

LUNEDÌ 18 OTTOBRE 2021

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Rottamazione ter e saldo e stralcio: nuova scadenza al 30 novembre 2021 - pag. 2
- Mancata compilazione del quadro RW: quanto costa regolarizzare le violazioni - pag. 5
- Tassabili le mance a camerieri e maître d'hotel? - pag. 10

LAVORO E PREVIDENZA

- Sicurezza sul lavoro: più ampia e più pesante la sospensione dell'impresa - pag. 13
- Green Pass obbligatorio e malattia del lavoratore: indennità previdenziale o assenza ingiustificata? - pag. 16
- Riscatto laurea ordinario e agevolato: quanto risparmia l'azienda per i dipendenti in esodo - pag. 18

BILANCIO & CONTABILITÀ

- Revisione dei bilanci 2021: come determinare i livelli di significatività - pag. 21

FINANZIAMENTI

- Tax credit canone unico patrimoniale: come funziona e a chi spetta - pag. 24
- Bonus rottamazione TV: quanto conviene l'acquisto di un televisore di nuova generazione - pag. 26

- Credito d'imposta per i servizi digitali: domande dal 20 ottobre al 20 novembre - pag. 28

IMPRESA

- Impresa sociale: linee guida per il coinvolgimento di lavoratori, soci e stakeholder - pag. 30
- La pagella di S&P all'Italia di Draghi. E la Ue discute il Patto di stabilità - pag. 32

IN EVIDENZA

Sicurezza sul lavoro: più ampia e più pesante la sospensione dell'impresa

di Pierluigi Rausei - Coordinatore editoriale Diritto & Pratica del Lavoro - Dirigente INL

Il decreto fiscale nel modificare in più parti il Testo Unico Sicurezza sul Lavoro concentra in capo all'Ispettorato Nazionale del Lavoro una vasta capacità di intervento e riforma presupposti e requisiti per la revoca del provvedimento di sospensione, passando dal 20% al 10% dei lavoratori "in nero" presenti per l'ipotesi di sospensione per lavoro irregolare ed eliminando la reiterazione per quella relativa alle violazioni in materia di sicurezza sul lavoro

L'art 15 del decreto legge approvato dal Consiglio dei Ministri il 15 ottobre (cd. **decreto fiscale**) sostituisce l'art. 14 del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81. (cd. Testo Unico Sicurezza sul Lavoro). La norma prevede ancora (negli stessi termini del testo precedente) l'esplicita indicazione della duplice finalità del **potere di sospensione** ("al fine di far cessare il pericolo per la tutela della salute e la sicurezza dei lavoratori, nonché di contrastare il lavoro irregolare"), ma cambia radicalmente la struttura dell'esercizio del potere perché l'Ispettorato nazionale del lavoro deve ora adottare il provvedimento ricorrendo i nuovi presupposti individuati dall'art. 14 del D.Lgs. n. 81/2008, senza nessuna discrezionalità (scompare, infatti, dal testo di legge "possono adottare" sostituito dal verbo



Rottamazione ter e saldo e stralcio: nuova scadenza al 30 novembre 2021

di Matteo Dellapina - Avvocato in Parma, Genova e Milano

Le rate della rottamazione ter e del saldo e stralcio scadute nel 2020 e quelle del 2021 si possono versare entro il 30 novembre, a patto che si versi integralmente tutto il dovuto (rate 2020 e 2021). Per i piani di dilazione, la soglia di decadenza è innalzata da 10 a 18 rate non pagate (non consecutive). I decaduti saranno riammessi automaticamente ai piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020. Sono le principali novità contenute nel pacchetto riscossione previsto dal decreto fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri del 15 ottobre 2021.

Chi non ha rispettato la ricalendarizzazione 2021 dei versamenti sono spesi della **rottamazione ter** e del **saldo e stralcio (rate 2020 e 2021)** può continuare a beneficiare di tali definizioni agevolate ed evitare *in extremis* la decadenza se verserà **integralmente** tutti gli importi scaduti (e non pagati) **entro il 30 novembre**. L'intervento del **decreto fiscale** in realtà "salva" coloro che sarebbero decaduti dalle definizioni agevolate, chiedendo però uno sforzo abbastanza oneroso: versare un ingente importo entro fine novembre per continuare a beneficiare delle misure agevolative. **Leggi anche Decreto fiscale: novità su riscossione, bonus ricerca e sviluppo e patent box** Sull'altro versante si segnala un **innalzamento a 18 rate**



Fisco

Salvagente per i decaduti

Rottamazione ter e saldo e stralcio: nuova scadenza al 30 novembre 2021

di Matteo Dellapina - Avvocato in Parma, Genova e Milano

Le rate della rottamazione ter e del saldo e stralcio scadute nel 2020 e quelle del 2021 si possono versare entro il 30 novembre, a patto che si versi integralmente tutto il dovuto (rate 2020 e 2021). Per i piani di dilazione, la soglia di decadenza è innalzata da 10 a 18 rate non pagate (non consecutive). I decaduti saranno riammessi automaticamente ai piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020. Sono le principali novità contenute nel pacchetto riscossione previsto dal decreto fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri del 15 ottobre 2021.

Chi non ha rispettato la ri-calendarizzazione 2021 dei versamenti sospesi della **rottamazione ter** e del **saldo e stralcio (rate 2020 e 2021)** può continuare a beneficiare di tali definizioni agevolate ed evitare *in extremis* la decadenza se verserà **integralmente** tutti gli importi scaduti (e non pagati) **entro il 30 novembre**. L'intervento del **decreto fiscale** in realtà "salva" coloro che sarebbero decaduti dalle definizioni agevolate, chiedendo però uno sforzo abbastanza oneroso: versare un ingente importo entro fine novembre per continuare a beneficiare delle misure agevolative.

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

Sull'altro versante si segnala un **innalzamento a 18 rate** (invece delle 10) non pagate (anche non consecutivamente) **prima di decadere** dai piani di dilazione.

Definizione agevolata: riammissione nei termini dei contribuenti decaduti

Il primo intervento del nuovo decreto fiscale riguarda la riammissione nei termini dei contribuenti che siano decaduti dalla rottamazione ter e dal saldo e stralcio (art. 1): tutti i contribuenti che non sono riusciti a rispettare la "ri-calendarizzazione" post-Covid dei termini di pagamento potranno versare integralmente **tutte le rate scadute nel 2020 e nel 2021** (28 febbraio, 31 marzo, 31 maggio e 31 luglio 2021), **entro il giorno 30 novembre 2021**.

Si tratta, almeno per ora, dell'**ultima chiamata** per tutti coloro che non siano riusciti nel 2021 a versare le rate scadute nel 2020.

Quindi i contribuenti che, nonostante le proroghe concesse durante la fase emergenziale, non siano riusciti,

sia nel 2020 che nel 2021, a effettuare i versamenti potranno beneficiare di tale riammissione e versare le rate scadute entro la fine di novembre.

Tale novità è assai interessante per un motivo fondamentale: **evitare di perdere i benefici** della definizione agevolata. Infatti, coloro che non avevano rispettato i termini per il versamento rateale erano considerati **decaduti**, cosicché si trovavano nella situazione di dover versare il debito originario, comprensivo di interessi e sanzioni. Fermo restando che le somme eventualmente già corrisposte, sarebbero state conteggiate quali acconti sul dovuto.

Con il nuovo art. 1 si ha una sostituzione del precedente comma 3 dell'art. 68, D.L. n. 18/2020, che prevede un termine unico, ossia il 30 novembre 2021, per rimettersi in regola con le rate scadute e beneficiare ancora della definizione agevolata.

Tale misura ha sì, da un lato, un intento positivo verso il contribuente, concedendogli questo termine ultimo per rimettersi in regola e sfruttare gli enormi benefici delle definizioni agevolate, ma dall'altro presenta una **criticità non da poco**: ossia il **versamento integrale di tutte le somme** (2020 e 2021).

Quindi in un'ottica prettamente pratica, a fine novembre, colui che volesse rimettersi in regola con i pagamenti sarà tenuto a uno sforzo enorme in termini economici, ossia dovrà versare degli importi assai elevati e molto onerosi.

Qui sarebbe auspicabile che venisse introdotta e prevista una modalità ulteriore per "**spalmare**" il **debito residuo** in nuove rate che possano essere corrisposte a cavallo tra la fine del 2021 e tutto l'anno 2022.

Definizioni agevolate: nuovo termine di pagamento

Rata in scadenza	Termine versamento precedente (tolleranza di 5 giorni)	Nuovo termine unico (versamento integrale)
------------------	---	---

28 febbraio 2020 31 marzo 2020	31 luglio 2021	30 novembre 2021
31 maggio 2020	31 agosto 2021	
31 luglio 2020	30 settembre 2021	
30 novembre 2020	31 ottobre 2021	
28 febbraio 2021 31 marzo 2021 31 maggio 2021 31 luglio 2021	30 novembre 2021	

Novità per i piani di rateazione

Le principali novità, relative ai piani di rateazione *ex* art. 19, D.P.R. n. 602/1973, riguardano:

- l'innalzamento della soglia di decadenza dal piano in caso di mancato pagamento di 18 rate, in luogo di 10, anche non consecutive;

- la “**riammissione automatica**” ai decaduti dai piani di rateazione in essere alla data dell'8 marzo 2020, il cui termine delle rate sospese è fissato al 31 ottobre 2021;

- la validità degli adempimenti già svolti dall'agente della riscossione e acquisizione dei versamenti già compiuti dai contribuenti.

Decadenza dai piani di rateazione: innalzamento della soglia

Passano da 10 a 18 le rate il cui mancato pagamento determina la decadenza dai piani di rateazione.

L'art. 3 del decreto fiscale ha previsto che, per i piani di dilazione in essere dall'8 marzo 2020, il contribuente non decadrà più in caso di mancato pagamento di 10 rate, anche non consecutive, bensì di 18.

L'innalzamento di tale soglia prevede, pertanto, che il contribuente possa beneficiare di un maggior numero di rate “non pagate” prima di perdere i benefici della dilazione di pagamento.

La disposizione normativa a cui fare riferimento è l'art. 19, D.P.R. n. 602/1973 che prevede la dilazione di pagamento, delle somme iscritte a ruolo, concessa dall'Agente della riscossione al contribuente che ne abbia fatto richiesta.

Al comma 3 (punti a, b, c) è espressamente disciplinata la decadenza dal piano di rateazione, in caso di mancato pagamento di 5 rate non consecutive, con conseguente:

- (i) perdita del beneficio della dilazione;
- (ii) iscrizione a ruolo dell'intero importo ancora dovuto ed immediatamente escutibile anche in unica soluzione;
- (iii) possibilità di ripresentazione di nuova istanza di rateazione, previo saldo del pregresso in un'unica soluzione.

Il comma 2-ter dell'art. 68, del decreto Cura Italia (D.L. n. 18/2020), in relazione ai piani in essere alla data dell'8 marzo 2020, ha esteso il numero delle rate da 5 a 10, anche non consecutive, il cui mancato pagamento comporterà la preannunciata decadenza dal piano rateale.

Ora la nuova modifica legislativa ha ampliato ulteriormente - da 10 a 18 - il numero dei versamenti, cosicché il contribuente potrà beneficiare di un “maggior respiro” prima di veder decaduta la propria rateazione.

Decadenza dai piani di rateazione: quante rate non si possono versare?		
5 rate (art. 19, comma 3, D.P.R. n. 602/1973)	10 rate (art. 68, comma 2-ter, D.L. n. 18/2020)	18 rate
Nota bene Mancato versamento anche non consecutivo		

Quali effetti in caso di decadenza dai piani di dilazione?

I contribuenti incorsi in decadenza dai piani di dilazione, in essere alla data dell'8 marzo 2020, beneficiano dell'automatica riammissione ai medesimi piani.

Per effetto del nuovo comma 2 dell'art. 3 i decaduti beneficeranno così della “**riammissione automatica**”, fermo restando che anche in tal caso si applicherà il nuovo termine decadenziale del mancato versamento

delle 18 rate, anche non consecutive, in luogo delle precedenti 10.

È importante sottolineare che i piani di dilazione in essere all'8 marzo 2020 imponevano ai contribuenti di versare il dovuto entro il 30 settembre 2021 per evitare la decadenza, come peraltro stabilito dall'art. 68, comma 1, D.L. n. 18/2020. Nel dettaglio, tale norma aveva previsto la sospensione dei versamenti dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, statuendo poi che il

versamento doveva essere eseguito entro il 30 settembre 2021.

Per effetto del nuovo intervento, chi non sia riuscito a rispettare la scadenza di fine settembre, potrà beneficiare di un **ulteriore mese**, ossia rimettendosi in regola entro il 31 ottobre 2021.

Attività dell'agente della riscossione e versamenti già eseguiti: cosa accade?

Il comma 3 dell'art. 3, collegandosi al comma 2, prevede che gli atti e provvedimenti adottati da parte dell'Agente della riscossione, nonché gli adempimenti svolti, a partire **dal 1° ottobre 2021**, conservano la loro efficacia: ne deriva che se l'Agente della riscossione si fosse "mosso" nei confronti del contribuente già dai primi di ottobre, le attività svolte sarebbero valide ed efficaci. Saranno inoltre fatti salvi i relativi effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti.

Inoltre saranno acquisiti, relativamente ai versamenti delle rate sospese dei relativi piani eventualmente eseguiti nello stesso periodo, gli **interessi moratori** corrisposti ai sensi dell'art. 30, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 nonché le sanzioni e le somme aggiuntive versate (*ex art. 27, comma 1, D.Lgs. n. 46/1999*).

Osservazioni conclusive

Il decreto fiscale contiene varie misure urgenti: in materia fiscale, di lavoro, di giustizia, in tema di sicurezza e salute nei luoghi di lavoro, etc. Ma al primo posto, ossia gli articoli da 1 a 10, lo spazio è dedicato alle misure fiscali. L'urgenza di intervento in tale settore era assai chiara. Soprattutto per quanto riguardava la

possibilità, come peraltro previsto nell'art. 1, di accordare un "**salvataggio**" a coloro che non fossero riusciti a rispettare il "**nuovo calendario fiscale**" relativo al versamento delle rate scadute nel 2020 delle definizioni agevolate.

L'intervento governativo era doveroso, in ragione soprattutto della grave situazione pandemica che ha attanagliato tutti i settori.

Però lo **slittamento al 30 novembre** del termine per mettersi in regola **non è sufficiente**. Infatti, se da un lato si concede una chance a coloro che non siano riusciti a versare le somme alle scadenze riprogrammate, per poter continuare a beneficiare della rottamazione ter e del saldo e stralcio, dall'altro non si è tenuto conto del carico a cui si va incontro alla fine di novembre. Infatti, la previsione secondo cui "è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente" fa accendere una "**spia rossa**" in capo agli operatori.

La locuzione "**integralmente**" comporta che il contribuente debba versare **tutti gli importi rateali scaduti** (e in scadenza) alla fine di novembre. Un contributo che sarà difficilmente "onorabile" dai più, proprio perché ingente.

Ecco che sarebbe auspicabile, una **diluizione del pregresso**, cercando eventualmente di distribuire il carico dei versamenti in rate di importo più ridotto con nuove e diversificate cadenze temporali.

Già si parla di un possibile rimedio: una **nuova rottamazione** (quater) che in questo caso dovrebbe essere concepita in senso più ampio.

Fisco

Calcola il risparmio

Mancata compilazione del quadro RW: quanto costa regolarizzare le violazioni

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

Nel caso di possesso di investimenti o altre attività all'estero le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici devono compilare il quadro RW della dichiarazione dei redditi ai fini del monitoraggio fiscale. Nel caso di mancata compilazione del quadro sono previste sanzioni amministrative commisurate all'importo dei valori non dichiarati. Quali procedure è più conveniente seguire per la regolarizzazione o la definizione delle violazioni, nell'ipotesi di mancata compilazione del quadro RW nel caso di attività finanziarie detenute in un paese white-list e senza accertamento di redditi evasi?

Chi

Persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate (art. 5 TUIR) residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono **investimenti all'estero** ovvero **attività estere** di natura finanziaria, suscettibili di **produrre redditi imponibili in Italia**, compresi coloro che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano **titolari effettivi** dell'investimento stesso.

Cosa

I soggetti sopra indicati che detengono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria a titolo di **proprietà** o di **altro diritto reale**, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, devono **indicare** nella dichiarazione dei redditi (**quadro RW**), ai fini del **monitoraggio fiscale** e, in ogni caso, ai fini dell'imposta sul valore degli immobili all'estero (**IVIE**) e dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero (**IVAFE**), la **consistenza** degli investimenti e delle attività detenute all'estero nel periodo d'imposta (l'obbligo sussiste anche se il contribuente nel corso del periodo d'imposta ha totalmente disinvestito). L'obbligo di monitoraggio non sussiste per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro (art. 2, legge n. 186/2014); resta fermo l'obbligo di compilazione del quadro laddove sia dovuta l'IVAFE. Il quadro RW, inoltre, non va compilato per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

La violazione dell'obbligo di dichiarazione è punita con la **sanzione amministrativa dal 3 al 15 per cento** dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Se la violazione riguarda attività estere negli Stati o territori a **regime fiscale privilegiato** la sanzione va dal **6 al 30 per cento** dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Territori a regime fiscale privilegiato

Gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, D.L. n. 167/1990 ai soli fini fiscali si **presumono** costituite, salva la prova contraria, mediante **redditi sottratti a tassazione** (art. 12, D.L. n. 78/2009).

Per l'accertamento basato su tale presunzione, le **sanzioni** previste per l'infedele dichiarazione sono **raddoppiate** e i **termini per l'accertamento** sono raddoppiati (art. 12, comma 2-bis).

Inoltre, il comma 2-ter dello stesso articolo prevede il **raddoppio dei termini** per l'applicazione delle sanzioni previste in caso di **mancata compilazione** del Quadro RW.

Come

Il contribuente deve **compilare** il quadro RW per assolvere sia agli obblighi di **monitoraggio** fiscale che per il calcolo delle dovute **IVIE** e **IVAFE**.

Poiché il quadro riguarda la rilevazione delle attività finanziarie e investimenti all'estero detenuti nel periodo d'imposta, il quadro RW deve essere compilato anche se **l'investimento non è più posseduto** al termine del periodo d'imposta.

Per gli importi in **valuta estera** il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del direttore dell'agenzia emanato ai fini dell'individuazione dei cambi mensili agli effetti delle norme contenute nei titoli I e

Il del Tuir.

Quando

Se il contribuente è obbligato alla presentazione del **modello redditi persone fisiche**, il quadro RW deve essere presentato **unitamente** a detto modello.

Nei casi di **esonero dalla dichiarazione dei redditi** o qualora il contribuente abbia utilizzato il modello 730, il quadro RW, per la parte relativa al monitoraggio, deve essere presentato con le modalità e nei termini previsti per la dichiarazione dei redditi **unitamente al frontespizio del modello redditi persone fisiche** debitamente compilato (in tal caso il quadro RW costituisce un “quadro aggiuntivo” al modello 730).

Calcola il risparmio

Nel caso di **omessa compilazione** del quadro RW, sono previste le seguenti **sanzioni** (art. 5, comma 2, D.L. n. 167/1990):

- dal **3 al 15 per cento** dell'ammontare degli importi non dichiarati;
- dal **6 al 30 per cento** dell'ammontare degli importi non dichiarati se l'omessa compilazione del quadro RW si riferisce ad investimenti all'estero ovvero ad attività estere di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a **regime fiscale privilegiato**.

Nel caso di contestazione della violazione, il contribuente può **definire la violazione** versando la sanzione irrogata **ridotta ad 1/3** (art. 16, D.Lgs. n. 472/1997).

In sede di **determinazione della sanzione**, se le violazioni riguardano **più annualità**, l'Ufficio delle entrate deve applicare l'art. 12, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997 (“quando violazioni della stessa indole vengono

commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo”), in combinato con il comma 1 (secondo il quale è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi viola, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione).

In caso di **ravvedimento operoso** il contribuente può beneficiare di una riduzione maggiore della sanzione ma, nel caso di violazioni relative a più anni, non può applicare le norme di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997. Il ravvedimento operoso può essere utilizzato anche in presenza di una violazione “constatata” me è precluso dalla notifica di avvisi di rettifica, di accertamento o di irrogazione di sanzioni. Ai fini del ravvedimento operoso il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa contenente anche il quadro RW.

Risparmio %

Caso n. 1

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a **150.000 euro** detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2017 (dichiarazione 2018) al 2021.

I termini per la presentazione della **dichiarazione relativa al 2020 e 2021** non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Per quanto riguarda le **annualità dal 2017 al 2019** risulta violato l'art. 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni PF 2018, PF 2019 e PF 2020.

Sanzioni applicabili

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2018	150.000	4.500	22.500
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
Totali		13.500	67.500

Ravvedimento operoso

La sanzione è **ridotta ad 1/8 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della **dichiarazione PF2020** se la **dichiarazione integrativa** viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2020 (30 novembre 2021).

La sanzione è ridotta ad **1/7 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro

il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-bis, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della **dichiarazione PF 2019** se il ravvedimento si concretizza entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2020 (30 novembre 2021).

La sanzione è ridotta ad **1/6 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-ter,

D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della **dichiarazione PF 2018**.

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2018	150.000	4.500	750 (1/6)
2019	150.000	4.500	643 (1/7)
2020	150.000	4.500	563 (1/8)
TOTALI		13.500	1.956

Atto di contestazione

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio deve applicare la **sanzione**, tenendo conto dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997.

La **sanzione irrogata** dall'Ufficio può essere **definita** dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata **ridotta ad 1/3** entro il **termine** previsto per la proposizione del ricorso (art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997).

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione.

Art. 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Art. 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'art. 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500

- sanzione base ex comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)

- cumulo ex comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)

- definizione agevolata = $8.438/3 = 2.813$

Il ravvedimento, in questo caso, risulta più conveniente.

Caso n. 2

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a **150.000 euro** detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2016 (dichiarazione 2017) al 2021.

I termini per la presentazione della **dichiarazione relativa al 2020 e 2021** non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Per quanto riguarda le annualità **dal 2016 al 2019** risulta violato l'art. 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni **PF 2017, PF 2018, PF 2019 e PF 2020**.

Sanzioni applicabili

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2017	150.000	4.500	22.500
2018	150.000	4.500	22.500
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
Totali		18.000	90.000

Ravvedimento operoso

La sanzione è **ridotta ad 1/8 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione **PF 2020** se la **dichiarazione integrativa** viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2020 (30 novembre 2021).

La sanzione è **ridotta ad 1/7 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale

è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-bis, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione **PF 2019** se la **dichiarazione integrativa** viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2020 (30 novembre 2021).

La sanzione è **ridotta ad 1/6 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-ter, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della dichiarazione **PF 2017 e PF 2018**.

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2017	150.000	4.500	750 (1/6)
2018	150.000	4.500	750 (1/6)
2019	150.000	4.500	643 (1/7)
2020	150.000	4.500	563 (1/8)
Totali		18.000	2.706

Atto di contestazione

In caso di **mancato ravvedimento**, l'Ufficio deve applicare la sanzione, tenendo conto dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997.

La sanzione irrogata dall'Ufficio può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata ridotta ad 1/3 entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997)

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione.

Art. 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Art. 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'art. 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500

- sanzione base *ex* comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)

- cumulo *ex* comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)

- definizione agevolata = 8.438/3 = **2.813**

Il ravvedimento, anche in questo caso, risulta più conveniente, sebbene di poco.

Caso n. 3

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a **150.000 euro** detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2016 (dichiarazione 2017) al 2021.

I termini per la presentazione della dichiarazione relativa **al 2020 e 2021** non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Per quanto riguarda le annualità **dal 2016 al 2019** risulta violato l'art. 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni **PF 2017, PF 2018, PF 2019 e PF 2020**.

Le violazioni **sono state constatate** con processo verbale.

Sanzioni applicabili

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2017	150.000	4.500	22.500
2018	150.000	4.500	22.500
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
Totali		18.000	90.000

Ravvedimento operoso

La sanzione è **ridotta ad 1/5 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene

dopo la constatazione della violazione (art. 13, lettera b-*quater*, D.Lgs. n. 472/1997)

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2017	150.000	4.500	900 (1/5)
2018	150.000	4.500	900 (1/5)
2019	150.000	4.500	900 (1/5)
2020	150.000	4.500	900 (1/5)
Totali		18.000	3.600

Atto di contestazione

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio deve applicare la sanzione, tenendo conto dell'art. 12 del D.Lgs.

n. 472/1997.

La sanzione irrogata dall'Ufficio può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione

irrogata **ridotta ad 1/3** entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997)

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione.

Art. 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Art. 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si

applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'art. 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500

- sanzione base *ex* comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)

- cumulo *ex* comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)

- definizione agevolata = $8.438/3 = \mathbf{2.813}$

Il ravvedimento, in questo caso, risulta meno conveniente della definizione agevolata, nel presupposto che l'Ufficio applichi la sanzione base e gli aumenti *ex* art. 12 **in misura minima**.

Fisco

La decisione della Corte di Cassazione

Tassabili le mance a camerieri e maître d'hotel?

di Carlo Pino - Professore a contratto di Diritto tributario presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore

Facendo leva sul concetto di "onnicomprensività" del reddito da lavoro dipendente, la Cassazione ha dichiarato tassabili le mance percepite da camerieri e addetti agli hotel: questa ampia estensione del concetto di reddito giustificerebbe l'imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, anche non direttamente dal datore di lavoro, ma "sulla cui percezione può fare, per comune esperienza, un ragionevole, se non certo, affidamento". Tuttavia, la sentenza sembra un po' velleitaria: il principio di diritto affermato (già di per sé controverso) non tiene in minimo conto le questioni connesse all'accertamento puntuale della (nuova) fattispecie reddituale così individuata. Non basta, cioè, dire che la mancia è una retribuzione aggiuntiva su cui il cameriere può fare (un ragionevole, ma non certo) affidamento...

Con l'ordinanza n. 26510 del 30 settembre 2021 la Cassazione ha assestato un duro colpo (!) all'evasione fiscale che dovunque alligna in Italia, dichiarando finalmente tassabili le mance percepite da camerieri e dagli addetti agli hotel...

Fuor di celia, è il caso di esaminare un po' più a fondo per quali motivi, dopo circa 50 anni dall'introduzione dell'IRPEF, per la prima volta si ritiene di tassare questo tipo di somme, anche qualora il relativo diritto non sia contrattualmente regolamentato, come avviene per gli importi aggiuntivi percepiti, a titolo di **riparto delle mance**, da parte dei **croupier delle case da gioco**.

L'interpretazione data dalla Cassazione fa leva in sostanza sul noto concetto di "onnicomprensività" del reddito da lavoro dipendente, che a sua volta discende dal disposto dell'art. 51 TUIR, secondo il quale costituiscono reddito "tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro".

Secondo la Corte, dunque, questa ampia estensione del concetto di reddito giustifica l'imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, anche non direttamente dal datore di lavoro, ma "sulla cui percezione può fare, per comune esperienza, un ragionevole, se non certo, affidamento".

Questa conclusione così tranchant non lascia soddisfatti, e l'interpretazione data non sembra considerare alcuni ulteriori elementi, credo fondamentali.

In primo luogo, si è sempre ritenuto che le somme o i valori - anche a titolo di liberalità, quali i premi e i sussidi - ottenuti dal dipendente "in relazione al rapporto di lavoro" dovessero intendersi come quelli erogati dal datore di lavoro, in quanto derivanti da "rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro", come recita l'art. 49 che definisce appunto il reddito da lavoro dipendente.

La pretesa derivazione delle mance rispetto al rapporto

di lavoro non tiene conto che fra il cliente ed il cameriere o l'addetto all'hotel **non vi è alcun rapporto contrattuale**, né sorge alcun obbligo di corrispondere o meno la mancia. Sembra più corretto, allora, affermare che la mancia viene percepita "in occasione" dell'attività lavorativa svolta dal dipendente, ma ha a che fare con la sua simpatia, la sua professionalità, la sua capacità di venir incontro alle esigenze del cliente, e non tanto con la relazione contrattuale che lo lega al datore di lavoro.

Proprio in relazione alle mance ai croupiers, si ricorderà la lunga **querelle dottrinale e giurisprudenziale** conclusasi infine con l'emanazione della legge n. 381/1990 che dichiarava tassabili dette somme, con norma di sostanziale interpretazione autentica, consentendo al contempo di regolarizzare la posizione relativa alle annualità pregresse con il pagamento della sola imposta, con esclusione di sanzioni ed interessi. Resta difficile comprendere perché, in quella occasione, il legislatore si occupò soltanto di questa particolare tipologia di somme, e non anche in generale della tassabilità "tout court" delle mance percepite da qualsiasi dipendente, se non avendo riguardo al particolare contratto settoriale, che prevede appunto il riparto di tutte le mance fra i dipendenti tecnici delle case da gioco in base a criteri prestabiliti, tali da configurare nella sostanza un effettivo incremento della retribuzione pattuita.

Anche ammettendo la tassabilità delle mance in genere, resta comunque il problema (irrisolvibile nei fatti) del **concreto accertamento**, in capo al singolo dipendente, dell'**ammontare** di quanto percepito in corso d'anno, considerando che si tratta di piccoli importi, erogati più volte nella giornata, in contanti e solo da alcuni clienti.

Se si volesse risolvere il problema in via legislativa, occorrerebbe prevedere **criteri forfettari**, obbligando ad esempio il datore di lavoro a indicare su scontrini e

ricevute il codice del dipendente che ha servito in tavola, calcolando il fatturato da ciascuno di essi prodotto e prevedendo una percentuale fissa (ipotizziamo il 2%) quale ammontare delle mance che si considerano percepite, e come tali da assoggettare a tassazione da parte del dipendente... Ma dubitiamo che siffatta norma sia costituzionalmente accettabile, sotto il profilo della capacità contributiva: non basta, cioè, dire che la mancia è una retribuzione aggiuntiva su cui il cameriere può fare un ragionevole, ma non certo, affidamento! In conclusione, la sentenza della Cassazione sembra, si passi il termine, un po' "velleitaria", proprio perché il principio di diritto affermato (e di per sé controverso, come detto) non tiene in minimo conto le questioni connesse all'**accertamento puntuale** della (nuova) fattispecie reddituale così individuata.

Sarebbe interessante, peraltro, meglio conoscere i termini fattuali della questione, e cioè quale fu il motivo

per il quale l'ufficio qualificò la non modesta somma ricondotta a tassazione (si trattava di circa 80.000 euro, nell'anno 2005) come derivante dalle mance percepite dal contribuente, che rivestiva la qualifica di "capo ricevimento" in un hotel di lusso. Probabilmente si trattava di somme rinvenute sui conti correnti a questi intestati, e delle quali non si trovò giustificazione, se non nelle dichiarazioni rilasciate dallo stesso dipendente, il quale (forse a ciò consigliato) ebbe a sostenere che si trattasse appunto di mance, confidando nella loro non imponibilità. Se così fosse, non vi sarebbe stata neppure la necessità, da parte dell'Ufficio, di sostenere la tassabilità delle mance, poiché, secondo le norme in materia di indagini finanziarie, basta l'individuazione sui conti correnti di somme non dichiarate e di cui non si offre giustificazione documentale della loro imponibilità per effettuare l'accertamento, prescindendo completamente dalla loro qualificazione reddituale.

Fisco

Il TAR Lazio accoglie il ricorso

Commercialisti, elezioni sospese fino a febbraio 2022

Con ordinanza n. 5547 del 16 ottobre 2021, il TAR del Lazio ha sospeso l'efficacia della deliberazione assunta dal CNDCEC il 4 giugno 2021, con la quale è stata fissata la data di svolgimento delle elezioni per il rinnovo dei consigli degli ordini territoriali per i giorni 11 e 12 ottobre 2021: la fissazione della data per l'elezione dei consigli dell'ordine territoriale, seppur rientrante nelle competenze del CNDCEC, è stata infatti deliberata ben oltre la consumazione del periodo di proroga del Consiglio nazionale, cosicché tale delibera va ritenuta nulla. L'udienza pubblica per la trattazione del merito del ricorso è fissata al 25 febbraio 2022.

Nuovo stop per le elezioni per il rinnovo dei consigli degli ordini territoriali dei commercialisti: il TAR Lazio ha ritenuto nulla la delibera con cui il CNDCEC ha fissato la **data per la consultazione elettorale, in quando assunta** ben oltre la consumazione del periodo di proroga del Consiglio nazionale.

L'ordinanza del TAR Lazio

Nell'ordinanza n. 5547 del 16 ottobre 2021, il TAR rileva che, a una valutazione sommaria propria della fase cautelare, il ricorso appare fondato, perché la previsione dell'art. 25, comma 5, D.Lgs. 139/2005 (secondo cui l'elezione del nuovo CNDCEC deve svolgersi almeno 30 giorni prima della scadenza del Consiglio in carica, e qualora non si riuscisse ad addivenire alla proclamazione prima dello spirare del termine di scadenza della carica del presidente e dei consiglieri uscenti, fino all'insediamento del nuovo CNDCEC rimane in carica il Consiglio uscente) va coordinata con la disciplina del D.L. n. 293/1994, che - sottolinea il TAR - si applica anche al CNDCEC in quanto ente pubblico.

Dopo aver precisato (art. 2) che “gli organi amministrativi svolgono le funzioni loro attribuite sino alla scadenza del termine di durata per ciascuno di essi previsto ed entro tale termine debbono essere ricostituiti”, l'art. 3 del D.L. n. 293/1994 dispone che:

1) “gli **organi amministrativi non ricostituiti** nel termine di cui all'articolo 2 sono **prorogati per non più di quarantacinque giorni**, decorrenti dal giorno della scadenza del termine medesimo”;

2) “nel periodo in cui sono prorogati, gli organi scaduti possono adottare **esclusivamente gli atti di ordinaria amministrazione**, nonché gli **atti urgenti e indifferibili** con indicazione specifica dei motivi di urgenza e

indifferibilità”;

3) “gli **atti non rientranti** fra quelli indicati nel comma 2, adottati nel periodo di proroga, sono **nulli**”.

Come disposizione di chiusura, l'art. 6 prevede poi che:

- “decorso il termine massimo di proroga senza che si sia provveduto alla loro ricostituzione, gli organi amministrativi **decadono**”,

- “tutti gli atti adottati dagli organi decaduti sono **nulli**”,

- “i titolari della competenza alla ricostituzione e nei casi di cui all'articolo 4, comma 2, i presidenti degli organi collegiali sono responsabili dei danni conseguenti alla decadenza determinata dalla loro condotta, fatta in ogni caso salva la responsabilità penale individuale nella condotta omissiva”.

Nel caso di specie, conclude il TAR Lazio, la **fissazione della data per l'elezione dei consigli dell'ordine territoriale**, seppur **rientrante nelle competenze del CNDCEC**, è stata deliberata ben oltre la consumazione del periodo di proroga del Consiglio nazionale, cosicché detta **delibera** va ritenuta **nulla**.

Superata quella soglia temporale, il Ministro della Giustizia avrebbe dovuto prendere atto dell'**interventata decadenza del Consiglio nazionale in carica** e nominare al suo posto un **commissario**, il quale avrebbe dovuto fissare lui la data delle elezioni dei Consigli dell'Ordine territoriali. E solo dopo le elezioni di tali Consigli territoriali, si sarebbero dovute indire le elezioni per la formazione del nuovo CNDCEC.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

TAR Lazio, sez. III-quater, ordinanza 16/10/2021, n. 5547

Lavoro e Previdenza

Dopo il "decreto fiscale"

Sicurezza sul lavoro: più ampia e più pesante la sospensione dell'impresa

di Pierluigi Rausei - Coordinatore editoriale Diritto & Pratica del Lavoro - Dirigente INL

Il decreto fiscale nel modificare in più parti il Testo Unico Sicurezza sul Lavoro concentra in capo all'Ispettorato Nazionale del Lavoro una vasta capacità di intervento e riforma presupposti e requisiti per la revoca del provvedimento di sospensione, passando dal 20% al 10% dei lavoratori "in nero" presenti per l'ipotesi di sospensione per lavoro irregolare ed eliminando la reiterazione per quella relativa alle violazioni in materia di sicurezza sul lavoro

L'art 15 del decreto legge approvato dal Consiglio dei Ministri il 15 ottobre (cd. **decreto fiscale**) sostituisce l'art. 14 del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81. (cd. Testo Unico Sicurezza sul Lavoro).

La norma prevede ancora (negli stessi termini del testo precedente) l'esplicita indicazione della duplice finalità del **potere di sospensione** ("al fine di far cessare il pericolo per la tutela della salute e la sicurezza dei lavoratori, nonché di contrastare il lavoro irregolare"), ma cambia radicalmente la struttura dell'esercizio del potere perché l'Ispettorato nazionale del lavoro deve ora adottare il provvedimento ricorrendo i nuovi presupposti individuati dall'art. 14 del D.Lgs. n. 81/2008, senza nessuna discrezionalità (scompare, infatti, dal testo di legge "possono adottare" sostituito dal verbo "adotta"), inoltre sono modificati i presupposti di entrambe le ipotesi di sospensione.

Sospensione per lavoro irregolare

La sospensione per lavoro irregolare scatta a fronte del riscontro da parte degli Ispettori del lavoro che almeno il **10% dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro** risulti occupato, al momento dell'accesso ispettivo, **senza preventiva comunicazione** di instaurazione del rapporto di lavoro (nel testo previgente il riferimento era al 20%). Si raddoppia, dunque, l'ampiezza del perimetro di intervento.

Sospensione per violazioni di sicurezza

Ancora più rilevante è l'ampiezza della sospensione in materia di salute e sicurezza perché il provvedimento opera adesso a prescindere dal settore di intervento (stante l'ampiezza dei poteri riconosciuti all'INL dal nuovo testo dell'art. 13 del D.Lgs. n. 81/2008) e senza più alcun vincolo di "reiterazione", qualora gli Ispettori del lavoro accertino la sussistenza di gravi violazioni in materia di tutela della salute e della sicurezza del lavoro.

Le **violazioni** devono essere individuate da un **decreto ministeriale**, ma frattanto, per rendere il provvedimento di sospensione immediatamente adottabile

ed incisivo, le violazioni sono individuate nel **nuovo Allegato I** al D.Lgs. n. 81/2008, il quale elenca violazioni che espongono:

- a **rischi di carattere generale**: mancata elaborazione del documento di valutazione dei rischi, mancata elaborazione del Piano di Emergenza ed evacuazione, mancata formazione ed addestramento, mancata costituzione del servizio di prevenzione e protezione e nomina del relativo responsabile e mancata elaborazione Piano Operativo di Sicurezza (POS), omessa vigilanza in ordine alla rimozione o modifica dei dispositivi di sicurezza o di segnalazione o di controllo;
- al **rischio di caduta dall'alto**: mancata fornitura del dispositivo di protezione individuale contro le cadute dall'alto e mancanza di protezioni verso il vuoto;
- al **rischio di seppellimento**: mancata applicazione delle armature di sostegno, fatte salve le prescrizioni desumibili dalla relazione tecnica di consistenza del terreno;
- al **rischio di elettrocuzione**: lavori in prossimità di linee elettriche in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi; presenza di conduttori nudi in tensione in assenza di disposizioni organizzative e procedurali idonee a proteggere i lavoratori dai conseguenti rischi; mancanza protezione contro i contatti diretti ed indiretti (impianto di terra, interruttore magnetotermico, interruttore differenziale)

Dall'elenco contenuto nel precedente Allegato I **scompare** il riferimento al **rischio d'amianto**, mentre di rilievo appare l'inserimento della ipotesi della mancata vigilanza circa la rimozione o la modifica dei dispositivi di sicurezza, di segnalazione o di controllo.

Inoltre, la norma prevede che la sospensione per ragioni di sicurezza è adottata in relazione alla parte dell'attività imprenditoriale interessata dalle violazioni o alle attività svolte dai lavoratori privi di formazione ed addestramento o del dispositivo di protezione individuale contro le cadute dall'alto (numeri 3 e 6 del nuovo Allegato I, nelle more dell'adozione del decreto

ministeriale).

Assolutamente importante la previsione secondo cui insieme al provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale l'INL "può imporre **specifiche misure** atte a far **cessare il pericolo per la sicurezza** o per la salute dei lavoratori durante il lavoro": si tratta, in effetti, del riconoscimento di un potere generalizzato di disposizione agli Ispettori del lavoro nella materia prevenzionistica.

Adottabilità della sospensione

La novella legislativa conferma che l'INL adotta il provvedimento di sospensione nell'immediatezza degli accertamenti ma anche, su segnalazione di altre amministrazioni, **entro sette giorni** dal ricevimento del relativo **verbale** (art. 14, comma 3, D.Lgs. n. 81/2008).

Inoltre, si ribadisce il divieto di adottare il provvedimento di sospensione per lavoro irregolare quando il lavoratore trovato irregolare è l'unico occupato dall'impresa (art. 14, comma 4, D.Lgs. n. 81/2008), si ritiene che gli Ispettori del lavoro debbano comunque procedere ad allontanare il lavoratore irregolare dal luogo di lavoro, finché non sia stato regolarizzato (Circolare Min. Lavoro n. 33/2009).

Infine la norma seguita a prevedere il differimento degli effetti sospensivi del provvedimento di sospensione dalle ore dodici del primo giorno lavorativo successivo ovvero dal momento della cessazione dell'attività lavorativa in corso che non sia possibile interrompere, ma la decorrenza degli effetti sospensivi deve essere comunque immediata se si riscontrano situazioni di pericolo imminente o di grave rischio per la salute dei lavoratori o dei terzi o per la pubblica incolumità (art. 14, comma 4, D.Lgs. n. 81/2008).

Sospensione da ASL e Vigili del fuoco

Con limitato riferimento ai provvedimenti di sospensione da adottarsi in occasione dell'accertamento delle violazioni in materia di prevenzione incendi, la norma ribadisce la **competenza esclusiva** del Comando provinciale dei vigili del fuoco territorialmente competente, il quale procede ai sensi delle disposizioni del decreto legislativo 8 marzo 2006, n. 139 (art. 14, commi 6-7, D.Lgs. n. 81/2008).

D'altra parte, nell'ambito di accertamenti in materia di tutela della salute e della sicurezza del lavoro il potere di sospensione è confermato anche in capo ai servizi ispettivi delle Aziende sanitarie locali (art. 14, comma 8, D.Lgs. n. 81/2008) e precisamente ai Servizi per la prevenzione e la sicurezza negli ambienti di lavoro (SPSAL) dei Dipartimenti di prevenzione delle ASL (comunque denominati).

Istanza e provvedimento di revoca

Anche l'esercizio del potere di revoca del provvedimento di sospensione è modificato (art. 14, commi 9-10, D.Lgs. n. 81/2008).

L'organo di vigilanza che ha adottato il provvedimento può revocarlo, su **istanza dell'imprenditore sospeso**, se sussistono le seguenti condizioni:

- **regolarizzazione dei lavoratori** non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria, anche sotto il profilo degli adempimenti in materia di salute e sicurezza (almeno in riferimento alla sorveglianza sanitaria ed alla formazione ed informazione, Circolare Min. Lavoro n. 26/2015);

- **accertamento** del ripristino delle **regolari condizioni di lavoro** nelle ipotesi di violazioni della disciplina in materia di tutela della salute e della sicurezza sul lavoro;

- **rimozione** delle **conseguenze pericolose** delle gravi violazioni di sicurezza.

Si conferma l'ulteriore **obbligo del pagamento** di una somma aggiuntiva per ottenere la revoca e riprendere lo svolgimento delle attività sospese:

- nelle ipotesi di sospensione per lavoro irregolare il soggetto sospeso deve pagare una somma pari a **2.500 euro** fino a cinque lavoratori irregolari; a **5.000 euro** se sono impiegati più di cinque lavoratori irregolari (in precedenza era pari a **euro 2.000** a prescindere dal numero dei lavoratori);

- nelle ipotesi di sospensione in materia di salute e sicurezza la somma aggiuntiva da pagare **varia** a seconda delle **violazioni riscontrate** secondo quanto indicato nell'adottando decreto ministeriale e, nelle more, nell'Allegato I al D.Lgs. n. 81/2008 con riferimento a ciascuna fattispecie di illecito previste in tre soglie: euro 3.000, euro 2.500 oppure euro 300 per ciascun lavoratore interessato (in precedenza era pari a euro 3.200 a prescindere dal tipo di violazione accertata).

D'altronde, le somme aggiuntive così determinate **sono raddoppiate** se, nei cinque anni precedenti alla adozione del provvedimento, la stessa impresa è stata destinataria di un **provvedimento di sospensione** (art. 14, comma 9, D.Lgs. n. 81/2008).

Trova poi conferma la possibilità di ottenere la revoca della sospensione senza pagare subito l'intera somma prevista, se su istanza di parte, fermo restando il rispetto delle altre condizioni richiamate, l'imprenditore sospeso **paga immediatamente il 20%** della somma aggiuntiva dovuta (era il 25% nel testo precedente), mentre l'importo residuo, con una maggiorazione del 5%, va versato entro i sei mesi successivi alla presentazione dell'istanza di revoca: in caso di omesso o di parziale versamento dell'importo residuo nel termine

fissato, il provvedimento di revoca costituisce titolo esecutivo per la riscossione dell'importo non versato (art. 14, comma 10, D.Lgs. n. 81/2008).

Ricorso amministrativo

Il decreto fiscale modifica il quadro regolatorio relativo al contenzioso, prevedendo la possibilità di proporre ricorso amministrativo esclusivamente nei confronti dei provvedimenti di sospensione per lavoro irregolare ed **escludendo** qualsiasi **contenzioso amministrativo** per la sospensione in materia di sicurezza sul lavoro (art. 14, comma 13, D.Lgs. n. 81/2008).

Nei confronti dei provvedimenti di sospensione adottati dall'Ispettorato territoriale del lavoro per l'impiego di lavoratori senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro è ammesso **ricorso, entro 30 giorni** (termine raddoppiato, in precedenza 15 giorni), all'Ispettorato interregionale del lavoro territorialmente competente, il quale si pronuncia nel termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso (termine raddoppiato anche per la decisione). La norma continua a prevedere una ipotesi espressa di silenzio-accoglimento (silenzio-incidente Circolare Min. Lavoro n. 33/2009) per cui decorso inutilmente il termine di 30 giorni per la decisione il ricorso si intende accolto.

Quadro sanzionatorio

Quanto alla condotta del soggetto sospeso che **non**

chiede la revoca e non rispetta la sospensione la norma stabilisce che sia punito:

- con l'**arresto fino a sei mesi** nelle ipotesi di sospensione per le violazioni in materia di tutela della salute e della sicurezza sul lavoro;
- con l'**arresto da tre a sei mesi** o con l'ammenda da 2.500 a 6.400 euro nelle ipotesi di sospensione per lavoro irregolare.

Si segnala, su questo punto, che la pena pecuniaria per la sospensione per lavoro irregolare (per effetto della legge n. 145/2018) nel testo precedente era prevista nell'importo da 3.071,27 a 7.862,44 euro e in ipotesi di recidiva nel triennio, da 3.350,47 a 8.577,20 euro.

Sempre sul piano sanzionatorio, viene confermata anche l'**ulteriore sanzione interdittiva** già prevista nel quadro normativo previgente, con una forte semplificazione, in quanto si prevede che per tutto il periodo di sospensione può essere fatto divieto all'impresa di contrattare con la pubblica amministrazione (art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 81/2008). A questo fine il provvedimento di sospensione deve essere comunicato all'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC) e al Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili, per gli aspetti di rispettiva competenza.

Le considerazioni contenute nel presente contributo sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di appartenenza

Lavoro e Previdenza
Dubbi e soluzioni

Green Pass obbligatorio e malattia del lavoratore: indennità previdenziale o assenza ingiustificata?

di Gianluca Spolverato - Managing Partner Studio Legale WI LEGAL

E' operativo l'obbligo di possedere e esibire su richiesta il Green Pass per accedere sui luoghi di lavoro. L'introduzione di tale obbligo solleva una serie di dubbi su questioni di carattere pratico attinenti alla gestione del personale. Tra tutte: come considerare l'assenza per malattia del lavoratore per eventi morbosi accaduti prima e dopo il 15 ottobre? Prevale l'indennità di malattia o l'assenza ingiustificata? Nel silenzio della legge, è opportuno cercare le soluzioni per poter affrontare queste situazioni sempre più diffuse.

Dal **15 ottobre 2021** per "accedere ai luoghi di lavoro" è obbligatorio possedere (ed esibire) il Green Pass. Il decreto legge n. 52/2021 ha disciplinato in modo perentorio, senza lasciar margini di interpretazione, le possibili **conseguenze a carico del lavoratore** che non possiede la certificazione verde: assenza ingiustificata e perdita dello stipendio e di qualsiasi emolumento economico per il periodo di assenza dal lavoro. Dall'altro lato, il sesto comma dell'art. 9 septies del riformato decreto legge 52/2021, ha previsto, a tutela dei lavoratori, un **limite al potere disciplinare** del datore di lavoro: il mancato possesso del Green Pass non può essere un pretesto per l'avvio di un procedimento disciplinare (salvo che il lavoratore entri in azienda

aggirando i controlli, ma questo è un altro caso).

A ridosso dell'entrata in vigore del provvedimento, sono successi numerosi **episodi di assenze per malattia**, comunicati poco prima la data del 15 ottobre oppure nei giorni successivi. Se il lavoratore "malato" conserva il diritto al trattamento economico di malattia, il lavoratore "assente ingiustificato" perde qualsiasi emolumento. Si è posto, dunque, il problema su **come gestire queste assenze**, in particolare quelle dei lavoratori che non possedevano o non hanno mai esibito il Green Pass.

Come disciplinare queste situazioni? In attesa dei chiarimenti da parte dell'INPS, si possono **individuare due ipotesi diverse** e con soluzioni opposte.



Assenze per malattia per eventi morbosi cominciati prima del 15 ottobre

Il primo è il caso del lavoratore che è assente dalla data del 15 ottobre 2021 o da un giorno precedente e presenta un **certificato medico con prognosi successiva a tale data**.

In questa ipotesi prevale lo stato di malattia: anche se

il lavoratore non possiede il green pass, conserva il diritto al trattamento economico di malattia.

La qualificazione ex lege quale "assenza ingiustificata" prevista dal decreto legge n. 52/2021 non si può sostituire ad una precedente causa di sospensione, anche questa prevista per legge. Pertanto, fintanto che il dipendente è in malattia, anche se non ha presentato il

Green Pass in azienda, **conserva il diritto all'indennità di malattia**.

A parere di chi scrive, anche le assenze per **eventi morbosi con inizio dal 15 ottobre** devono essere considerate quali "assenze per malattia" e non "assenze ingiustificate". La motivazione è presto detta: poiché il lavoratore può presentare il Green Pass nello stesso giorno di entrata in vigore della previsione in commento, se non si può presentare al lavoro a causa di un evento morboso, a lui non imputabile, che sospende anche il rapporto, non può essere imputata al lavoratore la mancata esibizione del pass e la prevista "assenza ingiustificata".

Assenze per malattia per eventi morbosi accaduti dopo il 15 ottobre

La seconda ipotesi, invece, riguarda il caso del lavoratore che, dopo il 15 ottobre, è "assente ingiustificato" per mancato possesso del green pass e successivamente ha presentato un certificato medico di malattia.

Quale delle due situazioni prevale? Si ritiene che debba prevalere la **qualificazione di "assenza ingiustificata"** e che il lavoratore non abbia diritto al trattamento economico di malattia. Ciò significa che l'azienda nulla deve per i "giorni di carenza".

A sostegno di una simile interpretazione milita innanzitutto la **natura previdenziale del trattamento di malattia**, quale ristoro per il lavoratore che - per cause a lui non imputabili - non può offrire la prestazione lavorativa. Nel caso che ci occupa, l'evento morboso è occorso in un momento in cui il lavoratore - per sua scelta personale - si trovava in una condizione di "assenza ingiustificata" e dunque non poteva offrire la prestazione. Sul punto la previsione normativa è chiara: il lavoratore deve essere considerato "assente ingiustificato" fino a quando non produce un **documento valido attestante il possesso del Green Pass**, senza diritto a prestazioni indennitarie, come quelle per la malattia.

Lavoro e Previdenza

Calcola il risparmio

Riscatto laurea ordinario e agevolato: quanto risparmia l'azienda per i dipendenti in esodo

di Debhorah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

Con il riscatto della laurea il lavoratore può anticipare il tempo della pensione versando all'INPS un importo destinato ai contributi previdenziali per gli anni degli studi universitari. Il pagamento può essere fatto in unica soluzione oppure a rate. L'onere di riscatto può essere sostenuto dall'azienda rappresentando, in tale ipotesi, un costo deducibile ai fini IRES, in quanto forma di incentivo all'esodo. Esso costituisce infatti una controprestazione per agevolare la risoluzione consensuale del rapporto purché abbia una specifica connessione con il rapporto di lavoro. Quanto risparmia il datore di lavoro che riscatta gli anni di studio universitario del lavoratore?

Chi

Il **riscatto della laurea** è l'istituto che consente il versamento all'INPS di un importo destinato ai contributi previdenziali per gli **anni degli studi universitari**, parificandole sotto il profilo pensionistico agli anni di prestazione di lavoro, al fine di aumentare l'importo e anticipare il momento della pensione, in misura pari al numero di anni riscattati. Il versamento dell'importo può anche essere fatto **a rate**.

I **titoli di studio riscattabili** ai fini previdenziali sono:

- diploma universitario (corso di laurea da 2 a 3 anni);
- diploma di laurea triennale, quadriennale vecchio ordinamento o a ciclo unico (non più di 6 anni);
- laurea specialistica (non meno di 2 anni);
- dottorato di ricerca;
- titoli di studio rilasciati dagli Istituti di Alta Formazione Artistica e Musicale a decorrere dall'anno accademico 2005/2006: diploma accademico di primo livello; diploma accademico di secondo livello; diploma di specializzazione; diploma accademico di formazione alla ricerca;
- i titoli di studio conseguiti all'estero se rilasciati da istituti in paese che hanno accordi di reciprocità con l'Italia o espressamente riconosciuti dal Ministero dell'Istruzione, Università e ricerca.

L'arco temporale che può essere oggetto di riscatto parte dal 1° novembre dell'anno di iscrizione al corso di studi e prosegue per tutta la **durata legale del corso**: gli ulteriori anni di studio "fuori corso" non sono riscattabili.

Inoltre va tenuto presente che, se durante il corso di studio ci sono periodi già coperti da contributi obbligatori, questi non possono essere oggetto di riscatto.

Cosa

La richiesta può essere presentata dai lavoratori, sia occupati che inoccupati, che abbiano effettivamente conseguito il titolo di studio.

La **spesa da sostenere** viene calcolata dall'INPS,

o dalla Cassa di riferimento, e le somme versate dal lavoratore per il riscatto della laurea sono **deducibili dalle imposte dovute**, oppure anche detraibili al 19% se sostenute dai genitori per i figli.

Si possono riscattare anche solo alcuni degli anni cui si ha diritto, se necessari per raggiungere uno specifico requisito contributivo.

Attenzione

L'INPS ha reso disponibile, a partire dal 13 settembre 2021, anche un **servizio di simulazione** con accesso libero, senza SPID, che per ora fornisce indicazioni su costi e vantaggi del riscatto laurea per inoccupati e per i contribuenti con titolo di studio successivo al 1995 (INPS, messaggio n. 3080 del 2021).

Come

La domanda di riscatto può essere presentata anche dal **datore di lavoro dell'assicurato** destinando, a tal fine, i premi di produzione spettanti al lavoratore. In tal caso, l'onere versato è **deducibile dal reddito di impresa** e da lavoro autonomo.

Il pagamento dell'onere è effettuato direttamente dal datore di lavoro, a seguito di un accordo specifico con l'INPS, a favore delle posizioni contributive di ogni singolo lavoratore e presumibilmente avverrà successivamente all'uscita del lavoratore.

Sebbene formalmente il pagamento diretto dell'onere da parte del datore di lavoro possa rappresentare una forma di benefit nei confronti del lavoratore, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la piena deducibilità dell'onere del riscatto, purché integrato in un **pacchetto di risoluzione consensuale**, ai fini IRES come componente negativo del reddito di impresa ai sensi dell'art. 95 del TUIR, in quanto la somma versata si configura pienamente come componente di costo del personale, avendo una diretta connessione con il rapporto di lavoro.

Le aziende dotate dei **Fondi di solidarietà bilaterali**

possono provvedere, a loro carico e previo il versamento agli stessi fondi della relativa provvista finanziaria, oltre al pagamento di un assegno straordinario e al versamento della contribuzione correlata a periodi utili per il conseguimento di qualunque diritto alla pensione anticipata o di vecchiaia, al riscatto del corso di studi a loro carico come (art. 22, comma 3, D.L. 4/2019). Il datore di lavoro può dunque decidere di sostenere direttamente il costo del riscatto di laurea, sia in forma ordinaria sia in forma agevolata, al fine di **avvicinare il lavoratore alla pensione** tramite assegno straordinario e per fargli immediatamente maturare i requisiti contributivi senza alcuna percezione dell'assegno straordinario del fondo.

Tale facoltà consente sicuramente di **contenere i costi** che di norma sono sostenuti dal datore di lavoro per "lordizzare" in sede di incentivazione all'esodo le somme del riscatto, in quanto in questo particolare contesto rappresentato dai fondi di solidarietà esse sono sostenute direttamente dal datore di lavoro a vantaggio del dipendente.

Attenzione

La forma agevolata di riscatto è riservata a chi possiede **almeno un contributo versato in una Gestione INPS**. Non sono agevolabili periodi soggetti al metodo di calcolo pensionistico retributivo ma solo contributivo. In caso di periodi di studio a cavallo dei due sistemi è possibile applicare l'agevolazione unicamente alla quota parte successiva al 1° gennaio 1996.

Quando

La norma è strutturale.

Calcola il risparmio

Ipotesi di ricatto laurea di un operaio del livello C1 del CCNL Grafica ed editoria aziende industriali

La società datrice di lavoro ha intenzione di incentivare il collocamento a riposo anticipato, su base volontaria, di alcuni dipendenti, offrendo loro un'indennità economica comprensiva, a richiesta del lavoratore, di una somma da destinare al pagamento dei contributi previdenziali per il riscatto agevolato della laurea.

Il **versamento dei contributi** avverrà entro il 2022, tramite accordo con l'INPS per la gestione accentrata dei pagamenti riferiti ai singoli beneficiari dell'incentivo.

La società accantonerà l'importo necessario allo scopo in base a quanto comunicato dall'Istituto di previdenza. Con ogni probabilità, l'effettivo riscatto della laurea avverrà dopo la cessazione del rapporto di lavoro degli interessati ma, comunque, entro il 2022.

I costi così determinati possono essere versati in unica soluzione oppure a rate, fino ad un massimo di 120 in 10 anni.

Esempio 1

Riscatto ordinario post 1996

Riscatto di n. 4 anni di laurea che si collochino dopo il 31 dicembre 1995.

Retribuzione lorda nel periodo 01/04/2020 - 31/03/2021 pari a 35.949,00 euro: l'importo da pagare per riscattare n. 4 anni è pari a 47.452 euro ($35.949 \times 33\% = 11.863 \times 4$ anni)

Esempio 2

Riscatto ordinario ante 1995

Riscatto n. 4 anni di corso di laurea prima del 1° gennaio 1996, con 11 anni di anzianità contributiva, retribuzione media di 35.949 euro.

L'importo da pagare per riscattare n. 4 anni è pari a 65.304 euro.

Esempio 3

Riscatto laurea agevolato

Riscatto di n. 4 anni di laurea che si collochino dopo il 31 dicembre 1995 e che presenti domanda di riscatto nel Fondo pensioni lavoratori dipendenti il 31 ottobre 2021.

Retribuzione lorda nel periodo 01/04/2020 - 31/03/2021 pari a 35.949,00 euro.

Il riscatto ha un costo fisso di 5.264 euro per ogni anno di studio, ovvero 21.056 euro per 4 anni.

Risparmio %

Dall'esame dei dati è possibile desumere che il datore di lavoro che decide di farsi carico degli oneri da riscatto contributivo per la laurea del proprio lavoro dipendente a titolo di incentivazione all'esodo ottiene un risparmio oggettivo ed immediato stante la **totale deducibilità** di questi oneri dal proprio reddito soggetto ad IRES. A tale vantaggio, in termini di costo del lavoro, si aggiunge lo sconto sugli oneri da riscatto spettante in applicazione del regime agevolato.

Il **risparmio** così conseguito va dal 23% al 76%

Contribuzione ordinaria tempo indeterminato	Riscatto ordinario post 1996	Riscatto ordinario ante 1995	Riscatto agevolato
Retribuzione lorda annuale	35.949 euro	35.949 euro	35.949 euro
Contribuzione da riscatto	47.452 euro	65.304 euro	21.056 euro
Deducibilità IRES (minore imposta)	10.913 euro	15.019 euro	4.842 euro

RISPARMIO	45%	23%	76%
-----------	-----	-----	-----

Bilancio

In base al principio ISA Italia 320

Revisione dei bilanci 2021: come determinare i livelli di significatività

di Gabriella Manella - Dottore commercialista e revisore legale in Ancona

La determinazione dei livelli di significatività previsti dai principi di revisione (significatività per il bilancio nel suo complesso e significatività operativa) costituisce una procedura chiave dell'attività di revisione, incentrata sulla messa a fuoco di parametri che, definiti in base al giudizio professionale del revisore, saranno utilizzati lungo tutto il percorso della sua attività: dalla pianificazione all'esecuzione del lavoro e, poi, attraverso la valutazione degli eventuali errori non corretti, la formazione del giudizio di revisione. Nel periodo dell'anno in cui l'attività di revisione prende l'avvio attraverso le procedure preliminari, può risultare utile fornire alcune riflessioni e spunti operativo-pratici su queste tematiche, anche ai fini della revisione dei bilanci riferiti al 31 dicembre 2021

L'avvio dell'attività di **revisione dei bilanci riferiti al 31 dicembre 2021** si colloca tipicamente in questo periodo dell'anno, in primo luogo con la **pianificazione del lavoro** e i suoi vari passaggi nel cui ambito, come sempre, ricopre un ruolo chiave la **definizione dei livelli di significatività** previsti dallo ISA Italia 320, Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile.

Le indicazioni di carattere operativo riscontrabili al riguardo nella dottrina di riferimento (tra tutti, si rinvia al documento CNDCEC "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese minori", 2018) forniscono importanti benchmark ai fini della determinazione dei livelli di significatività; si tratta infatti di parametri indispensabili per lo sviluppo della revisione fino alla formulazione del giudizio sul bilancio e che contestualmente guidano, nella fase più propriamente esecutiva, l'estensione delle procedure di dettaglio da svolgere sulle varie poste di bilancio; e non a caso, quindi, la loro determinazione è demandata dal principio di revisione al giudizio professionale del revisore.

Per quanto, quindi, la scelta di questi parametri resti comunque nella sfera della **valutazione professionale del revisore** basata sulle caratteristiche specifiche dell'impresa e sulla sua conoscenza della stessa, risulta comunque utile riportare alcuni **indirizzi di carattere operativo-pratico** che il revisore potrà prendere in considerazione per la definizione - e poi formalizzazione - di questa basilare procedura del processo di revisione, ivi incluse alcune indicazioni sugli impatti prodotti al riguardo dalla situazione epidemiologica.

Significatività del bilancio e significatività operativa: cosa sono?

Innanzitutto, è opportuno preliminarmente riepilogare la natura dei due principali livelli di significatività disciplinati dall'ISA Italia 320:

a) **significatività del bilancio nel suo complesso** (di seguito **significatività complessiva** o **SC**): si tratta di un parametro monetario riferito al bilancio nel suo complesso determinato sulla base delle aspettative di cosa può influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori del bilancio sulla base delle risultanze dello stesso; fattore che corrisponde in pratica al valore massimo di errore che non ne influenza le scelte economiche. Pertanto, i fattori su cui si basa la sua definizione sono le voci di bilancio su cui si concentra l'attenzione del suo utilizzatore, la natura dell'impresa e il contesto in cui opera, il suo assetto proprietario, la volatilità dei valori di riferimento;

b) **significatività operativa** (di seguito anche **SO**): è il parametro stabilito dal revisore in misura inferiore alla significatività complessiva con l'obiettivo di ridurre ad un livello appropriato la probabilità che gli errori non corretti e non individuati superino nel loro complesso la SC. La sua determinazione risente quindi della valutazione del rischio di revisione così come dell'entità degli errori riscontrati nei precedenti incarichi, nella misura in cui gli stessi possono influenzare il bilancio in chiusura.

A supporto delle successive esemplificazioni, si riporta di seguito una tavola di riferimento per la determinazione di questi due parametri tratta dalla dottrina.

SIGNIFICATIVITA' COMPLESSIVA - SC		
Valore di riferimento	Guida IFAC	
	% minima	% massima
Risultato operativo (o reddito ante imposte)	3%	7%
Ricavi o costi	1%	3%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%
SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA - SO		
Valore di riferimento	% minima	% massima
Significatività complessiva	60%	85%
Fonte: CNDCEC "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese minori", 2018.		

Per completezza, ai due parametri sopra descritti si affiancano la “**significatività specifica**”, cioè quel parametro inferiore alla significatività complessiva che il revisore può ritenere opportuno identificare e utilizzare ai fini della revisione di particolari classi di operazioni o saldi contabili (parametro che di norma non viene identificato nella revisione delle società di piccola e media dimensione), e il livello di “**errore chiaramente trascurabile**”, che costituisce la soglia monetaria al di sotto della quale gli errori secondo il revisore sono così irrilevanti da non dover essere monitorati in quanto privi di conseguenze, sia singolarmente sia nel loro insieme (indicativamente, nella prassi, il 5% - 15% della SO).

Significatività complessiva: la scelta del parametro di riferimento

Da un punto di vista operativo-pratico è opportuno evidenziare come la scelta del parametro di riferimento per la determinazione della significatività complessiva derivi dalle **caratteristiche dell'impresa revisionata** e, quindi, dalle aspettative degli utilizzatori del suo bilancio:

- nel caso di una **società quotata** sarà sicuramente rilevante l'entità del risultato (nella formulazione di risultato netto o risultato ante-imposte o anche operativo, oppure nella forma di risultato previsto oppure risultato “normalizzato”, ove ritenuto opportuno); nel caso di una **società manifatturiera o di servizi** il riferimento al volume dei ricavi risulta di norma l'indicatore prioritario;
- invece, evidentemente, nel caso di una **holding di partecipazioni** o di una **società immobiliare** sarà presumibilmente più importante considerare il totale dell'attivo.

In tutti i casi si tratta di norma dei valori su cui questi

parametri si attesteranno con riferimento all'esercizio oggetto di revisione. Nella prassi, nel rispetto della metodologia di revisione adottata, il revisore fa riferimento a intervalli parametrizzati nell'ambito dei quali definire il livello di significatività; ad esempio, utilizzando la Tavola sopra presentata e ipotizzando che la voce di riferimento identificata sia il totale dei ricavi, il revisore determinerà la SC in un range che va dall'1% al 3% delle vendite previste.

È opportuno sottolineare al riguardo che il valore della SC non è influenzato dalla valutazione del rischio di individuazione di errori; e, analogamente, il fatto che la **situazione di emergenza epidemiologica** possa comportare un incremento nel rischio di revisione non costituisce una motivazione appropriata per ridurre il livello della significatività complessiva (diverso invece il caso della SO, come si dirà di seguito). Infatti, per il redattore del bilancio o il suo utilizzatore, la “significatività” rimane riferita, seguendo l'esempio di cui sopra, all'entità del fatturato conseguito. Tutt'al più, la situazione di maggiore incertezza che deriva dalla situazione contingente renderà necessaria una maggiore attenzione del revisore nella determinazione dell'entità del parametro prescelto; pertanto, seguendo il caso presentato, quest'anno sarà ancora più importante ragionare con la direzione e raccogliere (e documentare) le informazioni a supporto del volume dei ricavi atteso per la fine dell'esercizio.

Quando modificare la significatività complessiva

Infatti, l'ISA Italia 320 richiede la **modifica della significatività complessiva** nel caso in cui nel corso della revisione emergano fatti che, ove noti nella fase di avvio del lavoro, avrebbero indotto il revisore a determinarne un diverso valore. Come evidenziato

nel principio, si tratta di situazioni quali la cessione di una parte rilevante dell'impresa prima della chiusura dell'esercizio, che può portare il revisore a una riconsiderazione dei parametri di riferimento, oppure anche il caso in cui l'impresa consegua risultati effettivi significativamente diversi da quelli inizialmente attesi e utilizzati per determinare la SC.

Ad esempio, laddove il revisore abbia calcolato la SC nella misura del 3% del fatturato previsto pari a 3.000 (e quindi 90), ma il fatturato conseguito effettivamente risulti pari a 2.400, il revisore sarà tenuto ad aggiornare il livello di significatività complessiva da 90 a 72 e, quindi, a ridurre la correlata SO; e dovrà poi rivalutare l'adeguatezza e, in genere, integrare l'attività di revisione già svolta sulla base dei più alti livelli di significatività stabiliti inizialmente. Proprio per ridurre questo rischio, di norma, il revisore utilizza **stime conservative dei valori attesi** e valuta l'applicabilità di percentuali inferiori alla soglia massima (ad esempio, nel caso dei ricavi, il 2,5%) in modo da non doversi trovare nella situazione di dover integrare le verifiche già effettuate proprio nel periodo di norma più frenetico come quello della fase di chiusura del lavoro.

Significatività operativa in base al rischio

Per quanto riguarda invece la SO, che guida, come già

detto, la parte esecutiva del lavoro di revisione e la sua estensione, è evidente che il **fattore correttivo** da applicare alla SC, che ne costituisce la base, sarà **tanto più alto quanto maggiore è il rischio**: ed è qui che entra quindi in gioco la potenziale rivisitazione del rischio di revisione di una specifica impresa conseguente agli impatti dell'emergenza epidemiologica.

Sempre seguendo le indicazioni di cui alla Tavola presentata, in questi casi la SO sarà presumibilmente più vicina al 60% rispetto allo 85% della SC. E quindi, portando avanti l'**esempio** di cui sopra, a fronte di un fatturato previsto di 3.000 e di una significatività complessiva fissata a 75, utilizzando il 2,5%, la significatività operativa si collocherà in un range tra 45 e 64. La presenza di un rischio di revisione alto (sempre, per esempio, influenzato dagli impatti del Covid-19), potrebbe portare il revisore a fissare la SO al suo livello più basso, cioè pari a 45.

Nello sviluppo della revisione delle singole poste di bilancio il revisore terrà poi presente il fattore di SO determinato, che sarà modulato, secondo quanto previsto dalla metodologia di revisione adottata, in virtù del rischio intrinseco e di controllo e quindi del rischio di individuazione identificato per ciascuna posta di bilancio e relativa asserzione.

Finanziamenti

Tax credit canone unico patrimoniale: come funziona e a chi spetta

di Giovanna Greco - Dottore commercialista in Vasto

La legge di conversione del decreto Sostegni bis ha previsto un credito d'imposta connesso al pagamento del canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria. Il tax credit è riconosciuto, nel limite di spesa di 20 milioni di euro, in favore dei titolari di impianti pubblicitari privati o concessi a soggetti privati, destinati all'affissione di manifesti e ad analoghe installazioni pubblicitarie di natura commerciale, anche attraverso pannelli luminosi o proiezioni di immagini. Il bonus è attribuito in misura proporzionale all'importo dovuto nel 2021. Prevista, inoltre, la proroga dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021, dal pagamento del canone unico.

Il decreto Sostegni bis (D.L. n. 73/2021, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 106/2021) all'art. 67- bis prevede un **credito d'imposta** collegato al pagamento del canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria.

A causa del protrarsi della emergenza da Covid-19 e al fine di promuovere la ripresa delle attività in difficoltà, è stata prevista anche un'**ulteriore proroga dell'esenzione del pagamento del canone unico** (proroga già in precedenza introdotta dall'art. 9 ter del D.L. n. 137/2020, comma 2 e 3).

Il beneficio riguarda le occupazioni effettuate dalle imprese di pubblico esercizio. In particolare, con il decreto Sostegni bis si proroga **dal 30 giugno al 31 dicembre 2021** l'esenzione dal pagamento del canone di cui si tratta a beneficio di determinati soggetti.

La definizione delle disposizioni attuative del tax credit è rimessa a un successivo provvedimento a firma del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Canone unico

Il canone unico è stato introdotto dal comma 816 dell'art. 1 della legge che ha previsto il canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria, denominato "canone unico" in sostituzione di:

- taxa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche,
- canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche,
- imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni,
- canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari
- e il canone per l'occupazione del suolo pubblico, limitatamente alle strade di pertinenza dei comuni e delle province.

Il presupposto del canone unico è:

- l'**occupazione**, anche abusiva, delle **aree appartenenti al demanio** o al patrimonio indisponibile degli enti e degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico;
- la **diffusione di messaggi pubblicitari**, anche

abusiva, mediante impianti installati su aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti, su beni privati laddove siano visibili da luogo pubblico o aperto al pubblico del territorio comunale, ovvero all'esterno di veicoli adibiti a uso pubblico o a uso privato.

Il canone unico:

- è comprensivo di qualunque ulteriore canone previsto da norme di legge e dai regolamenti comunali e provinciali, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi;
- è **disciplinato dagli enti locali** in modo da salvaguardare un gettito pari a quello ottenuto dai canoni e dai tributi che sono sostituiti, fatta salva, in ogni caso, la possibilità di modificare il gettito attraverso la modifica delle tariffe;
- è disciplinato con apposito regolamento del consiglio comunale o provinciale;
- deve essere **versato dal titolare dell'autorizzazione** o della **concessione** ovvero, in mancanza, dal soggetto che effettua l'occupazione o la diffusione dei messaggi pubblicitari in maniera abusiva (per la diffusione di messaggi pubblicitari è obbligato in solido il soggetto pubblicizzato).

E' opportuno precisare che in merito alla diffusione di messaggi pubblicitari il canone è stabilito in base alla superficie globale del mezzo pubblicitario, calcolata in metri quadrati, a prescindere dal tipo e dal numero dei messaggi.

Beneficiari della proroga

L'agevolazione è rivolta a certe categorie e in particolare:

- per gli **esercizi di ristorazione**, per la somministrazione di **pasti e di bevande**, comprese quelle aventi un contenuto alcolico superiore al 21 per cento del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi similari);
- per gli esercizi per la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione,

nonché di latte, di dolciumi, compresi i generi di **pasticceria e gelateria**, e di prodotti di **gastronomia** (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi simili);

- per gli esercizi in cui la somministrazione di alimenti e di bevande viene effettuata congiuntamente ad **attività di trattenimento e svago**, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi simili;
- per gli esercizi nei quali è esclusa la somministrazione di bevande alcoliche di qualsiasi gradazione.

Tax credit e limite di spesa previsto per il 2021

Il tax credit è riconosciuto per il 2021, e nel limite di spesa di **20 milioni di euro**, in favore dei **titolari di impianti pubblicitari privati** o concessi a soggetti privati, destinati all'affissione di manifesti e ad analoghe installazioni pubblicitarie di natura commerciale, anche attraverso pannelli luminosi o proiezioni di immagini, comunque diverse dalle insegne di esercizio. Ricordiamo che per "**insegna di esercizio**", secondo quanto previsto dall'art. 47, comma 1, D.P.R. 495/1992, si intende "la scritta in caratteri alfanumerici,

completata eventualmente da simboli e da marchi, realizzata e supportata con materiali di qualsiasi natura, installata nella sede dell'attività a cui si riferisce o nelle pertinenze accessorie alla stessa".

Il credito d'imposta è **attribuito in misura proporzionale** all'importo dovuto, nel 2021, a titolo di canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria per la diffusione di messaggi pubblicitari per un periodo non superiore a sei mesi.

Fruizione del credito d'imposta

Un successivo provvedimento a firma del direttore dell'Agenzia delle Entrate indicherà le disposizioni attuative per la fruizione del tax credit.

Rispetto aiuti "de minimis"

L'attuazione dell'agevolazione in esame è subordinata al **rispetto delle condizioni** e dei **limiti** previsti dal regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis".

Finanziamenti

Calcola il risparmio

Bonus rottamazione TV: quanto conviene l'acquisto di un televisore di nuova generazione

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

Per l'acquisto di un televisore di nuova generazione è possibile beneficiare del bonus rottamazione TV. L'incentivo, valido anche nel caso di acquisti on-line, viene erogato sotto forma di sconto (fino ad un massimo di 100 euro) praticato dal venditore sul prezzo del prodotto acquistato. Per fruire del bonus è necessario rottamare un apparecchio televisivo acquistato prima del 22 dicembre 2018 ed essere in regola con il pagamento del canone di abbonamento al servizio di radiodiffusione. Quanto si risparmia?

Chi

Possono beneficiare del **bonus rottamazione TV** i residenti in Italia, **senza limiti di ISEE**, intestatari del canone RAI addebitato in bolletta o che corrispondono il canone mediante F24 al momento della richiesta del contributo.

Hanno diritto al bonus anche le persone fisiche, residenti in Italia, che al 31 dicembre 2020 risultino di età pari o superiore a 75 anni e che, in conformità con quanto stabilito dall'art. 1, comma 132, della legge n. 244/2007, siano esenti dal pagamento del canone al servizio di radiodiffusione in quanto aventi un reddito familiare annuo non superiore a 8.000 euro annuo.

Cosa

Il bonus spetta per l'acquisto, **anche on-line**, di un nuovo televisore compatibile con i nuovi standard di trasmissione del digitale terrestre - DVB-T2 /HEVC Main10.

Il contributo è riconosciuto:

- **solo** nel caso di **rottamazione** di un apparecchio televisivo acquistato prima del 22 dicembre 2018. La rottamazione può essere effettuata direttamente presso i rivenditori aderenti all'iniziativa presso cui si acquista la nuova televisione oppure in un'isola ecologica autorizzata;
- una sola volta per l'acquisto di un solo apparecchio televisivo.

Come

Il bonus, erogato sotto forma di **sconto** praticato dal venditore, è pari al **20% del prezzo d'acquisto**, fino ad un importo **massimo di 100 euro**.

Il contributo si applica sul prezzo di vendita comprensivo dell'IVA ed è compatibile con l'applicazione dell'IVA agevolata se l'utente ha i requisiti per beneficiarne.

Attenzione

Il bonus è **cumulabile** con il bonus TV-decoder con valore fino a 30 euro (di cui al decreto interministeriale 18 ottobre 2019), destinato ai cittadini appartenenti

ad un nucleo familiare con un ISEE non superiore ai 20.000 euro.

Quando

Per beneficiare del bonus è necessario presentare presso i rivenditori aderenti all'iniziativa il **modulo di autodichiarazione** in cui si attesta che il televisore rottamato è stato acquistato prima del 22 dicembre 2018 e che ne certifichi il **corretto smaltimento** è disponibile sul sito del Ministero dello Sviluppo Economico.

L'incentivo sarà disponibile **fino al 31 dicembre 2022** o all'esaurimento delle risorse stanziate.

Per applicare lo sconto il **venditore** è tenuto ad avvalersi del **servizio telematico** messo a disposizione dall'**Agenzia delle Entrate**, mediante il quale deve trasmettere una comunicazione recante, a pena di inammissibilità:

- il codice fiscale del venditore;
 - il **codice fiscale** e gli estremi del documento di identità dell'**utente finale**;
 - i dati identificativi dell'apparecchio per consentirne la verifica di idoneità;
 - il **prezzo finale di vendita**, comprensivo dell'IVA.
- Per ogni comunicazione ricevuta, l'Agenzia verifica:
- verifica l'idoneità dell'apparecchio acquistato, che l'utente finale (identificato dal relativo codice fiscale) **non abbia già fruito** del contributo, la disponibilità delle risorse finanziarie;
 - comunica al venditore, mediante rilascio di apposita attestazione, la disponibilità dello sconto richiesto oppure l'impossibilità ad applicarlo.

Lo sconto praticato è **recuperato** dal venditore mediante **credito d'imposta**, da indicare in dichiarazione dei redditi, utilizzabile esclusivamente in compensazione di cui all'art. 17 del D.lgs. 241/97, a decorrere dal secondo giorno lavorativo successivo alla ricezione dell'attestazione da parte del servizio telematico.

Calcola il risparmio

IPOTESI BONUS SPETTANTE INFERIORE A 100

EURO

Risparmio %

Si ipotizzi che il signor Rossi acquisti, rottamando un apparecchio televisivo acquistato prima del 22 dicembre 2018, un nuovo televisore con un prezzo di vendita

di **370 euro** (IVA compresa).

Per l'acquisto del nuovo televisore, il signor Rossi può beneficiare di uno sconto pari a pari a 74 euro ($370 \times 20\%$) inferiore al bonus massimo riconosciuto, pari a 100 euro.

Costi sostenuti	Bonus rottamazione TV spettante	% di risparmio
370 euro	74 euro	20%

IPOTESI BONUS SPETTANTE SUPERIORE A 100 EURO

Risparmio %

Si ipotizzi che il signor Verdi acquisti, rottamando un apparecchio televisivo acquistato prima del 22 dicembre 2018, un nuovo televisore con un prezzo di vendita

di **830 euro** (IVA compresa).

In questo caso, poiché lo sconto spettante sul prezzo di vendita [166 euro ($830 \times 20\%$)] supera il limite massimo di bonus fruibile (100 euro), il signor Rossi può beneficiare del bonus massimo di 100 euro. Il risparmio, pertanto, si riduce.

Costi sostenuti	Bonus rottamazione TV spettante	% di risparmio
830 euro	100 euro	14,05%

IPOTESI CUMULO BONUS ROTTAMAZIONE TV E BONUS TV-DECODER

Risparmio %

Si ipotizzi che il signor Bianchi (appartenente ad un nucleo familiare di fascia ISEE non superiore a 20.000 euro) acquisti, rottamando un apparecchio televisivo acquistato prima del 22 dicembre 2018, un nuovo televisore con un prezzo di vendita di 750 euro (IVA

compresa).

In questo caso, il signor Bianchi può beneficiare:

- del **bonus rottamazione TV** per un importo pari a 100 euro. Lo sconto spettante sul prezzo di vendita [150 euro ($750 \times 20\%$)] infatti supera il limite massimo di bonus fruibile (100 euro);
- del **bonus decoder-TV** di 30 euro.

Costi sostenuti	Bonus totale spettante	% di risparmio
750 euro	130 euro (100+30)	17,33%

Finanziamenti

In modalità telematica

Credito d'imposta per i servizi digitali: domande dal 20 ottobre al 20 novembre

Le imprese editrici di quotidiani e periodici dal 20 ottobre al 20 novembre 2021 possono presentare domanda per accedere al credito d'imposta per servizi digitali. Il bonus è pari al 30% della spesa effettiva sostenuta per l'acquisizione dei servizi di server, hosting e manutenzione evolutiva per le testate edite in formato digitale e per information technology di gestione della connettività. Qualora il totale dei crediti d'imposta richiesti risulti superiore alle risorse disponibili, pari a 10 milioni di euro, si procede al riparto proporzionale tra tutti i soggetti aventi diritto.

Ai nastri di partenza le domande di prenotazione del **credito d'imposta per i servizi digitali**, previsto dal decreto Rilancio (art. 190, D.L. n. 34/2020, convertito dalla l. n. 77/2020) e prorogato dalla legge di Bilancio 2021 (l. n. 178/2020, art. 1, comma 610).

Le richieste possono essere inoltrate a partire **dal 20 ottobre fino al 20 novembre 2020**, attraverso la procedura disponibile nell'area riservata del portale impresainungiorno.gov.it.

Le modalità, i contenuti, la documentazione richiesta e i termini per la presentazione della domanda per l'accesso al beneficio sono indicati nel DPCM 4 agosto 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 240 del 28 settembre 2020.

Chi può presentare domanda

Possono presentare domanda per accedere al credito d'imposta le **imprese editrici di quotidiani e periodici** che non beneficiano dei contributi diretti di cui all'art. 2, commi 1 e 2, della l. n. 198/2016 e al D.Lgs. n. 70/2017 e con:

- sede legale in uno Stato dell'Unione europea o nello Spazio Economico Europeo;
- **residenza fiscale** ai fini della tassabilità in **Italia** ovvero stabile organizzazione sul territorio nazionale, cui sia riconducibile l'attività commerciale correlata ai benefici;
- indicazione nel Registro delle imprese del codice di classificazione **ATECO 58.13** (edizione di quotidiani) o 58.14 (edizione di riviste e periodici);
- iscrizione al Registro degli Operatori della Comunicazione (ROC), istituito presso l'Autorità per le Garanzie nella Comunicazione;
- almeno un dipendente a tempo indeterminato.

Chiarimenti in merito all'ambito soggettivo

Il dipartimento per l'informazione e l'editoria, nell'ambito delle FAQ pubblicate sul proprio sito (aggiornate al 22 settembre 2021), chiarisce che:

- l'**iscrizione** della testata "**in formato elettronico**" al Registro degli Operatori di Comunicazione, istituito presso l'Autorità per le Garanzie nella Comunicazione, richiesta come requisito per l'ammissione delle imprese editrici al credito d'imposta per i servizi digitali, deve sussistere al momento della **presentazione dell'istanza** e non alla data cui si riferiscono le spese per le quali l'agevolazione è richiesta;
- nel caso di testata iscritta soltanto come testata "a stampa", l'impresa editrice, ai fini dell'accesso al credito d'imposta, deve provvedere ad integrare quanto indicato in precedenza al Registro, comunicando anche l'edizione della testata in formato "elettronico" mediante l'apposito modello (n. 9), presente nella sezione dedicata agli "Adempimenti ROC" del sito dell'AgCom. Una volta effettuato l'aggiornamento al Registro, l'impresa potrà richiedere il riconoscimento del credito d'imposta per i servizi digitali per la propria testata, edita anche in formato digitale;
- **non rientrano** tra i beneficiari del credito d'imposta le **agenzie di stampa**, seppur editrici di testate giornalistiche in formato digitale conformi ai requisiti previsti dalla legge, non essendo peraltro in possesso del codice ATECO 58.13 (edizione di quotidiani) o 58.14 (edizione di riviste e periodici);
- l'attribuzione del solo codice generico 58.1 - che include anche attività diverse da quella editoriale - potrebbe integrare il requisito relativo al codice ATECO 58.13 (edizione di quotidiani) o 58.14 (edizione di riviste e periodici) solo qualora venga documentato che l'impresa svolge attività di edizione di una testata, quotidiana o periodica, e che i costi per l'acquisto dei servizi per i quali si chiede l'accesso all'agevolazione fiscale siano riferiti all'edizione in formato digitale della testata;
- non consente l'accesso al credito d'imposta il codice Ateco 58.19 "Altre attività editoriali".

Spese ammissibili e contributo concesso

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura **pari al 30%** delle spese sostenute nel 2019 per i seguenti servizi digitali:

- acquisizione dei **servizi di server, hosting** e manutenzione evolutiva per le testate edite in formato digitale;
- **information technology** di gestione della connettività.

Le **spese** si considerano sostenute secondo quanto previsto dall'art. 109 del TUIR e la loro effettuazione deve risultare da apposita **attestazione** rilasciata:

- dal responsabile del centro di assistenza fiscale, qualora la dichiarazione fiscale sia stata predisposta dallo stesso centro (art. 35, comma 1, lett. a, del D.lgs. n. 241/1997);
- dagli iscritti negli albi dei **dottori commerciali**, ragionieri e periti commerciali e dei **consulenti del lavoro**, nonché dai soggetti iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso dei diplomi indicati dall'art. 35, comma 3, del D.lgs. n. 241/1997, su richiesta dei contribuenti e purché abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni da loro predisposte;
- dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti, ai sensi dell'art. 2409-bis del codice civile.

Chiarimenti sulle spese ammissibili

Come chiarito nelle FAQ pubblicate dal dipartimento per l'informazione e l'editoria (aggiornate al 22 settembre 2021):

- nell'ambito della categoria di costi "information technology di gestione della connettività" ricadono i costi per l'acquisto di **software** e **hardware** necessari alla gestione della connettività e costi per l'acquisto di servizi di connettività, tra cui, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i costi di acquisto di dispositivi di rete quali switch, modem, router oppure costi per l'acquisto di servizi di collegamento a Internet;
- nell'ambito della categoria dei costi "information technology di gestione della connettività" ricadono in generale quelli connessi all'**attuazione di una rete**, quindi i costi per l'acquisto di software e hardware necessari specificamente alla gestione della connettività ed i costi per l'acquisto di servizi di connettività (per es. l'acquisto di dispositivi di rete, quali switch, modem, router oppure l'acquisto di servizi di collegamento a Internet). I costi relativi a dispositivi quali notebook, smartphone e storage non sono direttamente costi di rete, e non possono pertanto essere ricompresi nell'ambito della categoria "information technology di gestione della connettività".
- condizione necessaria all'ammissibilità dei costi "information technology di gestione della connettività" è il loro **utilizzo**, anche se non in via esclusiva, alla **produzione e gestione di testate** edite in **formato digitale**;
- i costi per i servizi di streaming non sono ammissibili, in quanto rientranti nei costi di gestione corrente della testata non riconducibili ad alcuna delle categorie di

spesa ritenute ammissibili;

- la documentazione attestante le spese sostenute secondo le modalità sopra indicate non dovrà essere fornita in sede di domanda, ma dovrà essere tenuta a disposizione dell'amministrazione ed esibita in fase di controllo successivo.

Cumulabilità

Il beneficio è **alternativo e non cumulabile**, in relazione a medesime voci di spesa, con ogni altra agevolazione prevista da normativa statale, regionale o europea, salvo che successive disposizioni di pari fonte normativa non prevedano espressamente la cumulabilità delle agevolazioni stesse, nonché con i contributi diretti di cui al D.Lgs. n. 70/2017.

Come si presenta la domanda

Le domande per accedere al credito d'imposta devono essere presentate **dal 20 ottobre al 20 novembre 2021**, dal titolare o legale rappresentante dell'impresa esclusivamente **per via telematica**, attraverso la procedura disponibile nell'area riservata del portale presainungiorno.gov.it, accessibile cliccando sul link "Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per l'informazione e l'editoria" -> "Credito imposta servizi digitali" del menù "Servizi on line", previa autenticazione via Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), Carta Nazionale dei Servizi (CNS), Carta d'Identità Elettronica (CIE).

Qualora il totale dei crediti d'imposta richiesti risulti superiore alle risorse disponibili, pari a 10 milioni di euro, si procede al **riparto proporzionale** tra tutti i soggetti aventi diritto.

A cura della Redazione

Impresa

Dal Ministero del Lavoro

Impresa sociale: linee guida per il coinvolgimento di lavoratori, soci e stakeholder

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Dipendenti, utenti e azionisti delle imprese sociali potranno prendere parte alle decisioni imprenditoriali, come previsto dal modello partecipativo introdotto dal D.Lgs. n. 112 del 2017. Il coinvolgimento dei soggetti direttamente interessati all'attività di questi enti è stato recentemente regolamentato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali con il decreto 7 settembre 2021. Con il provvedimento sono state, infatti, adottate le linee guida da osservare per individuare le modalità per l'informazione e per la partecipazione di lavoratori, soci e stakeholder, le cui forme di coinvolgimento devono essere previste nei regolamenti aziendali o negli statuti delle imprese sociali.

Il Ministero del lavoro - come stabilito dal modello partecipativo introdotto dall'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 112/2017 (Coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle attività) che prevede strumenti di informazione, consultazione o partecipazione affinché tutti i soggetti coinvolti nell'impresa sociale possano conoscere e/o partecipare alle decisioni imprenditoriali - ha adottato, con il decreto 7 settembre 2021, le **linee guida** per l'individuazione del contenuto minimo per regolamentare le **forme di coinvolgimento** da osservare in coerenza con la logica partecipativa sottostante alla **governance dell'impresa sociale** che, anche a livello europeo, viene considerata una delle principali caratteristiche distintive delle organizzazioni dell'economia sociale. Mediante i meccanismi di consultazione/partecipazione, **lavoratori, utenti** e altri soggetti direttamente interessati alle attività potranno essere messi in grado di esercitare un'**influenza sulle decisioni** dell'impresa sociale, con particolare riferimento alle questioni che incidano direttamente sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni o dei servizi. Tali forme di coinvolgimento devono essere **previste** nei **regolamenti aziendali** o negli **statuti**, tenendo conto della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'impresa sociale, nonché delle categorie dei soggetti da coinvolgere.

Gli obblighi informativi previsti dalla normativa vigente, come quelli a carico del datore di lavoro nei confronti dei lavoratori in materia di sicurezza e salute dei lavoratori, quelli nei confronti di consumatori e utenti (Codice del consumo), ecc., invece, sono esclusi dalle previsioni contenute nelle Linee guida.

Le forme di coinvolgimento nello statuto

Rispetto al passato, la previsione delle forme di coinvolgimento viene trasferita dall'atto costitutivo dell'impresa sociale allo statuto, quale atto destinato a contenere le **norme sull'organizzazione** e sul

funzionamento dell'ente e quindi maggiormente appropriato ai fini della specificazione delle forme e modalità di coinvolgimento rispetto all'atto costitutivo (che invece è espressione della volontà degli associati o dei soci di dar vita ad un'impresa sociale).

Inoltre, lo statuto, in quanto atto per sua natura modificabile dall'organo sociale competente, può recepire gli adeguamenti della disciplina sul coinvolgimento che siano ritenuti necessari o opportuni anche in relazione alle evidenze applicative scaturite dalla precedente regolazione ovvero a mutamenti del contesto socio-economico di riferimento.

Modalità di coinvolgimento

Ferme restando le eventuali prassi più favorevoli contenute nei regolamenti aziendali e negli statuti, nonché nei contratti collettivi nazionali di lavoro, anche in considerazione delle differenziazioni esistenti alla luce della natura dell'attività esercitata, delle categorie di soggetti direttamente interessati (e quindi da coinvolgere), le linee guida definiscono le modalità ed i **contenuti minimi** del coinvolgimento - nei confronti di lavoratori, utenti e altri soggetti direttamente interessati alle attività dell'impresa sociale - attraverso la messa a disposizione, con **cadenza almeno annuale**, ovvero ogni qualvolta si verifichino eventi tali da determinare variazioni qualitative e/o quantitative rilevanti, di informazioni:

- sull'**andamento effettivo** e prevedibile dell'**attività dell'impresa**, sulla natura e qualità dei beni o servizi erogati;
- sulla **situazione economica ed occupazionale** dell'impresa stessa;
- sulle eventuali **criticità** segnalate dall'organo di controllo interno;
- su ogni altra decisione aziendale suscettibile di comportare rilevanti cambiamenti in relazione all'organizzazione del lavoro, alle condizioni di lavoro, ai contratti di lavoro e ai profili relativi alla salute e sicurezza

nei luoghi di lavoro;

- su decisioni destinate a comportare rilevanti cambiamenti per gli utenti e gli altri soggetti interessati.

Attività di informazione

L'informazione deve permettere ai lavoratori, alle rappresentanze sindacali, nonché eventualmente alle rappresentanze degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle attività (volontari operanti nell'impresa, stakeholders, soggetti rappresentativi di interessi anche diffusi ma puntualmente individuati, ecc.) di procedere ad un **esame adeguato delle informazioni** fornite e formulare, con modalità individuate dai regolamenti o statuti sociali, eventuali **pareri non vincolanti** da fornire all'organo amministrativo.

Le **rappresentanze dei lavoratori** riceveranno specifiche informazioni relativamente alle condizioni di lavoro - comprese quelle in materia di salute e sicurezza - al welfare aziendale, alla qualità della vita in azienda, ai programmi e alle iniziative per garantire il superamento delle disuguaglianze di genere e la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, il miglioramento e il benessere organizzativo.

In generale, le modalità di messa a disposizione delle informazioni dovranno tenere conto delle eventuali situazioni che possano caratterizzare alcune categorie di utenti, garantendone piena accessibilità.

Le informazioni devono essere messe a disposizione presso la **sede legale** e attraverso il **web** con modalità tali da assicurare un **accesso libero e incondizionato** a chiunque.

Forme di consultazione

La consultazione, le cui modalità devono essere espressamente previste dallo statuto o dai regolamenti dell'impresa sociale, può essere effettuata anche **periodicamente** (ad esempio con **cadenza annuale**), come quelle telematiche (consultazione on-line degli utenti). In tal caso, i risultati sono condivisi con le rappresentanze delle categorie consultate anche al fine di acquisire proposte da sottoporre alla valutazione dell'impresa.

La consultazione potrà trovare negli **statuti** o nei **regolamenti** diverse declinazioni, quali la costituzione di comitati, di assemblee speciali rappresentative dei lavoratori o degli utenti, oppure l'adozione di ulteriori procedure che garantiscano il coinvolgimento attivo dei lavoratori e degli utenti, cui affidare la nomina:

a) di un **rappresentante** ai fini della partecipazione

alle **assemblee**;

b) di un rappresentante nell'**organo di amministrazione** e nell'organo di controllo (ove presente).

Inoltre, i rappresentanti dei lavoratori e degli utenti dovranno poter formulare proposte o pareri non vincolanti da far pervenire all'organo di amministrazione.

Rilevanti modifiche statutarie

Nel caso di **delocalizzazione**, **trasferimento**, **chiusura di sedi** o di unità produttive, licenziamenti collettivi, nonché in caso di rilevanti modifiche statutarie riguardanti variazioni delle attività di interesse generale previste statutariamente (modifiche sulla facoltà di distribuzione degli utili, rinuncia alla qualifica di impresa sociale o modifiche delle modalità di coinvolgimento di lavoratori o utenti precedentemente previste), l'organo di amministrazione, indipendentemente dalla periodicità ordinaria, sarà tenuto a richiedere il parere obbligatorio, ma non vincolante dei rappresentanti di cui alle precedenti lettere a) e b).

Gli statuti o i regolamenti dovranno prevedere la possibilità per i rappresentanti dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati, in misura di almeno uno per ciascuna categoria, di prendere parte alle **assemblee ordinarie** e **straordinarie** dei soci o degli associati dell'impresa, senza diritto di voto. Gli stessi potranno richiedere la parola nelle assemblee ordinarie e dovranno essere consultati in quelle straordinarie sui punti dell'ordine del giorno riguardanti le rilevanti modifiche statutarie.

Per le imprese sociali che superino due dei limiti indicati nel primo comma dell'art. 2435 -bis c.c. ridotti della metà (ovvero 2.200.000 euro di attivo dello stato patrimoniale; 4.400.000 euro di ricavi, 25 dipendenti occupati in media durante l'esercizio), in aggiunta alle modalità di informazione, consultazione e partecipazione, è necessario prevedere altresì la nomina, da parte dei lavoratori, di almeno un componente sia dell'organo direttivo che dell'organo di controllo.

Controlli

L'organo di controllo dell'impresa sociale deve esercitare il **monitoraggio** sul rispetto delle disposizioni in materia di **coinvolgimento dei lavoratori**, degli utenti e delle ulteriori categorie di soggetti interessati previste dagli statuti e/o dai regolamenti.

Gli **esiti** del monitoraggio verranno diffusi anche attraverso il **bilancio sociale**.

Impresa

Da l'Economia PRO

La pagella di S&P all'Italia di Draghi. E la Ue discute il Patto di stabilità

Il governo approva la legge di Bilancio che va alle Camere entro mercoledì mentre Andrea Orcel torna in Tribunale nel contenzioso con il Santander. A Francoforte si inaugura il Salone del Libro. L'Istat comunica il fatturato dell'industria in agosto e la Fed Usa pubblica il suo Beige Book.

Lunedì 18 ottobre

Dividendi sicuri: stacco della cedola per Generali (pari a 0,46 euro per azione) e Mediolanum (pari a 0,75 euro per azione) con messa in pagamento mercoledì 20.

Affari esteri: in Lussemburgo si riuniscono i ministri degli Esteri dell'Unione europea.

I dati Istat: analisi sul valore dell'economia italiana non osservata nei conti pubblici per l'anno 2019.

Apple e i nuovi prodotti: vengono lanciate novità specie per gli AirPods e il MacBook.

Apri il Parlamento: a Strasburgo si tiene la sessione plenaria del Parlamento europeo.

Negli Usa: in uscita il dato sulla produzione industriale nel mese di settembre: il precedente era più 0,4% ma il consenso si ferma a 0,2%.

Dalla Cina: viene reso noto il dato del Pil al terzo trimestre: il precedente era del 7,9% mentre la stima è del 5,2%. Escono anche i dati sulle vendite al dettaglio, la produzione industriale e gli investimenti fissi.

Parlano i banchieri: attesi i discorsi di Quarles e Kashari (Fed), e Cunliffe (BoE).

Martedì 19 ottobre

Arriva il Documento: il governo approva il Documento programmatico di bilancio con la griglia dei numeri da inviare a Bruxelles e l'articolato della legge di bilancio da 22-25 miliardi: va trasmesso alle Camere entro domani.

Corporate Italia: approvazione della trimestrale per Farmae mentre Esprinet e Labomar si presentano agli analisti finanziari.

Patto di stabilità: la Commissione europea lancia una pubblica consultazione sulla riforma del Patto.

A Londra: vertice mondiale sugli investimenti: organizza il governo britannico.

Il caso polacco: il premier della Polonia parla davanti al Parlamento europeo circa la controversa decisione della Corte costituzionale del suo Paese.

Corporate Europa: vengono approvate le terze trimestrali di Ericsson, Danone, Kering.

Bilanci aziendali: vengono approvati i risultati al terzo trimestre di Halliburton, Johnson & Johnson,

Procter, United Airlines e Netflix.

Fondo monetario internazionale: da Washington arriva il rapporto regionale sull'Asia Pacifico.

Dati americani: escono i risultati sui nuovi cantieri residenziali in settembre e i numeri delle licenze edilizie.

Parlamento cinese: apre la sessione del Comitato permanente dell'Assemblea nazionale del popolo.

Le parole dei banchieri: in programma i discorsi di Fabio Panetta, Olly Rehn e Lane (Bce), Mann e Bailey (BoE) oltre a Daly e Bostic (Fed).

Mercoledì 20 ottobre

Aziende italiane: i board di Finlogic e Relatech approvano i conti trimestrali.

Zona euro: dal Lussemburgo viene diffusa la stima Eurostat circa l'inflazione.

Arriva l'Istat: produzione nelle costruzioni in agosto.

Orcel torna in aula: a Madrid ricomincia il processo che vede contrapposti il Santander e Andrea Orcel, oggi numero uno di Unicredit ma candidato, all'epoca dei fatti, a guidare il gruppo spagnolo. Cosa che in seguito non è avvenuta. Per questo, il banchiere chiede un risarcimento milionario. Nell'udienza odierna è prevista l'audizione per rogatoria di alcuni top manager, tra cui il chairman Axel Weber, della Ubs, banca svizzera nella quale lavorava Orcel.

Produzione tedesca: arrivano i dati sui prezzi alla produzione in settembre.

Il commercio giapponese: arriva il dato sulla bilancia commerciale in settembre, negativo in precedenza per 637 miliardi di yen, con una stima di rosso per 519 miliardi.

Federal Reserve: viene pubblicato il Beige book, rapporto sullo stato dell'economia che farà da base per le scelte di politica monetaria.

Cultura & business: a Francoforte prende il via il Salone del Libro.

Conferenza della Nato: il capo dell'Alleanza atlantica, Jens Stoltenberg parla davanti ai ministri della Difesa.

Inflazione londinese: dal Regno Unito arriva il dato del mese di settembre.

Report del Fmi: vengono pubblicati i rapporti su

Medio Oriente, Asia centrale ed Europa.

Le vendite: Nestlé rende noto il dato dei primi nove mesi dell'anno.

Giovedì 21 ottobre

Dati dell'Istat: viene reso noto il fatturato industriale nel mese di agosto: il dato precedente era in crescita del 19,1% sull'anno prima.

Il sussidio americano: arrivano i dati sulle richieste di sussidi settimanali per chi rimane senza lavoro.

Terza trimestrale: la approvano i cda di Brunello Cucinelli e Covivio.

Nuovo Ipo: dopo il fiasco nella quotazione del 2019, WeWork riprova il debutto alla Borsa di New York.

A Bruxelles: si tiene il vertice del Consiglio europeo che terminerà domani.

Risultati trimestrali europei: vengono approvati i conti al terzo trimestre per Volvo, Barclays, Hermès, Unilever.

Tassi turchi: ad Ankara la Banca centrale decide sui tassi di interesse.

Finanza inglese: a Londra viene reso noto il dato della finanza pubblica.

Fondo monetario internazionale: pubblica i rapporti su Africa, America del Nord e Caraibi.

Trimestrali Usa: arrivano i risultati di Dow e Intel.

Open day: l'appuntamento alla Liuc di Castellanza, università che fa capo alla Confindustria Varese, per presentare le lauree triennali.

Venerdì 22 ottobre

Nuovi rating: per l'Italia si pronuncia l'agenzia S&P, insieme a Grecia e Regno Unito. Invece, Fitch emette il giudizio su Austria e Olanda mentre Dbrs si pronuncia sul merito di credito di Cipro.

Numeri al board: vengono approvati i risultati del terzo trimestre di BB Biotech e Sogefi.

Risultati trimestrali: da Londra arrivano quelli di Intercontinental Hotel, da Boulogne Billancourt quelli di Renault.

Servizi preliminari: arrivano i dati del Pmi manifatturiero e dei servizi per Francia, Germania e l'Europa.

La survey europea: viene resa nota la pubblicazione sui Professional forecasters.

Palazzo Koch: arriva il Bollettino economico della Banca d'Italia.

Sol Levante: esce l'indice Pmi manifatturiero: il dato precedente era al di sopra di 50 (51,5).

Sabato 23 ottobre

Festa a Cupertino: vent'anni fa veniva lanciato l'Ipod Apple.

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.