riguarda la **digitalizzazione**: "come avete contabilizzato i costi di implementazione dei servizi di cloud computing?".

La diffusione rapidissima del "software as a service" ha determinato in molte realtà aziendali un passaggio

dalla proprietà delle risorse tecnologiche alla fruizione di un servizio tecnologico; tuttavia, frequentemente, questo passaggio ha comportato il sostenimento di costi *una-tantum*, relativi a corrispettivi richiesti dal provider tecnologico a fronte della implementazione del complesso hardware-software-processi necessario alla erogazione del servizio secondo le specifiche richieste dal committente.

Sul tema specifico dei costi connessi all'implementazione del cloud, è intervenuto l'IFRS Interpretation Committee ("IFRS IC") con una "agenda decision" del marzo 2019 disponibile sul sito internet dell'ente, che fornisce i riferimenti per la corretta contabilizzazione di tali fenomeni. In particolare, l'IFRS IC ritiene che non possa essere rilevata un'attività immateriale con riferimento ai costi di implementazione dei servizi cloud, se non nei casi in cui la società controlli il *software* applicativo e l'attività di configurazione e personalizzazione crei una risorsa, controllata dalla società, separata dal *software* applicativo.

La **tradizionale dicotomia** quindi tra **costi capitalizzati** (capex) e **spesati** (opex), rilevante oltretutto anche ai fini della pianificazione e controllo, richiede quindi di essere in qualche modo **superata** per tenere conto dell'articolazione dei nuovi contratti.

Conclusione

In conclusione, quindi, i mutamenti socio-economici di questi anni richiedono di essere prima metabolizzati nel linguaggio economico-contabile in fase di elaborazione dei bilanci; e poi ulteriormente digeriti nel linguaggio della revisione contabile.

Si tratta di sollecitazioni esogene che si aggiungono alla naturale evoluzione sia del *financial reporting* sia dell'*auditing*, essa stessa però oggetto anche di modifiche endogene. In particolare, tra gli interessanti sviluppi attesi per i prossimi anni, vanno certamente ricordati sia il nuovo principio di revisione per la revisione dei bilanci delle **Less Complex Entities**, già pubblicato in bozza e che mira a trattare in modo olistico il tema della "scalabilità" della revisione, sia la pubblica consultazione sul **Corporate Reporting** avviata a novembre 2021 dalla Commissione Europea attraverso il documento "Strengthening of the quality of corporate reporting and its enforcement", che potrà sfociare in interventi normativi a livello comunitario sui temi della corporate governance, della revisione e della vigilanza sulle società quotate nei mercati regolamentati europei.

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 **col-laborazione**, 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

Deferred tax asset

Aggregazioni aziendali: anche le imprese in crisi possono beneficiare degli incentivi

di Nicola Manzini - Avvocato in Milano - Studio legale BonelliErede e, di Francesco Carelli - Dottore in giurisprudenza in Milano - Studio legale BonelliErede

Gli incentivi per le aggregazioni aziendali sono esclusi per le aziende in stato di insolvenza, ma sono invece possibili per le aziende in stato di crisi. La finalità di favorire le aggregazioni aziendali nasce non soltanto nello sfruttare, tra imprese sane, le sinergie risultanti dall'operazione ma anche, nel caso delle operazioni di risanamento, di rendere un asset appetibile e vantaggiose le perdite fiscali che una società in difficoltà può possedere, fornendole così un ulteriore strumento per ottenere il risanamento e il rilancio imprenditoriale. L'agevolazione consente al soggetto risultante da un'operazione straordinaria di trasformare in credito d'imposta una quota di attività per imposte anticipate (DTA: deferred tax asset) riferite a perdite fiscali ed eccedenze ACE (aiuto alla crescita economica).

Introdotta con la legge di Bilancio 2021 (commi 233-242, legge n. 178/2020), il meccanismo di incentivazione prevede che, in caso di operazioni di aggregazione aziendale realizzate attraverso fusione, scissione o conferimento di azienda, il cui progetto sia stato approvato dall'organo amministrativo competente delle società partecipanti, in caso di fusioni e scissioni, o la cui operazione sia stata deliberata dall'organo amministrativo competente della conferente, in caso di conferimenti, tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2022 (in luogo dell'originario termine del 31 dicembre 2021), si consenta, rispettivamente, al soggetto risultante dalla fusione o incorporante, al beneficiario e al conferitario la **trasformazione in credito d'imposta** delle attività per **imposte anticipate riferite** alle seguenti componenti:

- **perdite fiscali** maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile alla medesima data;
- **importo del rendimento nozionale** eccedente il reddito complessivo netto maturato fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora dedotto né trasformato in credito d'imposta alla medesima data.

Limite delle DTA trasformabili in credito d'imposta

La legge di Bilancio 2022 ha modificato il **limite** delle **DTA trasformabili in credito di imposta**, fissandolo in un ammontare non superiore al minore importo tra **500 milioni** di euro e:

- il **2%** della **somma** delle **attività** dei **soggetti partecipanti** alla fusione o alla scissione;
- ovvero il **2%** della **somma** delle **attività oggetto** di conferimento.

L'incentivo deroga al regime di neutralità fiscale che

caratterizza le operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni e conferimenti di azienda, in base al quale il maggior valore attribuito ai beni aziendali a seguito delle menzionate operazioni è riconosciuto ai fini fiscali solo dopo l'applicazione e il pagamento delle imposte sulle relative plusvalenze.

Ai sensi del vigente art. 11, D.L. n. 34/2019, infatti, per le operazioni di aggregazione di imprese condotte fino al 31 dicembre 2022 si consente il riconoscimento fiscale dell'avviamento e del maggior valore attribuito ai beni strumentali, materiali e immateriali, fino alla soglia di 5 milioni di euro, senza il pagamento di alcuna imposta. Con le modifiche in esame la data di scadenza dell'agevolazione è **anticipata** dal 31 dicembre 2022 al **31 dicembre 2021**.

Esclusione dall'incentivo delle società in stato di insolvenza

Il comma 237 della Legge di Bilancio 2021 esclude, tuttavia, dall'applicazione dei suddetti incentivi per quelle società cui sia stato accertato lo stato di insolvenza sensi dell'articolo 5 della legge fallimentare o dell'art. 2 co. 1, lett. b) del Codice della crisi d'impresa e dell'Insolvenza ("CCII").

Il che comporta che laddove una delle società sia stata dichiarata fallita o il compendio aziendale oggetto di conferimento sia di una società fallita allora tale vantaggio non potrà essere riconosciuto alla società beneficiaria. Il fine di tale disposizione è quello di evitare che le probabili perdite fiscali di società ormai decotte venga sfruttato da società *in bonis* per ottenere un vantaggio fiscale.

Aziende in stato di crisi

Al contrario, nulla viene invece previsto per le imprese in stato di crisi.

Giova ricordare che il presupposto per l'accesso a

procedure concorsuali preventive al fallimento, quali concordato preventivo e accordi di ristrutturazione è anche lo stato di crisi, definito dall'art. 2 co. 1 lett. a) CCII del come "lo stato di squilibrio economico-finanziario che rende probabile l'insolvenza che si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate". Il tema, quindi, della ammissibilità di tali incentivi diviene sempre più rilevante in quanto le **operazioni straordinarie** rappresentano in molti casi lo strumento scelto dal debitore per effettivamente realizzare il **risanamento** dell'impresa e garantire il continuamento dell'attività aziendale.

La scelta di consentire l'esercizio di tali incentivi per società in crisi assoggettate a procedure concorsuali si manifesta coerente con la *ratio legis* di tale strumento, in quanto la finalità di favorire le aggregazioni aziendali nasce non soltanto nello sfruttare, tra imprese sane, le sinergie risultanti dall'operazione ma anche, nel caso delle operazioni di risanamento, di rendere

un **asset appetibile** e **vantaggiose** le **perdite fiscali** che una società in difficoltà può possedere, fornendole così un ulteriore strumento per ottenere il risanamento e il rilancio imprenditoriale.

Esempio

La società Alfa in concordato preventivo presenta un **piano di concordato** in continuità che prevede la fusione con Beta, importante partner operativo, che ritiene vitale anche per il proprio successo imprenditoriale la prosecuzione dell'attività economica di Alfa. L'atto di fusione, come accade di solito nella prassi, è sospensivamente condizionato all'omologazione del concordato di Alfa.

Intervenuta l'omologazione nel febbraio 2022, si realizza contestualmente alla fusione anche la **trasformazione in credito d'imposta** per un quarto del totale delle perdite fiscali mentre al 1° gennaio 2023 si realizza la trasformazione in credito d'imposta per il restante valore delle perdite.

Finanziamenti

Dal MISE

Piano voucher: al via richieste del contributo per la connettività

Il Ministero dello Sviluppo Economico comunica che prende il via il Piano voucher per le imprese che punta a favorire la connettività a internet ultraveloce e la digitalizzazione del sistema produttivo su tutto il territorio nazionale. A partire da domani martedì 1 marzo, alle ore 12, le imprese potranno richiedere un contributo che va da un minimo di 300 euro ad un massimo di 2.500 euro per servizi di connettività a banda ultralarga da 30 Mbit/s ad oltre 1 Gbit/s, direttamente agli operatori di telecomunicazioni che si saranno accreditati sul portale dedicato all'incentivo, attivato da Infratel Italia che gestisce la misura per conto del Ministero dello sviluppo economico.

Con un comunicato stampa del 28 febbraio 2022 il Ministero dello Sviluppo Economico informa che prende il via il **Piano voucher per le imprese** che punta a favorire la connettività a **internet ultraveloce** e la **digitalizzazione** del sistema produttivo su tutto il territorio nazionale.

A partire da **domani martedì 1 marzo, alle ore 12**, le imprese potranno richiedere un contributo che va da un minimo di 300 euro ad un massimo di 2.500 euro per servizi di connettività a banda ultralarga da 30 Mbit/s ad oltre 1 Gbit/s, direttamente agli operatori di telecomunicazioni che si saranno accreditati sul portale dedicato all'incentivo, attivato da Infratel Italia che gestisce la misura per conto del Ministero dello sviluppo economico.

Per l'erogazione del voucher e l'attivazione dei servizi a banda ultralarga, i beneficiari dovranno utilizzare i consueti canali di vendita degli operatori.

Le risorse destinate alla misura, volta alla digitalizzazione delle imprese, sono pari complessivamente a **608.238.104,00 euro**. Tale intervento rientra nell'ambito della Strategia italiana per la banda ultralarga ed è anche tra le priorità indicate nel PNRR.

Il Piano Voucher per le imprese avrà durata **fino a esaurimento delle risorse stanziato** e, comunque, fino al **15 dicembre 2022**. La durata della misura potrà essere prorogata per un ulteriore anno.

A cura della Redazione

Finanziamenti

Incentivi per le imprese

Bando ISI 2021: compilazione delle domande dal 2 maggio

L'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro ha pubblicato il calendario per la partecipazione al bando ISI 2021, che mette a disposizione 273.700.000 euro complessivi a sostegno di progetti per il miglioramento dei livelli di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro. La procedura per la compilazione della domanda sarà aperta a partire dal 2 maggio al 16 giugno 2022. Dal 23 giugno 2022 le imprese che avranno raggiunto, o superato, la soglia minima di ammissibilità e salvato definitivamente la propria domanda, potranno effettuare il download del codice identificativo necessario per procedere con l'inoltro online.

L'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (INAIL) ha comunicato il **calendario** con le date per l'invio delle **domande** per il **bando ISI 2021** a sostegno di progetti in materia di salute e sicurezza sul lavoro.

Il bando in sintesi

Si ricorda che il bando - pubblicato sul portale dell'INAIL e nella Gazzetta ufficiale n. 298 del 16 dicembre 2021 - ha l'obiettivo di **incentivare le imprese** a realizzare progetti per il **miglioramento** documentato delle **condizioni di salute e di sicurezza** dei lavoratori rispetto alle condizioni preesistenti, nonché incoraggiare le micro e piccole imprese, operanti nel settore della produzione primaria dei prodotti agricoli, all'acquisto di nuovi macchinari e attrezzature di lavoro caratterizzati da soluzioni innovative per abbattere in misura significativa le emissioni inquinanti, migliorare il rendimento e la sostenibilità globali e, in concomitanza, conseguire la riduzione del livello di rumorosità o del rischio infortunistico o di quello derivante dallo svolgimento di operazioni manuali.

Leggi anche Bando ISI 2021: incentivi per le imprese che investono in salute e sicurezza sul lavoro

Le **risorse totali** disponibili ammontano a **273.700.000 euro**, ripartiti in 5 assi di finanziamento:

- **Asse 1** - ISI Generalista: Progetti di investimento e Progetti per l'adozione di modelli organizzativi e di responsabilità sociale - Asse di finanziamento 1 (sub Assi 1.1 e 1.2);
- **Asse 2** - Riduzione del rischio da movimentazione manuale dei carichi (MMC);
- **Asse 3** - Bonifica da materiali contenenti amianto;
- **Asse 4** - Micro e piccole imprese operanti in specifici settori di attività. L'accesso ai contributi è

riservato alle micro e piccole imprese operanti nei settori ATECO 2007 E38 (attività di raccolta, trattamento e smaltimento dei rifiuti e del recupero e preparazione per il riciclaggio dei materiali) e E39 (attività di risanamento e altri servizi di gestione dei rifiuti), anche individuali, ubicate su tutto il territorio nazionale iscritte al Registro delle imprese o all'Albo delle imprese artigiane;

- **Asse 5** - Micro e piccole imprese che operano nel settore della produzione agricola primaria dei prodotti agricoli.

Sono **ammesse tutte le imprese**, anche individuali, ubicate su tutto il territorio nazionale iscritte alla Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura e anche agli enti del terzo settore limitatamente all'Asse 2 di finanziamento.

Il **contributo**, in **conto capitale**, è calcolato sulle spese ritenute ammissibili al netto dell'IVA.

In particolare, per gli Assi 1, 2, 3 e 4 il finanziamento non supera il 65% delle predette spese, fermo restando i seguenti **limiti**:

- Assi 1, 2, 3, il finanziamento complessivo di ciascun progetto **non potrà essere inferiore a 5.000 euro** né superiore a 130.000 euro. Non è previsto alcun limite minimo di finanziamento per le imprese fino a 50 dipendenti che presentano progetti per l'adozione di modelli organizzativi e di responsabilità sociale (sub Asse 1.2);

- Asse 4, il finanziamento complessivo di ciascun progetto **non potrà essere inferiore a 2.000 euro** né superiore a 50.000 euro.

Per l'Asse 5, invece, il contributo, di importo **compresso tra 1.000 e 60.000 euro**, è concesso nella misura del:

- 40% per la generalità delle imprese agricole (sub Asse 5.1);

- 50% per giovani agricoltori (sub Asse 5.2).

Il calendario

Secondo il calendario comunicato dall'INAIL il 28 febbraio 2022, **dal 2 maggio al 16 giugno 2022** le imprese possono accedere alla **procedura informatica** per inserire la domanda di partecipazione.

Dal 23 giugno 2022 le imprese che avranno raggiunto, o superato, la soglia minima di ammissibilità e salvato definitivamente la propria domanda, potranno effettuare il **download** del **codice identificativo** necessario per procedere con l'inoltro online.

Calendario	Scadenze Bando ISI 2021
------------	-------------------------

Apertura della procedura informatica per la compilazione della domanda	2 maggio 2022
Chiusura della procedura informatica per la compilazione della domanda	16 giugno 2022 entro le ore 18.00
Download codici identificativi	Dal 23 giugno 2022
Regole tecniche per l'inoltro della domanda online e data di apertura dello sportello informatico	12 settembre 2022
Pubblicazione elenchi cronologici provvisori	Entro 14 giorni dall'apertura dello sportello informatico
Upload della documentazione (efficace nei confronti degli ammessi agli elenchi pena la decadenza della domanda)	Periodo di apertura della procedura comunicato con la pubblicazione degli elenchi cronologici provvisori
Pubblicazione degli elenchi cronologici definitivi	Alla data comunicata contestualmente alla pubblicazione degli elenchi cronologici provvisori

A cura della Redazione

Finanziamenti

I chiarimenti del Ministero del turismo

Contributi e crediti d'imposta per il turismo: le risposte ai dubbi delle imprese

Aperto, dal 28 febbraio al 30 marzo 2022, lo sportello per la presentazione delle domande per accedere al contributo e al credito di imposta per la riqualificazione delle strutture. Il Ministero del Turismo sul proprio sito ha pubblicato una serie di nuove FAQ in cui ha chiarito alcuni dubbi. In particolare, ha specificato che nel caso di impresa agrituristica è essenziale che essa svolga, con idonea organizzazione, il servizio ricettivo in alloggi o spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori e che l'eventuale esercizio di una o più delle altre attività esercitabili non deve risultare prevalente, in termini di volume d'affari, rispetto a detta attività. Altri chiarimenti riguardano la documentazione antimafia, le graduatorie e la scheda progetto.

Nuove FAQ del Ministero del Turismo sul contributo e il credito di imposta per la riqualificazione delle strutture di cui all'art. 1 del D.L. 152/2021

Le nuove risposte si accompagnano ad alcune

precisazioni pubblicate da Invitalia (soggetto gestore della misura) sulle modalità di compilazione delle domande e, precisamente, della “Scheda progetto”.

La piattaforma web di Invitalia per compilazione e trasmissione delle istanze è aperta dalle ore 12 del **28 febbraio 2022**.

Lo sportello chiuderà il **30 marzo 2022** (ore 17:00).

Leggi anche [Contributi e crediti d'imposta per il turismo: apre lo sportello per le richieste](#)

Documentazione Antimafia

Con una [FAQ](#) pubblicata il 28 febbraio, il Ministero del Turismo ha chiarito che per le agevolazioni il cui importo sia superiore a 150.000 euro, ai sensi dell'articolo 96 del D.Lgs. n. 159/2011, il legale rappresentante del soggetto proponente dovrà compilare e sottoscrivere gli **allegati DSAN Antimafia mod. A e mod. C** da presentare al momento di ammissione al contributo.

Validità graduatoria

In una risposta del 25 febbraio ha invece specificato che la graduatoria che verrà stilata a seguito della presentazione delle domande di ammissione agli incentivi non ha un termine di **durata** e resterà valida anche oltre l'esaurimento delle risorse stanziare per il PNRR. In presenza di ulteriori disponibilità finanziarie, sia di carattere comunitario sia di carattere nazionale nonché in caso di cofinanziamenti pubblici, destinate alle stesse finalità e agli stessi soggetti previsti dalla misura in questione il Ministero potrà continuare a far riferimento alla graduatoria secondo l'ordine di posizionamento nella stessa, nel rispetto del regime di aiuti di Stato vigente.

Attività agrituristiche

Con una [FAQ](#) pubblicata il **24 febbraio** vengono fornite alcune precisazioni in merito alle strutture che esercitano attività agrituristiche.

In particolare, il Ministero puntualizza che nella **definizione di attività agrituristiche** di cui all'art. 2, legge n. 96/2006, rientrano sia l'ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori, sia la somministrazione di pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, sia l'organizzazione di degustazioni di prodotti aziendali, sia l'organizzazione, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, di attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale.

Pertanto, conclude il Ministero, al fine di rispettare

la finalità perseguita degli incentivi (miglioramento della qualità dell'offerta ricettiva), ai fini dell'accesso al contributo e al credito di imposta, è essenziale che l'impresa agriturbistica svolga, con idonea organizzazione, il **servizio ricettivo** di cui all'art. 2, c. 3, lett. a), legge n. 96/2006 in alloggi o **spazi aperti** destinati alla **sosta di campeggiatori**. Sempre assumendo come prioritario il miglioramento dell'offerta ricettiva, ai fini dell'accesso agli incentivi in questione, l'eventuale esercizio da parte dell'impresa agriturbistica di una o più delle altre attività di cui all'art. 2, c. 3, lett. b), c), e d), legge n. 96/2006 non deve risultare prevalente, in termini di volume d'affari, rispetto all'attività ricettiva destinata all'ospitalità.

Servizio di ristorazione

Nell'ambito delle [FAQ](#) pubblicate il **24 febbraio** viene chiarito anche il caso in cui la stessa impresa fornisce il servizio di **ospitalità** e di **ristorazione** al medesimo cliente.

Al riguardo, il Ministero precisa che al fine di rispettare la finalità perseguita degli incentivi (miglioramento della qualità dell'offerta ricettiva), ai fini dell'accesso al contributo e al credito di imposta, è essenziale che l'impresa svolga, con idonea organizzazione, il servizio ricettivo. Da ciò consegue che, l'attività di ricezione assume carattere qualificante e conseguentemente l'intero corrispettivo percepito deve intendersi riferito al servizio di ospitalità che assume carattere prevalente.

Complesso fieristico

Ulteriore precisazione fornita il 24 febbraio riguarda il caso di un **complesso fieristico** composto da più padiglioni. Nella risposta, viene chiarito che se è un unico compendio fieristico composto da più padiglioni, il progetto presentato può riguardare anche tutti i padiglioni di cui è composto il complesso fieristico. In tal caso, va dimostrato che si tratti di un'unica struttura produttiva, dotata di autonomia tecnica, organizzativa, gestionale e funzionale, eventualmente articolata su più immobili e/o impianti, anche fisicamente separati ma collegati funzionalmente, purché localizzati nel medesimo sito.

Modalità di compilazione scheda progetto

A questi chiarimenti del Ministero del Turismo, si affiancano alcune precisazioni sulle modalità di compilazione della “scheda progetto” pubblicate da Invitalia. In particolare, l'Agenzia ha specificato che al **paragrafo “5. Sintesi economica del programma degli interventi”**, per ogni intervento è necessario indicare:

- nella **colonna “Totale Complessivo del programma degli interventi (IVA esclusa) €/00”** l'importo totale

delle spese previste per la realizzazione del programma degli investimenti. Tale importo rappresenta il costo complessivo dell'investimento previsto, articolato per ciascun singolo intervento;

- nella **colonna** "Totale Importo richiesto alle **agevolazioni** (IVA esclusa) €/00" l'importo totale delle agevolazioni richieste a valere sull'Avviso (contributo a fondo perduto e/o credito di imposta).

Al **paragrafo** "6. Dettagli per **linea** di intervento", invece, per ogni intervento e per ogni voce di spesa imputata, occorre riportare:

- nella **colonna** "Totale Complessivo dell'**intervento** (IVA esclusa) €/00" l'importo totale di ciascuna tipologia di spesa imputata. Tale importo rappresenta il costo complessivo dell'investimento, articolato per ciascun singolo intervento, e per ciascuna voce di spesa imputata;

- nella **colonna** "Totale Importo richiesto alle **agevolazioni** (IVA esclusa) €/00" l'importo totale delle agevolazioni richieste a valere sull'avviso (contributo a fondo perduto e/o credito di imposta).

Riferimenti normativi

[FAQ, Ministero del turismo](#)

Impresa

Dalla Gazzetta Ufficiale

Decreto Milleproroghe: le novità per imprese e professionisti

Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la legge di conversione del decreto Milleproroghe. Diventano, quindi, definitive le modifiche inserite nel corso dell'esame parlamentare, tra cui l'aumento a 2.000 euro per il 2022 del tetto contante, la proroga al 30 giugno 2022 per la sanatoria Irap e lo slittamento al 31 dicembre 2022 del termine per completare gli investimenti in beni ordinari e 4.0 "prenotati" nel 2021, così da beneficiare delle aliquote più favorevoli del credito d'imposta in beni strumentali. Entrano in vigore le norme sulla sospensione degli ammortamenti per l'esercizio 2021 e sulla copertura delle perdite 2021. Via libera anche all'ulteriore proroga al 31 marzo 2022 dei termini per gli adempimenti delle agevolazioni prima casa e alle novità per il Fondo di garanzia PMI.

Approda nella Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2022 la legge n. **15 del 25 febbraio 2022** di conversione del **decreto Milleproroghe** (D.L. n. 228/2021). Diventano, quindi, definitive le modifiche inserite nel corso dell'esame parlamentare.

Leggi anche Bonus investimenti, limiti al contante e cartelle a rate: come cambia il decreto Milleproroghe

Misura fiscali

Tra le principali novità quelle in **ambito fiscale**, tra cui si segnala:

- la **riapertura** dei **termini** per presentare la richiesta di rateazione a favore dei contribuenti con piani di dilazione per i quali, prima dell'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i contribuenti dei comuni lombardi e veneti della zona rossa indicati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° marzo 2020), sia intervenuta la decadenza dal beneficio. La richiesta può essere presentata dal 1° gennaio 2022 fino al 30 aprile 2022 (articolo 2-ter);
- la **proroga** al **31 marzo 2022** dei termini per gli adempimenti delle agevolazioni prima casa (articolo 3, comma 5-septies);
- la **sanatoria** delle **sanzioni** nei casi di tardiva o errata trasmissione delle certificazioni uniche per i periodi d'imposta dal 2015 al 2017 (articolo 3, comma 5-bis);
- lo **slittamento** al **31 luglio 2022** dei termini dei versamenti relativi alla ritenuta alla fonte sui redditi da lavoro dipendente, alle addizionali regionali e comunali, nonché all'Iva, in scadenza nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2022 e il 30 giugno 2022 per i soggetti che svolgono attività di allevamento avicunicolo o suinicolo colpiti dalla recente diffusione di virus contagiosi per gli animali allevati (articolo 3, comma 6-quater);
- la **proroga** al **30 giugno 2022** del termine per il versamento, senza sanzioni e interessi, dell'IRAP non versata e sospesa ai sensi dell'articolo 24 del D.L. n. 34/2020, in caso di errata applicazione delle disposizioni relative alla determinazione dei limiti e delle condizioni previsti dal "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale

emergenza del COVID-19" (articolo 20-bis).

Ammortamenti, perdite 2021 e tetto contanti

Con la legge di conversione entra in vigore:

- la **sospensione temporanea**, per un periodo massimo di 5 anni, della copertura delle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2021 (articolo 3, comma 1-ter);
- la **facoltà** di **sospendere** l'ammortamento delle immobilizzazioni anche nell'esercizio 2021 (articolo 3, comma 5-quinquiesdecies);
- l'**aumento** del tetto contanti a 2.000 euro fino al 31 dicembre 2022 (articolo 3, comma 6-septies).

Nuove misure agevolative

Diventa definitivo il **bonus psicologo**, il contributo, di importo massimo di 600 euro, calcolato in base all'I-see, che non dovrà essere superiore a 50.000 euro, per la copertura delle spese sostenute per sessioni di psicoterapia fruibili presso specialisti privati regolarmente iscritti all'albo degli psicoterapeuti. Sarà un decreto interministeriale a stabilire le modalità di presentazione della domanda per accedere al contributo, l'entità dello stesso e i requisiti, anche reddituali, per la sua assegnazione (articolo 1-quater, comma 3).

Entra in vigore anche la **proroga** di **6 mesi**, dal 30 giugno 2022 al 31 dicembre 2022, per completare gli investimenti in beni ordinari e/o 4.0 "prenotati" nel 2021 e beneficiare delle aliquote più favorevoli del credito d'imposta beni strumentali (articolo 3-quater).

Viene poi **prorogato** al **31 dicembre 2022** il credito d'imposta per i cuochi professionisti, istituito dall'art. 1, c. da 117 a 123, legge n. 178/2020 (articolo 18-quater).

Diventa ufficiale anche la **detraibilità** per tutti i **bonus edilizi "minori"** delle spese sostenute dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021 per il rilascio del visto di conformità, delle asseverazioni e delle attestazioni per l'esercizio dell'opzione sconto in fattura o per la cessione del credito (articolo 3-sexies).

Con la legge di conversione arrivano novità anche per

il **Fondo di garanzia PMI** (articolo 3, commi 4-bis e 4-ter). In particolare, si prevede che:

1) a decorrere dal **1° luglio 2022** fino al **31 dicembre 2022** la garanzia del Fondo è **concessa**:

- per esigenze diverse dal sostegno alla realizzazione di investimenti nella misura massima dell'80% dell'importo dell'operazione finanziaria in favore dei soggetti beneficiari rientranti nelle fasce 3, 4 e 5 del modello di valutazione del merito creditizio e nella misura massima del 60% in favore dei soggetti beneficiari rientranti nelle fasce 1 e 2,

- per esigenze connesse al sostegno alla realizzazione

di investimenti, nella misura massima dell'80% dell'operazione finanziaria in favore di tutti i soggetti beneficiari, indipendentemente dalla fascia di appartenenza di cui al predetto modello di valutazione;

2) per i finanziamenti fino a 30.000 euro di cui all'art. 13, c. 1, lett. m), D.L. 23/2020, il cui rimborso del capitale inizi nel corso del 2022, tale termine possa essere **prolungato** per un periodo non superiore a **6 mesi**, fermi gli obblighi di segnalazione e prudenziali.

Riferimenti normativi

Legge 25/02/2022, n. 15 (GU n. 49 del 28/2/2022, S.O. 8)

Impresa
Per le imprese

Prodotti dual use: negata la licenza all'esportazione se manca il PIC

di Paolo Massari - Customs & International Trade Advisor

La predisposizione di un programma interno di conformità (PIC) in cui si definiscono le politiche di controllo delle proprie operazioni di esportazione, perché i propri beni o i pagamenti effettuati non concorrano alla proliferazione delle armi di distruzioni di massa o al finanziamento di attività terroristiche e illecite, è obbligatoria. Anche se la loro mancanza non prevede, ex lege, sanzioni specifiche a carico dell'azienda inadempiente, l'Unità per le Autorizzazioni dei Materiali di Armamento del Ministero degli Affari esteri e della Cooperazione Internazionale ha ricordato che i PIC sono requisito essenziale per ottenere l'Autorizzazione Globale Grandi progetti, così come l'Autorizzazione Generale (AGEU) EU 007, la cui mancanza preclude il riconoscimento autorizzativo.

Al fine di combattere efficacemente la proliferazione delle armi di distruzione di massa, gli Stati membri dell'Unione Europea e quasi tutte le nazioni che si sono nel consesso WTO si sono impegnati nel controllo e nel monitoraggio dell'esportazione di beni critici verso i Paesi sensibili, ovvero quei Paesi che aspirano ad acquisire ricchezze e conoscenze necessarie per fabbricare tali armi e potenzialmente venderle, per profitto, ad altri Stati o ad organizzazioni terroristiche internazionali.

La risoluzione 1540 del Consiglio di sicurezza delle Nazioni Unite, adottata il 28 aprile 2004, ha stabilito che tutti gli Stati devono adottare e applicare misure efficaci per istituire controlli interni volti a prevenire la proliferazione di armi nucleari, chimiche e biologiche e dei loro vettori, anche introducendo controlli adeguati sui materiali, le apparecchiature e le tecnologie connessi. Le sanzioni economiche e gli embarghi sono strumenti di politica estera internazionale, cui è possibile ricorrere nei confronti sia di governi di Paesi terzi, sia di entità non statali, sia di persone fisiche (implicate in atti terroristici, ad esempio) e giuridiche (istituti bancari, ad esempio).

Non solo gli Stati, tuttavia, sono chiamati, in ossequio ad un valore etico (e, forse, economico?) di ripudio della guerra e della violenza sugli individui, in qualunque forma e per qualsiasi ragione esercitata, ad una profonda cooperazione solidale e alla messa al bando di coloro, persone o governi che siano, che propugnano il sovvertimento violento dell'ordine sociale; principi che, la storia ci insegna, periodicamente sfuggono alla memoria, trasposizione ciclica di vichiana memoria.

Leggi anche

- Prodotti dual use: quale procedura devono seguire le imprese in fase di export
- Riconoscimento dei prodotti dual use: aggiornati i parametri di riferimento

Chi deve controllare che l'export non concorra alla proliferazione di armi e attività illecite

Il diritto internazionale e il diritto unionale pongono a carico delle aziende l'onere di controllare che l'esportazione dei propri beni o i pagamenti effettuati non concorrano alla proliferazione delle armi di distruzioni di massa o al finanziamento di attività terroristiche e illecite.

Le aziende continuano ad essere oggetto delle attenzioni del legislatore unionale: lo sono nel Codice doganale, che le eleva la rango di interlocutore privilegiato dell'autorità doganale, destinatarie di benefici e agevolazioni senza precedenti, ma chiamate, quale contropartita, a dimostrare la propria compliance con l'assetto normativo e di prassi, giocatori leali e corretti nella partita del commercio internazionale, nella quale la dogana è vista non più solo come arbitro, chiamato a far rispettare le regole e ad espellere i più facinorosi, bensì anche come giocatore, partner di tutti coloro che quelle regole le rispettano per scelta e non per obbligo. Ma lo sono, ancora, proprio nella legislazione sui **beni a duplice uso**, che le chiama ad un impegno solenne di definizione delle **politiche di controllo** delle proprie operazioni di **esportazione** e di contrasto alle attività illecite di creazione e utilizzo di armi di distruzioni di massa, da Stati o da organizzazioni terroristiche e sovversive ideate e realizzate: è questo lo spirito, morale e sociale, dell'export control, di cui tanto e, qualche volta, a sproposito oggi si discetta.

Programmi interni di conformità (PIC)

E dove si consacra questo impegno solenne? Nei programmi interni di conformità.

Il contributo degli esportatori, degli intermediari e, in generale, di tutte le parti coinvolte nei processi di esportazione di beni a duplice uso è essenziale per la corretta gestione dei controlli dettata dal legislatore nel Regolamento (UE) n. 821/21, in vigore dallo

scorso autunno, contribuendo ad assicurare condizioni di parità tra gli operatori.

Pietra angolare della novella legislativa, i PIC (Programmi Interni di Conformità), chiamati ad una puntuale valutazione dei rischi connessi all'esportazione dei **beni a duplice uso** per gli utenti finali, assumono un ruolo centrale nel disegno del legislatore, quale impegno formale e sottoscritto del management aziendale; oggi, non si tratta più di attestare (solo) una conformità tecnica dei prodotti, ma di assumersi la responsabilità di garantire la corretta valutazione del rischio, attenzione! non proprio, ma "per gli utenti finali e gli usi finali".

Una valutazione aziendale, cristallizzata in una procedura al pari della qualità, della procedura *ex D.Lgs. n. 231/01* e dei documenti necessari per l'autorizzazione AEO, che identifichi e definisca soggetti e responsabilità, analizzi le caratteristiche dei prodotti esportati, ne verifichi la **compliance** con la normativa, sia in termini oggettivi, sia in termini di rischio potenziale legato alla commercializzazione dei prodotti stessi, prefigurando i rischi legati al loro utilizzo.

Cosa succede se l'azienda non predispone il PIC

Un documento, necessario e non discrezionale, che **impegna** la responsabilità della direzione aziendale nei confronti di terzi. Il legislatore non indica metodi di analisi o contenuti predeterminati; ma prefigura orientamenti per i programmi interni di conformità che "dovrebbero tenere conto delle differenze in termini di dimensioni, risorse, settori di attività e altre caratteristiche e condizioni degli esportatori e delle loro filiali, come le strutture e le norme di conformità infragruppo, evitando così l'approccio di un "modello unico per tutti" e aiutando ciascun esportatore a trovare le proprie soluzioni per la conformità e la competitività. Gli esportatori che utilizzano autorizzazioni di esportazione globali dovrebbero attuare un ICP, a meno che l'autorità competente non lo ritenga superfluo a causa di altre circostanze di cui ha tenuto conto nel trattare la domanda di autorizzazione di esportazione globale presentata dall'esportatore".

E li ha pubblicati, la Commissione UE, questi orientamenti, cesellando la tessera mancante alla piena operatività della nuova normativa con la pubblicazione della Raccomandazione (UE) n. 1700/21, che delinea "un quadro di riferimento per aiutare gli organismi di ricerca e i ricercatori, i responsabili della ricerca e il personale addetto alla conformità a individuare, gestire e attenuare i rischi associati al controllo delle esportazioni di prodotti a duplice uso nonché a facilitare il rispetto delle pertinenti disposizioni legislative e

regolamentari dell'UE e nazionali" (destinatari, in sintesi, il mondo accademico e gli organismi di ricerca); e con il richiamo, per tutti i rimanenti e ben più numerosi casi, alla precedente Raccomandazione (UE) n. 1318/19, che assume ora, considerata la centralità dei PIC, rilevanza ben maggiore.

Un documento necessario e non discrezionale, abbiamo scritto; obbligatorio, in quanto previsto da un provvedimento obbligatorio, vincolante ed immediatamente esecutivo come un regolamento unionale, ma la cui mancanza, proprio per la peculiarità della normazione comunitaria, non è sanzionata.

A riportare sulla retta via i recalcitranti è intervenuta **UAMA**, l'Unità per le Autorizzazioni dei Materiali di Armamento del Ministero degli Affari esteri e della Cooperazione Internazionale, cui fanno capo anche le autorizzazioni dual use: "Si attira l'attenzione degli esportatori sul punto n. 7 dell'elenco qui sopra, che include nella lista della documentazione di supporto dell'istanza di Autorizzazione Globale Grandi Progetti anche il Programma Interno di Conformità (ICP) della società esportatrice richiedente. Con l'entrata in vigore lo scorso 9 settembre 2021 del nuovo Reg. (UE) 2021/821 per il controllo delle esportazioni di beni a duplice uso, si rende infatti obbligatoria l'adozione di un Programma Interno di Conformità (Internal Compliance Program, ICP) per le società esportatrici che intendono operare in regime di autorizzazione globale come da art. 12 comma 4 del medesimo regolamento, il quale si riferisce sia alle autorizzazioni globali standard che alla nuova Autorizzazione Globale Grandi Progetti".

PIC, quindi, quale **requisito essenziale** per ottenere l'Autorizzazione Globale Grandi progetti, così come l'Autorizzazione Generale (AGEU) EU 007, la cui mancanza preclude il **riconoscimento autorizzativo**.

E se dovessimo richiedere un'autorizzazione già prevista dalla previgente normativa? Correremmo il rischio di non avere redatto il PIC? Meglio di no...

Controllare le esportazioni di prodotti strategici, di uso civile, ma potenzialmente destinabili a scopi militari; gestire le transazioni internazionali con Paesi sotto embargo o soggetti a sanzioni internazionali o con enti e soggetti colpiti da embargo finanziario; delineare le linee di politica societaria in materia di controllo delle esportazioni; definire l'impegno del management aziendale alla compliance con la normativa dual use: il Programma Interno di Conformità, declinazione della responsabilità assegnata dal legislatore alle compagini sociali, assume un rilievo determinante nella gestione dei processi doganali.

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.