

MARTEDÌ 19 OTTOBRE 2021

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Il patent box si trasforma in maxi-deduzione dei costi R&S - pag. 2
- Disallineamenti da ibridi: cosa sono e come si correggono - pag. 4
- Riforma del reddito d'impresa: principi vaghi e problematici - pag. 6
- Le modifiche al procedimento amministrativo ricadono anche su quello tributario - pag. 8

LAVORO E PREVIDENZA

- Assenza ingiustificata del lavoratore senza green pass: conseguenze in busta paga - pag. 23
- Caporalato: legittimo l'arresto in flagranza per lo sfruttamento dei lavoratori - pag. 26

BILANCIO & CONTABILITÀ

- Revisori legali: sanzioni con nuove regole dal 19 ottobre - pag. 32
- ETS: il trattamento civilistico, contabile e fiscale delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie - pag. 36

FINANZIAMENTI

- Bonus tessile e moda: quali controlli fare prima di presentare la domanda - pag. 38

IMPRESA


- Composizione negoziata della crisi d'impresa: come si utilizza la piattaforma telematica - pag. 43
- Servizi pubblici digitali: l'attuazione del PNRR per agevolare l'uso delle tecnologie da parte di cittadini e imprese - pag. 45

IN EVIDENZA

Assenza ingiustificata del lavoratore senza green pass: conseguenze in busta paga

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

Il lavoratore (non esente) che è sprovvisto di green pass valido al momento dell'accesso al luogo di lavoro è considerato assente ingiustificato fino alla presentazione della predetta certificazione e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2021. Pur non avendo conseguenze sul piano disciplinare e con la garanzia della conservazione del rapporto di lavoro, il lavoratore per i giorni di assenza ingiustificata perde non solo la retribuzione ma anche tutti gli altri compensi o emolumenti ad essa connessi, come indennità di mansione, premi di produttività e buoni pasto. Quali sono tutte le conseguenze per il lavoratore inottemperante all'obbligo di green pass?

La cosa che, più di tutte, spinge il datore di lavoro (o un suo delegato) alla contestazione della certificazione verde è rappresentata, a mio avviso, dalla previsione del comma 6 dell'art. 3 del D.L. n. 127/2021 che ha introdotto nel "corpus" del D.L. n. 52/2021 l'articolo 9-septies. Tale disposizione, è bene sottolinearlo, stabilisce che: "I lavoratori di cui al comma 1, nel caso in cui comunicano di **non essere in possesso della certificazione verde COVID-19** o, qualora risultino privi della predetta documentazione **al momento** 


Revisori legali: sanzioni con nuove regole dal 19 ottobre

di Ada Ciaccia - Dottore commercialista

Entra in vigore a partire dal 19 ottobre 2021 il regolamento del Ministero dell'Economia e delle finanze che disciplina la procedura per l'adozione dei provvedimenti sanzionatori nel caso di violazione delle disposizioni in materia di revisione legale. Le sanzioni amministrative previste sono applicate dal MEF con provvedimento motivato, previa contestazione degli addebiti agli interessati, da effettuarsi entro 180 giorni dall'accertamento ovvero entro 360 giorni se l'interessato risiede o ha la sede all'estero, e valutate le deduzioni dagli stessi presentate nei successivi trenta giorni.

Sanzioni ai revisori legali e alle società di revisioni: dal **19 ottobre 2021** entra in vigore il D.M. n. 135 dell'8 luglio 2021 del Ministero dell'Economia e delle finanze (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 237 del 4 ottobre 2021) con cui è stato adottato il regolamento concernente la **procedura** per l'adozione dei **provvedimenti sanzionatori** nel caso di violazione delle disposizioni in materia di **revisione legale**.

Leggi anche Sanzioni ai revisori in 180 giorni

Vigilanza del Ministero dell'Economia e delle finanze
È con l'art. 21, D.Lgs. n. 39/2010 che è stato attribuito al Ministero dell'Economia e delle finanze il **controllo della qualità** sui revisori legali e le società di 

Fisco

Dopo il decreto fiscale

Il patent box si trasforma in maxi-deduzione dei costi R&S

di Antonio Zappi - Enumera Srl-Stp - Coordinatore scientifico del Percorso di aggiornamento tributario

Patent box al restyling: il decreto fiscale ne riscrive la disciplina riconoscendo ai soggetti titolari di reddito d'impresa la possibilità di optare, per una durata di cinque periodi d'imposta, per la nuova maggiorazione del 90% - ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP - dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, marchi d'impresa, disegni e modelli, etc., a condizione che siano utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa. I soggetti che esercitano l'opzione non possono fruire, per la sua intera durata e in relazione ai medesimi costi, del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Il decreto fiscale riscrive integralmente la disciplina del **Patent box** e sostituisce l'attuale farraginoso regime che negli anni ha trovato scarso appeal anche a causa di una notevole **complessità delle procedure**.

Leggi anche Decreto fiscale: novità su riscossione, bonus ricerca e sviluppo e patent box

Saranno ancora i soggetti titolari di reddito d'impresa a poter applicare le nuove disposizioni tramite un'**opzione**, irrevocabile e rinnovabile, che avrà durata per **cinque periodi d'imposta** e che agevolerà una **maggiore deducibilità del 90%** dei **costi di ricerca e sviluppo** sostenuti in relazione ai medesimi beni immateriali, includendovi di nuovo anche i marchi.

Anche le società e gli enti di ogni tipo (compresi i trust), con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato possono esercitare l'opzione, ma solo a condizione di essere residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

Cosa prevede il decreto fiscale

In dettaglio, l'innovativa previsione legislativa dispone ora una **maggiorazione del 90%**, sia ai fini delle imposte sui redditi che IRAP, dei **costi di ricerca e sviluppo** sostenuti in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, marchi d'impresa, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, a condizione che siano utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa.

Ciò a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei suddetti beni.

I vantaggi dell'opzione

L'esercizio dell'opzione per il **nuovo Patent box** sarà definito da un provvedimento delle Entrate, ma è già chiaro che i soggetti che volessero beneficiare della **super-deducibilità dei costi** ai fini fiscali avranno tutto l'interesse a indicare le informazioni necessarie alla determinazione della maggiorazione del 90% tramite un idoneo **fascicolo documentale** predisposto secondo quanto previsto sempre da un provvedimento delle Entrate.

L'interesse a predisporre tale documentazione deriva dal fatto che, in caso di ripresa fiscale della maxi-deducibilità e, quindi, di una maggiore imposta dovuta (o una differenza del credito spettante), la **sanzione per infedele dichiarazione non sarà applicata**, ma ciò solo qualora, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria documentazione idonea a consentire il riscontro della corretta maggiorazione della cui predisposizione deve darne comunicazione all'Amministrazione finanziaria nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione (cd. "penalty protection"). In **assenza**, invece, della **comunicazione** attestante il possesso di tale documentazione, in caso di **rettifica** della maggiorazione verrà invece ordinariamente applicata la citata **sanzione**, ex art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997.

Chi può optare per il nuovo regime?

Le nuove regole si applicheranno solo alle opzioni esercitate a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto fiscale. Dalla stessa data sono abrogate le disposizioni del pregresso regime agevolativo, ex art. 1, commi da 37 a 45, legge n. 190/2014 e quelle dell'art. 4, D.L. n. 34/2019 (che dal 2019 aveva introdotto la possibilità, in alternativa al ruling, di determinare direttamente il reddito agevolabile), mentre i soggetti optanti alla disciplina della legge n. 190/2014 **in data**

antecedente a quella di entrata in vigore della novella normativa potranno scegliere, in alternativa al regime già opzionato, di aderire al nuovo regime agevolativo, ma **previa comunicazione** da inviarsi secondo modalità che saranno stabilite con provvedimento delle Entrate.

Sono, invece, **esclusi** da quest'ultima possibilità coloro che avessero presentato **istanza di accordo preventivo di ruling** con l'Agenzia delle Entrate, ex art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 (ovvero presentato **istanza di rinnovo**) e abbiano **sottoscritto un accordo preventivo** con l'Agenzia delle Entrate a conclusione di dette procedure, nonché i soggetti che abbiano aderito alla citata procedura di determinazione diretta, ex art. 4, D.L. n. 34/2019.

I soggetti che abbiano presentato istanza di ruling, ex art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973 (ovvero istanza di rinnovo dei termini dell'accordo già sottoscritto) e che non avendo ancora firmato un accordo vogliano aderire al nuovo regime agevolativo dovranno comunicare, sempre secondo modalità da stabilirsi con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, la **volontà di rinuncia** alla procedura di accordo preventivo o di rinnovo della stessa.

Infine, i soggetti che esercitano la nuova opzione per il Patent box e in relazione ai medesimi costi, per esplicita previsione normativa **non possono fruire del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo** (art. 1, commi da 198 a 206, legge n. 160/2019).

Fisco

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Disallineamenti da ibridi: cosa sono e come si correggono

di Giacomo Ramenghi - Partner Studio Gnudi e Associati

I disallineamenti da ibridi, come individuati dal decreto ATAD, derivano da un trattamento fiscale asimmetrico da parte di due o più sistemi fiscali in relazione a "entità" quali stabili organizzazioni, negozi giuridici (in particolare strumenti finanziari o aventi ad oggetto strumenti finanziari) o componenti di reddito, idonei a generare effetti fiscali, i disallineamenti, incoerenti (pertanto definiti "ibridi") a livello internazionale, quali quelli riconducibili ai fenomeni di deduzione senza inclusione e doppia deduzione. Di questo - e delle misure correttive (norme di reazione) delle principali asimmetrie - si occupa l'Agenzia delle Entrate nella bozza di circolare in consultazione fino al 19 novembre 2021.

È in consultazione sul sito dell'Agenzia delle Entrate, **fino al 19 novembre 2021**, la **bozza di circolare** che fornisce i chiarimenti sulla disciplina dei **disallineamenti da ibridi** contenuta nel decreto di recepimento della direttiva antielusione ATAD (articoli da 6 a 11, D.Lgs. n. 142/2018) il quale recepisce nel sistema tributario italiano le previsioni della direttiva UE n. 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, che reca norme contro le pratiche di elusione fiscale.

Leggi anche Disallineamenti da ibridi: bozza di circolare in consultazione fino al 19 novembre

In particolare, si tratta di una serie di misure adottate per impedire alle multinazionali di sfruttare le **differenze tra le diverse giurisdizioni fiscali** per ottenere una riduzione delle basi imponibili.

In prima battuta, prima di qualsiasi analisi sugli aspetti tecnici delle disposizioni del decreto ATAD e della lettura che ne dà l'Agenzia delle Entrate nella bozza di circolare, è opportuno soffermare l'attenzione sulle considerazioni dell'Amministrazione riguardo la nozione di **"ibridismo fiscale"**.

Le imposte coinvolte

Anzitutto, è importante precisare che le disposizioni del decreto ATAD, precisa l'Amministrazione, si applicano alle imposte sui redditi d'impresa (**IRPEF** e **IRES**), mentre ragioni di ordine logico sistematico portano a escludere l'IRAP dall'ambito di applicazione della disciplina analizzata dalla bozza di circolare. Ciò in considerazione degli articoli 1 e 3 della direttiva ATAD che fanno esplicito riferimento all'imposta sulle società, intendendosi per tale un'imposta personale che grava sui redditi d'impresa, mentre l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Con riferimento, invece, alle corrispondenti **imposte estere**, qualora tra lo Stato di residenza o localizzazione del soggetto estero e l'Italia (o altra giurisdizione nel caso degli ibridi importati) sia in vigore una

Convenzione per evitare le doppie imposizioni, le imposte sul reddito sono quelle ivi individuate nonché quelle di natura analoga che siano intervenute successivamente in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione.

Nei casi in cui la Convenzione preveda imposte amministrate da diverse suddivisioni politiche nell'ambito dello stesso Stato (ad esempio Stato federale, Regioni, Province, Cantoni, Distretti, Dipartimenti), il riferimento alle imposte rilevanti ai fini dell'applicazione delle norme anti-ibridi deve intendersi alle sole imposte amministrate dal livello politico più elevato (ad esempio imposte a livello federale). In ipotesi di assenza di Convenzione, il riferimento dovrà essere, come precisato dall'amministrazione, alle imposte gravanti sul reddito d'impresa di natura identica o analoga a quelle italiane, amministrate dal livello politico più elevato.

I **disallineamenti da ibridi** potrebbero astrattamente verificarsi anche all'interno di un singolo Stato. Tuttavia il fenomeno è tipicamente un **fenomeno transnazionale** e, a tal proposito, come precisa l'Agenzia nella bozza di circolare in esame, le norme di contrasto ai disallineamenti da ibridi introdotte dal decreto ATAD si rivolgono esclusivamente ai disallineamenti derivanti dalle interazioni tra l'ordinamento fiscale italiano ed uno o più ordinamenti fiscali esteri e, dunque, relativamente a fattispecie intercorrenti tra soggetti residenti o localizzati in Italia e soggetti residenti o localizzati in altro Stato estero (sia esso Stato membro UE o Stato terzo).

Il fenomeno dell'ibridismo fiscale

I disallineamenti da ibridi derivano da un **trattamento fiscale asimmetrico, disallineato** appunto, da parte di due o più sistemi fiscali in relazione a "entità" quali stabili organizzazioni, negozi giuridici (in particolare strumenti finanziari o aventi ad oggetto strumenti finanziari) o componenti di reddito, idonei a generare effetti fiscali (i "disallineamenti") incoerenti (pertanto

definiti “ibridi”) a livello internazionale, quali quelli riconducibili ai fenomeni di **deduzione senza inclusione** (c.d. “deduction/no inclusion” o D/NI) e **doppia deduzione** (double deduction o DD).

In aggiunta, seppure non rientrante in senso stretto nelle fattispecie dei disallineamenti da ibridi, tradizionalmente in questo ambito è stata affrontata anche la tematica della **uplicazione** (c.d. “double dip” o “foreign tax credit generator”) del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero (quale rimedio contro la doppia imposizione giuridica).

Gli elementi in relazione ai quali, a livello internazionale, nel tempo, sono state registrate le maggiori asimmetrie fiscali e che hanno rappresentato la base di schemi di pianificazione fiscale aggressiva sono:

- strumenti finanziari ibridi;
- trasferimenti ibridi;
- entità ibride (dirette e inverse);
- stabili organizzazioni (sia in relazione alla configurabilità, sia all'attribuzione del reddito).

Una delle fattispecie che più facilmente si rilevano sono gli **strumenti finanziari ibridi** che, pur potendo assumere diverse forme, quali titoli di debito, titoli di partecipazione, finanziamenti, cessioni a pronti con prezzo differito o leasing, sono frequentemente rilevabili nel contesto “debt vs equity” e quindi vengono a configurarsi per il fatto di unire condizioni contrattuali tipiche sia degli strumenti di debito sia di quelli di patrimonializzazione per quanto concerne, ad esempio, le modalità di riconoscimento della remunerazione

(ancorata o meno ai rendimenti dell'impresa), i termini di rimborso del capitale, la partecipazione alle perdite dell'impresa, il grado di subordinazione. Tali caratteristiche possono determinare effetti di ibridismo fiscale nella misura in cui gli strumenti finanziari sono qualificati come di debito (debt) in uno Stato e invece di capitale (equity) in un altro, generando un diverso trattamento fiscale della remunerazione dovuta in base alle loro condizioni contrattuali nei due paesi.

L'altra categoria oggetto delle maggiori precisazioni è probabilmente quella delle **entità ibride** intese come quelle entità (o accordi) che sotto il profilo della soggettività passiva tributaria sono qualificate in modo asimmetrico da diversi Stati o giurisdizioni. Tale fattispecie ha formato la base delle più conosciute strutture di elusione fiscale con ubicazione di uno dei soggetti partecipanti in un paese comunitario. Più nel dettaglio, si parla generalmente di entità ibride “dirette” o “in senso proprio” quando sono considerate fiscalmente “opache” nello Stato di costituzione e fiscalmente “trasparenti” in quello del socio/partecipante e, viceversa, di entità ibride “inverse” quando sono considerate soggetti fiscalmente “trasparenti” nello Stato di costituzione e fiscalmente “opache” in quello del socio/partecipante.

Dall'esame e dalla piena comprensione della natura delle principali asimmetrie in commento possono poi derivare le **misure correttive** (“**norme di reazione**”) suggerite nella bozza della circolare.

Fisco

Nella legge delega fiscale

Riforma del reddito d'impresa: principi vaghi e problematici

di Gianfranco Ferranti - Docente della Scuola nazionale dell'amministrazione

Il disegno di legge delega per la riforma fiscale prevede anche la revisione della tassazione del reddito d'impresa, che deve essere coerente con il "sistema di imposizione personale sui redditi di tipo duale", assicurare la tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese e consentire il rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali. Tali principi pongono, pur nella loro vaghezza, numerose e delicate questioni problematiche. Ci si è, inoltre, "dimenticati" del reddito di lavoro autonomo. Di questo e di altro si parlerà nel corso del 9° Forum One FISCALE dedicato a "La Riforma Fiscale per la ripartenza del Paese", organizzato da Wolters Kluwer in collaborazione con ANDAF, in live streaming martedì 26 ottobre 2021.

Nella legge delega fiscale è stata, innanzitutto, prevista l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi "direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'IRES".

Risulta, quindi, necessario operare una netta **separazione** tra i **redditi da lavoro** in senso lato (da tassare con aliquota progressiva) e gli **altri redditi**, quali quelli di natura finanziaria e immobiliare (da tassare con aliquota proporzionale).

La prevista estensione di tale sistema ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo dovrà tenere conto che gli stessi hanno **natura "mista"** (sia di lavoro che di capitale) e si dovrà, quindi, fare probabilmente riferimento al c.d. "rendimento normale" del capitale. I sistemi adottabili per individuare i redditi "direttamente derivanti dall'impiego del capitale" risultano, però, inevitabilmente complessi e per compensare il conseguente **aggravio operativo** dovrebbe essere assicurato ai contribuenti un **significativo risparmio fiscale**. Dovranno essere, altresì, evitati arbitraggi e "trasformazioni" dei redditi da lavoro in quelli di capitale.

Il **reddito di lavoro autonomo** viene, peraltro, menzionato soltanto in quest'ambito, trascurando, ad esempio, la necessità di eliminare i disincentivi alla riorganizzazione e alla aggregazione degli studi professionali, come più volte richiesto anche dal CNDCEC. Non viene fatto alcun cenno al vigente **regime forfetario**, per il quale le Commissioni parlamentari avevano proposto una "uscita morbida" dallo stesso al superamento dei 65.000 euro, con due anni supplementari di forfait con aliquota elevata al 20%, a condizione che si incrementi il volume d'affari di almeno il 10% l'anno. Si pone, di conseguenza, il dubbio se lo stesso risulti "travolto" dal nuovo sistema duale, nell'ambito del quale l'aliquota proporzionale appare riservata alla tassazione dei soli redditi derivanti dall'impiego del capitale. Si auspica che il sistema forfetario venga

mantenuto, attesa la sua importante funzione di incentivazione e sostegno delle nuove iniziative produttive intraprese dalle persone fisiche.

La "tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese"

Nella delega viene precisato che si intende **limitare le "distorsioni"** di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale". Si fa, evidentemente, riferimento ad un meccanismo analogo a quello dell'**IRI**, di cui è stata precedentemente più volte prevista l'introduzione, che non si è, però, mai concretizzata.

Leggi anche La delega fiscale reintroduce l'IRI con graduale cancellazione dell'IRAP

Nell'attuazione di tale principio dovranno essere superate le criticità che si erano poste in occasione delle precedenti iniziative normative, concernenti, tra l'altro, le modalità scomputo delle ritenute subite, la determinazione del costo fiscale della partecipazione, le modalità di entrata nel regime e l'applicazione dello stesso alle S.r.l. a ristretta base proprietaria di cui all'art. 116 TUIR.

Anche in questo caso per compensare i molteplici **aggravi operativi** richiesti per l'applicazione del nuovo regime dovrebbe essere garantito ai contribuenti interessati un **significativo risparmio fiscale**.

Semplificazione e razionalizzazione dell'IRES

L'intento enunciato nella delega è quello di ridurre gli adempimenti amministrativi a carico delle imprese, anche attraverso il "rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti" nonché la "revisione della disciplina delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate all'utile o alla perdita risultante dal conto economico [...], al fine di adeguarla ai mutamenti intervenuti nel sistema economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a quella vigente nei principali paesi europei".

Indubbiamente le dette variazioni sono troppo numerose e difficili da gestire e alimentano numerose controversie “interpretative” tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

Dovrebbero essere, però, stabiliti al riguardo dei principi maggiormente dettagliati, prevedendo, in particolare, l'**estensione** del principio di **derivazione rafforzata**. Potrebbe essere, ad esempio, attribuita piena valenza, in sede di determinazione del reddito, agli ammortamenti effettuati in bilancio rispettando i principi civilistici e contabili (invece che limitarsi alla revisione dei coefficienti stabiliti nel DM del 1988, peraltro più volte annunciata e mai operata). Non si genererebbe, al riguardo, una sostanziale perdita del gettito, ma soltanto la sua “spalmatura” temporale nei successivi periodi d'imposta. L'Agenzia delle Entrate manterrebbe in ogni caso il potere di accertare la corretta applicazione da parte delle imprese dei criteri contabili, avvalendosi delle interpretazioni fornite dall'OIC.

Andrebbe, inoltre, **eliminata la disciplina delle società di comodo** e di quelle in perdita “sistematica”, che impone di dichiarare un reddito minimo, in contrasto, quindi, con l'affermata finalità di “avvicinamento tra valori civilistici e fiscali”.

In merito al previsto allineamento della disciplina del reddito d'impresa a quella “vigente nei principali Paesi europei” dovrebbero essere in primo luogo **eliminate** le attuali **limitazioni alla deducibilità dei costi** relativi ad autovetture (ma anche alla telefonia, al vitto e

all'alloggio etc.).

Sarebbe, altresì, opportuno introdurre anche nel nostro ordinamento l'istituto del riporto all'indietro delle perdite (c.d. **carry back**), che consente di riliquidare l'imposta degli esercizi precedenti a quello di realizzo delle stesse, ottenendo il rimborso delle somme già versate, in conformità a quanto richiesto dalla Commissione Europea agli Stati membri nella raccomandazione del 18 maggio 2021.

Con riguardo alla disciplina degli **interessi passivi**, si ricorda che la maggior parte degli Stati europei ha adottato la norma che consente di dedurre in ogni caso gli interessi passivi fino a una determinata soglia (entro il limite massimo di 3 milioni di euro consentito dalla Direttiva). L'Italia ha, invece, sostanzialmente mantenuto le precedenti limitazioni.

Sarebbe, infine, opportuno un intervento di riordino e razionalizzazione delle **agevolazioni fiscali** attualmente previste per le imprese, concentrando le risorse economiche disponibili su quelle che consentono di ottenere un effettivo stimolo alla crescita economica, incentivando, in particolare, il lavoro e gli investimenti.

9° FORUM ONE FISCALE - LIVE STREAMING

[La Riforma Fiscale per la ripartenza del Paese](#)

26 ottobre 2021 dalle 10:00 alle 16:00

Accreditato 5 CFP per Dottori commercialisti ed

Esperti Contabili e Consulenti del lavoro

[Iscriviti gratis](#)

[Accedi a tutti i contenuti di One FISCALE Gratis per 30 giorni](#)

Fisco

Silenzio-assenso e annullamento d'ufficio

Le modifiche al procedimento amministrativo ricadono anche su quello tributario

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

Al dichiarato fine di garantire la certezza del diritto, il decreto Semplificazioni bis (D.L. n. 77/2021) ha modificato alcune delle norme generali sul procedimento amministrativo contenute nella legge n. 241 del 1990, vale a dire le disposizioni che riguardano il potere sostitutivo in caso di mancato rispetto del termine per provvedere, il silenzio-assenso e l'annullamento d'ufficio. Tale intervento è circoscritto ad alcuni profili, ma significativo a livello sistematico perché interessa anche i procedimenti tributari, ai quali le norme della legge n. 241 sono applicabili salvo specifiche fattispecie derogatorie.

Il decreto Semplificazioni bis (D.L. n. 77/2021) ha modificato alcune norme generali sul **procedimento amministrativo** dettate dalla legge n. 241/1990.

Potere sostitutivo in caso di inerzia dell'Amministrazione

L'art. 2, comma 1, primo periodo, legge n. 241/1990, rubricato "**Conclusione del procedimento**", prevede il dovere della Pubblica Amministrazione di concludere il procedimento - qualora consegua obbligatoriamente a un'istanza ovvero debba essere iniziato d'ufficio - mediante l'adozione di un **provvedimento espresso**.

Il previgente primo periodo del comma 9-bis prevedeva che l'organo di governo della Pubblica Amministrazione dovesse individuare, nell'ambito delle figure apicali dell'amministrazione, il soggetto cui attribuire il **potere sostitutivo** in caso di **inerzia**: a questa figura veniva attribuito il compito di portare il procedimento a conclusione a garanzia dell'interessato e del buon andamento *ex art. 97 Cost.*

L'art. 61 del decreto Semplificazioni bis ha esteso il novero dei titolari del **potere sostitutivo de quo**, contemplando anche la possibilità che esso sia attribuito anche a una **unità organizzativa**.

Non ha subito alterazioni il secondo periodo del comma 9-bis, ove sono indicati alcuni criteri suppletivi per il caso in cui l'organo di governo non provveda all'individuazione del soggetto cui attribuire il potere sostitutivo in caso di inerzia, menzionando il dirigente generale o, in sua mancanza, il dirigente preposto all'ufficio o, in sua mancanza, il funzionario di più elevato livello presente nell'amministrazione.

L'art. 61 del decreto Semplificazioni bis ha esteso all'unità organizzativa designata l'indicazione che è pubblicata, per ciascun procedimento, sul **sito internet istituzionale** dell'amministrazione, in formato tabellare e con collegamento ben visibile nella homepage,

secondo quanto previsto dal terzo periodo del comma 9-bis.

Non è stato modificato il quarto periodo del comma 9-bis, in forza del quale, in caso di **ritardo**, il soggetto titolare del potere sostitutivo comunica senza indugio il nominativo del responsabile, ai fini della valutazione dell'avvio del procedimento disciplinare, secondo le disposizioni del proprio ordinamento e dei contratti collettivi nazionali di lavoro, e, in caso di mancata ottemperanza alle disposizioni del presente comma, assume la sua medesima responsabilità oltre a quella propria.

Nel testo anteriore, il comma 9-ter riconosceva al privato la facoltà di sollecitare l'esercizio del potere sostitutivo in caso di inerzia. L'art. 61 del decreto Semplificazioni bis impone al titolare di esercitare il potere sostitutivo non soltanto su richiesta dell'interessato, ma anche **d'ufficio**, decorso inutilmente il termine per la conclusione del procedimento anche considerando le previste ipotesi di sospensione legittima di questo termine.

Le responsabilità in caso di inerzia dell'Amministrazione

La modifica operata dall'art. 61 del decreto Semplificazioni bis **interessa anche l'ambito tributario** e ciò in forza della valenza generale della legge n. 241/1990. Di particolare interesse è l'analisi degli strumenti di tutela del privato nel caso di inerzia dell'Amministrazione: infatti, oltre all'esercizio del potere sostitutivo *ex art. 2*, legge n. 241/1990, è bene ricordare la possibilità di **sollecitare** l'intervento del **Garante del Contribuente**, il quale eserciterà i poteri di intervento di cui all'art. 13, legge n. 212/2000, tra i quali rientra la segnalazione per l'avvio del **procedimento disciplinare**.

È bene inoltre ricordare che, nella disciplina generale del procedimento amministrativo, all'attivazione del

potere sostitutivo si accompagna la **responsabilità disciplinare e contabile** del dirigente e del funzionario inadempiente *ex art. 2, comma 9, legge n. 241/1990*, nonché la configurabilità di un **danno ingiusto** cagionato in conseguenza dell'inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento ovvero di un **indennizzo** per il mero ritardo *ex art. 2-bis, legge n. 241/1990*.

Le modifiche alla disciplina del silenzio-assenso

L'art. 20, legge n. 241/1990 disciplina l'istituto del "silenzio-assenso", prevedendo che, nei procedimenti ad istanza di parte per il rilascio di provvedimenti amministrativi, il **silenzio** dell'amministrazione competente **equivale** a provvedimento di **accoglimento** della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide, se la medesima amministrazione non comunica all'interessato il provvedimento di diniego entro un termine - solitamente quello pari a **30 giorni** di cui all'art. 2, comma 2, legge n. 241/1990 - decorrente dalla data di ricevimento della domanda del privato. Il "silenzio-assenso" opera come principio generale, ma subisce alcune **eccezioni**.

L'art. 62 del decreto Semplificazioni bis ha inserito nell'art. 20, legge n. 241/1990 il comma 2-bis, in forza del quale, nei casi in cui il silenzio dell'amministrazione equivale a provvedimento di accoglimento, fermi restando gli effetti comunque intervenuti del silenzio-assenso, l'Amministrazione è tenuta, su richiesta del privato, a rilasciare un'**attestazione telematica** circa il decorso dei termini del procedimento e pertanto dell'intervenuto accoglimento della domanda ai sensi della norma; decorsi inutilmente 10 giorni dalla richiesta, l'attestazione è sostituita da una **dichiarazione del privato** ai sensi dell'art. 47, D.P.R. n. 445/2000.

L'istituto del silenzio-assenso opera come una sorta di **incentivo a provvedere in maniera espressa**, ma non garantisce all'interessato una concreta valutazione della sua istanza da parte dell'Amministrazione: infatti esso ha valore di provvedimento, che l'Amministrazione può, in via di autotutela, annullare o revocare *ex art. 20, comma 3, legge n. 241/1990*. Come esplicitato nella relazione illustrativa, il decreto Semplificazioni bis interviene per "consentire la **piena operatività** e il **rafforzamento dell'efficacia** del silenzio assenso" riconoscendo il diritto dell'interessato a un'**attestazione** che ne dimostri l'avvenuta formazione: infatti il decorso del termine a provvedere può essere interpretato come una valutazione positiva dell'istanza da parte dell'amministrazione ovvero come un'istruttoria incompleta ovvero come mera inerzia.

Silenzio-assenso e procedimenti tributari

L'istituto del silenzio-assenso non opera tutte le volte in cui il Legislatore qualifica l'inerzia dell'Amministrazione come **rigetto** dell'istanza del privato. Una di queste ipotesi si realizza in ambito tributario con riferimento al procedimento di **rimborso dei tributi**: infatti l'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 annovera tra gli atti impugnabili nanti la Commissione Tributaria Provinciale anche "il rifiuto [...] tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti", mentre l'art. 20, comma 2, del medesimo decreto prevede che "il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione [...] può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

In altre ipotesi l'inerzia dell'Amministrazione viene espressamente qualificata come accoglimento dell'istanza: ad esempio, ciò avviene per l'**interpello**, per il quale l'art. 11, comma 3, legge n. 212 del 2000 prevede testualmente che, "quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'Amministrazione della soluzione prospettata dal contribuente".

Modifiche alla disciplina dell'annullamento d'ufficio

In base all'art. 21-nonies, legge n. 241/1990, il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'art. 21-octies può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge.

L'annullamento d'ufficio ha **efficacia ex tunc** e annovera i seguenti **presupposti**:

- 1) l'illegittimità originaria del provvedimento per violazione di legge, eccesso di potere e incompetenza;
- 2) l'interesse pubblico concreto e attuale alla sua rimozione, diverso dal mero ripristino della legalità;
- 3) l'assenza di posizioni consolidate in capo ai destinatari.

L'istituto si caratterizza per **discrezionalità**, vale a dire è il risultato della ponderazione tra gli interessi dei soggetti incisi dal provvedimento e l'interesse pubblico al suo annullamento.

Il Legislatore è già intervenuto con riferimento al **termine** entro cui tale potere deve essere esercitato: per circoscrivere le incertezze gravanti sugli interessati al

provvedimento, l'art. 6, legge 7 agosto 2015, n. 124 (recante la Riforma Madia) ha corretto l'originaria generica previsione "entro un termine ragionevole" con l'indicazione di un termine massimo pari a **18 mesi** dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato mediante il silenzio-assenso, mentre l'art. 63 del decreto Semplificazioni bis ha ridotto il termine da 18 a **12 mesi**.

Simmetricamente l'art. 63 del decreto Semplificazioni bis ha portato da 18 a 12 mesi il termine scaduto il quale l'Amministrazione può annullare i provvedimenti amministrativi conseguiti sulla base di false rappresentazioni dei fatti o di **dichiarazioni sostitutive** di certificazione e dell'atto di notorietà **false o mendaci** per effetto di condotte costituenti reato, accertate con

sentenza passata in giudicato, fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali nonché delle sanzioni previste dal capo VI del D.P.R. n. 445/2000.

La connotazione amministrativistica dell'azione impositiva

La disciplina della legge n. 241/1990 conferma la connotazione amministrativistica dell'**azione impositiva** anche sotto il profilo dell'esercizio del potere di annullamento d'ufficio.

Bisogna tuttavia ricordare le **specificità dell'ambito tributario** e le interferenze con altri istituti, come quelli processuali: con riguardo al termine entro cui tale potere deve essere esercitato, l'istanza di annullamento in autotutela non sospende il termine per l'azione in giudizio nanti la Commissione Tributaria Provinciale.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Credito investimenti in beni strumentali nuovi: non si applica per i beni rientranti nel perimetro della Concessione

E' possibile applicare le nuove misure agevolative del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi per i beni non rientranti nel perimetro concessorio e per i quali non sussiste alcun obbligo di devoluzione finale all'ente concedente ovvero al soggetto subentrante. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 721 del 18 ottobre 2021 con cui ha specificato che la diversamente, i beni rientranti nel perimetro della Concessione devono ritenersi esclusi dall'ambito oggettivo delle nuove misure agevolative, in forza di quanto previsto dalle disposizioni della legge n. 160 del 2019 e della legge n. 178 del 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 721 del 18 ottobre 2021 riguardante il credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi. Diversamente dalle analoghe misure agevolative per gli investimenti in beni strumentali disciplinate dalle precedenti leggi di bilancio (il riferimento è al super ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e ss.mm.ii., e all'iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 e ss.mm.ii.), sia la legge di bilancio 2020 e sia la legge di bilancio 2021 hanno previsto l'espressa **esclusione** dall'ambito oggettivo dei **beni gratuitamente devolvibili** delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Con tale previsione, il legislatore ha evidentemente inteso escludere dalle nuove misure sovvenzionali - che per loro stessa natura sono in via di principio finalizzate a incentivare l'effettuazione di **nuovi investimenti** che altrimenti l'impresa non intraprenderebbe o intraprenderebbe in misura minore - gli investimenti la cui realizzazione costituisca adempimento dei precisi obblighi assunti dalle imprese operanti nell'ambito della gestione in concessione di attività regolate, trattandosi di investimenti la cui effettuazione e la cui **"remunerazione"** trovano diretta corrispondenza nel piano economico-finanziario del contratto di concessione e

nella determinazione della tariffa.

Proprio in ragione di tali specifici elementi giuridici ed economici della fattispecie, nell'ambito delle convenzioni che regolano i rapporti tra l'ente concedente e i gestori è previsto, di regola, che al termine del rapporto i beni rientranti nel perimetro concessorio siano **oggetto di devoluzione** obbligatoria finale al soggetto concedente, non potendo l'impresa concessionaria disporne autonomamente così come avviene invece per i beni appartenenti al "patrimonio proprio".

Agli effetti dell'applicazione delle nuove misure agevolative, quindi, diversamente dall'impostazione seguita nelle precedenti discipline, occorre distinguere: i) gli investimenti in beni non rientranti nel perimetro concessorio, la cui effettuazione non discende da un obbligo assunto nell'ambito della concessione e sui quali il gestore-proprietario può esercitare gli ordinari **diritti di disposizione**, sia nel corso della concessione, sia al termine della stessa (tali beni, quindi, possono formare oggetto di cessione nei confronti di qualunque soggetto e nell'ambito di una ordinaria operazione commerciale effettuata sulla base del prezzo riconosciuto dal mercato e delle scelte gestionali più convenienti per l'impresa); ii) gli investimenti in beni rientranti nel perimetro concessorio, la cui effettuazione discende dagli obblighi assunti dal titolare della concessione e in relazione ai quali, al termine della concessione, l'impresa concessionaria non gode di analogo potere dispositivo, essendo tenuta **all'obbligo di devoluzione** degli stessi secondo quanto previsto sin dall'origine in sede di concessione.

Ne consegue che è possibile applicare le nuove misure agevolative per i beni non rientranti nel perimetro concessorio e per i quali **non** sussiste alcun **obbligo di devoluzione** finale all'ente concedente ovvero al soggetto subentrante.

Diversamente, i beni rientranti nel perimetro della Concessione devono ritenersi esclusi dall'ambito oggettivo delle nuove misure agevolative, in forza di quanto previsto dalle richiamate disposizioni della legge n. 160 del 2019 e della legge n. 178 del 2020.

In particolare, i beni rientranti nel perimetro concessorio sono esclusi dall'ambito di applicazione dei crediti d'imposta in esame, ai sensi dell'articolo 1, comma 187, della legge di bilancio 2020 e dell'articolo 1, comma 1053, della legge di bilancio 2021.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 721](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Credito per attività di formazione 4.0 anche in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti finanziari

L'accordo di ristrutturazione dei debiti finanziari non rappresenta una causa ostativa all'accesso al credito d'imposta per investimenti in attività di formazione 4.0 del personale. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 719 del 18 ottobre 2021 con cui ha specificato che la circostanza che la norma di esclusione menzioni soltanto il concordato liquidatorio e non quello in continuità può considerarsi espressiva della volontà del legislatore di escludere dalla disciplina agevolativa solo le imprese assoggettate a procedure che hanno una finalità liquidatoria dell'attività aziendale.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 719 del 18 ottobre 2021 riguardante il credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi. Il comma 186 dell'articolo 1 della legge n. 160 del 2019, in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, esclude dall'agevolazione le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, **concordato preventivo senza continuità aziendale**, altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Eguale formulazione viene utilizzata dal successivo comma 199 ai fini dell'esclusione dal credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative.

La disposizione in esame menziona, tra le condizioni di esclusione, il concordato preventivo ma limitatamente a quello **senza continuità aziendale**.

La circostanza che norma di esclusione menzioni soltanto il **concordato liquidatorio** e non quello in continuità può considerarsi espressiva della volontà del legislatore di escludere dalla disciplina agevolativa solo le imprese assoggettate a procedure che hanno una **finalità liquidatoria** dell'attività aziendale.

In considerazione di ciò, pertanto, le imprese che accedono ad istituti finalizzati al perseguimento della continuità aziendale, come gli accordi di ristrutturazione,

possono accedere alle agevolazioni in esame.

Ne consegue che l'accordo di ristrutturazione dei debiti finanziari non rappresenta una causa ostativa all'accesso al credito d'imposta per investimenti in attività di formazione 4.0 del personale.

Ciò anche per due ordini di motivi:

-il primo riguarda il fatto che l'articolo 2, punto 18), del regolamento UE in questione definisce "**impresa in difficoltà**", per quanto qui rileva, l'impresa che sia oggetto di procedura concorsuale "per insolvenza", facendo quindi riferimento a situazioni di **grave dissesto**;

-il secondo è connesso ad esigenze di ordine sistematico e di coerenza interpretativa; il credito d'imposta formazione 4.0 disciplinato dai commi 210-217, infatti - insieme ai crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi e per investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative, di cui rispettivamente ai commi 185-197 e ai commi 198-208 - fa parte del "**pacchetto**" di **incentivi fiscali** relativi al "Piano nazionale Impresa 4.0" e ridefiniti, in maniera organica, dalla legge n. 160 del 2019, per cui una difforme interpretazione delle relative cause di esclusione condurrebbe a soluzioni incoerenti sul piano della ratio delle misure stesse.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 719](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

PEX: per società in liquidazione la commercialità deve sussistere al momento di inizio della liquidazione

In tema di participation exemption, per le società in liquidazione ordinaria, il requisito di commercialità deve sussistere al momento in cui ha avuto inizio la liquidazione. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 722 del 18 ottobre 2021, con cui ha specificato che il requisito temporale del il triennio deve essere verificato non con riferimento al momento del realizzo della partecipazione, ma con riferimento all'inizio della fase di liquidazione della società partecipata.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a

interpello n. 722 del 18 ottobre 2021 riguardante la Participation exemption e commercialità della società partecipata in liquidazione

Il requisito della commercialità è individuato dalla norma quale esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa.

Il requisito della commercialità, ai sensi del comma 2 dell'articolo 87 del TUIR, deve sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso (per brevità anche "triennio").

In tema di participation exemption, la circolare n. 10/E del 16 marzo 2005 (paragrafo 5.6) ha chiarito che, per le società in liquidazione ordinaria, il requisito di commercialità deve sussistere al momento in cui ha avuto inizio la liquidazione.

Ne deriva che il requisito temporale di cui al comma 2 dell'articolo 87 (il triennio) deve essere verificato non con riferimento al momento del realizzo della partecipazione, ma con riferimento all'inizio della fase di liquidazione della società partecipata.

Ciò in quanto la liquidazione costituisce una fase "peculiare" della vita aziendale che, ai fini pex, non può essere equiparata alla ordinaria attività d'impresa e non può assumere rilevanza nell'esame del requisito della commercialità.

La circolare n. 7/E del 2013 (paragrafo 1.1) ha disciplinato l'ipotesi in cui l'interruzione dell'attività commerciale da parte di una società derivi da un depotenziamento dell'azienda, ad esempio a seguito di cessione di asset rilevanti, licenziamento di personale o conseguimento dell'oggetto sociale. In tale ipotesi, secondo la predetta circolare, occorre valutare caso per caso se tale depotenziamento non configuri un'ipotesi di "liquidazione di fatto", nel qual caso tornano applicabili i chiarimenti forniti dal sopra citato paragrafo 5.6 della circolare n. 10/E del 16 marzo 2005 per le società in liquidazione ordinaria.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 722](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Super ammortamento fotovoltaici: come riassorbire il disallineamento della componente immobiliare e impiantistica

In tema di super ammortamento degli impianti fotovoltaici, quanto alle modalità di riassorbimento del disallineamento relativo alla componente immobiliare e alla componente impiantistica, la deduzione delle quote di ammortamento è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 31 dicembre 1988. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 724 del 18 ottobre 2021 con cui ha specificato che i principi che consentono di riassorbire il disallineamento derivante dalla svalutazione solo civilistica attraverso un incremento delle quote annue di ammortamento fiscale (fino al limite massimo costituito dal coefficiente tabellare), valgono anche per il disallineamento che scaturisce dalla diversa dinamica temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 724 del 18 ottobre 2021 riguardante il super ammortamento degli impianti fotovoltaici.

Il paragrafo 9 della circolare n. 4/E del 2017, intitolato "Super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici", ha esaminato gli effetti prodotti, ai fini dell'ammortamento e del super ammortamento, dall'articolo 1, comma 21, della legge di stabilità 2016 (concernente i cc.dd. "imbullonati"), che prevede diverse e specifiche regole di determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E.

Il citato comma 21 prevede che "A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento.

Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

Alla luce della novità legislativa introdotta dal citato comma 21, la circolare n. 4/E del 2017, dopo aver

chiarito i principi in base ai quali effettuare la distinzione tra componente immobiliare e impiantistica di un bene, ha affermato che le componenti impiantistiche, escluse dalla determinazione della rendita catastale degli immobili ospitanti le centrali fotovoltaiche ed eoliche, non possono essere considerate “beni immobili” nel senso inteso dalla circolare n. 36/E del 2013 ai fini della determinazione dell'aliquota di ammortamento.

Di conseguenza:

- ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4% prevista dalla circolare n. 36/E per i beni immobili;
- ai costi relativi alla componente impiantistica delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9% prevista dalla circolare n. 36/E per i beni mobili.

Quanto alle modalità di riassorbimento del disallineamento relativo alla componente immobiliare e alla componente impiantistica, occorre evidenziare che l'articolo 102, comma 2, del TUIR, stabilisce che la deduzione delle quote di ammortamento è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 31 dicembre 1988.

La deduzione, ovviamente, è consentita nel rispetto del principio di previa imputazione al conto economico, di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR, in base al quale le spese e gli altri componenti negativi sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati “al conto economico relativo all'esercizio di competenza”, ovvero al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio.

La risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013 ha fornito chiarimenti in merito alla problematica, già trattata nella circolare n. 26/E del 20 giugno 2012, delle modalità di “riassorbimento”, ai fini IRES e IRAP, della svalutazione delle immobilizzazioni materiali avente rilevanza solo civilistica.

Con la risoluzione in argomento è stato precisato che la svalutazione può essere recuperata, ai fini IRES, deducendo delle quote di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate al conto economico, attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi; tali variazioni devono essere determinate nella misura massima consentita, pari alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale (calcolata in base al coefficiente previsto dal decreto

ministeriale 31 dicembre 1988) e la quota di ammortamento imputata a conto economico.

Il documento di prassi in esame ha stabilito che la deduzione del costo imputato a conto economico con la svalutazione e rinviata ai successivi esercizi deve essere effettuata obbligatoriamente, applicando l'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, nella misura massima consentita dalla normativa fiscale, a partire dall'esercizio in cui si generano le condizioni per la sua deducibilità.

I principi espressi dalla risoluzione n. 98/E del 2013, che consentono di riassorbire il disallineamento derivante dalla svalutazione solo civilistica attraverso un incremento delle quote annue di ammortamento fiscale (fino al limite massimo costituito dal coefficiente tabellare), valgono anche per il disallineamento che scaturisce dalla diversa dinamica temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 724

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi in caso di comodato: quando è ammissibile

Laddove la società, relativamente al bene concesso in comodato, dimostri di trarre delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito, potrà accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 726 del 18 ottobre 2021 con cui ha chiarito che nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi il comodante può beneficiare del credito d'imposta in investimenti in beni strumentali nuovi, a condizione che i beni in questione siano “strumentali” ed “inerenti” alla propria attività, nel qual caso egli è legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 726 del 18 ottobre 2021 riguardante il credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi. Con legge di bilancio 2020, all'articolo 1, commi da

184 a 197, è stata ridefinita la disciplina degli **incentivi fiscali** previsti dal **Piano Nazionale Impresa 4.0**, mediante l'introduzione di un credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, parametrato al costo di acquisizione degli stessi, in luogo della **maggiorazione** del costo fiscalmente ammortizzabile. La nuova disciplina, in vigore dal 1° gennaio 2020, sostituisce le previgenti disposizioni riguardanti il **"super ammortamento"** e l'"iper ammortamento", che restano applicabili, a determinate condizioni, agli investimenti in beni strumentali effettuati fino al 31 dicembre 2019.

Tale disciplina prevede, in particolare, la concessione di un credito d'imposta alle imprese che dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal **venditore** e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, effettuino investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive localizzate sul territorio dello Stato, con i requisiti e nelle misure stabilite dai commi 188, 189 e 190 in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.

Riguardo all'ambito oggettivo dell'agevolazione de quo il comma 189 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020 prevede che, per gli investimenti aventi a oggetto beni **ricompresi nell'allegato A** annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 40 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, e nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro, e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 10 milioni di euro.

Non si ravvisano dubbi sulla strumentalità e, quindi, sulla spettanza del credito d'imposta nei casi in cui i beni nuovi oggetto dell'investimento siano impiegati, per la fornitura di servizi ai clienti, direttamente presso proprie strutture produttive ubicate nel territorio nazionale (hub di sterilizzazione istituiti presso la sede legale ed operativa della Società o presso nuove unità locali della medesima Società).

Con la circolare n. 4 del 2017 è stato evidenziato che nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi il comodante può beneficiare del credito d'imposta, a condizione che i beni in questione siano "strumentali" ed "inerenti" alla propria attività, nel qual caso egli è legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento. In tal caso occorre che i beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e

gli stessi dovranno in ogni caso cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.

Laddove la società, relativamente al bene concesso in comodato, dimostri di trarre delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito, potrà accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 726

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Iperammortamento: come determinare il "momento di effettuazione"

In tema di iper ammortamento, ai fini della determinazione del "momento di effettuazione", rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 723 del 18 ottobre 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 723 del 18 ottobre 2021 riguardante l'iper ammortamento.

L'articolo 1, commi 9 e seguenti, della L. n. 232 del 2016 ha introdotto la disciplina del c.d. "iper ammortamento". L'agevolazione prevede, ai fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing, la possibilità per i soli titolari di reddito d'impresa di maggiorare il costo di acquisizione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o entro il 30 settembre 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione), funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale in chiave **"industria 4.0"**.

Con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017,

redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina **dell'iper ammortamento**.

Nel predetto documento di prassi è stato precisato che ai fini della determinazione del "momento di effettuazione", rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Tra l'altro la citata circolare ha inoltre chiarito che dal momento di "effettuazione" degli investimenti, rilevante ai fini della spettanza dell'iper ammortamento, devono distinguersi i diversi momenti dell'"entrata in funzione" e dell'"interconnessione" del bene.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 723

Fisco

In consultazione sino al 19 novembre 2021

Decreto ATAD, la disciplina sui disallineamenti da Ibridi in chiaro nella bozza di circolare delle Entrate

Il Decreto ATAD introduce un sistema di contrasto ai disallineamenti ibridi che si fonda su due tipologie di norme: norme di prevenzione volte ad eliminare le cause dei disallineamenti da ibridi e norme di reazione volte a rimuovere gli effetti dei disallineamenti da ibridi, anche articolate secondo una reazione primaria e una reazione secondaria. Si tratta di uno degli approfondimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la bozza di circolare che è in consultazione pubblica sul sito dell'Agenzia stessa sino al 19 novembre 2021.

I chiarimenti in merito alla disciplina fiscale dei **"Disallineamenti da Ibridi"**, così come disciplinati dagli articoli da 6 a 11 del decreto legislativo n. 142 del 2018 di recepimento della Direttiva Atad, sono contenuti nella bozza di circolare dell'Agenzia delle

Entrate in consultazione pubblica sino al 19 novembre 2021.

Questa normativa contiene una serie di misure adottate per impedire alle multinazionali di sfruttare le differenze tra le diverse giurisdizioni fiscali per ottenere una riduzione delle basi imponibili.

Fino al **19 novembre 2021** i soggetti interessati possono inviare le proprie osservazioni e proposte.

Una volta terminata la fase della consultazione pubblica, l'Agenzia delle Entrate pubblicherà i commenti pervenuti, con l'esclusione di quelli contenenti una espressa richiesta di non divulgazione.

Preleva la bozza di circolare

La bozza di circolare

La circolare fornisce chiarimenti sulla disciplina dei "Disallineamenti da Ibridi" attualmente in vigore introdotta dal decreto legislativo n.142 del 2018 (Decreto Atad).

Il documento si sofferma, in particolare, sui **requisiti** per la sua applicazione, distinguendo quelli soggettivi da quelli oggettivi.

Inoltre, la circolare fornisce diverse **esemplificazioni**, che consentono di chiarire le complesse regole di "reazione" che, a seconda dei casi, agiscono sulla causa ibrida o sugli effetti derivanti dal disallineamento.

Gli articoli da 6 a 11 del Decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142 (di seguito "Decreto ATAD") in materia di **disallineamenti da ibridi** attuano nel sistema tributario italiano le previsioni della Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 (ATAD 1), recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 (ATAD 2).

La **Direttiva ATAD 1** prevedeva misure di contrasto relativamente a taluni disallineamenti da ibridi derivanti dall'interazione tra i regimi fiscali degli Stati Membri, ma non affrontava i disallineamenti derivanti da interazioni tra uno Stato Membro e Paesi terzi, così come altre tipologie di disallineamenti da ibridi (ad esempio quelli che coinvolgono le stabili organizzazioni). Tali ambiti sono stati disciplinati con la Direttiva ATAD 2 che ha altresì affrontato i trasferimenti ibridi, i disallineamenti da ibridi importati e ulteriori tipologie riguardanti i fenomeni di doppia deduzione.

Le **disposizioni anti ibridi** (anti hybrid rule) previste dalla Direttiva ATAD traggono origine dai lavori svolti in seno all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), nell'ambito del progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) che ha affrontato il tema dei disallineamenti da ibridi

nell'ambito dell'Azione 2 volta a ripristinare la coerenza tra i vari regimi fiscali nazionali.

In questo ambito, l'OCSE ha formulato una **serie di raccomandazioni** attraverso due specifici rapporti (Rapporti BEPS Azione 2) che sono espressamente richiamati nel Considerando n. 28 della Direttiva ATAD 2 secondo il quale gli Stati membri dovrebbero avvalersi delle spiegazioni e degli esempi applicabili riportati nella relazione dell'OCSE BEPS relativa all'azione 2 sia come fonte illustrativa o interpretativa nella misura in cui essi sono coerenti con le disposizioni della presente direttiva e con il diritto dell'Unione.

Conseguentemente, i principi e le esemplificazioni riportati nei rapporti BEPS Azione 2, assumono un ruolo rilevante quale **fonte di interpretazione** delle disposizioni del Decreto ATAD e devono essere tenuti in considerazione nei limiti in cui siano coerenti con le disposizioni ed i principi desumibili dal Decreto stesso, dalle Direttive ATAD nonché dalle fonti primarie del diritto europeo.

Le disposizioni del Decreto ATAD si applicano alle imposte sui redditi d'impresa (**IRPEF** e **IRES**), mentre ragioni di ordine logico sistematico portano ad escludere dall'ambito di applicazione della disciplina in commento l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (**IRAP**).

Con riferimento alle corrispondenti **imposte estere**, qualora tra lo Stato di residenza o localizzazione del soggetto estero e l'Italia (o altra giurisdizione nel caso degli ibridi importati) sia in vigore una **Convenzione** per evitare le doppie imposizioni, le imposte sul reddito sono quelle ivi individuate nonché quelle di natura analoga che siano intervenute successivamente in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione.

Nei casi in cui la Convenzione preveda imposte amministrate da diverse suddivisioni politiche nell'ambito dello stesso Stato (ad esempio Stato federale, Regioni, Province, Cantoni, Distretti, Dipartimenti), il riferimento alle imposte rilevanti ai fini dell'applicazione delle norme anti ibridi deve intendersi alle sole imposte amministrate dal livello politico più elevato (ad esempio imposte a livello federale). In ipotesi di assenza di Convenzione, dovrà farsi riferimento alle imposte gravanti sul reddito d'impresa di natura identica o analoga a quelle italiane, amministrate dal livello politico più elevato.

I **disallineamenti da ibridi**, inoltre, in linea teorica potrebbero verificarsi anche all'interno di un singolo Stato, anche se il fenomeno è tipicamente un fenomeno transnazionale. Al riguardo si specifica che le norme di contrasto ai disallineamenti da ibridi introdotte dal

Decreto ATAD si rivolgono esclusivamente ai disallineamenti derivanti dalle interazioni tra l'ordinamento fiscale italiano ed uno o più ordinamenti fiscali esteri e, quindi, relativamente a fattispecie intercorrenti tra soggetti residenti o localizzati in Italia e soggetti residenti o localizzati in altro Stato estero (sia esso Stato Membro o Stato terzo).

Le disposizioni del Decreto ATAD, in ultimo, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. In merito, non sono previste clausole di salvaguardia per fattispecie iniziate in precedenti periodi d'imposta che rappresentino, salvo quanto specificato per alcune grandezze fiscalmente rilevanti, espressione di eventi antecedenti quali perdite fiscali, ammortamenti, interessi passivi eccedenti.

Fanno eccezione le disposizioni di cui all'articolo 9 del Decreto ATAD, relative alla disciplina generale riguardante i disallineamenti derivanti da entità ibride inverse che trovano applicazione a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Ibridismo fiscale: cos'è

In generale, i **disallineamenti da ibridi** derivano da un trattamento fiscale asimmetrico da parte di due o più sistemi fiscali in relazione a entità, stabili organizzazioni, negozi giuridici (in particolare strumenti finanziari o aventi ad oggetto strumenti finanziari), componenti di reddito, idonei a generare effetti fiscali (i "disallineamenti" appunto) incoerenti (e, perciò, "ibridi") a livello internazionale, quali quelli riconducibili ai fenomeni di deduzione senza inclusione ("deduction/no inclusion" o D/Ni) e doppia deduzione (double deduction o DD).

Gli **strumenti finanziari ibridi**, pur potendo assumere diverse forme, quali titoli di debito, titoli di partecipazione, finanziamenti, cessioni a pronti con prezzo differito, leasing etc., sono spesso, ma non esclusivamente, riscontrati nel contesto "**debt vs equity**" e quindi si caratterizzano per il fatto di unire condizioni contrattuali tipiche sia degli strumenti di debito sia di quelli di patrimonializzazione per quanto concerne, ad esempio, le modalità di riconoscimento della remunerazione (ancorata o meno ai rendimenti dell'impresa), termini di rimborso del capitale, la partecipazione alle perdite dell'impresa, il grado di subordinazione.

Tale caratteristica può determinare effetti di **ibridismo fiscale** nella misura in cui gli strumenti finanziari sono qualificati come di debito (debt) in uno Stato e di capitale (equity) in un altro, generando un diverso trattamento fiscale della remunerazione dovuta in base alle loro condizioni contrattuali, che viene trattata a

fini fiscali:

come **onere** da rapporti di finanziamento (debt) in un ordinamento giuridico (onere quindi deducibile quale interesse per il pagatore); e

provento derivante da impiego in capitale di rischio (equity) nell'altro ordinamento (provento quindi in tutto o in parte non imponibile, anche per mezzo di credito indiretto, quale dividendo per il beneficiario).

I **trasferimenti ibridi**, che in genere sono riconducibili a contratti di pronti contro termine o di mutuo di titoli, hanno ad oggetto il trasferimento di strumenti finanziari e si caratterizzano per il fatto che la remunerazione dovuta in base allo strumento finanziario (ad esempio partecipazioni) oggetto di trasferimento è considerato fiscalmente come conseguito da (e, quindi, imputato a) più di una delle parti dell'accordo (ad esempio sia dal cedente a pronti che dall'acquirente a pronti).

Ambito soggettivo e oggettivo

L'ambito soggettivo delle disposizioni in commento è definito dall'articolo 6, comma 1, lettera t) del Decreto ATAD che comprende nel concetto di "**soggetto passivo**":

-le società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR ;

-i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR che sono titolari di redditi di impresa;

-le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) del TUIR;

-le società di cui all'articolo 5 del TUIR, con esclusione delle società semplici e soggetti ad esse assimilate;

- i soggetti persone fisiche esercenti imprese commerciali e dunque possessori di redditi d'impresa.

L'ambito tracciato dall'articolo 6, comma 1, lettera t) del Decreto ATAD è più ampio di quello definito dalla Direttiva ATAD.

Il Decreto ATAD, in linea con le raccomandazioni dei rapporti BEPS Azione 2 e delle previsioni della Direttiva ATAD, introduce un sistema di **contrasto ai disallineamenti** ibridi che si fonda su due tipologie di norme:

-**norme di prevenzione** volte ad eliminare le cause dei disallineamenti da ibridi (articolo 8, comma 4 del Decreto ATAD, relativo alla stabile organizzazione disconosciuta e l'articolo 9 del Decreto ATAD, relativo agli "ibridi inversi");

-**norme di reazione** volte a rimuovere gli effetti dei disallineamenti da ibridi (articoli 8, commi 1, 2 e 3, e articolo 10 del Decreto ATAD), anche articolate secondo una reazione primaria e una reazione secondaria.

Vi è, inoltre, un'altra disposizione che opera sugli

effetti fiscali. In particolare si tratta dell'articolo 8, comma 5 del Decreto ATAD che contrasta i fenomeni di duplicazione del credito d'imposta estero.

A cura della Redazione

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Iper ammortamento, la firma digitale garantisce certezza della data di emissione dell'attestato di conformità

In tema di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, lo strumento della firma digitale corredata da marca temporale, laddove rispondente ai requisiti previsti dalle norme e dalle regole tecniche vigenti, è idoneo a garantire la certezza della data di emissione, da parte dell'ente di certificazione accreditato, dell'attestato di conformità. Ovviamente, l'impresa richiedente dovrà mettere a disposizione degli organi di controllo l'attestato in forma digitale per le opportune verifiche. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 725 del 18 ottobre 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 725 del 18 ottobre 2021 riguardante l'attestato di conformità previsto in tema di iper ammortamento e in tema di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.

L'articolo 1, comma 11, della legge n. 232 del 2016 stabilisce che per beneficiare dell'iper ammortamento e maggiorazione relativi ai beni elencati rispettivamente negli allegati A e B annessi alla legge stessa l'impresa richiedente è tenuta a produrre, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La predetta disposizione è stata richiamata anche dalle successive leggi di bilancio che hanno prorogato la disciplina dell'iper ammortamento e della maggiorazione relativa ai beni immateriali.

Nello stesso senso si esprime l'articolo 1, comma 195, della legge n. 160 del 2019 relativamente al credito di

imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui ai commi 189 e 190 del medesimo articolo (beni ricompresi rispettivamente nell'allegato A e nell'allegato B annesso alla citata legge n. 232 del 2016); il comma 195 in questione, infatti, stabilisce che per i beni di costo unitario di acquisizione superiore a 300.000 euro le imprese sono tenute a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016 e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Al riguardo, la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, a commento delle novità introdotte dall'articolo 1, commi da 8 a 13, della legge n. 232 del 2016, ha precisato che, secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, la perizia deve essere acquisita dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La relazione evidenzia che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. La successiva risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017, ha fornito i chiarimenti necessari per ovviare alle possibili difficoltà che i professionisti incaricati della perizia giurata avrebbero potuto incontrare per il rispetto del termine del 31 dicembre 2017 (che, per la generalità dei soggetti, costituiva il termine di chiusura del periodo d'imposta agevolabile).

Con la risoluzione in argomento è stata accolta una soluzione che, pur mantenendo fermo il rispetto del termine del 31 dicembre 2017 per l'effettuazione della verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, ha consentito al professionista di procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31 dicembre 2017.

Pertanto, nella descritta situazione, è stata ritenuta sufficiente la consegna all'impresa, da parte del professionista incaricato, di una perizia asseverata (e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti) entro la data del 31 dicembre 2017.

Visto che, in tale situazione, veniva a mancare uno strumento (il giuramento) che garantisse la certezza della sussistenza, entro la predetta data, delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione,

la risoluzione ha previsto che la consegna entro il 31 dicembre 2017 della perizia asseverata e la sua acquisizione da parte dell'impresa dovesse risultare da un atto avente data certa (ad esempio, plico raccomandato senza busta oppure posta elettronica certificata) e che, ovviamente, il documento successivamente esibito per il giuramento dovesse essere esattamente il medesimo inviato all'impresa.

In seguito, con la circolare n. 48610 del 1° marzo 2019 il Mi.S.E. ha affermato che, in caso di perizia giurata, ai fini della decorrenza degli effetti dell'iper ammortamento è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia medesima, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate sentito il Ministero dello Sviluppo Economico, ha evidenziato che il principio contenuto nella circolare appena citata possa essere esteso, con i dovuti adattamenti, anche alla fattispecie dell'attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

In tal caso, quindi, ai fini della decorrenza degli effetti dell'agevolazione è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda all'emissione di un attestato di conformità, munito di data certa, dal quale risulti la sussistenza delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione; in questa ipotesi, non sarà necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione dell'attestato da parte dell'impresa.

Lo strumento della firma digitale corredata da marca temporale, laddove rispondente ai requisiti previsti dalle norme e dalle regole tecniche vigenti, è idoneo a garantire la certezza della data di emissione, da parte dell'ente di certificazione accreditato, dell'attestato di conformità. Ovviamente, l'impresa richiedente dovrà mettere a disposizione degli organi di controllo l'attestato in forma digitale per le opportune verifiche.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 725

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Credito investimenti in beni strumentali nuovi anche in

caso di contratto di noleggio/locazione operativa

La circostanza che l'investimento effettuato sia oggetto di un successivo contratto di noleggio/locazione operativa stipulato con un terzo non costituisce, di per sé, una causa ostativa all'accesso al credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 720 del 18 ottobre 2021 con cui ha chiarito che la finalità dell'agevolazione, infatti, è proprio quella di incentivare l'effettuazione di investimenti in beni strumentali materiali direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento della sua attività ordinaria: nello specifico, l'attività industriale di prestazione di servizi di noleggio o di locazione operativa.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 720 del 18 ottobre 2021 riguardante il credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi. Come precisato nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, **l'iper ammortamento**, di cui il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi rappresenta sostanzialmente l'evoluzione normativa, consiste in una maggiorazione del costo di acquisizione fruibile dai soggetti che acquisiscono da terzi, in proprietà o in leasing, i beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016.

I beneficiari dell'agevolazione, quindi, sono i proprietari (nel caso di **acquisto in proprietà**) o i locatari finanziari (nel caso di acquisto tramite leasing finanziario).

Con la recente circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 è stato confermato che, anche relativamente al credito d'imposta per investimenti in **beni strumentali nuovi**, i beneficiari dell'agevolazione sono i proprietari e i locatari finanziari; per questi ultimi, il parametro di commisurazione del credito d'imposta spettante è rappresentato dal **"costo per l'acquisto del bene"** sostenuto dal locatore.

La citata circolare n. 4/E del 2017 ha chiarito che sono, invece, **esclusi dal beneficio** i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la **maggiorazione**, al ricorrere dei requisiti previsti, può spettare all'impresa di noleggio o che effettua la locazione operativa, ma solo a condizione che il noleggio o la **locazione operativa** costituiscano oggetto dell'attività principale o tipica dell'impresa, vale a dire che il processo di produzione del servizio di noleggio o di locazione operativa costituisca, sia sul piano tecnico che organizzativo, l'attività o una delle

attività abitualmente svolte dall'impresa.

La **finalità dell'agevolazione**, infatti, è proprio quella di incentivare l'effettuazione di investimenti in beni strumentali materiali direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento della sua attività ordinaria: nello specifico, l'attività industriale di prestazione di **servizi di noleggio** o di locazione operativa.

Il principio di diritto ha evidenziato che tutti i soggetti potenzialmente destinatari dell'agevolazione (proprietario, locatario finanziario, impresa svolgente attività di noleggio o locazione operativa) sono accomunati dal fatto di essere, sia sul **piano economico-patrimoniale** e sia sul piano organizzativo, i soggetti che effettuano gli **investimenti** sopportandone in senso proprio i rischi e fruendo al contempo dei benefici derivanti dall'esercizio delle attività industriali o commerciali nei cui processi i nuovi beni strumentali sono inseriti. In considerazione delle **numerose analogie esistenti** - sia in termini di ratio dell'agevolazione sia per quanto concerne i **requisiti soggettivi** ed oggettivi - tra la disciplina del **super e dell'iper ammortamento** e la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (che ridefinisce la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano nazionale Impresa 4.0), la circostanza che l'investimento effettuato sia oggetto di un **successivo contratto di noleggio/locazione operativa** stipulato con un terzo non costituisce, di per sé, una causa ostativa all'accesso al credito d'imposta.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 720

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Pex: disapplicazione del regime se gli SFP ricevuti per conversione dei crediti sono assimilabili a azioni

Ai fini della disapplicazione del regime di cui all'articolo 87 del Tuir, in tema participation exemption, con riferimento agli strumenti finanziari partecipativi emessi, è necessario che gli SFP ricevuti dalla Banca a seguito della conversione dei crediti siano assimilabili alle azioni. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 727 del 18 ottobre 2021, con cui ha specificato che il TUIR considera, tra l'altro, similari

alle azioni, ai fini delle imposte sui redditi, i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società residenti la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 722 del 18 ottobre 2021 riguardante la disapplicabilità del regime di cui all'articolo 87 del Tuir con riferimento agli strumenti finanziari partecipativi emessi.

Con riferimento all'articolo 113 del TUIR, la Circolare del 3 agosto 2010, n. 42/E ha chiarito che la ratio della norma è quella di evitare che l'acquisizione delle partecipazioni, al fine di favorire il recupero dei propri crediti, possa essere disincentivata per effetto di un trattamento fiscale di sfavore e che ai fini dell'applicazione dell'articolo 113 del Tuir, gli istituti di credito possono chiedere, in merito agli strumenti finanziari partecipativi, la disapplicazione del regime di participation exemption qualora gli stessi siano assimilabili, sotto il profilo fiscale, alle azioni ossia, sempre che siano rappresentati da certificati o titoli, anche dematerializzati purché idonei alla circolazione presso il pubblico e che la loro remunerazione sia costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente.

Tale circostanza, attesa la possibilità di modulare gli SFP in vario modo ai sensi del richiamato articolo 2346 del c.c., deve essere oggetto di valutazione caso per caso.

Pertanto, ai fini della disapplicazione, è necessario che gli SFP ricevuti dalla Banca a seguito della conversione dei crediti siano assimilabili alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a), del Tuir.

Sul punto, occorre evidenziare che l'articolo 44, comma 2, lettera a), del TUIR considera, tra l'altro, similari alle azioni, ai fini delle imposte sui redditi, i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società residenti la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi.

Ne consegue che è consentita la possibilità per le SpA di emettere strumenti finanziari partecipativi che consentono al portatore di partecipare ai risultati della società o di un suo particolare affare.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021,](#)

[n. 727](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Trasformazione in credito di imposta delle DTA in consolidato nazionale: i chiarimenti delle Entrate

Con riferimento alla trasformazione in "crediti di imposta" delle DTA, sono trasformabili le DTA afferenti a tutte le perdite riportate a nuovo dalla fiscal unit, prescindendo dal fatto che le medesime siano state generate e trasferite da un soggetto diverso dalla società cedente. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 728 del 18 ottobre 2021, con cui ha specificato che la normativa, nel presupposto che il consolidato vada considerato unitariamente, ha voluto allargare la possibilità di trasformazione alle perdite prodotte da altri soggetti partecipanti alla tassazione consolidata che dispongono di perdite trasformabili, ma che non hanno operato una cessione di crediti appoggiandosi alla cessione effettuata da un soggetto del gruppo.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 728 del 18 ottobre 2021 riguardante il credito di imposta DTA nell'ambito del consolidato nazionale.

Il decreto Cura Italia ha integralmente sostituito l'articolo 44-bis del DL n. 34 del 2019 e il comma 1 di questo articolo dispone che qualora una società ceda a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti da oltre 90 giorni, può trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate riferite ai seguenti componenti:

- perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, alla data della cessione;

- importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto, non ancora dedotto né fruito tramite credito d'imposta alla data della cessione.

In caso di opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi da parte della società che cede i crediti, rilevano prioritariamente, se esistenti, le eccedenze del rendimento nozionale della società cedente e le perdite fiscali della stessa relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo e, a seguire, le perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante ai sensi dell'articolo 118 del medesimo testo unico.

A decorrere dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti, per il soggetto controllante non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'articolo 118 del testo unico delle imposte sui redditi, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta ai sensi del presente articolo.

Per le società e per gli enti che partecipano al consolidato nazionale l'eventuale eccedenza di agevolazione ACE, rispetto all'importo determinato dalla singola società, sia trasferita alla fiscal unit, nei limiti di quanto trova capienza a livello di gruppo, ed è ammessa in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo fino a concorrenza dello stesso.

L'eccedenza non trasferita, in quanto non trova capienza a livello di gruppo, risulterà riportabile nei periodi d'imposta successivi dalle singole società che compongono il consolidato fiscale, e potrà essere trasferita nuovamente nei periodi d'imposta successivi alla fiscal unit.

Dunque, diversamente da quanto previsto per le perdite fiscali sorte in regime di consolidato, che vengono automaticamente attratte dalla fiscal unit, le eccedenze di ACE che non trovano capienza a livello di gruppo sono riportate in avanti dalle medesime società che le hanno maturate e che ne conservano, in tal modo, la titolarità.

Si ritiene che tra le eccedenze del rendimento nozionale (ACE) della società cedente di cui all'articolo 44-bis, comma 1-bis, del D.L. n. 34 del 2019 rientrino anche quelle non trasferite per incapienza della base imponibile consolidata e maturate nei periodi di imposta successivi a quello di ingresso nel regime del consolidato fiscale nazionale, purché antecedenti a quello in cui avviene la cessione dei crediti deteriorati.

Al riguardo, non essendo prevista dalla norma alcuna distinzione formale e sostanziale tra le eccedenze di ACE maturate ante e post opzione per il consolidato, si ritiene che queste ultime rilevino, al pari delle altre eccedenze di ACE, prioritariamente rispetto alle perdite complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante.

Per cui sono trasformabili le DTA afferenti a tutte le perdite riportate a nuovo dalla fiscal unit, prescindendo dal fatto che le medesime siano state generate e trasferite da un soggetto diverso dalla società cedente. In realtà la norma, nel presupposto che il consolidato vada considerato unitariamente, ha voluto allargare la possibilità di trasformazione alle perdite prodotte da altri soggetti partecipanti alla tassazione consolidata che dispongono di perdite trasformabili, ma che non

hanno operato una cessione di crediti appoggiandosi alla cessione effettuata da un soggetto del gruppo.

Nell'ipotesi in cui le imprese interessate abbiano aderito al consolidato fiscale, l'ammontare delle attività per imposte anticipate da considerare per la determinazione del canone è ottenuto sommando algebricamente:

- la differenza, positiva o negativa, tra le DTA qualificate, iscritte nei bilanci di tutte le società aderenti al consolidato relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 e quelle iscritte nei bilanci di tutte le società aderenti al consolidato relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2007;

- le DTA trasformate in credito di imposta;

- le DTA trasformate ai sensi dell'articolo 44-bis del D.L. n. 34 del 2019.

Per quanto riguarda la determinazione delle imposte versate ai fini della determinazione del canone annuo occorrerà sommare:

- l'imposta sul reddito delle società versata in proprio o in qualità di consolidanti;

- le addizionali all'imposta sul reddito delle società, l'imposta regionale sulle attività produttive e le imposte sostitutive previste dal comma 4 dell'articolo 11, versate dalle imprese interessate partecipanti al consolidato; tenendo conto, a mente del comma 4 dell'articolo 11, dell'IRES, comprese le relative addizionali, versata con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e ai successivi, e dell'IRAP versata con riferimento ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e ai successivi.

Si tiene altresì conto dell'imposta sostitutiva e dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, versate con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014. Se le imposte versate superano le attività per imposte anticipate come sopra determinate il canone non sarà dovuto.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18/10/2021, n. 728](#)

Lavoro e Previdenza

Gestione del rapporto di lavoro

Assenza ingiustificata del lavoratore senza green pass: conseguenze in busta paga

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

Il lavoratore (non esente) che è sprovvisto di green pass valido al momento dell'accesso al luogo di lavoro è considerato assente ingiustificato fino alla presentazione della predetta certificazione e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2021. Pur non avendo conseguenze sul piano disciplinare e con la garanzia della conservazione del rapporto di lavoro, il lavoratore per i giorni di assenza ingiustificata perde non solo la retribuzione ma anche tutti gli altri compensi o emolumenti ad essa connessi, come indennità di mansione, premi di produttività e buoni pasto. Quali sono tutte le conseguenze per il lavoratore inottemperante all'obbligo di green pass?

La cosa che, più di tutte, spinge il datore di lavoro (o un suo delegato) alla contestazione della certificazione verde è rappresentata, a mio avviso, dalla previsione del comma 6 dell'art. 3 del D.L. n. 127/2021 che ha introdotto nel "corpus" del D.L. n. 52/2021 l'articolo 9-septies.

Tale disposizione, è bene sottolinearlo, stabilisce che: "I lavoratori di cui al comma 1, nel caso che comunichino di **non essere in possesso della certificazione verde COVID-19** o, qualora risultino privi della predetta documentazione **al momento dell'accesso al luogo di lavoro** (ne sono esonerati unicamente coloro che sono in possesso di idonea certificazione medica redatta secondo i criteri stabiliti in una circolare del Ministero della Salute), sono considerati **assenti ingiustificati** fino alla presentazione della predetta certificazione e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2021, termine di cessazione dello stato di emergenza, senza conseguenze disciplinari e con diritto alla conservazione del rapporto di lavoro. Per i giorni di assenza ingiustificata non sono dovuti la retribuzione, né altro compenso o emolumento, comunque denominato".

Fin qui il Governo con funzioni di Legislatore: quanto sopra consente, a mio avviso, una riflessione completa sulle conseguenze derivanti dal comma appena indicato che, per i **dipendenti della Pubblica Amministrazione** è, invece (con contenuto del tutto analogo), il comma 6 dell'art. 1.

Leggi anche Green pass obbligatorio: regole, divieti e sanzioni per aziende e lavoratori - Infografica

Assenza di green pass e assenza ingiustificata ex lege

L'assenza ingiustificata ex lege (istituto nuovo ben diverso rispetto a quella di analogo nome contenuto nei CCNL) nasce dal momento in cui il datore di lavoro (o un suo delegato) dopo aver registrato l'**assenza di un idoneo "green pass"**, procede, immediatamente, ad allontanare il lavoratore dal posto di lavoro, facendo,

opportunamente, seguire alla eventuale disposizione orale anche una nota scritta pur se inviata per email.

Il datore di lavoro può, anche attraverso il proprio delegato, venire a conoscenza dell'assenza della certificazione valida in uno dei seguenti modi:

- Attraverso la **comunicazione inviata autonomamente dal dipendente** alla propria struttura aziendale;
- Attraverso la risposta alla **richiesta del datore di lavoro avanzata, con preavviso**, per specifiche esigenze organizzative, secondo la previsione dell'art. 3 del D.L. n. 139/2021, che ha inserito nel "corpus" del D.L. n. 52/2021 l'art. 9-octies. In assenza di un termine preciso previsto dalla norma, ritengo che lo stesso non possa che essere correlato alla specifica esigenza organizzativa che, a mio avviso, va resa nota al dipendente, con la richiesta di comunicazione e che può riguardare, ad esempio, l'organizzazione di un lavoro a turni, la necessità di preparare la squadra per una trasferta, la necessità di far fronte ad un ordinativo o una commessa precisa da evadere in tempi stretti, ecc.;
- Attraverso l'accertamento all'atto dell'accesso sul posto di lavoro con il controllo avvenuto con l'**app Verifica C19** o **con altri sistemi idonei** o, in sede "campionatura" anche durante l'orario di lavoro.

La disposizione stabilisce, innanzitutto due aspetti molto importanti: l'assenza ingiustificata ex lege del lavoratore trovato sprovvisto di Green pass all'ingresso sul luogo di lavoro non genera alcun provvedimento di natura disciplinare ed il dipendente ha diritto alla conservazione del posto di lavoro. Tutto ciò significa che:

- Nessuna contestazione disciplinare secondo la procedura prevista dall'art. 7 della legge 300/1970 o dal CCNL applicato in azienda è possibile, neanche sotto forma di mero richiamo verbale annotato nel casellario del lavoratore. Un provvedimento che scaturisse a seguito della mancata esibizione di "green pass" non valido sarebbe **nulla "alla radice"** in quanto contrario

ad una norma di legge e tale nullità, in sede di ricorso, potrebbe essere riconosciuta sia dal giudice che dal collegio di conciliazione ed arbitrato previsto dal CCNL o a seguito della previsione contenuta nel comma 6 dell'art. 7 della legge n. 300/1970;

· L'assenza ingiustificata ex lege **non ha effetti sul rapporto di lavoro**, atteso che la disposizione parla di "diritto alla conservazione" fino al prossimo 31 dicembre. Qui, la differenza con l'assenza ingiustificata "normale" appare evidente, in quanto, se prolungata, quest'ultima può portare al licenziamento, cosa esclusa, invece, dal comma 6 dell'art. 3.

Cosa perde il lavoratore senza green pass

Ma, allora, quali sono le conseguenze per il lavoratore inottemperante?

Il comma 6 afferma che non sono dovuti per i giorni di assenza la **retribuzione o qualsiasi altro emolumento**, comunque denominato.

Tutto questo significa che:

- Non prestando alcuna attività lavorativa, il dipendente non può rivendicare la **paga** per i giorni di assenza;
- Non può percepire, per quelle giornate, le **indennità legate alle sue mansioni** come, ad esempio, l'indennità di cassa, di rischio o di lavoro disagiato;
- Non potrà percepire una quota del **premio di produttività** se, ad esempio, tra i criteri applicativi c'è quello della presenza in servizio (ovviamente, relativamente alle giornate di assenza);
- Non potrà percepire i **"buoni pasto"** per i giorni di assenza.

Mensilità aggiuntive

Ci possono essere riflessi sulla **tredecima mensilità** ove, normalmente, i contratti collettivi ne fissano l'entità in una somma pari alla normale mensilità o alla retribuzione di fatto per il personale con retribuzione fissa mensile e a un certo numero di ore per i lavoratori con retribuzione oraria. Nella tredicesima vanno calcolati, infatti, i soli elementi che hanno natura retributiva con caratteri, ricorda la Cassazione con la sentenza n. 4119 del 24 giugno 1981, di obbligatorietà, continuità e determinatezza, fermo restando che se il CCNL applicato indica, espressamente, le voci che debbono essere computate, occorre tener conto anche di elementi determinati, non previsti, se corrisposti con continuità, come l'indennità disagiata e l'EDR che, ovviamente, non possono essere riconosciuti per i giorni di assenza. Ci possono essere riflessi anche sulla quattordicesima mensilità, laddove prevista dal CCNL (o, se non prevista, dal contratto aziendale) pur se, talora, prende anche altri nomi come, ad esempio, gratifica feriale o premio annuo.

Trattamento di fine rapporto

CI possono essere riflessi sul trattamento di fine rapporto, atteso che, ai sensi dell'art. 2120 c.c. l'ammontare è uguale, per ciascun anno, alla somma della retribuzione utile, divisa per 13,5: l'assenza ingiustificata ex lege che blocca la retribuzione per i giorni di assenza, comporta che gli stessi non possono rientrare nel computo appena descritto.

Contributi previdenziali ed assistenziali

Per i giorni di assenza il datore di lavoro non versa i contributi previdenziali ed assistenziali in quanto si è in presenza di una assenza ingiustificata ex lege, equiparabile, nella sostanza, ad una sospensione, ove non sussiste alcun trattamento economico. Se, ad esempio, la predetta assenza dal lavoro dovesse coprire il periodo massimo ora previsto (15 ottobre - 31 dicembre) si avrebbero 2 mesi e 15 giorni di mancata contribuzione, cosa che potrebbe avere una certa rilevanza allorquando l'interessato dovrà fare i conti per il pensionamento.

Permessi retribuiti e ferie

Nei giorni successivi all'accertamento della mancanza del certificato verde cosa che, ripeto, genera l'assenza ingiustificata ex lege, non si ha diritto alla fruizione dei permessi retribuiti previsti dalla legge n. 104/1992, essendo il rapporto, nella sostanza, sospeso. Tale discorso è, altresì, riferibile a tutti i permessi previsti nel nostro ordinamento che postulano l'esistenza di un rapporto di lavoro "attivo".

Una volta accertata, a seguito di controllo, l'assenza ingiustificata del D.L. n. 127/2021, il lavoratore non può chiedere la fruizione delle ferie, né queste ultime, maturano, essendo correlate alla prestazione lavorativa. Ovviamente, "nulla quaestio" se le ferie siano state richieste e siano "in godimento", atteso che il controllo della certificazione verde avverrà con il rientro in servizio del lavoratore.

Telelavoro e smart working

Una volta accertata l'assenza, il lavoratore non può chiedere e il datore di lavoro concedere, di continuare la prestazione dal proprio domicilio in modalità di telelavoro o di "smart-working", atteso che non pare possibile intervenire sugli effetti dell'assenza ingiustificata ex lege che comportano la perdita di qualunque emolumento economico per i giorni successivi, fino al rientro sul posto di lavoro con un "green pass" valido o, in mancanza, fino al 31 dicembre 2021.

N.B. Questa disposizione non trova applicazione, ad esempio, nei settori sanitari e socio-sanitari delle case di riposo e degli studi medici ove trova applicazione la normativa speciale prevista dal D.L. n. 44/2021 ove, a determinate condizioni è possibile anche il lavoro "da remoto".

Contratto a termine

Se il lavoratore, trovato senza certificato verde, è titolare di un contratto a tempo determinato o di somministrazione a termine, i giorni di assenza **non possono essere recuperati ex lege** alla scadenza del rapporto come è accaduto, a metà del 2020, per un breve periodo, durante la pandemia. Ovviamente, le parti pur con

un contratto, temporalmente, scaduto possono procedere al rinnovo nel rispetto delle condizioni stabilite dagli articoli 19 e seguenti del D.L.vo n. 81/2008 e, qualora, ne sussistano le condizioni, anche senza apporre la causale, cosa consentita dal Legislatore, fino alla fine dell'anno, attraverso l'art. 17, comma 1, del D.L. n. 40/2021.

Lavoro e Previdenza

In tutti i settori produttivi

Caporalato: legittimo l'arresto in flagranza per lo sfruttamento dei lavoratori

di Vitantonio Lippolis - Responsabile del Processo vigilanza presso l'Ispettorato territoriale del lavoro di Modena

Le norme che contrastano il caporalato, inasprite negli ultimi anni, puniscono le condotte di intermediazione illecita e lo sfruttamento lavorativo realizzato da chi utilizza, assume o impiega manodopera, anche mediante l'attività di intermediazione illecita e sottoponendo i lavoratori a condizioni di sfruttamento in tutti i settori produttivi. Nel caso in cui ci si approfitti dello stato di bisogno e venga provata la condizione di difficoltà dei dipendenti, è inoltre legittimo l'arresto in flagranza dell'imprenditore che sfrutta i lavoratori. Lo ha affermato la Corte di Cassazione.

Il **caporalato** è un triste fenomeno che si realizza per mezzo delle seguenti **condotte delittuose**:

- da un lato quella del **caporale**, che recluta i lavoratori e li colloca presso il datore di lavoro;
- dall'altro quella del **datore di lavoro/utilizzatore**, che si approfitta dello stato di bisogno per sfruttare i lavoratori sottopagandoli dopo averli sottoposti a condizioni di lavoro particolarmente faticose.

Leggi anche Contrasto al caporalato: nuovo protocollo d'intesa per il lavoro agricolo di qualità

L'intermediazione illecita e lo sfruttamento del lavoro sono un problema che storicamente si è concentrato in agricoltura, ma che oggi si concretizza **in tutti i settori produttivi** e le realtà economiche caratterizzate da un consistente utilizzo di manodopera scarsamente specializzata (es. trasporto, edilizia, facchinaggio, logistica, lavorazione carni) la cui offerta di lavoro avviene attraverso l'opera di intermediari, che agiscono in maniera individuale od organizzata in forma societaria, consortile, ecc.

Caporalato: le condotte illecite

Per combattere questo odioso fenomeno il Legislatore, col D.L. n. 138/2011 (convertito in Legge n. 148/2011) aveva già introdotto nel Codice penale il reato di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro (artt. 603-bis e 603-ter). Nel 2016, tuttavia, per rendere ancor più efficace l'azione di contrasto a questo dilagante fenomeno, la Legge n. 199 ha novellato, fra l'altro, il testo dell'art. 603-bis, c.p.

Questa norma punisce oggi le seguenti condotte:

- 1) l'**intermediazione illecita**, posta in essere da parte di chi recluta manodopera allo scopo di destinarla al lavoro presso terzi in condizioni di sfruttamento, approfittando dello stato di bisogno dei lavoratori;
- 2) lo **sfruttamento lavorativo** realizzato da chi utilizza, assume o impiega manodopera, anche mediante l'attività di intermediazione di cui al punto precedente,

sottoponendo i lavoratori a condizioni di sfruttamento ed approfittando del loro stato di bisogno.

A ben vedere, quindi, molto cambia oggi per il datore di lavoro (ossia colui che utilizza, assume o impiega manodopera per sfruttarla in ragione del suo stato di bisogno). Difatti, adesso, affinché venga integrata la fattispecie criminosa, **non sono più necessari l'intermediazione illecita** del caporale (il reato può essere imputato anche direttamente al datore di lavoro che utilizza, assume o impiega manodopera per sfruttarla in ragione del suo stato di bisogno) o l'impiego del **lavoratore "in nero"**; attualmente, difatti, si può anche trattare di un **lavoratore regolarmente assunto**, però sfruttato e del cui stato di bisogno il suo datore si approfitti.

La condotta dell'intermediario risulta punibile **anche in assenza** del successivo **avvio al lavoro**; in questo caso ciò che rileva è l'attività di **"reclutamento"**, che si realizza anche senza particolari formalità e presuppone la creazione di un vincolo tra caporale e lavoratore, funzionale all'avvio al lavoro in condizioni di sfruttamento, queste ultime accettate dal lavoratore a causa di uno stato di bisogno di cui il caporale è pienamente consapevole. In pratica, possono avere rilievo una vasta gamma di condotte, che vedano il reclutatore attivarsi al fine di individuare lavoratori da destinare al lavoro presso chi intende trarre vantaggio dall'attività lavorativa in condizioni di sfruttamento, ed è pertanto integrata da qualsiasi attività, effettuata anche su scala modesta, di ricerca delle persone da ingaggiare e di persuasione delle medesime.

Quanto alle condotte di utilizzazione, assunzione o impiego vengono in rilievo le condotte di effettiva fruizione del lavoro altrui, o comunque dell'instaurazione di un rapporto di lavoro, indipendentemente dalla forma contrattuale utilizzata.

Sanzioni applicate per il reato di caporalato

Nella sua forma semplice il reato di caporalato è punito con la **reclusione da uno a sei anni** e con la **multa da 500 a 1.000 euro** per ciascun lavoratore reclutato. Il 2° comma dell'art. 603 bis, c.p., prevede, tuttavia, una **circostanza aggravante** ad effetto speciale che ricorre nel caso in cui i fatti siano commessi mediante **violenza o minaccia**. In tal caso è prevista la pena della **reclusione da cinque a otto anni** e la multa **da 1.000 a 2.000 euro** per ciascun lavoratore reclutato. Per imputare questa circostanza occorre, ovviamente, che gli ufficiali di polizia giudiziaria acquisiscano idonei elementi atti a suffragarla, specificando i profili temporali, spaziali, oggettivi e soggettivi (quando, dove, chi, con quali mezzi o parole, ecc.).

Ulteriori circostanze aggravanti sono previste dal 4° comma, secondo cui costituiscono aggravante specifica e comportano l'aumento della pena da un terzo alla metà:

- il fatto che il numero di lavoratori reclutati sia **superiore a tre**;
- il fatto che uno o più dei soggetti reclutati siano **minori in età non lavorativa**;
- l'aver commesso il fatto esponendo i lavoratori sfruttati a situazioni di **grave pericolo**, avuto riguardo alle caratteristiche delle prestazioni da svolgere e delle condizioni di lavoro.

Anche la presenza di tali situazioni andrà debitamente documentata da parte degli Uu.P.G.

Si evidenzia che la punibilità delle condotte illecite accertate secondo quanto previsto dall'art. 603 bis, c.p., non esclude comunque l'applicabilità di ulteriori sanzioni per le violazioni eventualmente accertate quali, ad esempio, la somministrazione illecita o fraudolenta. In presenza, inoltre, di **lavoratori privi di permesso di soggiorno**, si valuterà il ricorrere delle condizioni per la comunicazione di reato per la fattispecie di cui all'art. 22, comma 12 bis, D.Lgs. n. 286/1998, il quale, per di più, in presenza del reato di caporalato, prevede uno specifico **aumento della pena**.

Si rammenta, inoltre, che il reato di caporalato è stato inserito tra quelli presupposti per la configurazione della **responsabilità amministrativa degli enti** ai sensi della Legge n. 231/2001. Ciò comporterà, nei casi di datore di lavoro o di caporale costituito in forma societaria, l'avvio di specifiche indagini volte ad accertare l'esistenza di tutti gli elementi rilevanti per la relativa contestazione (es. adozione ed efficace attuazione di un MOG così come richiamato dall'art. 30 del D.Lgs. n. 81/2008).

Arresto in flagranza

Per mezzo della sentenza n. 28735 depositata il 23

luglio scorso, la sezione penale della Suprema Corte ha chiarito che è **legittimo** l'arresto in flagranza dell'imprenditore che **sfrutti lo stato di bisogno dei lavoratori**, nel caso in cui venga provata detta condizione di difficoltà dei dipendenti.

Preliminarmente, la Corte afferma che l'adozione della misura pre-cautelare a carico dell'imprenditore che sfrutti lo stato di bisogno dei propri dipendenti è giustificata nell'ipotesi in cui ricorrano **gravi indizi di colpevolezza**.

In particolare, per gli Ermellini gli elementi che sostengono lo stato di bisogno dei lavoratori sono:

- la loro **clandestinità**;
- il riconoscimento di un **trattamento economico palesemente sbilanciato** rispetto all'orario di lavoro;
- l'**omissione** dei necessari **obblighi antinfortunistici**.

Il giudice, sempre secondo l'interpretazione della Corte, è tenuto infatti ad accertare, con valutazione "ex ante" - ossia tenendo conto esclusivamente della situazione conosciuta o conoscibile al momento in cui l'arresto è stato effettuato e non anche di elementi successivi - l'astratta configurabilità del reato per cui si procede e la sua attribuibilità alla persona arrestata, quali condizioni legittimanti la privazione della libertà personale.

Ritenendo sussistenti tutti i già menzionati elementi, nel caso di specie, la S.C. ha così accolto il ricorso del Procuratore Generale ed ha conseguentemente convalidato l'arresto in flagranza dell'imprenditore.

Circostanze attenuanti

La Legge n. 199/2016 ha aggiunto al Codice penale l'art. 603 bis.1, secondo cui, per i delitti previsti dall'art. 603-bis, la **pena è diminuita da un terzo a due terzi** nei confronti di chi:

- nel rendere dichiarazioni su quanto a sua conoscenza, si adopera per evitare che l'attività delittuosa sia portata a conseguenze ulteriori;
- aiuta concretamente l'autorità di polizia o l'autorità giudiziaria nella raccolta di prove decisive per l'individuazione o la cattura dei concorrenti o per il sequestro delle somme o altre utilità trasferite.

Si tratta, evidentemente, di una norma premiale finalizzata a rompere il muro di omertà che spesso caratterizza le indagini per questo genere di reati, concedendo un'apprezzabile riduzione di pena a favore di chi (mediatore, datore di lavoro, o altro concorrente) **collabora con gli organi di polizia o con l'Autorità giudiziaria**.

Proprio a questo scopo l'INL, per mezzo della Circ. n. 5/2019, invita il personale ispettivo che svolge le indagini a sollecitare la collaborazione degli indagati al fine di chiarire anche la posizione di eventuali altri

soggetti concorrenti.

Le seguenti considerazioni sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di

appartenenza

Riferimenti normativi

Corte di Cassazione sentenza n. 28735 del 23/07/2021

Lavoro e Previdenza

Green pass al lavoro

Lavoratori domestici: obbligo certificazione verde anche per i conviventi

Il Governo ha aggiornato, in data 18 ottobre 2021, le faq sulle regole in vigore per quanto riguarda l'obbligo di possesso di certificazione verde Covid-19 nei luoghi di lavoro. Si tratta della regolamentazione dell'obbligo applicabile ai lavoratori domestici, che è di fatto parificata a quella imposta alla generalità di aziende e lavoratori subordinati. Non fa eccezione nemmeno il caso della badante convivente che, se non i possesso del green pass, dovrà essere sospesa e abbandonare l'abitazione presso cui presta in servizio.

A partire dal 15 ottobre 2021, le nuove regole sull'obbligo di possesso ed esibizione della Certificazione verde **Covid-19** in vigore per la generalità dei lavoratori subordinati si applicano ai **lavoratori domestici**. In questo caso, è il datore di lavoro o un appartenente al suo nucleo familiare a dover controllare il possesso del Green Pass prima di far accedere il colf o la badante in casa. Il lavoratore domestico che non possiede il green pass non può infatti accedere al luogo di lavoro. A tal proposito il Governo ha aggiornato le faq sui dpcm in vigore con specifico riferimento alle fattispecie applicabili alle **badanti conviventi** con la persona assistita.

Badante senza green pass

Se la badante è convivente con il datore di lavoro dovrà quindi abbandonare l'alloggio. In questo ultimo caso, non è previsto alcun obbligo di erogazione dell'indennità sostitutiva del vitto e dell'alloggio sono prestazioni in natura aventi natura retributiva sicchè, alla luce della disciplina legale e della correttezza del rapporto di lavoro domestico, è corretta la mancata attribuzione delle stesse in virtù della mancata esecuzione della controprestazione lavorativa.

Badante in quarantena

Qualora la badante convivente, pur in possesso di green pass, risulti positiva al Covid-19, essendo previsto dalla legge il divieto assoluto di allontanarsi dalla propria abitazione o dimora per le persone sottoposte alla misura della quarantena, la stessa non potrà allontanarsi dalla casa nella quale vive.

A cura della Redazione

Lavoro e Previdenza

Circolare INPS

Cittadini britannici in Italia: riconoscimento delle tutele dopo la Brexit

Nella circolare n. 154 del 2021, l'INPS torna ad intervenire riguardo il recesso, con accordo, del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea. In particolare, l'Istituto si occupa del riconoscimento delle prestazioni assistenziali, a sostegno della famiglia, di inclusione sociale e di invalidità civile ai cittadini del Regno Unito. A tal fine il possesso del documento di soggiorno in formato digitale è un diritto ma non un obbligo per questi cittadini.

L'INPS, con la circolare n. 154 del 18 ottobre 2021, chiarisce i criteri per il riconoscimento del diritto alle **prestazioni assistenziali**, a sostegno della famiglia, di inclusione sociale e di invalidità civile (che prevedono il requisito della residenza in Italia del titolare) ai cittadini del Regno Unito residenti in Italia.

Devono considerarsi equiparati ai cittadini dell'Unione europea i cittadini del **Regno Unito** residenti nel territorio nazionale entro il 31 dicembre 2020, i quali mantengono i diritti connessi al soggiorno legale in Italia anche per il periodo successivo a tale data e non devono costituire un nuovo status di soggiorno, ai fini dell'accesso alle prestazioni di assistenza sociale o al mantenimento delle prestazioni già in godimento.

Prestazioni riconosciute

E' riconosciuto il diritto alle seguenti prestazioni:

- prestazioni assistenziali a sostegno della famiglia (assegno di natalità, bonus asilo nido e contributo per l'introduzione di forme di supporto presso la propria abitazione, premio alla nascita, assegno temporaneo, ecc.);
- **assegno sociale** di cui alla legge 8 agosto 1995, n. 335;
- prestazioni di **invalidità civile** (invalidità civile, cecità civile, sordità civile, handicap e disabilità);
- prestazioni di inclusione sociale e contrasto alla povertà (reddito di cittadinanza, pensione di cittadinanza, reddito di emergenza, reddito di libertà).

Rilascio del documento di soggiorno elettronico

A partire dal 1° gennaio 2021, i cittadini britannici che risultano residenti in Italia alla data del 31 dicembre 2020, possono richiedere presso la Questura di

residenza un documento di soggiorno in formato digitale. Tale documento rappresenta un diritto per i cittadini del Regno Unito (se ricorrono le condizioni), ma non costituisce un obbligo.

I diritti acquisiti prima del recesso dall'Unione europea sono, infatti, garantiti dal WA e non dal possesso del suddetto documento, potendo i cittadini britannici dimostrare di essere legalmente residenti in Italia entro il 31 dicembre 2020 anche tramite altri validi documenti di riconoscimento di cui risultino titolari.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, circolare 18/10/2021, n. 154

Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

Indennità Sostegni bis: istanze di riesame da presentare entro il 7 novembre

Con il messaggio n. 3530 del 2021 l'INPS conferma che è possibile presentare istanza di riesame degli esiti delle domande di erogazione delle indennità una tantum Covid-19. Tra i soggetti interessati rientrano tutti i lavoratori autonomi oppure dipendenti ma stagionali oppure occupate nel settore dello spettacolo. Le domande, da presentarsi per via telematica, dovranno essere inoltrate entro il 7 novembre 2021.

L'INPS, nel messaggio n. 3530 del 18 ottobre 2021, torna ad occuparsi dell'indennità pari a 1.600 euro erogata **una tantum** in favore delle seguenti categorie di lavoratori impattate dall'emergenza epidemiologica da Covid-19:

- lavoratori dipendenti stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori in somministrazione dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori in somministrazione appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori intermittenti;
- lavoratori autonomi occasionali;
- lavoratori incaricati alle vendite a domicilio;
- lavoratori a tempo determinato dei settori del turismo

e degli stabilimenti termali;

- lavoratori dello spettacolo.

E' altresì prevista la concessione di un'indennità una tantum pari a:

- 800 euro in favore dei lavoratori agricoli a tempo determinato con almeno 50 giornate effettive di lavoro agricolo nell'anno 2020.

- 950 euro in favore dei pescatori autonomi, compresi i soci di cooperative.

Esiti delle domande

Gli esiti della domanda e le relative motivazioni sono consultabili sul sito dell'INPS avvalendosi del servizio denominato "Indennità Covid-19 (decreto Sostegni Bis 2021)", alla voce "Esiti", sia da parte del Patronato sia da parte del cittadino con le proprie credenziali.

Riesame delle domande respinte

Il termine, da considerarsi non perentorio, per proporre il riesame è fissato al 7 novembre 2021.

L'utente può inviare la documentazione attraverso il link "Esiti" nella stessa sezione del sito INPS in cui è stata presentata la domanda "**Indennità COVID-19** (Decreto Sostegni Bis 2021)", tramite l'apposita funzionalità che provvede a esporre i motivi di reiezione e consente di allegare i documenti richiesti per il riesame.

Altra modalità di invio della documentazione alla Struttura territoriale di competenza è la casella di posta istituzionale dedicata, denominata **riesamebonus600.namesede@inps.it**, istituita per ogni Struttura territoriale INPS.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 18/10/2021, n. 3530

Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

Uniemens: nuovi codici contratto operativi da novembre

Con il messaggio n. 3531 del 2021, l'INPS ha comunicato l'introduzione di nuovi codici contratto, utili alla compilazione del flusso di denuncia contributiva Uniemens. I nuovi codici si utilizzano con decorrenza dal periodo di paga novembre 2021.

Nel messaggio n. 3531 del 18 ottobre 2021, l'INPS elenca i nuovi codici dell'elemento "CodiceContratto" di "DenunciaIndividuale" del flusso di **denuncia**

Uniemens da utilizzare con decorrenza dal periodo di paga novembre 2021:

593, relativo al “CCNL impianti sportivi e attività sportive - CONFLAVORO PMI, FISE, ASI, MSA, CNS LIBERTAS, FIS” (codice CNEL H07A);

594, relativo al “CCNL imprese di autotrasporto merci, logistica e spedizioni - FEDERTERZIARIO” (codice CNEL I14N);

595, relativo al “CCNL concia pelli e cuoio - FEDERCONCIA” (codice CNEL B104).

Con decorrenza novembre 2021, inoltre, vengono disattivi, per le motivazioni sotto precisate, i seguenti codici contratto:

- **290** (CNEL F017) in quanto relativo a contratto confluito nel “CCNL per i dipendenti dalle piccole imprese edili ed affini CONFAPI ANIEM” (codice 069 - CNEL F018);

- **302** (CNEL F04A), 303 (CNEL F027), 304 (CNEL F037) in quanto relativi a contratti confluiti nel “CCNL dei materiali da costruzione” (codici 096, 098, 189 - CNEL F020);

- **321** (CNEL H02F), 500 (CNEL V169), 501 (CNEL A058) 502, (CNEL V908) in quanto relativi a contratti che risultano cessati nell’Archivio nazionale dei contratti collettivi di lavoro

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 18/10/2021, n. 3531

Bilancio

La procedura step-by-step

Revisori legali: sanzioni con nuove regole dal 19 ottobre

di Ada Ciaccia - Dottore commercialista

Entra in vigore a partire dal 19 ottobre 2021 il regolamento del Ministero dell'Economia e delle finanze che disciplina la procedura per l'adozione dei provvedimenti sanzionatori nel caso di violazione delle disposizioni in materia di revisione legale. Le sanzioni amministrative previste sono applicate dal MEF con provvedimento motivato, previa contestazione degli addebiti agli interessati, da effettuarsi entro 180 giorni dall'accertamento ovvero entro 360 giorni se l'interessato risiede o ha la sede all'estero, e valutate le deduzioni dagli stessi presentate nei successivi trenta giorni.

Sanzioni ai revisori legali e alle società di revisioni: dal **19 ottobre 2021** entra in vigore il D.M. n. 135 dell'8 luglio 2021 del Ministero dell'Economia e delle finanze (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 237 del 4 ottobre 2021) con cui è stato adottato il regolamento concernente la **procedura** per l'adozione dei **provvedimenti sanzionatori** nel caso di violazione delle disposizioni in materia di **revisione legale**.

Leggi anche Sanzioni ai revisori in 180 giorni

Vigilanza del Ministero dell'Economia e delle finanze

È con l'art. 21, D.Lgs. n. 39/2010 che è stato attribuito al Ministero dell'Economia e delle finanze il **controllo della qualità** sui revisori legali e le società di revisione legale che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regime intermedio. In sostanza il Ministero è tenuto a **vigilare** sul rispetto delle disposizioni del decreto legislativo da parte degli iscritti nel registro dei revisori e deve provvedere ai conseguenti **controlli sulla corretta applicazione** delle previsioni dell'art. 21, comma 1, del decreto, in particolare in merito a:

- a) **abilitazione**, ivi compreso lo svolgimento del **tirocinio**, e **iscrizione nel Registro** dei revisori legali e delle società di revisione legale;
- b) tenuta del Registro e del registro del tirocinio;
- c) adozione dei principi di **deontologia professionale**, dei principi di controllo interno della qualità delle imprese di revisione contabile e dei principi di revisione;
- d) **formazione continua**;
- e) verifica del rispetto delle disposizioni del decreto da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regime intermedio;
- f) adozione di provvedimenti sanzionatori nel caso di violazione delle disposizioni del decreto, delle disposizioni attuative e dei principi di cui agli articoli 9, 10 e 11, ossia deontologia professionale, indipendenza e obiettività e conformità ai principi di revisione

internazionali.

L'art. 25, D.Lgs. n. 39/2020 stabilisce che le sanzioni amministrative previste sono applicate dal MEF con **provvedimento motivato**, previa contestazione degli addebiti agli interessati, da effettuarsi entro **180 giorni** dall'accertamento ovvero entro **360 giorni** se l'interessato risiede o ha la sede all'estero, e valutate le deduzioni dagli stessi presentate nei successivi trenta giorni.

Sanzioni

Il D.lgs. n. 39/2020 stabilisce che il MEF, quando accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale, può applicare le seguenti sanzioni:

- a) un **avvertimento**, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;
- b) una dichiarazione nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 14;
- c) la **censura**, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione;
- d) la **sanzione amministrativa pecuniaria** da 1.000 a 150.000 euro;
- e) la **sospensione** dal Registro, per un periodo non superiore a tre anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità connesse all'incarico di revisione legale;
- c) la **revoca** di uno o più incarichi di revisione legale;
- d) il **divieto** per il revisore legale o la società di revisione legale di accettare **nuovi incarichi** di revisione legale dei conti per un periodo non superiore a tre anni;
- e) la **cancellazione dal Registro** del revisore legale, della società di revisione o del responsabile della revisione legale.

Il MEF può disporre anche la cancellazione dal registro dei revisori legali.

Il revisore cancellato dal registro può, su richiesta, essere di nuovo iscritto a condizione che siano trascorsi almeno sei anni dal provvedimento di cancellazione.

Quali sono le violazioni sanzionate dal MEF?

Nel D.M. n. 135/2021 il Ministero dell'Economia e delle finanze ha stabilito le fasi e le modalità di svolgimento della procedura sanzionatoria, nel rispetto, tra l'altro, delle garanzie per gli iscritti al Registro. Il procedimento sanzionatorio è retto dai principi del contraddittorio, della conoscenza degli atti istruttori, della verbalizzazione nonché della distinzione tra funzioni istruttorie e funzioni decisorie.

In particolare, il decreto stabilisce (art. 2, comma 3) che il MEF applica le sanzioni in relazione alle seguenti **violazioni**:

- **mancato assolvimento dell'obbligo formativo**;
- **inosservanza** degli obblighi di **comunicazione** delle informazioni nonché dei dati comunque richiesti per la corretta individuazione del revisore o della società di revisione legale, degli incarichi da essi svolti e dei relativi ricavi e corrispettivi;
- **dichiarazioni mendaci** contenute nella relazione annuale del tirocinio. In tale caso le sanzioni si applicano nei confronti del revisore legale o della società di revisione presso cui il tirocinio è svolto e, in quanto applicabili, del tirocinante;
- violazione dei principi di **deontologia professionale, indipendenza e obiettività** e dagli altri atti integrativi dei predetti principi;
- mancata, incompleta o tardiva effettuazione degli interventi indicati nella relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo di qualità e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione, entro il termine in essa specificato;
- mancanza, nella relazione di revisione e giudizio di bilancio, dei requisiti previsti;
- mancata o inadeguata adozione di un sistema interno di segnalazione.

Come si svolge il procedimento sanzionatorio?

Il tipo e l'entità della sanzione o del provvedimento amministrativo da adottare sono definiti tenendo conto di tutte le circostanze pertinenti, tra cui se del caso:

- a) la gravità e la durata della violazione;
- b) il grado di responsabilità della persona che ha commesso la violazione;
- c) la solidità finanziaria della persona responsabile;
- d) l'ammontare dei profitti ricavati o delle perdite evitate dalla persona responsabile, se possono essere determinati;
- e) il livello di cooperazione della persona responsabile con l'autorità vigilante;
- f) le precedenti violazioni della persona fisica o giuridica responsabile.

L'accertamento del comportamento da sanzionare si perfeziona con la redazione del **verbale di accertamento**, che resta conservato agli atti del MEF.

L'avvio del procedimento sanzionatorio deve essere comunicato a mezzo **lettera di contestazione degli addebiti** immediatamente (quando possibile), e comunque, entro il termine di **180 giorni** dall'accertamento, ovvero di **360 giorni** se l'interessato risiede o ha la sede all'estero.

La **lettera di contestazione** degli addebiti deve contenere:

- il riferimento all'attività di vigilanza svolta e alla documentazione acquisita dalla quale sia emersa la violazione;
 - la descrizione della violazione riscontrata;
 - l'indicazione delle disposizioni violate e delle relative norme sanzionatorie;
 - la comunicazione della data prevista di conclusione del procedimento;
 - l'indicazione della facoltà per i soggetti destinatari delle contestazioni di presentare eventuali deduzioni e documenti, assegnando loro un termine di 30 giorni, decorrente dalla data di ricezione della lettera di contestazione, per la presentazione di proprie deduzioni;
 - l'indicazione della facoltà del soggetto destinatario di chiedere la visione o l'estrazione di copia dei documenti istruttori. In questo caso, il termine di 30 giorni è sospeso, per una sola volta, per un periodo non superiore a 30 giorni.
-

L'interessato può chiedere di essere sottoposto ad **audizione personale**. L'audizione si svolge, salvo che non sia diversamente disposto, presso la commissione centrale per i revisori legali. L'audizione può esser svolta anche in **modalità telematica**. All'audizione possono partecipare i rappresentanti dell'ufficio che ha accertato la violazione. Della seduta viene redatto apposito **verbale**.

La convocazione deve essere effettuata almeno **10 giorni prima** dello svolgimento della seduta. L'interessato può farsi assistere da un difensore o da persona di sua fiducia iscritto al registro. Se l'interessato, senza giustificato motivo, non compare, si procede in sua assenza.

In caso d'impedimento nella data fissata per l'audizione, l'interessato può, **per giustificato motivo**, chiederne il differimento, una sola volta, per un periodo non superiore a 30 giorni. In caso di accoglimento del differimento, il termine di conclusione del procedimento è sospeso per il periodo intercorrente tra la data inizialmente stabilita per l'audizione e la data di effettivo svolgimento della stessa.

La commissione, acquisite le deduzioni formulate per iscritto in ordine ai fatti e alle irregolarità contestati e proceduto, se del caso, all'audizione personale dell'interessato, formula, entro il termine di 120 giorni dalla data di ricezione della contestazione degli addebiti, una

proposta motivata di sanzione al MEF, contenente la specifica determinazione del tipo e dell'entità della sanzione. La proposta **non è vincolante**. La commissione, comunque, se ritiene che le contestazioni siano infondate, propone l'archiviazione del procedimento.

Conclusione del procedimento

Al termine della fase istruttoria, valutata la proposta della commissione, il MEF, ove non ritenga di disporre l'archiviazione del procedimento, dandone notizia all'interessato, applica con **provvedimento motivato** le sanzioni previste.

Nel caso in cui i revisori legali, la società di revisione o il responsabile della revisione legale non ottemperino ai provvedimenti sanzionatori applicati ai sensi del regolamento, il MEF ne dispone la **cancellazione dal registro**.

Le sanzioni amministrative applicate per violazione delle disposizioni del decreto legislativo sono pubblicate sul sito istituzionale della revisione legale, in apposita **area non indicizzata dai motori di ricerca** esterni, comprese le informazioni concernenti il tipo, la natura della violazione e l'identità della persona fisica o giuridica a cui la sanzione è applicata.

Il Ministero dell'Economia e delle finanze può **pubblicare le sanzioni in forma anonima** nelle seguenti situazioni:

- a) se la pubblicazione dei dati personali riguardanti una persona fisica risulti sproporzionata rispetto al tipo di violazione;
- b) se la pubblicazione mette a rischio la stabilità dei mercati finanziari o un'indagine penale in corso;
- c) se la pubblicazione arreca un danno sproporzionato alle istituzioni o alle persone coinvolte.

Mancato assolvimento degli obblighi formativi

Successivamente alla pubblicazione i Gazzetta Ufficiale del D.M. n. 135/2021, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha fornito i primi chiarimenti sul **mancato assolvimento degli obblighi formativi**.

Leggi anche Revisori legali: istruzioni sul mancato assolvimento degli obblighi formativi

In particolare, il Ministero ha chiarito che con riferimento al mancato assolvimento dell'obbligo formativo relativo al **triennio 2017/2019**, il D.M. n. 135/2021 prevede la **postdatazione dell'accertamento** di tale violazione al termine di 90 giorni dall'entrata in vigore del regolamento.

In sostanza, viene data la possibilità ai revisori che non sono in regola con l'assolvimento degli obblighi formativi, esclusivamente per il triennio 2017/2019, di provvedere a tale inadempimento attraverso la fruizione di **corsi formativi in forma gratuita presenti** nel

portale FAD del Ministero dell'Economia e delle finanze e accessibili direttamente, previo accreditamento, dall'area riservata del portale dei revisori legali.

Per la corretta associazione del debito formativo mancante all'anno di riferimento (2017-2018-2019) il Ministero chiarisce che è importante attenersi scrupolosamente alle **linee guida** che saranno pubblicate dal 19 ottobre 2021, data di entrata in vigore del D.M. n. 135/2021, sia sul sito della revisione legale che sul portale FAD - MEF.

Dopo aver completato i corsi mancanti per l'assolvimento dell'obbligo formativo, il revisore potrà verificare in tempo reale attraverso l'accesso all'area riservata della revisione legale il corretto soddisfacimento del requisito di legge.

A tutti i revisori sarà data **comunicazione dei crediti formativi mancanti** al raggiungimento dell'obbligo formativo per il triennio 2017/2019 all'indirizzo PEC comunicato nella propria area riservata. La **manca-ta comunicazione della PEC** (che rappresenta attualmente il Domicilio Digitale), oltre a ostacolare una tempestiva corrispondenza con i revisori iscritti al registro dei revisori legali, rappresenta anch'essa una **violazione espressamente sanzionabile** ai sensi dell'art. 24, comma 2, lettera b), D.Lgs. n. 39/2010.

In caso di mancata corrispondenza tra i crediti maturati relativi al triennio 2017/2019 presenti nell'area riservata del portale della revisione legale di ciascun revisore e quelli effettivamente assolti, il Ministero consiglia di attenersi **prudenzialmente** al dato presente nella portale della revisione e **colmare il debito formativo** nel termine dei **90 giorni previsti** dal Regolamento a decorrere dal 19 ottobre 2021. Eventuali segnalazioni relative a corsi fruiti e non comunicati al MEF dovranno pertanto essere indirizzate esclusivamente al soggetto presso il quale il corso è stato seguito.

Ai revisori che alla data del **17 gennaio 2022** (termine dei 90 giorni dall'entrata in vigore del regolamento) non risulteranno in regola con i crediti formativi per il triennio 2017/2019 potranno essere applicate le sanzioni di cui all'art. 24, D.Lgs. n. 39/2010.

Inoltre, con riferimento al **triennio formativo 2020/2022** l'**obbligo formativo**, consistente nell'acquisizione di almeno 20 crediti formativi annuali di cui almeno 10 in materie caratterizzanti la revisione legale, si intende **eccezionalmente assolto** se i crediti complessivi (60 di cui almeno 30 in materie caratterizzanti) sono conseguiti entro il 31 dicembre 2022 ai sensi dell'art. 3, comma 7, D.L. n. 183/2020 (decreto Milleproroghe 2021). Il MEF procederà pertanto all'accertamento degli eventuali crediti formativi mancanti per gli anni 2020-2021-2022 solamente

successivamente al 31 dicembre 2022 e i revisori potranno maturare crediti formativi per i tre anni fino a tale data, sia attraverso il canale FAD - MEF che

presso gli enti formatori terzi accreditati, gli ordini professionali e le società di revisione.

Bilancio

Dall'Accademia Romana di Ragioneria

ETS: il trattamento civilistico, contabile e fiscale delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie

L'Accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 13/2021 avente ad oggetto "Le immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie nel bilancio delle Imprese e degli Enti del Terzo settore" che analizza, in maniera sintetica, il trattamento civilistico, contabile e fiscale delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie nel reddito di impresa e degli Enti del Terzo settore. Gli amministratori degli Enti del Terzo Settore, devono redigere il bilancio di esercizio, in conformità al principio di chiarezza e precisione dettati dal Codice civile. Se così non fosse, il bilancio potrebbe essere considerato illecito e, quindi essere considerata nulla la deliberazione assembleare con cui è stato approvato.

L'Accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 13/2021 avente ad oggetto "**Le immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie nel bilancio delle Imprese e degli Enti del Terzo settore**" che analizza, in maniera sintetica, il trattamento civilistico, contabile e fiscale delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie nel reddito di impresa e degli Enti del Terzo settore.

Per immobilizzazioni, in economia aziendale, si intendono tutti i beni che in azienda sono destinati a svolgere l'attività economica e a non essere smobilizzate nel breve periodo e, pertanto, il loro impiego viene definito "pluriennale".

Le immobilizzazioni vengono distinte in:

- **Immobilizzazioni immateriali:** quelle che non hanno una consistenza fisica;
- **Immobilizzazioni materiali:** quelle che hanno una consistenza fisica;
- **Immobilizzazioni finanziarie:** titoli, crediti e altri strumenti finanziari.

Dopo aver analizzato nel dettaglio per ogni categoria di immobilizzazione il trattamento civilistico, contabile e fiscale la circolare sottolinea che i beni considerati immobilizzazioni, devono **partecipare al processo produttivo** delle Imprese e degli Enti non Profit **attraverso l'iscrizione al bilancio di esercizio**, sia che siano pervenuti a titolo oneroso che a titolo gratuito. Se ciò non avvenisse, avremmo dei bilanci che difficilmente rappresenterebbero la reale situazione patrimoniale, economica e finanziaria delle Imprese e degli

Enti, in quanto mancherebbero delle informazioni "rilevanti" necessarie per poter giudicare la possibile continuazione dell'attività.

La **rilevanza** è tra i postulati del bilancio stabiliti dal Principio Contabile OIC 11, secondo il quale: "un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale economica e finanziaria dell'impresa. Il concetto di rilevanza è pervasivo del processo di formazione del bilancio".

Quanto affermato nell'OIC 11, è comune a tutto l'universo contabile e quindi anche agli Enti no profit, tra i quali rientrano la categoria degli Enti del Terzo settore, il differimento da questo postulato porterebbe ad avere dei bilanci cui gli amministratori difficilmente potrebbero trarre le informazioni necessarie per poter ben gestire la società o ente ai fini della continuazione dell'attività oggetto del relativo statuto.

La circolare inoltre, nel sottolineare che gli Enti del Terzo settore compongono il bilancio nella forma di **Rendiconto di cassa**, chiarisce che la presenza delle immobilizzazioni è evidenziata nelle sezioni:

- a) **uscite da investimento** in immobilizzazioni o da deflussi di capitali di terzi;
- b) **entrate da disinvestimento** in immobilizzazioni o da flussi di capitali di terzi.

Non c'è alcuna indicazione circa l'obbligo di evidenziare le immobilizzazioni in un prospetto informativo allegato al Rendiconto.

Sempre con riferimento agli Enti del Terzo settore, l'OIC, al fine di individuare le regole contabili adeguate alla specificità propria di tali Enti, ha pubblicato, in data 5 agosto 2021 in consultazione, la **bozza "OIC X principio contabile ETS"** che principalmente ha lo scopo di disciplinare i criteri per:

- a) la presentazione dello Stato patrimoniale, del Rendiconto gestionale e della Relazione di missione degli ETS, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto;
- b) la rilevazione e la valutazione di alcune fattispecie tipiche di tali enti;
- c) individuare le finalità: il bilancio deve fornire informazioni utili a soddisfare le esigenze informative dei destinatari, cioè coloro che forniscono risorse sotto forma di donazioni, contributi o tempo (volontari) senza nessuna aspettativa di un ritorno;
- d) l'applicazione del postulato della continuità aziendale.

In merito al postulato della continuità aziendale l'OIC precisa che la direzione aziendale deve verificarne la sussistenza effettuando una valutazione prospettica della capacità dell'Ente di continuare a svolgere la propria attività per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di **almeno dodici mesi** dalla data di riferimento del bilancio, predisponendo un budget o un bilancio previsionale che dimostri che l'Ente ha, per almeno dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio, le risorse per svolgere la propria attività nel rispetto degli obblighi assunti.

In sostanza, a seguito anche del nuovo postulato OIC del bilancio, gli amministratori degli Enti del Terzo Settore, devono redigere il bilancio di esercizio, **in conformità al principio di chiarezza e precisione** dettati dall'art. 2423, comma 2 del Codice civile. Se così non fosse, il bilancio **potrebbe essere considerato illecito** e, quindi essere considerata **nulla** la deliberazione assembleare con cui è stato approvato.

Quindi, gli Enti del Terzo settore dovranno presentare un bilancio di esercizio redatto in conformità alle regole del Codice civile e quelle degli OIC in vigore.

A cura della Redazione

Finanziamenti

Nuovo modello di comunicazione

Bonus tessile e moda: quali controlli fare prima di presentare la domanda

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Sta per sbloccarsi il bonus tessile e moda. L'Agenzia delle Entrate ha, infatti, approvato il modello di comunicazione, con le relative istruzioni, per la sua fruizione. Per l'effettiva operatività manca l'autorizzazione da parte della Commissione UE, successivamente alla quale le Entrate definiranno i termini per l'invio delle comunicazioni per i periodi d'imposta 2020 e 2021. In attesa di conoscere le date per la presentazione delle domande per prenotare il bonus, le imprese possono già prepararsi all'appuntamento. In primo luogo, è necessario determinare il valore delle rimanenze finali di magazzino registrate nei periodi interessati dall'agevolazione (2020 e 2021) e quello della media del triennio precedente. Dovrà poi essere verificato il rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Temporary Framework.

Bonus tessile e moda all'ultimo miglio. Istituito dal decreto Rilancio (art. 48-bis del D.L. n. 34/2020, convertito) e modificato dal decreto Sostegni bis (art. 8 del D.L. n. 73/2021, convertito in l. n. 106/2021), il **credito d'imposta** sulle **rimanenze finali di magazzino** nel settore **tessile**, della **moda** e degli accessori si avvia finalmente verso la piena operatività.

Dopo il decreto 27 luglio 2021 del Ministro dello Sviluppo Economico, che ha definito i **codici Ateco** ammissibili, l'Agenzia delle Entrate, con provvedimento n. 262282 dell'11 ottobre 2021, ha approvato il **modello di comunicazione**, con le relative istruzioni, per la fruizione del bonus.

Per l'applicazione definitiva del credito d'imposta mancano però ancora alcuni tasselli. In primo luogo, l'autorizzazione da parte della Commissione Europea. Successivamente al via libera europeo, l'Agenzia delle Entrate definirà i termini per l'invio delle comunicazioni per i periodi d'imposta 2020 e 2021.

In attesa di conoscere le date per la presentazione delle domande per prenotare il bonus, le **imprese** possono già **prepararsi all'appuntamento**.

Diverse, infatti, le **verifiche** da fare.

Settore di attività

Un primo controllo riguarda il settore di attività.

Il credito d'imposta è infatti riservato alle **imprese** che operano nell'industria **tessile**, della **moda**, della produzione calzaturiera e della pelletteria.

I settori economici destinatari del bonus sono stati individuati dal Ministro dello Sviluppo Economico con il decreto 27 luglio 2021.

Si tratta in particolare di **40 attività**, identificate dai seguenti codici Ateco 2007: 13.10.00; 13.20.00; 13.30.00; 13.91.00; 13.92.10; 13.92.20; 13.93.00; 13.94.00; 13.95.00; 13.96.10; 13.96.20; 13.99.10; 13.99.20; 13.99.90; 14.11.00; 14.12.00; 14.13.10; 14.13.20; 14.14.00; 14.19.10; 14.19.21; 14.19.29;

14.20.00; 14.31.00; 14.39.00; 15.11.00; 15.12.01; 15.12.09; 15.20.10; 15.20.20; 16.29.11; 16.29.12; 20.42.00; 20.59.60; 32.12.10; 32.12.20; 32.13.01; 32.13.09; 32.50.50; 32.99.20.

Secondo quanto indicato nel decreto 27 luglio 2021, per l'accesso al credito d'imposta, rileva il codice di attività economica comunicato all'Agenzia delle Entrate con il **modello AA7/AA9**, mentre come specificato nelle istruzioni per la compilazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta, il codice può essere prevalente o non prevalente e in presenza di più attività, occorrerà considerare il codice corrispondente all'attività, tra queste, prevalente.

Valore rimanenze

È poi necessario determinare il valore delle rimanenze finali di magazzino registrate nei **periodi** interessati dall'agevolazione (**2020 e 2021**) e quello della media del triennio precedente.

Il credito d'imposta, infatti, è riconosciuto sull'aumento delle rimanenze di magazzino limitatamente al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.P.C.M. 9 marzo 2020, ovvero 10 marzo 2020 (quindi 2020, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) e a quello in corso al 31 dicembre 2021 (quindi 2021, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

In particolare, il beneficio spettante è **pari al 30%** del valore delle **rimanenze finali di magazzino** di cui all'art. 92, comma 1, del TUIR eccedente la media del medesimo valore registrato nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza del beneficio.

La media delle rimanenze è quindi mobile. Per le domande riferite all'anno 2020, la media riguarda il 2017, 2018 e 2019, mentre per le domande riferite all'anno 2021, la media riguarda il 2018, 2019 e 2020. Per espressa previsione normativa:

- il **metodo** e i **criteri** applicati per la valutazione delle

rimanenze finali di magazzino nel periodo d'imposta di spettanza del beneficio devono essere **omogenei** rispetto a quelli utilizzati nei 3 periodi d'imposta considerati ai fini della media;

- le imprese **non soggette a revisione legale dei conti** e prive di collegio sindacale devono avvalersi di una certificazione della consistenza delle rimanenze di magazzino, rilasciata da un revisore legale o da una società di revisione

- per i soggetti con **bilancio certificato**, i controlli sono svolti sulla base dei bilanci.

In base a quanto indicato nelle istruzioni per la compilazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta, i soggetti che non hanno ancora chiuso il periodo d'imposta di spettanza del beneficio alla data di presentazione della comunicazione devono procedere a valutare le rimanenze finali che prevedono di registrare per tale periodo d'imposta.

Limiti e condizioni Temporary Framework

Altra verifica da fare riguarda i limiti e le condizioni previsti del Temporary Framework.

La misura è fruibile ai sensi della **Sezione 3.1**, e pertanto occorre accertare che si rispettino i **requisiti** e i **massimali** previsti da tale Sezione. Con specifico riferimento ai massimali, per prenotare il credito di imposta si dovrà controllare:

- che l'ammontare complessivo di tutti gli aiuti ricevuti **dal 1° marzo 2020 al 27 gennaio 2021**, ottenuti ai sensi della Sezione 3.1, incluso il credito d'imposta che si richiede, **non superi i limiti massimi** consentiti dalla predetta Sezione, pari a 100.000 euro per il settore agricolo, 120.000 euro per il settore della pesca e acquacoltura e a 800.000 euro per i settori diversi da agricoltura e pesca e acquacoltura;

- che l'ammontare complessivo di tutti gli aiuti ricevuti **dal 28 gennaio 2021**, ottenuti ai sensi della Sezione 3.1, tenendo conto degli aiuti ricevuti dal 1° marzo 2020 al 27 gennaio 2021, incluso il credito d'imposta che si richiede, non superi i limiti massimi consentiti dalla predetta Sezione, pari a 225.000 euro per il settore agricolo, a 270.000 euro per il settore della pesca e acquacoltura e a 1.800.000 euro per i settori diversi da agricoltura e pesca e acquacoltura.

Si sottolinea che nel caso in cui con il credito d'imposta risultassero superati i predetti limiti, nella comunicazione dovrà essere indicato l'importo del credito rideterminato ai fini del rispetto di quanto stabilito dal Temporary Framework.

Per gli **aiuti diversi dal credito d'imposta**, rientranti nell'ambito del Temporary Framework, in presenza dei requisiti richiesti, sarà possibile fruire dei massimali di cui alla Sezione 3.12.

Con riferimento agli specifici limiti massimi, si dovrà verificare che:

- l'ammontare complessivo di tutti gli aiuti ricevuti dal 13 ottobre 2020 al 27 gennaio 2021 ai sensi della Sezione 3.12 non supera il limite massimo di 3.000.000 euro;

- l'ammontare complessivo di tutti gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 ai sensi della Sezione 3.12 non supera il limite massimo di 10.000.000 euro.

Ai fini del rispetto dei diversi massimali vigenti fino al 27 gennaio 2021 e per quelli introdotti a partire dal 28 gennaio 2021 rileva, in conformità con la disciplina europea sugli aiuti di Stato, la data di efficacia di ogni singola norma agevolativa come riportate nella tabella contenuta nelle istruzioni per la compilazione della comunicazione per la fruizione del credito di imposta. Gli **aiuti di Stato ammissibili** nell'ambito delle Sezioni 3.1 e 3.12 del Temporary Framework rilevanti ai fini dell'individuazione dei predetti massimali sono elencati nel **quadro A** del modulo di domanda.

Fruizione credito d'imposta

Un aspetto che sembra interessante mettere in luce riguarda le modalità e i tempi di fruizione del credito d'imposta.

In primo luogo, si sottolinea che i crediti d'imposta effettivamente riconosciuti potrebbero essere inferiori a quanto comunicato all'Agenzia. In particolare, l'**ammontare massimo del bonus** fruibile sarà pari al credito d'imposta richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 10 giorni dalla scadenza dei termini di presentazione della comunicazione. Come precisato nel provvedimento n. 262282/2021, detta percentuale sarà determinata rapportando i fondi destinati in ciascun periodo d'imposta agevolabile (95 milioni per l'anno 2021 e 150 milioni per l'anno 2022) all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti nel periodo considerato.

Nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti risulti **inferiore al limite di spesa**, la percentuale sarà **pari al 100%**.

Il credito d'imposta sarà utilizzabile esclusivamente in **compensazione in F24** ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 241/97, da presentare attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate, dal giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento con cui sarà stabilita la percentuale di spettanza del credito.

Per quanto riguarda i tempi di fruizione del credito d'imposta occorre tener conto di un calendario ben preciso.

Per espressa previsione normativa, infatti, il credito di imposta è utilizzabile **nel periodo d'imposta**

successivo a quello di **maturazione**.

Pertanto, per le **comunicazioni** relative al periodo d'imposta in corso **al 10 marzo 2020**, il bonus sarà fruibile:

- **entro il 31 dicembre 2021** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
 - entro la fine del periodo d'imposta successivo a quello di maturazione per i soggetti diversi dai precedenti.
- Per le comunicazioni relative al periodo d'imposta in corso **al 31 dicembre 2021**, invece, il credito di imposta dovrà essere fruito:

- **entro il 31 dicembre 2022** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;

- entro la fine del periodo d'imposta successivo a quello di maturazione per i soggetti diversi dai precedenti. Se l'ammontare del credito d'imposta fruibile è **superiore a 150.000 euro**, il credito è utilizzabile successivamente ai **controlli antimafia** di cui al D.Lgs. 159/2011. Se non sussistano motivi ostativi, l'Agenzia comunicherà l'autorizzazione all'utilizzo del bonus.

Il credito di imposta in sintesi

Soggetti beneficiari	Imprese attive nell'industria tessile e della moda , delle calzature e della pelletteria (i codici Ateco ammissibili sono stati definiti con decreto 27 luglio 2021 del Ministero dello Sviluppo Economico)
Periodi interessati dall'agevolazione	Periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.P.C.M. 9 marzo 2020 (10 marzo 2020) e a quello in corso al 31 dicembre 2021
Ammontare credito di imposta	Credito d'imposta pari al 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino , eccedente la media del medesimo valore registrato nei 3 anni precedenti a quello di spettanza del beneficio.
Risorse disponibili	- 95 milioni per l'anno 2021 - 150 milioni per l'anno 2022)
Cosa manca per l'effettiva operatività	- Autorizzazione della Commissione UE - Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate che definirà i termini per l'invio delle comunicazioni relative ai periodi d'imposta 2020 e 2021

Finanziamenti

Dalla Commissione Europea

COVIS-19: approvato un regime di aiuti di 31,9 miliardi di euro a sostegno delle imprese

La Commissione europea ha approvato un regime di aiuti di 31,9 miliardi di euro dello Stato italiano a sostegno delle imprese colpite dall'emergenza coronavirus. Il regime è stato approvato nell'ambito del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato. In particolare, il regime di aiuti consiste in due misure: aiuti di importo limitato che assumeranno la forma di esenzioni e riduzioni fiscali; crediti d'imposta; sovvenzioni dirette e un sostegno per i costi fissi non coperti sostenuti nel periodo compreso tra il marzo 2020 e il dicembre 2021 o durante parti di tale periodo. Il regime sarà aperto a tutte le imprese, indipendentemente dalle loro dimensioni e dal settore in cui operano (ad eccezione del settore finanziario).

La Commissione europea ha approvato un regime di aiuti di **31,9 miliardi di euro** dello Stato italiano a sostegno delle imprese colpite dall'emergenza coronavirus. Il regime è stato approvato nell'ambito del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato.

Margrethe Vestager, Vicepresidente esecutiva della Commissione, responsabile della politica di concorrenza, ha dichiarato che "Molte imprese in Italia hanno visto diminuire notevolmente le loro entrate a causa della pandemia di coronavirus e delle misure necessarie per limitarne la diffusione. Questo regime da 31,9 miliardi di euro consentirà all'Italia di sostenere tali imprese aiutandole a soddisfare il loro fabbisogno di liquidità e a provvedere ai costi fissi non coperti dalle loro entrate. Continueremo a lavorare in stretta collaborazione con gli Stati membri per trovare soluzioni praticabili in grado di mitigare l'impatto economico dell'emergenza coronavirus nel rispetto delle norme dell'UE."

La misura da 31,9 miliardi di euro è stata notificata dall'Italia, nell'ambito del quadro temporaneo, ed ha come obiettivo il **sostegno delle imprese colpite dal coronavirus** e dalle misure restrittive che il governo italiano ha dovuto attuare per limitare la diffusione del virus.

In particolare, il regime di aiuti consiste in due misure: - **aiuti di importo limitato** che assumeranno la forma di:

- i) esenzioni e riduzioni fiscali;
- ii) crediti d'imposta;

iii) sovvenzioni dirette.

- un **sostegno per i costi fissi non coperti** sostenuti nel periodo compreso tra il marzo 2020 e il dicembre 2021 o durante parti di tale periodo.

Il regime sarà **aperto a tutte le imprese**, indipendentemente dalle loro dimensioni e dal settore in cui operano (ad eccezione del settore finanziario).

Dal momento che la maggior parte degli aiuti sarà concessa automaticamente e che i massimali di aiuto si applicheranno non solo al beneficiario diretto, ma anche ai suoi affiliati, i beneficiari ammissibili dovranno indicare in **un'autodichiarazione ex ante** l'importo degli aiuti di importo limitato e il sostegno per i costi fissi non coperti per i quali fanno domanda. Ciò dovrebbe anche consentire alle autorità italiane di monitorare meglio il rispetto del quadro temporaneo, in particolare per le imprese dello stesso gruppo.

La Commissione ha constatato che il regime italiano è in linea con le condizioni stabilite nel quadro temporaneo. In particolare:

- **per quanto riguarda gli aiuti di importo limitato:**

i) non supereranno il massimale di 225 000 euro per impresa nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, di 270 000 euro per impresa nel settore della pesca e dell'acquacoltura o di 1,8 milioni di euro per impresa in tutti gli altri settori;

ii) saranno concessi entro il 31 dicembre 2021;

- **per quanto riguarda il sostegno per i costi fissi non coperti**, gli aiuti:

i) non supereranno l'importo complessivo di 10 milioni di euro per impresa;

ii) copriranno i costi fissi non coperti sostenuti nel periodo compreso tra il marzo 2020 e il dicembre 2021;

ii) saranno concessi solo alle imprese che non erano considerate in difficoltà già al 31 dicembre 2019, ad eccezione delle microimprese e delle piccole imprese ammissibili anche se già in difficoltà;

iii) saranno concessi entro il 31 dicembre 2021.

La Commissione ha concluso che la misura è **necessaria, adeguata e proporzionata** per porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro in linea con l'articolo 107, paragrafo 3, lettera b), TFUE e con le condizioni stabilite nel quadro temporaneo e pertanto la ha approvata in quanto conforme alle norme dell'Unione sugli aiuti di Stato.

A cura della Redazione

Finanziamenti

Dal MISE

“Nuova Sabatini”: in arrivo 300 milioni di euro

Il Ministero dello Sviluppo Economico stanZIA ulteriori 300 milioni di euro per il rifinanziamento della “Nuova Sabatini”, la misura che ha l’obiettivo di sostenere gli investimenti produttivi delle piccole e medie imprese per l’acquisto o l’acquisizione in leasing di macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware, nonché di software e tecnologie digitali.

Con un comunicato stampa il Ministero dello Sviluppo Economico informa che è stata rifinanziata con ulteriori **300 milioni di euro** la “Nuova Sabatini”, la misura che ha l’obiettivo di sostenere gli investimenti produttivi delle piccole e medie imprese per l’acquisto di beni strumentali.

Si tratta di risorse stanZiate con la legge di assestamento di bilancio dello Stato per l’anno finanziario 2021, approvata e pubblicata in Gazzetta ufficiale.

La continuità operativa della misura era stata già assicurata dal Ministro **Giorgetti** con il decreto Sostegni bis attraverso lo stanziamento di 425 milioni di euro, che ha permesso lo scorso mese di luglio di riaprire lo sportello per la presentazione delle domande delle imprese.

Questo duplice intervento di **Giorgetti** ha quindi consentito di rifinanziare la “Nuova Sabatini” con un **ammontare complessivo di risorse pari a 725 milioni di euro**.

Le PMI potranno continuare quindi, a beneficiare della misura Beni strumentali (“Nuova Sabatini”) che è l’agevolazione messa a disposizione dal Ministero dello sviluppo economico con l’obiettivo di facilitare **l’accesso al credito** delle imprese e **accrescere la competitività** del sistema produttivo del Paese

La misura sostiene gli investimenti per acquistare o acquisire in leasing macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware, nonché software e tecnologie digitali.

E’ utile ricordare che possono beneficiare dell’agevolazione le micro, piccole e medie imprese (PMI) che alla data di presentazione della domanda:

- sono regolarmente costituite e iscritte nel Registro delle imprese o nel Registro delle imprese di pesca;
- sono nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non sono in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali;
- non rientrano tra i soggetti che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti considerati illegali o incompatibili dalla Commissione Europea;
- non si trovano in condizioni tali da risultare imprese

in difficoltà

- sono residenti in un Paese estero purché provvedano all’apertura di una sede operativa in Italia entro il termine previsto per l’ultimazione dell’investimento.

Sono ammessi **tutti i settori produttivi**, inclusi agricoltura e pesca, ad eccezione dei seguenti:

- attività finanziarie e assicurative
- attività connesse all’esportazione e per gli interventi subordinati all’impiego preferenziale di prodotti interni rispetto ai prodotti di importazione.

L’agevolazione consiste nella concessione da parte di banche e intermediari finanziari, aderenti all’Addendum alla convenzione tra il Ministero dello sviluppo economico, l’Associazione Bancaria Italiana e Cassa depositi e prestiti S.p.A., di **finanziamenti** alle micro, piccole e medie imprese per sostenere gli investimenti previsti dalla misura, nonché di un contributo da parte del Ministero dello sviluppo economico rapportato agli interessi sui predetti finanziamenti.

A cura della Redazione

Impresa

Per la nomina dell'esperto indipendente

Composizione negoziata della crisi d'impresa: come si utilizza la piattaforma telematica

di Vincenzo Morelli - Dottore Commercialista e Revisore Legale in Ravenna

Mediante la piattaforma telematica nazionale per la gestione della composizione negoziata della crisi d'impresa gli imprenditori in difficoltà, iscritti nel Registro delle imprese, possono chiedere la nomina di un esperto indipendente per ottenere assistenza durante le trattative con i creditori. E', inoltre disponibile un test pratico per la verifica della possibilità di perseguire il risanamento dell'impresa ed una lista di controllo contenente le indicazioni operative necessarie alla redazione del piano che potrebbe portare al superamento della situazione di crisi. La piattaforma dovrebbe essere disponibile in tempi compatibili con l'avvio della nuova soluzione negoziale, prevista per il 15 novembre 2021.

Per l'attivazione e la gestione della **composizione negoziata** della crisi d'impresa, introdotta con il D.L. n. 118/2021 (il cui ddl di conversione, approvato con fiducia al Senato, è ora all'esame della Camera), è in corso di completamento la **piattaforma telematica**, alla quale possono accedere gli imprenditori iscritti nel Registro delle imprese, attraverso il sito istituzionale di ciascuna Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura.

Leggi anche Organi di controllo nelle srl, piattaforma telematica e indipendenza dell'esperto: le novità per la crisi d'impresa

Si tratta di uno strumento informatico gestito dal sistema delle Camere di commercio, per il tramite di Unioncamere ed Infocamere, sotto la vigilanza del Ministero della giustizia e del Ministero dello sviluppo economico, che **dialogherà** con il **Registro delle imprese**, dal quale proverranno molte delle **informazioni** che saranno disponibili per gli utilizzatori della piattaforma telematica.

Sulla piattaforma telematica sarà disponibile un **test pratico** per la **verifica** della ragionevole possibilità di perseguire il **risanamento** dell'impresa "in difficoltà" ed una **lista di controllo** particolareggiata contenente le indicazioni operative necessarie alla **redazione del piano** che potrebbe portare al superamento della situazione di crisi.

Utilizzando la piattaforma telematica, ogni imprenditore commerciale che si trova in condizioni di "crisi", compresi l'imprenditore agricolo e quello "sotto soglia", può chiedere la **nomina** di un **esperto indipendente** per ottenere la prevista assistenza durante le trattative con i creditori, allo scopo di giungere alla soluzione auspicata.

Con il **decreto dirigenziale del 28 settembre 2021**, previsto dal D.L. n. 118/2021, il Ministero della Giustizia, tra i vari temi trattati, ha fornito **indicazioni tecniche ed operative** riguardanti la piattaforma telematica.

Leggi anche Crisi d'impresa: nuove linee guida sulla formazione degli esperti nella composizione negoziata

La piattaforma consisterà in un **portale internet** dove saranno disponibili un'**area pubblica** ed un'**area riservata**, alla quale potranno accedere solo gli utenti autorizzati e dove sono previsti diversi **livelli di accesso** a cui conseguono specifiche **differenze informative** per l'utilizzatore.

Per accedere alla piattaforma telematica è necessario utilizzare un computer o un dispositivo mobile, che abbia accesso alla connessione internet.

L'area pubblica: contenuti ed utilizzo

L'area pubblica, alla quale sarà possibile accedere **senza autenticazione**, conterrà il **test pratico** per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento e le informazioni relative ai soggetti che possono presentare istanza di composizione negoziata.

Sarà disponibile, inoltre, la **lista di controllo** particolareggiata, adeguata anche alle esigenze delle **micro, piccole e medie imprese**, con le indicazioni operative per la redazione di un piano di risanamento.

In questa sezione risulterà possibile acquisire **informazioni** sul **protocollo** di conduzione delle **trattative**, sulla **tipologia** delle **proposte** che possono essere formulate durante la composizione e la **modulistica** da utilizzare in base al D.L. n. 118/2021.

Altre informazioni disponibili in questa sezione riguardano la **documentazione** da **allegare alla domanda**, con separata indicazione di quella indispensabile per la presentazione dell'istanza, oltre ai **curricula** degli esperti che hanno accettato l'incarico.

L'area riservata e le funzioni disponibili per gli utenti autorizzati

All'area riservata è possibile entrare esclusivamente mediante l'**uso dell'identità digitale** e, per l'utilizzo di questa sezione, il D.M. ministeriale prevede che l'imprenditore, l'esperto e gli altri soggetti che

sottoscrivono documenti devono essere dotati di dispositivi per la **firma digitale**.

Gli stessi soggetti, ai quali si aggiungono i creditori e ogni altro interessato, devono avere a disposizione un indirizzo di **posta elettronica certificata** sul quale ricevere notifiche sull'iter dell'istanza.

In quest'area sono contenute le **funzionalità** che consentono la **presentazione delle istanze** per la composizione negoziata ed ogni atto riguardante il successivo iter di questo percorso finalizzato alla soluzione della crisi.

Queste informazioni sono disponibili per:

- l'**imprenditore** o il rappresentante legale dell'impresa e per i soggetti delegati dallo stesso (come ad esempio i professionisti, i collaboratori ed i consulenti);
- l'**organo di controllo** ed il revisore della società, se esistenti;
- il segretario generale della camera di commercio competente ed i membri della commissione chiamata a nominare l'esperto;
- l'**esperto**;
- i creditori ed ogni altro soggetto invitato dall'imprenditore, dal rappresentante legale dell'impresa, da suoi delegati, o dall'esperto, con espresso consenso dell'imprenditore.

I differenti livelli di accesso all'area riservata

L'**accesso** all'area riservata della piattaforma telematica **non è previsto con modalità uniformi per tutti i soggetti** sopra elencati.

In base alle indicazioni contenute nel decreto ministeriale:

- l'imprenditore, il rappresentante legale dell'impresa ed i suoi delegati, l'organo di controllo ed il revisore, hanno accesso a tutti i dati e a tutti i documenti presenti sulla piattaforma, ad eccezione degli eventuali documenti che l'esperto voglia mantenere riservati;
- il segretario generale ed i membri della commissione hanno accesso a tutte le istanze di loro competenza, con la documentazione allegata, ma senza poterla scaricare;
- l'esperto ha l'accesso a tutta la documentazione riguardante la composizione negoziata che lo riguarda ma, fino quando non ha accettato l'incarico, può prendere visione, senza scaricare, i documenti contenuti nel fascicolo.

Taluni soggetti individuati dall'esperto, con il consenso dell'imprenditore, possono accedere a **sezioni specifiche** esistenti all'interno del **fascicolo telematico**, definite "**cassetti informatici**".

L'area secretata per la presentazione delle offerte e la "virtual data room"

All'interno della piattaforma telematica sarà disponibile un'apposita area, secretata, **accessibile solo** da parte degli **offerenti**, dell'**esperto**, o di **soggetti autorizzati** dal medesimo.

In quest'area possono essere **presentate le offerte** relative alla **cessione dell'azienda**, di suoi rami o di **altri beni**.

A tale fine la piattaforma consentirà all'esperto la **creazione** di un **cassetto informatico** contenente la "data room" virtuale dove gli interessati possono acquisire le **informazioni** utili per la **conoscenza dell'impresa** e poter **valutare** la possibilità di **presentare un'offerta**.

La procedura alternativa d'emergenza

Allo scopo di prevenire possibili **difficoltà di carattere informatico**, è previsto che, qualora i problemi di tale natura nei quali dovesse incorrere l'imprenditore avessero una durata **superiore alle 24 ore**, per ragioni di urgenza sarà possibile inviare una **comunicazione**, corredata di tutte le informazioni necessarie, attraverso messaggio PEC all'indirizzo istituzionale della **Camera di commercio** o, in alternativa, a mezzo posta raccomandata cartacea ovvero o presentando comunicazione presso una delle sedi della Camera di commercio nel cui registro è iscritta l'impresa oggetto dell'istanza stessa.

La situazione sulla disponibilità della piattaforma ad oggi

Da informazioni provenienti dal mondo camerale, la piattaforma sarà **disponibile a breve** grazie all'utilizzo degli **investimenti** già effettuati per la **costruzione del sistema** da utilizzare per l'**OCRI** (Organismo di Composizione della Crisi d'Impresa), dal quale è stata acquisita parte del software con un riposizionamento nella nuova piattaforma.

È ipotizzabile, perciò, che la piattaforma telematica possa essere **resa disponibile** in tempi compatibili con l'**avvio della nuova** soluzione per la definizione della crisi d'impresa prevista per il **15 novembre 2021**.

Impresa
Da Assonime

Servizi pubblici digitali: l'attuazione del PNRR per agevolare l'uso delle tecnologie da parte di cittadini e imprese

Con la circolare n. 29 del 18 ottobre 2021 dal titolo "Servizi pubblici digitali: misure di semplificazione e attuazione del PNRR", Assonime analizza le disposizioni introdotte per favorire la diffusione dei servizi pubblici digitali e agevolare l'uso delle tecnologie da parte di cittadini e imprese. In particolare, le principali novità commentate nella circolare riguardano: le modalità di accesso ai servizi online, il sistema per la gestione delle deleghe relative all'identità digitale e il sistema del domicilio digitale e la piattaforma per la notifica digitale degli atti della PA a cittadini e imprese.

Assonime ha pubblicato la circolare n. 29 del 18 ottobre 2021 dal titolo "**Servizi pubblici digitali: misure di semplificazione e attuazione del PNRR**" con cui analizza le disposizioni introdotte dal decreto Semplificazioni n. 76/2020 e dal decreto-legge n. 77/2021 per favorire la **diffusione dei servizi pubblici digitali** e agevolare l'uso delle tecnologie da parte di cittadini e imprese.

In particolare l'analisi della normativa, inquadrata nel contesto più ampio della strategia europea per la trasformazione digitale, è preceduta da una breve ricognizione dello stato di avanzamento dell'Italia per quanto concerne i servizi pubblici digitali e dall'illustrazione delle iniziative in materia previste dalla Missione 1, Componente 1 (M1C1) del PNRR.

Le principali novità commentate nella circolare riguardano:

- le modalità di accesso ai servizi online,
- il sistema per la gestione delle deleghe relative all'identità digitale,
- il sistema del domicilio digitale e la piattaforma per la notifica digitale degli atti della PA a cittadini e imprese.

La circolare si sofferma anche sul **codice di condotta tecnologica** per coordinare lo sviluppo dei sistemi informativi e dei servizi in rete da parte delle amministrazioni pubbliche su tutto il territorio nazionale e sul rafforzamento dei poteri di controllo e sanzionatori dell'Agid sul rispetto degli obblighi normativi connessi alla trasformazione digitale da parte dei soggetti tenuti ad applicare il Codice dell'amministrazione

digitale.

I servizi pubblici digitali nel PNRR

Nel Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), trasmesso dall'Italia alla Commissione il 30 aprile 2021 e approvato dal Consiglio il 13 luglio 2020, i temi dei servizi pubblici digitali e della cittadinanza digitale sono affrontati nell'ambito della Missione 1, dedicata a digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo, in particolare nell'ambito della Componente 1 (M1C1) riguardante la digitalizzazione della pubblica amministrazione.

Tra gli obiettivi della componente M1C1 vi è quello di "sviluppare l'offerta integrata e armonizzata di servizi digitali all'avanguardia orientati a cittadini, residenti e imprese, permettendo così all'Italia di realizzare l'ambizione europea del Digital Compass 2030, quando tutti i servizi pubblici chiave saranno disponibili online".

I principali servizi su cui la M1C1 punta sono:

- l'identità digitale e l'anagrafe nazionale della popolazione residente (ANPR);
- i pagamenti digitali tra cittadini e pubblica amministrazione;
- le notifiche delle pubbliche amministrazioni a cittadini e imprese.

Per questo progetto sono stati destinati **2,01 miliardi di euro**, a cui si aggiungono 1,4 miliardi di euro del Fondo nazionale complementare di cui al decreto legge n. 59/2021, per il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- lo **sviluppo di standard comuni di qualità** (ad es. funzionalità e navigabilità dei siti web e di altri canali digitali) per i servizi digitali di tutte le pubbliche amministrazioni, con l'obiettivo di migliorare così la user experience e l'accessibilità dei servizi;
- una maggiore accessibilità dei servizi pubblici digitali;
- una più diffusa adozione della **piattaforma PagoPA**, in oltre 14 000 amministrazioni locali, e dell'app IO come front end di facile utilizzo per l'accesso dei cittadini ai servizi digitali della PA;
- un più diffuso utilizzo delle **piattaforme nazionali di identità digitale** (SPID e Carta d'identità elettronica - CIE) e una generalizzata adozione da parte dei Comuni dell'Anagrafe nazionale della popolazione residente;
- l'introduzione della **piattaforma unica delle notifiche digitali** che permetterà di inviare notifiche con valore legale in modo interamente digitale rendendo le notifiche più sicure e meno costose (pur senza eliminare la possibilità della interazione fisica per chi voglia o non possa fare in altro modo);

- la sperimentazione di servizi digitali per migliorare **l'efficienza del trasporto urbano** (Mobility as a Service) nelle città metropolitane, favorendo forme di mobilità integrata attraverso diverse modalità di trasporto, dalla pianificazione dei viaggi ai pagamenti.

Il PNRR contiene, oltre all'identificazione di queste linee di azione, l'indicazione degli obiettivi intermedi (c.d. milestones e targets) da raggiungere nel periodo di attuazione del Piano.

A cura della Redazione

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