

VENERDÌ 1 OTTOBRE 2021

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Modello Redditi SC: nuovo rigo RS136B nel prospetto del capitale e delle riserve - pag. 2
- Regime del margine per il rivenditore che non ha operato la detrazione IVA - pag. 5
- Transfer pricing: documentazione entro 90 giorni dalla dichiarazione e remissione in bonis - pag. 7

## LAVORO E PREVIDENZA

- Green pass: obblighi e responsabilità di datori di lavoro e lavoratori - pag. 23
- Dipendenti all'estero in smart working: non si applicano le retribuzioni convenzionali - pag. 26
- Assunzioni obbligatorie di disabili: adeguati il contributo esonerativo e le sanzioni - pag. 28

## FINANZIAMENTI

- Fondo Europeo di Garanzia: chi può accedere e come funziona - pag. 29
- GSE: pronto il settimo bando per fonti rinnovabili - pag. 31
- Bando ISI: inoltro delle domande l'11 novembre - pag. 31

## IMPRESA

- Composizione negoziata: come gestire l'impresa durante le trattative - pag. 33
- La composizione negoziata della crisi trova le regole - pag. 35

## IN EVIDENZA

## Green pass: obblighi e responsabilità di datori di lavoro e lavoratori

di Raffaele Guariniello - Già Magistrato e Presidente della Commissione Amianto del Ministero dell'Ambiente

Quattro decreti legge (105, 111, 122, 127 del 2021) e otto articoli sul Green Pass. Racchiudono una disciplina volta a ricostruire obblighi e responsabilità, ma che sollevano spinosi problemi interpretativi. Il regime sanzionatorio a carico dei lavoratori inadempienti e degli stessi datori di lavoro è presidiato anche dalle sanzioni penali del T.U. della sicurezza sul lavoro? Ed ancora, quale trattamento va riservato ai lavoratori esenti dalla campagna vaccinale sulla base di idonea certificazione medica? Infine, cosa si intende per luogo di lavoro?

Otto sono gli articoli "9" -bis, ter, di questi otto articoli al servizio ter.1, ter.2, quater, quinquies, sexies, dei garanti della sicurezza, e così septies- che leggiamo nei quattro a ricostruire **obblighi e responsabilità di datori di lavoro e lavoratori** in termini strettamente aderenti ai testi delle norme in vigore, senza la giustapposizione di espliciti o latenti giudizi di natura valutativo-sociologica. Con un duplice intento. Anzitutto, l'ambizioso intento di contribuire al

Quel che colpisce è che invece resti isolato un approccio volto ad approfondire gli specifici contenuti



## La composizione negoziata della crisi trova le regole

Con decreto dirigenziale del 28 settembre 2021, il Ministero della Giustizia ha recepito il documento sulla composizione negoziata della crisi d'impresa, predisposto nell'ambito dei lavori della Commissione di studio. Il documento si compone di 5 sezioni che recepiscono le migliori pratiche diffuse in materia di risoluzione concordata della crisi di impresa: si va dal test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento alla check-list particolareggiata per la redazione del piano di risanamento per la analisi della sua coerenza, fino al protocollo di conduzione della composizione negoziata. Le ultime due sezioni sono dedicate, rispettivamente, alla formazione degli esperti e alla piattaforma.

Con D.L. 24 agosto 2021, n.118, gestire l'impresa durante le trattative

di crisi di impresa e di risanamento - Crisi d'impresa: come cambia il ruolo dell'organo di controllo nella composizione negoziata

aziendale, nonché ulteriori misure in materia di giustizia", è stato istituito e disciplinato il procedimento di Composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa.

**Leggi anche** - Composizione negoziata: come cambia la collaborazione tra imprenditore, esperto e creditori

- Composizione negoziata: misure protettive e cautelari a tutela dell'imprenditore. Quali



## Fisco

Dichiarazioni fiscali 2021

## Modello Redditi SC: nuovo rigo RS136B nel prospetto del capitale e delle riserve

di Roberta Aiolfi, di Valerio Artina - Dottori commercialisti in Bergamo

Le società di capitali sono tenute alla compilazione del Prospetto del capitale e delle riserve contenuto nel quadro RS del modello Redditi SC 2021, necessario per il monitoraggio della struttura del patrimonio netto, così come riclassificato agli effetti fiscali. Ai fini della compilazione del prospetto, la principale novità del modello dichiarativo di quest'anno è l'introduzione del nuovo rigo RS136B, nel quale devono essere indicate le riserve di utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Come deve essere compilato?

Nel quadro RS del **modello Redditi SC 2021**, i **righe da RS130 a RS142** riguardano il **prospetto del capitale e delle riserve**. Il prospetto va utilizzato dalle società di capitali al fine di monitorare la struttura del patrimonio netto, così come riclassificato agli effetti

fiscali, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento - sia in capo ai partecipanti, sia in capo alla società o ente - della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale		,00		,00		,00		,00
	di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134	Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite progressive		Perdite	
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

Come compilare il prospetto del capitale e delle riserve

Nel prospetto i dati richiesti nei righe delle "riserve" devono essere forniti per **"masse"**, raggruppando le

**poste di natura omogenea**, anche se rappresentate in bilancio da voci distinte.

La compilazione deve avvenire come dettagliato di seguito:

<b>Saldo iniziale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>importo della voce richiesta, così come risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce la dichiarazione oggetto di compilazione</li> </ul>
<b>Incrementi e Decrementi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>variazioni delle poste di patrimonio netto intervenute nel corso dell'esercizio</li> </ul>
<b>Saldo finale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>importo derivante dalla somma algebrica delle precedenti colonne, che costituirà anche il dato di partenza ("Saldo iniziale") del prospetto della successiva dichiarazione</li> </ul>

### Riserve di utili

Con particolare riferimento alle riserve di utili, nel **rigo RS134** vengono indicati il dato iniziale (ovvero dato finale indicato nel periodo precedente), gli incrementi e i decrementi **indipendentemente dall'anno di formazione degli utili**.

Nei rigli successivi vanno compilati i dettagli in modo da **differenziare** le informazioni a seconda del **periodo di formazione**. In particolare:

- nel **rigo RS135**: riserve formatesi sino al 2007, con percentuale di imponibilità in caso di distribuzione a soci qualificati persone fisiche o a società di persone del 40%;
- nel **rigo RS136**: riserve formatesi dal 2008 al 2016, con percentuale di imponibilità in caso di distribuzione a soci qualificati persone fisiche o a società di persone del 49,72%;
- nel **rigo RS136A**: riserve formatesi nel 2017, con percentuale di imponibilità in caso di distribuzione a soci qualificati persone fisiche o a società di persone del 58,14%.

Dall'esercizio 2018 gli utili prelevati dai soci persone fisiche sono assoggettati a **ritenuta d'imposta al 26%** indipendentemente dalla tipologia di socio (qualificato o non qualificato).

#### Attenzione

Il **precedente regime**, al fine di non penalizzare i soci con partecipazioni "qualificate" in società con riserve di utili formatesi fino al 31 dicembre 2017, risulta ancora applicabile (**regime transitorio** previsto dall'art. 1, comma 1006, legge n. 205/2017) in caso di distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni "qualificate" in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in

corso al 31 dicembre 2017, deliberate dal 1° gennaio 2018 e sino al 31 dicembre 2022.

### Nuovo rigo RS136B

Nel "Prospetto del capitale e delle riserve" è stato aggiunto il rigo RS136B "Riserve di utili prodotti fino al 2019" dove riportare la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con **utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**, per i quali in caso di **distribuzione alle società semplici** deliberata **entro il 31 dicembre 2022** continua ad applicarsi la disciplina previgente a quella prevista dall'art. 1, commi 999-1006, legge n. 205/2017 (art. 32-*quater*, D.L. n. 124/2019).

#### Nuove disposizioni società semplici

L'art. 32-*quater* del D.L. n. 124/2019 prevede che "i dividendi corrisposti alla società semplice si intendono **percepiti per trasparenza** dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale".

**Leggi anche** Dividendi di società semplice tassati direttamente in capo ai soci: quanto conviene?

Le disposizioni si applicano ai dividendi percepiti a partire **dal 1° gennaio 2020**: in deroga a tali disposizioni, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, deliberate entro il 31 dicembre 2022, continua ad applicarsi la disciplina previgente a quella introdotta dalla legge n. 205/2017. Proprio per poter **monitorare** gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 per la gestione del periodo transitorio è stato introdotto il rigo RS136B "Riserve di utili prodotto sino al 2019".

Nel rigo RS136B devono essere indicati:

Colonna 1	La quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, per i quali in caso di distribuzione alle società semplici deliberate entro il 31 dicembre 2022 continua ad applicarsi la disciplina previgente a quella prevista dall'art. 1, commi da 999 a 1006, legge n. 205/2017 (art. 32- <i>quater</i> , D.L. n. 124/2019)
Colonna 2	Non prevista
Colonna 3	L'importo dei decrementi delle riserve verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto delle distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve
Colonna 4	L'importo risultante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi precedenti (colonna 1 - colonna 3 = colonna 4)

Le istruzioni per la compilazione del dichiarativo non chiariscono se il rigo in esame debba essere compilato solo nel caso in cui la società di capitali dichiarante abbia tra i soci una società semplice o se debba comunque accogliere tutti gli utili prodotti sino al 2019. Teoricamente la compilazione dovrebbe riguardare **solo le società con soci società semplici**, in quanto il monitoraggio per i soci persone fisiche viene già effettuato con la compilazione dei rigi precedenti (RS135, RS136, RS136A) ma la mancata compilazione potrebbe creare problemi nel caso in cui la compagine sociale dovesse modificarsi successivamente con l'ingresso di soci società semplici.

#### Controlli e anomalie

Per quanto riguarda i **controlli** per l'invio dei dichiarativi si evidenzia che non vengono rilevate segnalazioni/errori nel caso in cui il rigo RS136B non venga compilato.

Si segnala un'**anomalia** a livello di importo da indicare: a colonna 1 del rigo RS136B "teoricamente"

dovrebbe essere riportato

l'importo di colonna 1 del rigo RS134 (riserve di utili al 31 dicembre 2019) + incrementi colonna 2 del rigo RS 134 relativi all'utile del 2019 accantonato a riserva solo nell'esercizio 2020.

La **colonna 2 "Incrementi" non è prevista** per il rigo RS136B.

Se a colonna 1 del rigo RS136B si indica un importo superiore rispetto a quanto indicato in colonna 1 del rigo RS134, gli attuali controlli del dichiarativo evidenziano un **errore bloccante** "Codice RS 136 0B1 - L'importo delle Riserve di utili prodotti, non può essere maggiore dell'importo delle Riserve di Utili indicate al rigo RS134".

Bisognerà attendere eventuali correzioni di tali controlli. Si evidenzia che, quando è stato introdotto per la prima volta il rigo RS136 con Redditi SC 2018, si era presentata la medesima problematica e in un secondo momento erano stati eliminati i controlli dei campi RS136 colonna 1 ("Saldo iniziale") e 3 per poter risolvere la problematica.



## Fisco

La sentenza della Corte di Giustizia UE

## Regime del margine per il rivenditore che non ha operato la detrazione IVA

di Marco Peirola - Dottore commercialista in Torino

Con la sentenza C-299/20 del 30 settembre 2021, la Corte di Giustizia UE ha fornito la propria interpretazione in merito alla disposizione che consente agli Stati membri di prevedere l'applicazione del regime IVA del margine per le cessioni di fabbricati e di terreni edificabili acquistati per la rivendita da un soggetto passivo che non ha avuto diritto alla detrazione all'atto dell'acquisto. Oggetto di esame sono i presupposti previsti sul piano soggettivo e oggettivo, da leggere in funzione non solo del tenore letterale della norma, ma anche della finalità perseguita dal regime speciale.

La sentenza C-299/20 della Corte di Giustizia UE ha per oggetto l'interpretazione dell'art. 392 della direttiva n. 2006/112/CE, che concede agli Stati membri la facoltà di prevedere l'applicazione del **regime del margine** - e, quindi, la determinazione della base imponibile come differenza fra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto - per le cessioni di fabbricati e di terreni edificabili acquistati per la rivendita da un **soggetto passivo che non ha avuto diritto alla detrazione** all'atto dell'acquisto.

### Ambito soggettivo del regime speciale per i terreni edificabili

Il primo dubbio che il giudice del rinvio ha sollevato è se il regime speciale presupponga, come lascerebbe intendere il tenore letterale di tale disposizione, che la cessione dei terreni edificabili sia **assoggettata ad imposta**.

La soluzione adottata dalla Corte, di cui si dirà nel prosieguo, discende dalla **finalità del regime speciale**, che è quella di limitare la sua applicazione ai beni che, dopo essere stati assoggettati ad imposta a titolo definitivo, siano **reintrodotti nel circuito commerciale** e, quindi, assoggettati nuovamente ad imposizione.

Dato, pertanto, che il regime speciale è volto ad evitare la doppia imposizione, nella sentenza in commento si afferma che se si interpretasse l'art. 392 della direttiva n. 2006/112/CE "unicamente nel senso che esso riserverebbe l'applicazione del regime di tassazione sul margine alle sole cessioni di terreni edificabili il cui acquisto sia stato assoggettato all'IVA, senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre detta imposta, e che esso escluderebbe quindi l'applicazione di tale regime quando detto acquisto non sia stato assoggettato all'IVA, nel caso di un **reinserimento di detti terreni in un processo economico nell'ottica di un loro secondo consumo**, avrebbe come conseguenza che cessioni di beni simili, che si trovano in concorrenza tra di loro, nonché gli operatori

economici che le effettuano, sarebbero **trattati diversamente dal punto di vista dell'IVA**".

Al di fuori dell'ipotesi di cui sopra, relativa al reinserimento dei terreni edificabili nel circuito commerciale, il regime speciale non è applicabile se, in sede di acquisto, non è stata applicata l'imposta. È il caso del **terreno edificabile** acquistato presso un **soggetto che non agisce nell'esercizio d'impresa** o del **terreno non edificabile** che, secondo l'art. 135, par. 1, lettera k), della direttiva n. 2006/112/CE, è esente da IVA. La questione della reintroduzione nel circuito commerciale non si pone in entrambi i casi, tenuto conto - con specifico riguardo al secondo - che i terreni non edificabili, anche ove divenuti edificabili nelle more della rivendita, non possono essere oggetto di "consumo finale" nel sistema dell'IVA.

Nella sentenza si conclude affermando che l'art. 392 della direttiva n. 2006/112/CE "consente di applicare il regime di tassazione sul margine a operazioni di cessione di terreni edificabili sia quando il loro acquisto è stato assoggettato all'IVA, senza che il soggetto passivo che li rivende abbia avuto il diritto di detrarre tale imposta, sia quando il loro **acquisto non** è stato **assoggettato all'IVA**, benché il prezzo di acquisto versato dal soggetto passivo-rivenditore per detti beni incorpori un importo a titolo di IVA che è stato assolto a monte dal venditore iniziale. Tuttavia, al di fuori di tale ipotesi, detta disposizione non si applica ad operazioni di cessione di terreni edificabili il cui acquisto iniziale non è stato assoggettato all'IVA, o perché esso esula dall'ambito di applicazione di tale imposta, o perché esso è esente da quest'ultima".

### Ambito oggettivo del regime speciale per i terreni edificabili

L'ulteriore dubbio interpretativo risolto dalla Corte è relativo all'applicazione del regime speciale al ricorrere di due distinte situazioni, segnatamente quando la rivendita abbia per oggetto, da un lato, **terreni**

**divenuti edificabili solo dopo l'acquisto** e, dall'altra, **terreni che dopo l'acquisto** sono stati **suddivisi in lotti o modificati** con l'installazione di infrastrutture, quali reti del gas o dell'elettricità.

Ad avviso dei giudici comunitari, dal tenore letterale dell'art. 392 della Direttiva n. 2006/112/CE si evince che il regime del margine si applica ai soli terreni edificabili che, definiti come tali dagli Stati membri in quanto destinati a supportare fabbricati, sono acquistati per la rivendita. Per contro, la rivendita di terreni acquistati come non edificabili e, in quanto tali esenti da IVA, è esclusa dall'ambito di applicazione del regime speciale.

Riguardo, invece, ai terreni che, dopo l'acquisto, sono stati suddivisi in lotti o modificati con l'installazione di infrastrutture, quali reti del gas o dell'elettricità, la Corte ha ritenuto che i terreni oggetto di trasformazione da parte del "soggetto passivo?rivenditore" rientrano nel regime speciale, purché gli stessi possano essere qualificati come **terreni edificabili al momento della rivendita**.

In particolare, quando un terreno è considerato edificabile secondo la normativa nazionale dello Stato

membro interessato, le successive trasformazioni finalizzate alla sua urbanizzazione **non incidono sulla qualifica del terreno medesimo**, che resta quindi destinato ad essere edificato.

In conclusione, la sentenza ha affermato che l'art. 392 della Direttiva n. 2006/112/CE "esclude l'applicazione del regime di tassazione sul margine ad operazioni di cessione di terreni edificabili quando tali terreni acquistati non edificati siano divenuti, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, terreni edificabili, ma non esclude l'applicazione del suddetto regime ad operazioni di cessione di terreni edificabili quando tali terreni siano stati oggetto, tra il momento del loro acquisto e quello della loro rivendita da parte del soggetto passivo, di modifiche delle loro caratteristiche, quali una suddivisione in lotti o la realizzazione di opere di urbanizzazione che consentano l'installazione di reti a servizio di detti terreni, come, segnatamente, reti del gas o dell'elettricità".

#### Riferimenti normativi

Corte di Giustizia UE, sez. I, sentenza 30/09/2021, C-299/20

## Fisco

La bozza di circolare in consultazione

## Transfer pricing: documentazione entro 90 giorni dalla dichiarazione e remissione in bonis

di Fabio Aramini - Dottore commercialista in Milano

È valida la presentazione della documentazione sui prezzi di trasferimento fino a 90 giorni dal termine previsto per l'invio della dichiarazione. Non solo: è ammessa anche la remissione in bonis. È quanto emerge dalla lettura della bozza di circolare (in pubblica consultazione fino al 12 ottobre) che fornisce chiarimenti in tema di transfer pricing. In particolare, la bozza di circolare contiene indicazioni sulla documentazione idonea a verificare la conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi praticati nelle transazioni infragruppo.

La bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate in tema di transfer pricing si sofferma su alcuni punti, tra i quali meritano di essere segnalati i seguenti:

- per ottenere l'**effetto premiale** della disapplicazione delle sanzioni è **sempre** necessaria la predisposizione del **Masterfile** (oltre che della Documentazione Nazionale);
- la **struttura** della documentazione è **immodificabile** e, in caso di dubbi in merito al contenuto, occorre fare riferimento alle linee guida OCSE. L'idoneità della documentazione deve essere valutata solo sotto il profilo sostanziale e non formale;
- è **facoltà** del contribuente presentare la documentazione idonea con riguardo a una parte delle operazioni poste in essere; in questo caso la disapplicazione delle sanzioni opera solo per le operazioni descritte;
- circa la Documentazione Nazionale, un'operazione (o una categoria omogenea) si considera non marginale quando l'operazione (attiva o passiva) **supera il 5%** del totale dei componenti positivi o negativi in dichiarazione;
- per la compilazione della documentazione occorre dare rilievo al **principio di cassa** per alcuni componenti quali royalty ed interessi;
- occorre valutare gli effetti di programmi di sostegno attuati per fronteggiare l'emergenza Covid-19 nei Paesi in cui operano le imprese coinvolte nell'operazione e i correlati effetti (negativi o positivi);
- la tardiva apposizione della **firma elettronica con marca temporale** equivale ad assenza della stessa. Tuttavia, in caso di **dichiarazione tardiva nei 90 giorni** dalla scadenza, la comunicazione può essere effettuata con tale dichiarazione. È possibile, inoltre, la **remissione in bonis** entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva in presenza delle condizioni normativamente previste.

**Leggi anche** Transfer pricing: firma elettronica con marca temporale per la documentazione idonea

### Contesto normativo

L'art. 1, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997 stabilisce che - in caso di rettifica del valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, TUIR, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito - la **sanzione amministrativa** dal 90 al 180 per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato **non si applica** qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la **documentazione** indicata in apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate **idonea** a consentire il riscontro della conformità al valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

Analoga disciplina è contenuta nell'art. 2, comma 4-ter del medesimo decreto legislativo, secondo cui in caso di rettifica del valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, TUIR da cui derivi la non corretta applicazione delle aliquote convenzionali sul valore delle royalties e degli interessi attivi che eccede il valore di libera concorrenza previste per l'esercizio della ritenuta di cui all'art. 25, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, la **sanzione dal 90 al 180 per cento** dell'importo delle ritenute non versate **non si applica** qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati. Anche in tale caso, il contribuente deve comunicare all'Amministrazione finanziaria di detenere la documentazione prevista.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020 prot. n. 2020/360494, sostituendo le disposizioni contenute nel provvedimento 29 settembre

2010, prot. n. 2010/137694, ha aggiornato i requisiti in base ai quali la **documentazione** predisposta dal contribuente si considera **idonea** a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento.

Leggi anche [Transfer pricing collaborativo con nuova documentazione anti-sanzioni](#)

### La documentazione idonea richiede sempre il Masterfile

Il paragrafo 3 della bozza di circolare ricorda che, al fine della disapplicazione delle sanzioni, la documentazione sui prezzi di trasferimento comprende sempre sia il Masterfile che la Documentazione Nazionale; nel previgente provvedimento del 2010 il Masterfile era necessario **solamente** per le holding e le subholding. È possibile avere più di un Masterfile, in caso di **strutture divisionali** (paragrafo 2.2 del provvedimento) e presentare solo quello della divisione in cui il contribuente opera.

In ogni caso, precisa il paragrafo 4 della bozza di circolare, se nel corso del controllo o di altra attività istruttoria emerge l'esigenza di disporre di informazioni supplementari o integrative rispetto al Masterfile divisionale, il contribuente deve rendere disponibile i Masterfile delle altre divisioni del gruppo, e le correlate politiche in materia di prezzi di trasferimento.

È possibile presentare il Masterfile predisposto dal soggetto controllante, riguardante il gruppo o la singola divisione, a condizione che tale documento sia conforme alle linee guida OCSE; tuttavia, lo stesso dovrà essere integrato qualora esso rechi minori informazioni rispetto a quelle richieste dal provvedimento.

### Documentazione con contenuto immutabile

Il paragrafo 3 della bozza di circolare evidenzia che, con riferimento sia al Masterfile che alla Documentazione Nazionale, la struttura prevista dal provvedimento (nonché la relativa titolazione e numerazione) deve intendersi non modificabile, salve modifiche parziali e integrazioni che non comportino un cambiamento sostanziale delle informazioni richieste e che siano necessarie per una migliore leggibilità del documento.

Il contenuto della documentazione deve desumersi dal titolo dei capitoli, dei paragrafi e dei sotto paragrafi e dalle descrizioni apposte tra parentesi quadre nel provvedimento, integrati, se necessario, con i chiarimenti desumibili dalle **linee guida OCSE**.

Il paragrafo 11 della bozza di circolare precisa che l'idoneità della documentazione va comunque **valutata sotto il profilo sostanziale** e non formale.

### La documentazione può limitarsi a illustrare parte delle transazioni

Il paragrafo 3 della bozza di circolare commenta l'importante novità attinente alla facoltà, per il contribuente, di presentare la documentazione con riguardo a una parte delle operazioni in essere; in tal caso l'esimente sanzionatoria si applica **solo alle operazioni descritte** (paragrafo 5.3.7 del provvedimento).

### Operazioni marginali

Ferma restando la facoltà di descrivere nella documentazione anche le operazioni marginali, il paragrafo 5 della bozza di circolare precisa che, circa la Documentazione Nazionale, conformemente al paragrafo 5.32 delle linee guida OCSE, per operazione (o categoria omogenea di operazioni) **non marginale** si deve intendere un'operazione (attiva o passiva) il cui ammontare risulti **superiore al 5%** del totale dei componenti (positivi o negativi) indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "prezzi di trasferimento".

### Il principio di cassa

Nel sotto paragrafo della Documentazione Nazionale riguardante la descrizione delle singole operazioni deve essere fornito anche l'ammontare dei pagamenti effettuati e/o ricevuti suddivisi per ciascuna giurisdizione fiscale del beneficiario non residente o del pagatore.

Il paragrafo 5 della bozza di circolare precisa che il riferimento all'ammontare dei pagamenti effettuati e/o ricevuti è funzionale all'acquisizione di elementi informativi attinenti al valore attribuito dalle parti alle operazioni oggetto di analisi. Pertanto, occorre fornire l'ammontare dei componenti positivi o negativi di reddito che hanno concorso alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza.

Diversamente, nel caso di operazioni aventi ad oggetto **royalty e interessi**, l'ammontare dei pagamenti effettuati deve essere fornito secondo il **criterio di cassa**: ciò in quanto, qualora venga rettificato il valore di libera concorrenza, occorre valutare l'applicazione delle aliquote convenzionali.

### Emergenza Covid-19

Con riferimento all'analisi di comparabilità è necessario descrivere eventuali variazioni rispetto ai periodi di imposta precedenti, ivi inclusi quelli derivanti da politiche governative adottate in conseguenza della crisi epidemiologica da Covid-19 iniziata nel 2020. Così il paragrafo 5 della bozza di circolare.

### Termine per presentare la documentazione

Il paragrafo 3 della bozza di circolare ricorda che il



paragrafo 5.1.2 del provvedimento richiede che il Masterfile e la Documentazione Nazionale siano firmati dal legale rappresentante del contribuente o da un suo delegato mediante **firma elettronica con marca temporale** da apporre **entro la data di presentazione della dichiarazione** dei redditi.

In base al paragrafo 9 della bozza di circolare, in caso di **dichiarazioni presentate entro 90 giorni** dal termine (sia che il contribuente presenti la dichiarazione per la prima volta, sia che presenti una correttiva), la comunicazione può essere fatta con tali dichiarazioni. La **comunicazione** del possesso della documentazione può essere effettuata **anche tardivamente** purché vengano rispettate le condizioni previste dall'art. 2, comma 1, D.L. n. 16/2012, ovvero sempre che la

violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:

- a) abbia i **requisiti sostanziali** richiesti dalle norme di riferimento (ovvero abbia predisposto la documentazione idonea ed apposto la marca temporale);
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto **entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile** (da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione);
- c) versi contestualmente la **sanzione** prevista.

**Fisco**

Dall'Agenzia delle Entrate

## Regime di neutralità per cessione d'azienda: il complesso da trasferire deve essere situato in uno Stato membro

Laddove non è individuabile in Italia la sussistenza di un complesso aziendale, in relazione ai beni presenti in Italia trasferiti da una cessionaria del complesso aziendale situato in un Paese europeo non facente parte della UE, non può ritenersi applicabile il regime di neutralità, previsto per la cessione d'azienda o di ramo d'azienda, di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 637 del 30 settembre 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 637 del 30 settembre 2021 in tema di cessione di beni autonoma in Italia.

L'articolo 19 della Direttiva n. 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, in cui è stato rifiuto l'articolo 5 n. 8 della Direttiva n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, prevede che in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente.

La norma in commento conferisce agli Stati membri UE la facoltà di prevedere l'irrilevanza, ai fini IVA, delle operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti) attraverso cui la società dante causa trasferisce alla avente causa il complesso dei rapporti attivi e passivi di cui ha la titolarità, realizzando una continuità dell'attività aziendale. L'Italia si è avvalsa dell'opzione recependo tale indicazioni nell'articolo 2, terzo comma, lettere b) e f) del DPR n. 633 del 1972.

In merito alla distinzione tra una cessione di azienda e una mera cessione di beni, i giudici comunitari ritengono che occorre effettuare una valutazione globale delle circostanze di fatto che caratterizzano l'operazione di cui trattasi per determinare se essa rientri nella nozione di trasferimento di un 'universalità di beni, ai sensi della sesta direttiva. In tale ambito deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il riferimento al concetto di "azienda" va inteso in senso

ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa.

La norma comunitaria postula che il complesso aziendale oggetto del trasferimento in conseguenza di una operazione straordinaria sia situato nel territorio di uno Stato membro e che tale Stato abbia optato per l'introduzione del regime di esclusione da IVA in commento. Tale interpretazione è consequenziale alla natura opzionale del regime previsto dall'articolo 19 della Direttiva e ne conferisce anche un senso logico.

Anche nel caso in cui uno Stato si sia avvalso di tale opzione, il trattamento da riservare ai fini IVA è condizionato al fatto che siano verificati in via preliminare i presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale richiesti dalla Direttiva n. 112 del 2006. La corretta verifica del requisito della territorialità implica che la norma sia applicata da ciascuno Stato membro (che abbia optato per l'introduzione del regime in commento) con riferimento alle operazioni che abbiano ad oggetto il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni esistente nello Stato stesso.

Laddove non è individuabile, in Italia, la sussistenza di un complesso aziendale, in relazione ai beni presenti in Italia trasferiti da una cessionaria del complesso aziendale situato in un Paese europeo non facente parte della UE, non può ritenersi applicabile il regime di neutralità, previsto per la cessione d'azienda o di ramo d'azienda, di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972.

Ne consegue che la cessione dei beni è rilevante in Italia.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 637](#)

**Fisco**

Dall'Agenzia delle Entrate

## La redazione del regolamento di condominio non è operazione accessoria alla vendita immobiliare

La prestazione relativa alla redazione del regolamento di condominio non rappresenta un'operazione accessoria alla vendita immobiliare in quanto la stessa non integra, né completa o benché meno rende possibile l'operazione principale. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a

interpello n. 636 del 30 settembre 2021, con cui ha specificato che la redazione di un regolamento di condominio avviene di solito in una fase successiva a quella della costruzione e vendita delle unità abitative e non comporta migliore fruizione della prestazione principale.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 640 del 30 settembre 2021 in tema di riscontro del nesso di accessorietà, ai sensi dell'art. 12 DPR n. 633 del 1972, di una serie di prestazioni di servizi rispetto all'operazione principale relativa alla vendita di unità immobiliari.

Ciascuna operazione assume autonoma rilevanza agli effetti dell'IVA secondo il regime impositivo proprio; tale regola generale, tuttavia, può essere derogata in presenza di operazioni complesse in relazione alle quali è necessario verificare se le stesse costituiscano, da un punto di vista economico-funzionale, un unicum inscindibile.

In linea di principio, più prestazioni, formalmente distinte, devono essere considerate come una prestazione unica quando sono:

- tra loro collegate attraverso un vincolo di accessorietà, caratterizzato dalla miglior fruizione di un servizio grazie ad un altro ad esso ancillare;

- strettamente connesse al punto da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

Al riguardo, l'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che le cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore, ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

In base al principio secondo cui "accessorium sequitur principale", le operazioni accessorie concorrono alla formazione della base imponibile dell'operazione principale, ne assumono lo stesso trattamento fiscale e sono soggette alla medesima aliquota IVA.

Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha avuto modo di chiarire che si considerano accessorie le operazioni che:

- integrano, completano o rendono possibile l'operazione principale;

- sono rese dal medesimo soggetto che esegue l'operazione principale, anche a mezzo di terzi, ma per suo conto e a sue spese;

- sono rivolte al medesimo soggetto nei cui confronti è resa l'operazione principale.

In altri termini, perché si delinei un vincolo di accessorietà tra due operazioni, è necessario che le stesse

converghino verso la realizzazione di un unico obiettivo, rispondendo all'esigenza di offrire al cliente, secondo le proprie specifiche esigenze, il miglior risultato possibile.

Sul punto, la Risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002 ha precisato che, ai fini del riconoscimento della natura accessoria di un'operazione, non è sufficiente che la stessa renda possibile o più agevole l'operazione principale, dovendo costituire un unicum economico con la stessa.

Anche la Corte di Giustizia Europea si è espressa in materia precisando che tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1 della sesta direttiva, discende che ciascuna prestazione di servizio deve essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione.

Va sottolineato che si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore.

La previsione di un prezzo unitario è un indizio che "può militare" a favore dell'esistenza di una prestazione unica. Tuttavia, a prescindere dalle modalità di determinazione del prezzo stabilito in contratto, occorre accertare, sulla base delle circostanze di fatto, l'effettivo interesse economico del cliente all'acquisto o meno di operazioni autonome, funzionalmente distinte tra loro.

Con la Risoluzione Ministeriale n. 550145 dell'8 marzo 1988, è stato chiarito che, nell'ambito di una prestazione di trasporto effettuata da un terzo per conto del cedente di beni in una vendita interna, il riaddebito specifico delle spese di trasporto da parte del cedente al cessionario segue il medesimo trattamento previsto per la cessione, sia in ordine all'imponibilità o meno sia in ordine all'aliquota IVA da applicare, essendo

considerata come una prestazione accessoria nel rapporto cedente-cessionario.

Ne consegue che il rimborso spese relativo ai servizi di frazionamento del mappale catastale dell'area edificabile, di accatastamento del fabbricato oggetto di compravendita e dell'allacciamento alle reti di fornitura delle utenze, in quanto oggetto di operazione accessoria e rappresentando un riaddebito forfettario relativo alle spese sostenute, segue l'identico trattamento previsto per la vendita degli appartamenti e relative pertinenze (box e cantina), con aliquota del 10% (o del 4%) qualora ne ricorrano le condizioni di legge.

Invece, la prestazione relativa alla redazione del regolamento di condominio non rappresenta un'operazione accessoria alla vendita immobiliare in quanto la stessa non integra, né completa o benché meno rende possibile l'operazione principale.

La redazione di un regolamento di condominio avviene di solito in una fase successiva a quella della costruzione e vendita delle unità abitative e non comporta migliore fruizione della prestazione principale.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 640

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Agevolazioni prima casa: alienazione dell'immobile preposseduto anche se non idoneo a soddisfare esigenze abitative

Nell'ambito delle agevolazioni prima casa, nell'ipotesi di titolarità in capo al contribuente del diritto di proprietà di altra casa di abitazione, acquistata con le agevolazioni prima casa, lo stesso dovrà procedere alla alienazione della quota in sua proprietà della casa pre-posseduta, al fine di non incorrere nella decadenza dall'agevolazione fruita per il secondo acquisto. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 634 del 30 settembre 2021, con cui ha chiarito che non si può ritenere la presunta inidoneità dell'immobile preposseduto a soddisfare le esigenze abitative, quale elemento rilevante per impedire l'applicazione della disposizione di legge che prevede, tra l'altro, la decadenza dal beneficio fiscale.

Con la risposta a interpello n. 634 del 30 settembre

2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di agevolazioni 'prima casa'.

Le agevolazioni per l'acquisto della 'prima casa' sono disciplinate dalla Nota IIbis, posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Tale disposizione prevede l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 2 per cento per i trasferimenti e la costituzione di diritti reali di godimento che hanno per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, ove ricorrano le condizioni previste dalla Nota citata II-bis, lettere a), b) e c).

In particolare, ai sensi della lettera c), l'acquirente deve dichiarare nell'atto di acquisto di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni.

La norma agevolativa, subordina la concessione dell'agevolazione 'prima casa', tra l'altro, alla imposizione su tutto il territorio nazionale di altra casa di abitazione, acquistata con le agevolazioni in esame.

Tuttavia, in deroga a tale principio, il legislatore ha previsto, al comma 4-bis della predetta Nota, che l'aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto.

Nelle ipotesi di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30 per cento delle stesse imposte e gli interessi.

La norma consente, dunque, al contribuente di fruire delle agevolazioni in relazione all'acquisto del nuovo immobile, anche in assenza del requisito della 'novità' del godimento dell'agevolazione poiché già in possesso di altra abitazione acquistata con le medesime agevolazioni.

Ciò, a condizione che l'immobile pre-posseduto venga alienato entro il termine di un anno dal nuovo acquisto agevolato.

In mancanza di tale alienazione opera, dunque, la decadenza dal beneficio fruito per il secondo acquisto.

Con l'ordinanza del 13 giugno 2017, n. 14740 la Corte di cassazione ha affermato che il legislatore ha voluto

mantenere la possibilità che il contribuente potesse in vita usufruire più volte del beneficio cosiddetto prima casa, soltanto subordinandolo alla condizione di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto e dal coniuge con le agevolazioni.

Tenuto conto che le disposizioni di cui alla citata Nota II-bis hanno natura agevolativa e, quindi, non sono suscettibili di interpretazione che ne estenda la portata applicativa ad ipotesi non espressamente contemplate, non si può ritenere la presunta inidoneità dell'immobile pre-posseduto a soddisfare quelle esigenze abitative, quale elemento rilevante per impedire l'applicazione della disposizione di legge che prevede, tra l'altro, la decadenza dal beneficio fiscale.

Quindi, considerata la titolarità in capo al contribuente del diritto di proprietà di altra casa di abitazione, acquistata con le agevolazioni prima casa, lo stesso dovrà procedere alla alienazione della quota in sua proprietà della casa pre-posseduta, al fine di non incorrere nella decadenza dall'agevolazione fruita per il secondo acquisto.

Riguardo ai termini per effettuare gli adempimenti previsti ai fini del mantenimento dei benefici 'prima casa', si rammenta, che, ai sensi dell'articolo 3, comma 11-quinquies del 'Mille proroghe', il periodo di sospensione dei termini per l'agevolazione 'prima casa' è stato prorogato al 31 dicembre 2021.

Pertanto, per gli acquisti avvenuti tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021, i termini inizieranno a decorrere dal 1° gennaio 2022.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, interpello 30/09/2021, n. 634

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Fusione per incorporazione tra società appartenenti al Gruppo IVA: effetti sulla separazione delle attività

Nell'ambito di una fusione per incorporazione tra società appartenenti al Gruppo IVA, l'eventuale procedimento di rettifica della detrazione in relazione agli immobili "funzionali" - vale a dire quelli che, prima della fusione erano locati a una società

e utilizzati da quest'ultima come proprie filiali - avviato prima della fusione per incorporazione e ancora in corso alla data di efficacia della stessa, deve essere definito mediante la corresponsione in un'unica soluzione delle quote residue. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 642 del 30 settembre 2021.

Con la risposta a interpello n. 642 del 30 settembre 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di fusione per incorporazione tra società appartenenti al Gruppo IVA.

Nell'ambito della gestione separata, ai sensi dell'art. 36, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 l'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio.

L'opzione, dunque, vincola a permanere nella separazione per 3 anni e, in base all'art. 3 del citato d.P.R. n. 442 del 1997, al termine del triennio si intende rinnovata per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Assume, dunque, rilevanza il comportamento concludente del contribuente desunto dagli adempimenti compiuti che presuppongono inequivocabilmente una certa scelta.

Per la separazione facoltativa delle attività nell'ambito del settore immobiliare si deve tener conto della formulazione letterale dell'art. 36 terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale il criterio di separazione si basa non solo sul regime IVA (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione (locazione o cessione), ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo). Pertanto, il soggetto passivo che intenda adottare la separazione (facoltativa) delle attività di locazione e di cessione di immobili dovrà necessariamente attenersi a detti criteri di separazione.

Inoltre nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, si verifica, ai fini IVA, una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti all'operazione.

Per quanto riguarda gli immobili "funzionali", vale a dire quelli che, prima della fusione per incorporazione tra società appartenenti al Gruppo IVA, erano locati ad una società e utilizzati da quest'ultima come proprie filiali, l'eventuale procedimento di rettifica della detrazione in relazione a detti immobili, avviato prima della fusione per incorporazione e ancora in corso alla data di efficacia della stessa, deve essere definito mediante la corresponsione in un'unica soluzione delle quote residue.

*A cura della Redazione*



## Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 642

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Regime di separazione anche dopo operazione straordinaria per evitare l'elusione del termine minimo di validità

Il mantenimento del regime di separazione adottato da ciascuna società prima del perfezionamento dell'operazione straordinaria sino a scadenza naturale della opzione risponde ad un principio antifrode consistente nell'evitare l'elusione del termine minimo di validità della opzione esercitata ante fusione/scissione attraverso la realizzazione di operazioni straordinarie che coinvolgono i soggetti che hanno esercitato l'opzione. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 639 del 30 settembre 2021 con cui ha fornito chiarimenti in tema di separazione delle attività.

Con la risposta a interpello n. 639 del 30 settembre 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di operazioni straordinarie e separazione attività. Ai sensi dell'art. 36, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633 i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività.

L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. Se nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione.

In merito alla ratio della previsione in commento, la Circolare 31 ottobre 2018, n. 19/E, precisa che l'applicazione separata dell'imposta con riferimento a determinate attività consente ai soggetti passivi di evitare possibili effetti negativi che potrebbero verificarsi con l'applicazione unitaria ed indifferenziata, a tutte le attività esercitate, del pro-rata generale di detrazione disciplinato dagli articoli 19, comma 5 e 19-bis del

D.P.R. n. 633, che riguarda il complesso dei beni e dei servizi utilizzati dal soggetto passivo al fine di realizzare tanto le operazioni che danno diritto alla detrazione quanto quelle che non conferiscono tale diritto, a prescindere dalla circostanza che tali beni e servizi siano o meno oggetto di utilizzazione promiscua.

In sostanza, possono avere interesse alla separazione delle attività i soggetti passivi che esercitano, unitamente ad altre attività, attività esenti per le quali l'applicazione del pro-rata generale comporterebbe effetti negativi sul diritto di detrazione.

In tal caso, l'esercizio dell'opzione per la separazione facoltativa delle attività prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 consente, al soggetto passivo che svolge sia attività soggette ad imposta che attività esenti di poter detrarre integralmente l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi (salvo i beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente) relativi (cioè afferenti) alle sue operazioni imponibili, attraverso una specifica coniugazione del diritto alla detrazione che consente di tener conto della destinazione effettiva dei beni e dei servizi acquistati.

Con riferimento alla realizzazione di operazioni straordinarie (in particolare, fusioni e scissioni societarie), l'art. 1, comma 2, d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette) dispone che in presenza di fusione o scissione di società il regime di determinazione dell'imposta, prescelto da ciascun soggetto, continua fino alla prevista scadenza, con l'applicazione, ove necessario, delle norme contenute nell'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La norma citata determina l'obbligatorio proseguimento, in capo alla società incorporante/beneficiaria, del "regime di determinazione separata dell'imposta" prescelto dalla società incorporata/scissa e dall'incorporante prima dell'evento straordinario.

Il mantenimento del regime di separazione adottato da ciascuna società prima del perfezionamento dell'operazione straordinaria sino a scadenza naturale della opzione risponde, tra l'altro, ad un principio antifrode consistente nell'evitare l'elusione del termine minimo di validità della opzione esercitata ante fusione/scissione (fissato dall'art. 36, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 in tre anni o fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'art. 19 bis del citato decreto, qualora nel corso di un anno siano acquistati beni ammortizzabili) attraverso la realizzazione di operazioni straordinarie che coinvolgono i soggetti che hanno esercitato l'opzione.

Già con la risoluzione n. 461456 del 19 aprile 1988, concernente una ipotesi di fusione per incorporazione in cui sia l'incorporante che l'incorporata avevano esercitato ante fusione l'opzione per la separazione delle attività, è stato precisato che la separazione tra diversi settori di attività (finanziaria e non finanziaria) e le procedure descritte siano, in linea di massima, compatibili con i vincoli posti dall'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, in quanto si mantiene inalterato, presso l'incorporante, il principio di separazione delle attività in precedenza attuato in seno alle due società (incorporante e incorporata), con la riconferma degli stessi criteri di separazione (operazioni finanziarie, da un lato, e operazioni non finanziarie dall'altro).

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 639

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# IVA dei "beni finiti" anche per Mammografi digitali: a quali condizioni

Alle operazioni di fornitura delle apparecchiature come Mammografi digitali, Tavoli radiologici per esami scheletrici e Tavoli Telecomandati Polifunzionali con pannello digitale dinamico per radiografia e radioscopio può applicarsi l'aliquota IVA nella misura del 10 per cento. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 636 del 30 settembre 2021, con cui ha specificato che alle cessioni dei suddetti macchinari può applicarsi il trattamento agevolato ai fini IVA dei "beni finiti" a condizione, tuttavia, che per la loro installazione siano eseguiti gli interventi di recupero.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 636 del 30 settembre 2021 in tema di cessioni di apparecchiature sanitarie da installare in locali da ristrutturare.

Il n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA prevede l'applicazione **dell'aliquota IVA del 10 per cento** alla cessione dei beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo.

La prassi amministrativa ha chiarito che il n.

127-terdecies della Tabella A, parte III, si riferisce anche alle **cessioni di "beni finiti"** forniti per la realizzazione delle opere rientranti tra gli "interventi di ristrutturazioni edilizie".

Alla cessione dei "beni finiti", diversi, quindi, dalle materie prime e semilavorate, è applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, quando, fra l'altro, gli stessi sono forniti per la realizzazione di **specifici interventi** di recupero.

Per "beni finiti" cui si applicano le aliquote IVA agevolate si intendono quelli che anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile.

Sono da considerare beni finiti, a titolo esemplificativo, gli ascensori, i montacarichi, gli infissi, i sanitari, i prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas eccetera. Non esiste, dunque, un'elencazione tassativa dei beni finiti.

Viceversa sono da considerare materie prime e semilavorate, le tegole, le maioliche, i mattoni, in quanto, unitamente ad altri beni, concorrono a formare il tetto, i pavimenti, i muri.

La Risoluzione n. 22 del 30 Marzo 1998 ha annoverato nella categoria di "bene finito" anche le traverse in cemento armato e le rotaie utilizzate, nel caso specifico, per la costruzione di una tratta di linea ferroviaria di alta velocità. Un'ulteriore caratteristica distintiva dei beni finiti è quella ricordata sia nella Risoluzione n. 353485 del 1982, sia nella n. 269/E del 27 settembre 2007, relativa al posizionamento degli stessi solo una volta avvenuta l'ultimazione del processo produttivo. Da ciò deriva che tali beni si trovano, per definizione, nella fase finale della commercializzazione. Dall'analisi della normativa e della prassi emerge che, seppur non esista una elencazione categoria tassativa di "bene finito", è possibile comunque individuare le caratteristiche necessarie affinché un bene possa essere definito tale; devono, in particolare, ricorrere le seguenti condizioni:

- la funzionalità del bene rispetto alla costruzione/**ristrutturazione dell'opera principale** (essere utile ai fini del completamento dell'opera, come, ad esempio, dei menzionati montacarichi, ascensori, scale, impianti);

- l'essere il bene stesso **parte integrante** dell'infrastruttura/edificio, anche se indipendente da esso;

- la necessità di consistenti **lavori edili specifici** per la sua installazione.

Per gli apparecchi radiologici per diagnostica e terapia l'amministrazione finanziaria ha riconosciuto che gli stessi possono assumere le caratteristiche di **elementi**

**strutturali degli edifici** in cui sono incorporati in quanto per la relativa installazione e sicura utilizzazione si rende necessaria l'esecuzione di consistenti lavori edili specifici.

Pertanto alle cessioni dei suddetti macchinari può applicarsi il trattamento agevolato ai fini IVA dei "beni finiti" a condizione, tuttavia, che per la loro installazione siano eseguiti gli interventi di recupero.

Ne consegue che alle operazioni di fornitura delle apparecchiature come Mammografi digitali, Tavoli radiologici per esami scheletrici e Tavoli Telecomandati Polifunzionali con pannello digitale dinamico per radiografia e radioscopia può applicarsi l'aliquota **IVA nella misura del 10 per cento.**

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 636

### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Esenzione Iva anche per servizi tramite piattaforma informatica per operazioni bancarie e finanziarie

I servizi forniti dalla società in relazione alle applicazioni che "veicolano" i servizi bancari/finanziari come operazioni di prestito e finanziamento, operazioni di raccolta, operazioni di pagamento e concessione di garanzie, operazioni di incasso effetti, documenti e gestione crediti possono fruire del regime di esenzione, in quanto è tramite detti servizi che vengono processati gli input dispositivi dei clienti della Banca e viene realizzato il ciclo elaborativo dell'intero processo di erogazione ai clienti medesimi dei servizi finanziari/bancari. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 641 del 30 settembre 2021.

Con la risposta a interpello n. 641 del 30 settembre 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di trattamento fiscale dei servizi forniti tramite piattaforma informatica per la realizzazione di operazioni bancarie e finanziarie.

In tal caso per il tramite della piattaforma informatica gestita in outsourcing dalla società, la Banca è posta nella condizione di poter realizzare le tipiche operazioni bancarie e finanziarie che costituiscono l'oggetto del rapporto contrattuale con i clienti finali, determinando modifiche giuridiche ed economiche dirette ed

immediate nella sfera economica di questi ultimi.

Sono esenti da IVA taluni servizi finanziari tra i quali le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero crediti.

Di conseguenza i servizi forniti dalla società in relazione alle applicazioni che "veicolano" i servizi bancari/finanziari come operazioni di prestito e finanziamento, operazioni di raccolta, operazioni di pagamento e concessione di garanzie, operazioni di incasso effetti, documenti e gestione crediti possono fruire del regime di esenzione, in quanto è tramite detti servizi che vengono processati gli input dispositivi dei clienti della Banca e viene realizzato il ciclo elaborativo dell'intero processo di erogazione ai clienti medesimi dei servizi finanziari/bancari, con le conseguenti modifiche della sfera giuridica/economica di questi ultimi, in linea, dunque, con l'orientamento espresso sul punto dalla Corte di Giustizia UE.

Invece i servizi forniti dalla società istante in relazione alle applicazioni che "veicolano" le operazioni di assicurazione non sono riconducibili nell'ambito del regime di esenzione. Infatti, l'operazione di assicurazione richiede un rapporto contrattuale tra assicuratore e assicurato, sottostante all'effettuazione della prestazione "assicurativa" ai fini dell'IVA, e un rischio, oggetto di copertura contrattuale.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 641

### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## La cessione di sangue da parte di un imprenditore agricolo non è attività agricola

La cessione di sangue da parte di un imprenditore agricolo, non rientrando fra i prodotti presenti nel decreto ministeriale, non può essere assoggettata

al regime del reddito agrario, non essendo attività agricola. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 633 del 30 settembre 2021 con cui ha specificato che allo stesso potrebbe essere applicato il regime fiscale per cui il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 633 del 30 settembre 2021 riguardante l'attività di donazione del sangue ai fini farmaceutici come attività agricola da animali allevati da imprenditore agricolo professionale.

L'articolo 32 comma 2 del Tuir dispone che sono considerate attività agricole:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;

- le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati.

Sul piano civilistico, l'articolo 2135 del codice civile, nel definire l'imprenditore agricolo come colui che esercita, tra l'altro, l'allevamento di animali, precisa che per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Con riferimento all'attuale formulazione dell'art. 2135 del codice civile, la circolare n. 44 del 14 maggio 2002 ha precisato che con la nuova definizione di imprenditore agricolo il Legislatore ha inteso ricomprendere nell'area dell'impresa agricola per "natura" ogni attività basata sullo svolgimento di un intero ciclo biologico ovvero di una fase essenziale del ciclo stesso.

Ciò ha portato ad un'esplicita estensione della disciplina dell'impresa agricola a quelle particolari attività, come l'apicoltura o l'allevamento di maiali per l'ingrasso e non per la riproduzione, le quali, in passato, erano state ricondotte alla fattispecie dell'impresa agricola in via interpretativa.

La circolare n. 44/E del 15 novembre 2004 ha inoltre specificato che:

- le attività connesse tassate su base catastale sono quelle derivanti dalla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di determinati prodotti agricoli tassativamente indicati ed ottenuti dall'imprenditore agricolo prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dell'allevamento;

- tali determinati prodotti agricoli sono quelli indicati nel decreto a cui fa riferimento l'articolo 32, comma 2, lettera c), del Tuir;

- l'attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei "determinati" prodotti agricoli rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 32 del Tuir quando riguardano prodotti propri, ossia ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola principale (coltivazione del fondo, del bosco, allevamento) dell'imprenditore agricolo.

Ci deve quindi essere una "connessione con l'attività agricola principale".

Con riferimento alla menzionata indicazione tassativa i beni prodotti e le relative attività agricole di cui all'articolo 32, comma 2, lettera c), del Tuir, produttive di reddito agrario, sono stati individuati in un'apposita tabella - allegata, da ultimo, al decreto ministeriale del 13 febbraio 2015 "Individuazione dei beni oggetto delle attività agricole".

Dall'analisi della tabella emerge che il sangue non viene elencato come bene che forma oggetto dell'attività agricola.

Pertanto, ai fini fiscali, la cessione di sangue da parte di un imprenditore agricolo, non rientrando fra i prodotti presenti nel decreto ministeriale, non può essere assoggettata al regime dell'articolo 32 del Tuir.

La circostanza che il sangue sia un prodotto diverso determina che allo stesso potrebbe essere applicato il regime fiscale di cui all'articolo 56-bis, comma 2, in base al quale per la commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'articolo 32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 633



## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## E-fatture tra Italia e San Marino: 2R4GTO8 è il codice destinatario alfanumerico per l'Ufficio tributario di San Marino

In tema di fatture elettroniche per le operazioni effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e soggetti residenti nella Repubblica di San Marino, il nuovo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate è stato emanato a seguito della individuazione del codice destinatario alfanumerico di accreditamento come nodo attestato al Sistema di Interscambio dell'Ufficio tributario di San Marino 2R4GTO8, e per tener conto della valutazione d'impatto (DPIA) effettuata su talune fasi del processo ed in ragione della necessità di chiarire le attività svolte dagli Uffici coinvolti.

L'Agenzia delle Entrate ha emanato il provvedimento n. 248717 in data 30 settembre 2021 riguardante modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 211273 del 5 agosto 2021.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 211273 del 5 agosto 2021 sono state individuate le regole tecniche necessarie all'attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 12 del Decreto Crescita, convertito con modificazioni nella L. n. 58 del 2019, secondo il quale gli adempimenti relativi ai rapporti di scambio con la Repubblica di San Marino, previsti dal decreto del Ministro delle Finanze 24 dicembre 1993, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 305 del 30 dicembre 1993, sono eseguiti in via elettronica secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in conformità ad accordi con detto Stato.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono state emanate le regole tecniche necessarie per l'attuazione di questa normativa.

Il nuovo provvedimento è stato emanato a seguito della individuazione del codice destinatario alfanumerico di accreditamento come nodo attestato al Sistema di Interscambio dell'Ufficio tributario di San Marino, e per tener conto della valutazione d'impatto (DPIA) effettuata su talune fasi del processo ed in ragione della necessità di chiarire le attività svolte dagli Uffici coinvolti.

In particolare, sono stati sostituiti alcuni punti del

provvedimento:

-il punto 1.2 è sostituito dal nuovo per cui l'Ufficio tributario di San Marino trasmette le fatture elettroniche dei cedenti/prestatori della Repubblica di San Marino e riceve le fatture elettroniche dei cedenti/prestatori italiani rientranti nell'ambito di applicazione del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 giugno 2021 - Disciplina agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino - GU Serie Generale n. 168 del 15-07-2021, esclusivamente tramite il nodo attestato al Sistema di Interscambio di cui al successivo punto 1.3;

-il punto 1.3 è sostituito dal nuovo per cui l'Ufficio tributario di San Marino è deputato alle lavorazioni delle fatture elettroniche ed è accreditato come nodo attestato al Sistema di Interscambio il cui codice destinatario alfanumerico associato è 2R4GTO8.

Inoltre è stato previsto che in caso di cessioni di beni verso l'Italia senza addebito dell'imposta (art. 8 DM), il cessionario italiano soggetto passivo IVA visualizza la fattura elettronica nel portale Fatture e Corrispettivi e procede al versamento dell'imposta.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, provvedimento 30/09/2021, n. 248717

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## IVA al 10% anche per l'infrastruttura "trazione elettrica ferroviaria"

Nell'ambito delle opere di urbanizzazione, anche l'infrastruttura "trazione elettrica ferroviaria", al pari dell'armamento ferroviario, è da ricomprendere tra quelle necessarie alla realizzazione della linea di trasporto a impianto fisso e pertanto si applica l'aliquota IVA agevolata. Lo ha precisato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 638 del 30 settembre 2021 con cui ha fornito chiarimenti in materia di opere di urbanizzazione. L'aliquota IVA del 10% è stata ritenuta applicabile anche a un intervento di completa sostituzione della rete idrica che non si è sostanziato in una mera riparazione di tubazioni.

Con la risposta a interpello n. 638 del 30 settembre 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di opere di urbanizzazione e aliquota IVA



applicabile.

Il numero 127-septies della tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA prevede l'applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10% alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127 quinquies.

Il numero 127-quinquies della tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA concede l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% alla cessione, tra altre opere, anche delle linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso. Con la Circolare n. 86 del 29 dicembre 1986 è stato chiarito, come riportato nei numeri 22 e 39 della tabella A, parte II, approvata con D.M. 28/12/1985, che sono assoggettate ad aliquota agevolata non solo le operazioni aventi ad oggetto linee metropolitane e tranviarie ma anche le altre linee ad impianto fisso, naturalmente relative al trasporto di persone, senza che assumano rilievo le caratteristiche e le finalità cui gli impianti sono destinati.

Inoltre, l'aliquota agevolata è applicabile anche alla cessione degli elementi che costituiscono gli stessi impianti.

Con il citato documento di prassi, è stata altresì riconosciuta l'applicazione dell'aliquota agevolata anche alla cessione dei beni forniti per la costruzione delle linee metropolitane e tranviarie e di quelle ad impianto fisso, come ad esempio gli impianti elettrici, con esclusione delle materie prime e semilavorate.

Sempre in base al citato documento, le operazioni aventi ad oggetto le motrici, le carrozze metropolitane e tranviarie, i corrispettivi relativi alla autonoma realizzazione di stazioni a monte ed a valle di impianti già esistenti, i corrispettivi relativi alle prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria degli stessi impianti e quelli afferenti la progettazione sono da assoggettare, invece, all'aliquota ordinaria.

A tal riguardo, si ricorda che nel numero 127-quinquies della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, sono annoverati, tra gli altri, gli impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali ed ai relativi collettori di adduzione, alla cui realizzazione trova applicazione, quindi, l'aliquota IVA agevolata nella misura del 10%.

Ad ogni modo, si ricorda che in relazione a questa tipologia di impianto l'aliquota ridotta prevista dall'art. 127-septies si applica ai lavori di realizzazione ex novo, anche fuori dall'ambito del tessuto urbano delle opere indicate al n. 127-quinquies e non agli interventi di semplice sistemazione, miglioria o modifica delle stesse, anche se comportanti un potenziamento delle

medesime.

In tal senso, è stata esclusa l'applicazione dell'aliquota ridotta agli interventi di rafforzamento e consolidamento statico di collettori e adduttori di canali di gronde, navigli, rogge, cavalcavia e similisiti sia in città che fuori del territorio urbano.

Quanto all'Infrastruttura "trazione elettrica ferroviaria", al pari dell'armamento ferroviario, è da comprendere tra quelle necessarie alla realizzazione della linea di trasporto ad impianto fisso, e si ritiene quindi inclusa, sotto il profilo oggettivo, nelle previsioni del numero 127-quinquies della tabella A, parte III del DPR n. 633 del 1972.

L'aliquota IVA del 10 % è stata ritenuta applicabile, invece, ad un intervento di completa sostituzione della rete idrica che non si è sostanziato in una mera riparazione di tubazioni ma nella realizzazione, ancorché parziale, di una nuova rete idrica mentre alla prestazione di servizi avente ad oggetto la realizzazione delle opere esterne di viabilità stradale si applica l'aliquota ordinaria del 22%.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 638](#)

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Gruppo IVA: quando è tempestiva l'opzione per l'inclusione di un nuovo soggetto

In costanza di un Gruppo IVA già costituito, il termine ultimo di novanta giorni previsto per la presentazione della dichiarazione di inclusione di un nuovo soggetto inizia a decorrere dal 1° luglio dell'anno solare nel corso del quale si instaura il vincolo finanziario. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 635 del 30 settembre 2021, con cui ha specificato che qualora nel corso di un anno di validità dell'opzione venga conseguito il controllo di un soggetto precedentemente non ricompreso nel perimetro soggettivo del Gruppo, il vincolo finanziario si considera instaurato nei confronti di tale soggetto nel medesimo anno qualora tale controllo sussista almeno alla data del 1° luglio dello stesso anno solare, con decorrenza della sua partecipazione al Gruppo IVA dall'anno successivo.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a

interpello n. 635 del 30 settembre 2021 riguardante il gruppo IVA e l'esercizio tempestivo dell'opzione per l'inclusione di un nuovo soggetto.

Secondo l'art. 70 bis del DPR 633 del 1972, i soggetti passivi stabiliti nello Stato ed esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i requisiti dei vincoli finanziario, economico e organizzativo possono divenire - esercitando apposita opzione - un autonomo e unitario soggetto passivo ai fini del tributo denominato "Gruppo IVA".

Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 6 aprile 2018 sono state dettate disposizioni di attuazione della disciplina in tema di Gruppo IVA. Il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di **IVA** con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dal momento di efficacia dell'opzione per la relativa costituzione.

L'art. 70-ter, comma 1, del d.P.R. 633 del 1972 stabilisce che si considera sussistente un **vincolo finanziario** tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359 e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:

- tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un **rapporto di controllo**;

- questi soggetti sono **controllati**, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.

La definizione di vincolo finanziario rimanda alla nozione generale di **controllo di diritto** fornita al primo comma, numero 1), dell'articolo 2359 c.c., che può essere esercitato sia in modo diretto che indirettamente; in base a tale disposizione, si considera Pagina 7 di 13 controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Nel corso della sua operatività il **Gruppo IVA** può - in ogni caso - subire variazioni del suo perimetro soggettivo, per effetto della inclusione di entità che potrebbero acquisire i requisiti di partecipazione al regime **successivamente** alla sua attivazione, secondo le previsioni di cui all'articolo 70-quater, comma 5, del D.P.R. n. 633, o in conseguenza del venir meno di alcuno dei suddetti requisiti dopo l'esercizio dell'opzione. L'ingresso di tali **"nuovi" soggetti** non avviene immediatamente, determinandosi una cesura temporale fra il momento in cui si verifica l'instaurazione dei predetti **vincoli** e quello in cui il nuovo soggetto partecipa al regime de quo: la partecipazione al Gruppo IVA,

infatti, acquista efficacia a decorrere all'anno successivo a quello in cui si instaurano tali vincoli.

Con specifico riferimento alla instaurazione del vincolo finanziario, il comma 5, primo periodo, dell'articolo 70-quater nella sua formulazione letterale, reca un puntuale rinvio al "vincolo finanziario di cui all'articolo 70-ter, comma 1", e non, invece, alla sussistenza del rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, n. 1), codice civile.

Pertanto, in costanza di un Gruppo IVA già costituito, qualora nel corso di un anno di validità dell'opzione (ad esempio, anno X) venga conseguito il **controllo ex articolo 2359**, primo comma, n. 1), codice civile di un soggetto precedentemente non ricompreso nel perimetro soggettivo del Gruppo, il vincolo finanziario si considera instaurato nei confronti di tale soggetto nel medesimo anno (anno X) qualora tale controllo sussista almeno alla data del **1° luglio** dello stesso anno solare, con l'effetto di far decorrere la sua partecipazione al Gruppo IVA dall'anno successivo (anno X+1). Qualora, invece, il controllo venga conseguito in data successiva al 1° luglio dell'anno X, il vincolo finanziario si considera instaurato nel **corso dell'anno solare** anno X+1, con l'effetto che la partecipazione al Gruppo IVA del nuovo soggetto decorrerà dal successivo anno X+2.

Il termine ultimo di novanta giorni previsto per la presentazione della dichiarazione di inclusione inizia a decorrere dal 1° luglio dell'anno solare nel corso del quale si instaura il vincolo finanziario.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 30/09/2021, n. 635](#)

#### Fisco

In G.U.

## Decreto Giustizia e proroghe: in G.U. il decreto che proroga Irap, referendum e assegno temporaneo

E' stato rinviato al 30 novembre 2021 il termine per la regolarizzazione del versamento relativo al saldo Irap 2019 ed al primo acconto Irap 2020. Lo ha previsto il Decreto Legge n. 132 del 30 settembre 2021, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, con cui è stata, inoltre, prevista la proroga alla data del 31 ottobre 2021 dei termini, precedentemente fissati al 30 settembre 2021, per la presentazione delle

domande di assegno temporaneo per i figli con effetti retroattivi dal 1° luglio 2021.

Nella Gazzetta Ufficiale n. 234 del 30 settembre 2021 è stato pubblicato il Decreto Legge n. 132 del 2021 recante misure urgenti in materia di giustizia e di difesa, nonché proroghe in tema di referendum, assegno temporaneo e IRAP.

L'articolo 1 è rubricato disposizioni in materia di acquisizione dei dati di traffico telefonico e telematico per fini di indagine penale.

L'articolo 3 del nuovo Decreto Legge ha previsto che per le richieste di referendum, annunciate nella Gazzetta Ufficiale dopo il 15 giugno 2021 ed entro la data di entrata in vigore del nuovo decreto, i termini previsti dagli articoli 32 e 33, commi primo e quarto, della Legge n. 352 del 1970 sono prorogati di un mese. La proroga si è resa necessaria per la concomitanza con le elezioni amministrative e il conseguente rischio che i promotori non possano depositare le richieste di referendum entro la data prevista del 30 settembre 2021, a causa del ritardo degli apparati amministrativi di numerosi Comuni nel rilascio dei prescritti certificati elettorali.

Con l'art. 4, invece, sono stati prorogati alla data del 31 ottobre 2021 i termini, precedentemente fissati al 30 settembre 2021, per la presentazione delle domande di assegno temporaneo per i figli con effetti retroattivi dal 1° luglio 2021.

Quanto all'Irap il decreto legge rinvia al 30 novembre 2021 il termine per la regolarizzazione del versamento relativo al saldo Irap 2019 ed al primo acconto Irap 2020.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Decreto Legge 30/09/2021, n. 132 (G.U. 30/09/2021, n. 234)

#### Fisco

In G.U.

## Rilevazione dei tassi effettivi globali medi: individuate le categorie omogenee di operazioni

Ai fini della rilevazione dei tassi effettivi globali medi praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari sono individuate le seguenti categorie omogenee di operazioni: aperture di credito in conto corrente, scoperti senza affidamento;

finanziamenti per anticipi su crediti e documenti e sconto di portafoglio commerciale, finanziamenti all'importazione e anticipo fornitori; credito personale; credito finalizzato; factoring; leasing; immobiliare a tasso fisso e a tasso variabile, aeronavale e su autoveicoli, strumentale; mutui con garanzia ipotecaria: a tasso fisso e a tasso variabile; prestiti contro cessione del quinto dello stipendio e della pensione; credito revolving, finanziamenti con utilizzo di carte di credito; altri finanziamenti. Lo ha previsto il D.M. 24 settembre 2021 del Ministero dell'Economia e delle finanze.

In Gazzetta Ufficiale n. 234 del 30 settembre 2021 è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 settembre 2021, in tema di classificazione delle operazioni creditizie per categorie omogenee ai fini della rilevazione dei tassi effettivi globali medi praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari.

L'art. 1 del decreto ha previsto che ai fini della rilevazione dei tassi effettivi globali medi praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari sono individuate le seguenti categorie omogenee di operazioni: aperture di credito in conto corrente, scoperti senza affidamento; finanziamenti per anticipi su crediti e documenti e sconto di portafoglio commerciale, finanziamenti all'importazione e anticipo fornitori; credito personale; credito finalizzato; factoring; leasing; immobiliare a tasso fisso e a tasso variabile, aeronavale e su autoveicoli, strumentale; mutui con garanzia ipotecaria: a tasso fisso e a tasso variabile; prestiti contro cessione del quinto dello stipendio e della pensione; credito revolving, finanziamenti con utilizzo di carte di credito; altri finanziamenti.

La Banca d'Italia deve procedere alla rilevazione dei dati avendo riguardo, per le categorie menzionate alla natura, all'oggetto, all'importo e alla durata del finanziamento, nonché alle garanzie e ai beneficiari in ragione del rischio.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 24/09/2021, G.U. 30/09/2021, n. 234

#### Fisco

In G.U.

## Usura: i tassi effettivi globali medi dal 1° ottobre al 31 dicembre 2021

Con D.M. 24 settembre 2021, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 settembre 2021, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha indicato i nuovi tassi effettivi globali medi, praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari, ai sensi della legge sull'usura, da applicare a partire dal 1° ottobre al 31 dicembre settembre 2021. Inoltre la Banca d'Italia deve procedere per il trimestre 1° luglio 2021 - 30 settembre 2021 alla rilevazione dei tassi effettivi globali medi praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari con riferimento alle categorie di operazioni indicate nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

In Gazzetta Ufficiale n. 234 del 30 settembre 2021 è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 settembre 2021, riguardante la rilevazione dei **tassi effettivi globali** medi ai sensi della legge **sull'usura**, periodo di rilevazione 1° aprile - 30 giugno 2021, con applicazione dal 1° ottobre al 31 dicembre settembre 2021.

La legge volta a contrastare il fenomeno dell'usura n. 108 del 1996 prevede che siano resi noti con cadenza trimestrale i **tassi effettivi globali medi**, comprensivi di commissioni, spese e remunerazioni a qualsiasi titolo connesse col finanziamento, praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari.

Per tale ragione i **tassi**, rilevati nel periodo 1° aprile - 30 giugno 2021:

- vanno applicati a partire dal 1° ottobre al 31 dicembre settembre 2021;
- sono riportati dettagliatamente nella tabella allegata al decreto.

Il Ministero ha stabilito che i **tassi** riportati nella tabella vanno aumentati di 1/4, al quale va aggiunto un margine di ulteriori 4 punti percentuali. La differenza tra il limite e il tasso medio non deve eccedere gli otto punti percentuali.

Inoltre la Banca d'Italia deve procedere per il trimestre 1° luglio 2021 - 30 settembre 2021 alla rilevazione dei **tassi effettivi globali medi** praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari con riferimento alle categorie di operazioni indicate nell'apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

I tassi effettivi globali medi del nuovo decreto non sono comprensivi degli interessi di mora contrattualmente previsti per i casi di ritardato pagamento.

In particolare, secondo l'ultima rilevazione statistica condotta dalla Banca d'Italia d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze, si evidenzia che i **tassi di mora** pattuiti presentano, rispetto ai tassi percentuali corrispettivi, una maggiorazione media pari a 1,9 punti percentuali per i mutui ipotecari di durata

ultraquinquennale, a 4,1 punti percentuali per le operazioni di leasing e a 3,1 punti percentuali per il complesso degli altri prestiti.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 24/09/2021, G.U. 30/09/2021, n. 234

## Lavoro e Previdenza

Dubbi e soluzioni

## Green pass: obblighi e responsabilità di datori di lavoro e lavoratori

di Raffaele Guariniello - Già Magistrato e Presidente della Commissione Amianto del Ministero dell'Ambiente

Quattro decreti legge (105, 111, 122, 127 del 2021) e otto articoli sul Green Pass. Racchiudono una disciplina volta a ricostruire obblighi e responsabilità, ma che sollevano spinosi problemi interpretativi. Il regime sanzionatorio a carico dei lavoratori inadempienti e degli stessi datori di lavoro è presidiato anche dalle sanzioni penali del T.U. della sicurezza sul lavoro? Ed ancora, quale trattamento va riservato ai lavoratori esenti dalla campagna vaccinale sulla base di idonea certificazione medica? Infine, cosa si intende per luogo di lavoro?

Otto sono gli articoli "9" -bis, ter, ter.1, ter.2, quater, quinquies, sexies, septies- che leggiamo nei quattro decreti legge 105, 111, 122, 127 del 2021 sul **Green Pass**. Si tratta di articoli che stanno suscitando discussioni a non finire persino tra i filosofi e gli storici.

Quel che colpisce è che invece resti isolato un approccio volto ad approfondire gli specifici contenuti di questi otto articoli al servizio dei garanti della sicurezza, e così a ricostruire **obblighi e responsabilità di datori di lavoro e lavoratori** in termini strettamente aderenti ai testi delle norme in vigore, senza la giustapposizione di espliciti o latenti giudizi di natura valutativo-sociologica. Con un duplice intento. Anzitutto, l'ambizioso intento di contribuire al superamento di questa fase drammatica. Secondo intento: non abbandonare le imprese nel rifugio di rassicurazioni verbalmente facili, ma sostanzialmente inconsistenti.

Spinosi sono i **problemi interpretativi** originati dai decreti-legge sul Green Pass.

### Categorie di lavoratori inadempienti all'obbligo del Green Pass

Il primo problema è che - nel descrivere il trattamento riservato al rapporto di lavoro dei lavoratori inadempienti all'obbligo del Green Pass - questi D.L. contemplano una disciplina esplicita, pur se differenziata, in ordine a **4 categorie di lavoratori** (il personale delle **amministrazioni pubbliche**, chiunque svolge una attività lavorativa nel **settore privato** ai fini dell'accesso nei luoghi in cui la predetta attività è svolta, i lavoratori di **imprese con meno di 15 dipendenti** nel settore privato, il personale delle **istituzioni scolastiche, universitarie, educative, formative** e chiunque accede alle strutture di tali istituzioni per ragioni di servizio o di lavoro), ma non in ordine ad altre due categorie di lavoratori:

-anzitutto, il quinquies, al comma 2, si riferisce a tutti i soggetti che svolgono, a qualsiasi titolo, la propria

**attività lavorativa o di formazione o di volontariato** presso le amministrazioni pubbliche, anche sulla base di contratti esterni, ma al comma 6 si riferisce al personale delle pubbliche amministrazioni di cui al comma 1, e non ai soggetti indicati nel comma 2;

- a sua volta, il septies, al comma 1, si riferisce a chiunque svolge una attività lavorativa nel settore privato ai fini dell'accesso nei luoghi in cui la predetta attività è svolta, ma al comma 2 si riferisce a tutti i soggetti che svolgono, a qualsiasi titolo, la propria attività lavorativa o di formazione o di volontariato nei luoghi di cui al comma 1, anche sulla base di contratti esterni.

Il distinguo tra queste categorie di soggetti non è lineare. Basti pensare che la seconda potrebbe in più comprendere perlomeno soggetti che svolgono attività di formazione o di volontariato, ovvero sulla base di contratti esterni. Domanda: il regime contemplato dal comma 6 si applica solo ai soggetti di cui al comma 1, o anche ai soggetti di cui al comma 2? Faccio notare che il septies, comma 6, si riferisce testualmente ai lavoratori di cui al comma 1, e non anche ai lavoratori di cui al comma 2.

### Regime sanzionatorio

Quanto fin qui detto non toglie che, in rapporto a tutte le categorie di lavoratori inadempienti all'obbligo del Green Pass -e, dunque, anche in rapporto alle due categorie di cui al quinquies, comma 2, e al septies, comma 2- il D.L. n. 127 allestisca un regime sanzionatorio vuoi a carico dei **lavoratori inadempienti**, vuoi a carico degli stessi **datori di lavoro**.

Invero, il quinquies, nei commi 7, 8, e 9, e il septies, nei commi 8, 9, e 10, prevedono l'applicazione dell'art. 4, commi 1, 3, 5 e 9, D.L. n. 19/2020, convertito dalla L. n. 35/2020. Attenzione, però. Questo art. 4 prevede, sì, sanzioni amministrative pecuniarie irrogate dal Prefetto, ma -è abituale non accorgersene dall'inizio della pandemia- **"salvo che il fatto costituisca reato"**.



E occorre tener presente che gli obblighi previsti dal D.Lgs. n. 81/2008 sono generalmente presidiati da sanzioni penali.

E allora non sfugga che, tra questi obblighi, v'è quello -previsto dall'art. 18, comma 1, lettera f), e penalmente sanzionato a carico del datore di lavoro e del dirigente dall'art. 55, comma 5, lettera c), con la pena dell'arresto o dell'ammenda- di vigilare sull'osservanza da parte dei singoli lavoratori delle "norme vigenti", nonché delle "disposizioni aziendali in materia di sicurezza e di igiene del lavoro" (quanto al preposto v. art. 19, comma 1, lettera a, D.Lgs. n. 81/2008). Né sfugga che, in base all'art. 20, comma 1, lettere a), e b), i lavoratori hanno l'obbligo -penalmente sanzionato dall'art. 59, comma 1, lettera a)- di "osservare le disposizioni e le istruzioni impartite dal datore di lavoro, dai dirigenti e dai preposti, ai fini della protezione collettiva ed individuale".

### Lavoratori esenti dalla campagna vaccinale

D'altra parte, nulla dicono i D.L. sul Green Pass circa la sorte di quattro categorie di lavoratori esenti dalla campagna vaccinale sulla base di idonea **certificazione medica** rilasciata secondo i criteri definiti con circolare del Ministero della salute" (e, cioè, la circolare n. 35309 del 4 agosto 2021):

- il personale scolastico e universitario di cui al ter;
- il personale delle istituzioni scolastiche, universitarie, educative, formative e chiunque accede alle strutture di tali istituzioni per ragioni di servizio o di lavoro di cui al ter.1 e al ter.2;
- i lavoratori del settore pubblico di cui al quinquies;
- i lavoratori del settore privato di cui al septies.

Si badi che a queste quattro categorie di lavoratori non è applicabile il regime sanzionatorio previsto per i lavoratori inadempienti all'obbligo del Green Pass, visto che per queste quattro categorie di lavoratori esenti dalla campagna vaccinale l'obbligo del Green Pass è in radice escluso.

E allora qui dobbiamo comprendere se e quale disciplina trovi applicazione al fine -pur esplicitamente dichiarato dai D.L.- "di tutelare la salute e la sicurezza dei lavoratori nel luogo di lavoro", e, pertanto, "di prevenire la diffusione dell'infezione da SARS-CoV-2". Un fine evidentemente da perseguire anche e comunque in rapporto ai lavoratori esenti dalla campagna vaccinale.

Non a caso, se ne preoccupa, invece, il D.L. n. 44/2021 che per i destinatari dell'**obbligo di vaccinazione** (vuoi gli esercenti le professioni sanitarie e operatori di interesse sanitario, vuoi i lavoratori impiegati in strutture residenziali, socio-assistenziali e socio-sanitarie) prevede l'adibizione del lavoratore da parte del

datore di lavoro, a **mansioni anche diverse**, senza decurtazione della retribuzione, in modo da evitare il rischio di diffusione del contagio da SARS-CoV-2 (v. art. 4, comma 10 - espressamente dichiarato "fermo" dall'art. 4-bis, comma 4- ove, d'altra parte, si fa "salvo in ogni caso il disposto dell'articolo 26, commi 2 e 2-bis, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27" [si badi, modificato dall'art. 9 D.L. n. 105/2021, a sua volta convertito dalla L. 16 settembre 2021 n. 126], concernente il diritto dei **lavoratori fragili** allo smart working fino al 31 ottobre 2021).

Nel silenzio dei D.L. Green Pass circa la sorte dei lavoratori esenti dalla campagna vaccinale, non può che rientrare in gioco la norma generale dell'art. 279, comma 2, D.Lgs. n. 81/2008. E, quindi, per questa strada torna ad essere determinante il giudizio del **medico competente** sull'idoneità del lavoratore, e in caso di giudizio di inidoneità, si profila l'adibizione da parte del datore di lavoro ad altra mansione, ove possibile, magari con l'utilizzo del lavoro agile. E ciò anche a costo di produrre il malcontento tra quanti sostengono drasticamente che "con il green pass il medico competente non solo non può, ma addirittura non deve avere a che fare, né trattando dati né tantomeno emettendo giudizi di idoneità/inidoneità".

### Trattamento dei dati relativi alla vaccinazione dei lavoratori

Terzo problema. Il Garante della Privacy in un prezioso documento del 13 maggio 2021 ha osservato che il medico competente è l'unico soggetto legittimato a trattare i dati relativi alla vaccinazione dei lavoratori. Ma notiamo che, in base al ter, al ter.1, al ter.2, al quinquies e al septies, le verifiche sull'osservanza dell'obbligo sono effettuate dai responsabili delle istituzioni interessate, e nel caso in cui l'accesso alle strutture sia motivato da ragioni di servizio o di lavoro, anche dai rispettivi datori di lavoro. Ed è un fatto che in materia si applica il **D.P.C.M. 17 giugno 2021** (modificato limitatamente all'ambito scolastico e universitario dal D.P.C.M. 10 settembre 2021), adottato ai sensi dell'art. 9, comma 10, D.L. n. 52/2021, e sentito, dunque, il Garante della privacy.

**Leggi anche** Vaccinazione anti-Covid in azienda: privacy e ruolo del medico competente

### Nozione di luogo di lavoro

Quarto problema. Il D.L. 127/2021 impone il Green Pass per "tutelare la salute e la sicurezza dei lavoratori nel luogo di lavoro". Nessuno sembra ancora essersi chiesto cosa s'intende per "luoghi di lavoro" nelle leggi sulla salute e sicurezza dei lavoratori.

L'art. 62 D.Lgs. n. 81/2008 li definisce come “i luoghi destinati ad ospitare posti di lavoro, **ubicati all'interno dell'azienda o dell'unità produttiva**, nonché ogni altro luogo di pertinenza dell'azienda o dell'unità produttiva accessibile al lavoratore nell'ambito del proprio lavoro”. Ma lo stesso art. 62 precisa che questa nozione restrittiva di luogo di lavoro vale “unicamente ai fini dell'applicazione” del Titolo II del D.Lgs. n. 81/2008, e non dunque ai fini dell'applicazione di tutti gli altri Titoli, dal Titolo I che disciplina i basilari obblighi di sicurezza, dalla valutazione dei rischi alla formazione e alla sorveglianza sanitaria, al Titolo X relativo agli agenti biologici. E quindi a ragione la Cassazione insegna che “**ogni tipologia di spazio** può assumere la qualità di ‘luogo di lavoro’, a condizione che ivi sia ospitato almeno un posto di lavoro o esso sia accessibile al lavoratore nell'ambito del proprio lavoro”, e che “per luogo di lavoro s'intende qualsiasi luogo in cui viene svolta e gestita una qualsiasi attività implicante prestazioni di lavoro ed in cui, in conseguenza, il lavoratore deve o può recarsi per eseguire incombenze di qualsiasi natura in relazione alla propria attività, e, dunque, “anche quello nel quale i lavoratori si trovino esclusivamente a **dover transitare**, se tuttavia il transito è necessario per provvedere alle incombenze affidate loro”, e “in cui, indipendentemente dall'attualità dell'attività, coloro che siano autorizzati ad accedere per ragioni connesse all'attività lavorativa, possono recarsi o sostare anche in momenti di pausa, riposo o sospensione del lavoro”, “indipendentemente dalle finalità - sportive, ludiche, artistiche, di addestramento o altro - della struttura in cui essa si svolge e dell'accesso ad essa da parte di terzi estranei

all'attività lavorativa”.

Compresi, dunque, i luoghi in cui si svolge il **lavoro distaccato presso altre aziende**.

Compresi il **lavoro autonomo** e il **lavoro somministrato** (rispettivamente sottoposti al controllo del datore di lavoro committente e dell'utilizzatore).

Compresi, si badi, in ossequio alle stesse parole usate dai redattori del D.L. 127, il **telelavoro** e il **lavoro agile** (contrariamente a quanto azzarda una FAQ del Governo del 27 settembre 2021).

E comprese le **mense aziendali**, se è vero che l'Allegato IV del D.Lgs. n. 81/2008 -intitolato “requisiti dei luoghi di lavoro”- include nel paragrafo 1 rubricato “ambienti di lavoro” il punto 1.11.2. dedicato ai “locali di refezione”.

Altra notazione: nel contemplare l'obbligo del Green Pass ai fini dell'accesso del personale delle pubbliche amministrazioni ai luoghi di lavoro, il quinquies, comma 1, si riferisce a un accesso che avvenga “nell'ambito del territorio nazionale”. Invece, il septies, comma 1, non contiene questa delimitazione territoriale ai fini dell'accesso nel settore privato.

Nessun dubbio, d'altra parte, che -in linea con un'esigenza che da sempre abbiamo segnalato- l'obbligo del Green Pass gravi anche sui lavoratori autonomi che accedano nei luoghi di lavoro considerati. Nel qual caso, il controllo spetta al **datore di lavoro committente**, e naturalmente non può trovare applicazione il controllo affidato ai “rispettivi datori di lavoro”. Così come è del pari indubbio che, in caso di somministrazione, il controllo compete all'utilizzatore. Né rilevano elementi quali la durata dell'attività lavorativa, né la nazionalità del lavoratore.

## Lavoro e Previdenza

Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

## Dipendenti all'estero in smart working: non si applicano le retribuzioni convenzionali

di Giuseppe Marianetti - Studio Tributario e Societario - Deloitte

Con la risposta ad interpello n. 590 del 2021 l'Agenzia delle Entrate torna ad occuparsi del lavoro in smart working svolto in Italia confermando l'inapplicabilità delle retribuzioni convenzionali previste per i dipendenti operanti all'estero. La risposta, in linea con l'interpretazione restrittiva già precedentemente adottata dalle Entrate, potrebbe essere considerata eccessivamente rigida, ma in realtà in tema di smart working e lavoro prestato all'estero sembra estremamente complesso riuscire a gestire tutte le possibili implicazioni della disciplina solo mediante l'interpretazione della legislazione domestica.

Da diversi mesi l'Agenzia delle Entrate ha iniziato a rilasciare risposte ad interpello volte a definire gli impatti della crisi pandemica su tutti quegli istituti tipici del **lavoro prestato all'estero** (ad esempio residenza fiscale e determinazione del reddito tassabile).

Con il progressivo stabilizzarsi della situazione emergenziale e con l'auspicabile superamento della stessa, le aziende stanno istituzionalizzando alcuni comportamenti in precedenza, per così dire, imposti. Tra tutti, naturalmente, spicca lo **smart working** che può interessare anche i lavoratori dipendenti che operano, per contratto, all'estero.

La recente risposta ad interpello n. 590 si occupa proprio del caso di un lavoratore distaccato all'estero che, tuttavia, può prestare la propria attività in regime di lavoro agile anche in Paesi diversi da quello di assegnazione, ivi compresa l'Italia.

Prima di commentare la prassi appena menzionata è utile ricordare alcuni precedenti orientamenti dell'Amministrazione.

### Precedenti chiarimenti dell'Agenzia dell'Entrate

La disposizione oggetto di analisi da parte dell'Agenzia delle Entrate è l'art. 51, c. 8-bis del TUIR secondo cui "in deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398".

Tale norma può essere "impattata" dal **lavoro agile** sotto almeno due profili:

- in primo luogo, per quanto attiene al **calcolo** dei giorni di lavoro all'estero;
- in seconda battuta, per quel che attiene alla definizione

di **esclusività** dell'attività svolta al di fuori dei confini nazionali.

Con l'interpello n. 345 è stato analizzato il caso di un **lavoratore fiscalmente residente in Italia** e distaccato, con decorrenza **1° maggio 2019**, in Francia. Quale conseguenza della pandemia il dipendente ha fatto rientro in Italia a febbraio 2020 continuando a svolgere, in regime di smart working, l'attività dedotta nel contratto di distacco. Nella risposta, l'Amministrazione parte dalla premessa che, avendo il dipendente soggiornato all'estero per un periodo superiore ai 183 giorni nell'arco di 12 mesi, tale condizione risulta soddisfatta. Tuttavia, interpretando in modo rigido il criterio della presenza fisica, si conclude che lo svolgimento della prestazione in Italia preclude l'applicazione dell'art. 51, comma 8-bis del TUIR e, conseguentemente, la retribuzione convenzionale relativa al mese di febbraio 2020 deve essere riproporzionata tenendo conto che dal 23 febbraio 2020 il dipendente ha soggiornato in Italia e, conseguentemente, da tale data non risulta rispettata una delle condizioni richieste dal legislatore.

Una posizione analoga è stata poi ribadita dalla successiva risposta ad interpello n. 458.

**Leggi anche Covid-19 e global mobility: come tassare il reddito dei dipendenti in smart working**

### Nuovi chiarimenti: distacco di una dipendente dall'Italia in Germania

La recente risposta ad interpello n. 590 riguarda il caso del distacco di una dipendente dall'Italia in Germania. La lavoratrice, a fronte del ruolo ricoperto, viaggia spesso in altri Paesi e può altresì svolgere la propria attività in regime di smart working sia in Germania che in altri Stati (tra cui l'Italia). È rappresentato, inoltre, che per tutto il periodo di distacco, i giorni complessivi di permanenza all'estero, considerati i periodi di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni lavorativi, ammontano senz'altro a più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Dalla lettura del provvedimento, pertanto, sembra che oggetto del quesito sia la possibilità di applicare le **retribuzioni convenzionali** anche nel caso di lavoro prestato saltuariamente in Italia in regime di smart working assumendo in ogni caso il lavoro all'estero per un periodo superiore ai 183 giorni (e, quindi, almeno così sembra dedursi, a prescindere dai giorni di smart working).

Curiosamente, l'Agenzia delle Entrate sembra non considerare quanto sopra e conclude nel senso che "lo **svolgimento in Italia dell'attività lavorativa in smart working** comporta la presenza fisica della dipendente nel nostro Paese e, conseguentemente, il mancato rispetto della condizione richiesta dal Legislatore nell'ipotesi in cui nell'arco di 12 mesi soggiorni in Italia per un periodo pari o superiore 183 giorni".

A prescindere dall'incongruenza sopra evidenziata, la risposta data è senz'altro in linea con i precedenti e conferma l'interpretazione restrittiva già adottata dall'Amministrazione in materia.

#### Considerazioni finali

La posizione della prassi amministrativa potrebbe

essere considerata **eccessivamente rigida**, ma in realtà l'analisi delle interferenze dello smart working con il lavoro prestato all'estero non può essere limitata alla normativa italiana.

Assumere che, ai fini interni, il **reddito percepito dal dipendente distaccato all'estero** durante i giorni di lavoro agile trascorsi in Italia possa essere "eleggibile" per l'applicazione delle retribuzioni convenzionali vorrebbe dire qualificare quel reddito come prodotto all'estero e ciò necessita di una corrispondente valutazione da parte del Paese estero. Di più, analoga valutazione dovrebbe anche essere adottata nell'interpretazione della convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, posto che il luogo di produzione del reddito assume una valenza decisiva nella ripartizione della potestà impositiva degli Stati coinvolti, nonché nella definizione dei rimedi per contrastare la doppia imposizione.

In assenza di una posizione, per così dire, sovranazionale, sembra pertanto estremamente complesso poter gestire le implicazioni *cross-border* del lavoro agile solo mediante l'interpretazione della legislazione domestica.

**Lavoro e Previdenza**

Dal Ministero del lavoro

## Assunzioni obbligatorie di disabili: adeguati il contributo esonerativo e le sanzioni

Due importanti novità in arrivo per la tutela del diritto al lavoro dei disabili. Con due decreti ministeriali firmati dal Ministro del lavoro, Andrea Orlando, sono stati infatti aggiornati gli importi da versare a titolo di contributo esonerativo dovuto per ciascuna unità non assunta e le sanzioni per ritardato invio del prospetto informativo.

Con nota del 30 settembre 2021 è stato reso noto che il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Andrea Orlando, ha firmato **due decreti ministeriali** per la tutela del diritto al lavoro dei disabili in base alle disposizioni di cui alla legge 12 marzo 1999, n. 68.

I Decreti riguardano, in particolare, gli articoli 5 e 15 della legge 68 che disciplinano la parte relativa al **contributo esonerativo** dovuto per ciascuna unità non assunta e quella sull'aggiornamento delle **sanzioni**.

### Contributo esonerativo

L'articolo 5 della legge 12 marzo 1999, n. 68 prevede che i **datori di lavoro privati** e gli **enti pubblici economici** che, per le speciali condizioni della loro attività, non possono occupare l'intera percentuale dei disabili, possono, a domanda, essere parzialmente esonerati dall'obbligo dell'assunzione, alla condizione che versino al Fondo regionale per l'occupazione dei disabili un contributo esonerativo per ciascuna unità non assunta, nella misura (attuale) di 30,64 euro per ogni giorno lavorativo per ciascun lavoratore disabile non occupato.

Il decreto ministeriale firmato dal ministro Orlando adegua a **39,21 euro** dell'importo del contributo esonerativo a decorrere **dal 1° gennaio 2022**.

### Sanzioni

L'articolo 15 della stessa legge prevede che le imprese private e gli enti pubblici economici che non adempiano agli obblighi assunzionali di lavoratori disabili sono soggetti alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di 635,11 euro per ritardato invio del prospetto, maggiorata di 30,76 euro per ogni giorno di ulteriore ritardo.

Il secondo Decreto ministeriale prevede che le sanzioni amministrative dovute dai datori di lavoro pubblici e privati, in caso del mancato invio "in via telematica agli uffici competenti un prospetto informativo dal quale risultino il numero complessivo dei lavoratori

dipendenti" (previsto dall'art. 9, comma 6 della Legge 68/1999) vengano adeguate a **702,43 euro** per il mancato adempimento degli obblighi e a **34,02 euro** per ogni giorno di ulteriore ritardo.

*A cura della Redazione*



## Finanziamenti

Sostegno a PMI e Mid-cap

## Fondo Europeo di Garanzia: chi può accedere e come funziona

di Alberto Bonifazi - Esperto di finanza aziendale e analista finanziario

Rilascio di garanzie su meccanismi finanziari di debito e di capitale per far fronte alle esigenze di finanziamento delle imprese europee con una prospettiva di adeguata redditività a medio/lungo termine ma che, attualmente, versano in uno stato di difficoltà. E' quanto previsto dal Fondo di Garanzia Paneuropeo. L'obiettivo è generare almeno 13 miliardi complessivi di finanziamenti aggiuntivi a favore delle PMI degli Stati membri che hanno partecipato al Fondo. In Italia il prodotto finanziario di garanzia supporterà diversi tipi di operazioni: strumenti di garanzia per le banche commerciali, strumenti di garanzia e controgaranzia per Cassa Depositi e Prestiti, supporto per PMI e Mid-cap finanziate da fondi di venture capital, nonché venture debt verso imprese con potenzialità di crescita.

Con una dotazione di 1,4 miliardi di euro la Commissione UE ha attivato l'operatività del **Fondo di garanzia paneuropeo** che prevede il rilascio di **garanzie sugli strumenti di debito** (come i prestiti) agli istituti di credito aderenti, con l'obiettivo di generare almeno 13 miliardi complessivi di **finanziamenti aggiuntivi** a favore delle **PMI** dei 22 Stati membri che hanno partecipato al Fondo, tra cui l'Italia.

Come funziona il Fondo di garanzia paneuropeo

Il Fondo di garanzia, gestito dal Gruppo Banca europea per gli Investimenti (composto dalla Banca europea per gli investimenti - BEI e dal Fondo europeo per gli investimenti - FEI) è stato istituito al fine di affrontare le conseguenze economiche dell'**emergenza Covid-19**, per sostenere le **imprese colpite dalla pandemia**, in quanto conforme alle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato.

Infatti, la Commissione UE ha stabilito che l'istituzione del Fondo e le garanzie rilasciate sui prestiti dallo stesso sono compatibili con i principi stabiliti nel Trattato UE se sono ben mirate a porre un rimedio al turbamento dell'economia degli Stati membri.

Questo significa, in particolare, che:

- il Fondo ha **carattere temporaneo**;
- le garanzie coprono **fino al 70-90%** dei prestiti sottostanti;
- la loro **scadenza è limitata a 6 anni**;
- gli intermediari finanziari aderenti sono tenuti a trasferire il vantaggio ai beneficiari finali nella misura più ampia possibile.

Proprio su queste basi la Commissione ha approvato le misure di sostegno in quanto conformi alle norme dell'Unione sugli aiuti di Stato.

Lo strumento, unitamente al **MES** (Meccanismo europeo di stabilità) ed allo schema europeo per la disoccupazione - **SURE**, costituisce la **rete di sicurezza**

approvata dal Consiglio europeo al fine di attenuare l'impatto economico della pandemia attraverso il **rilascio di garanzie** su meccanismi finanziari di debito (prestiti) e di capitale, per far fronte in modo coordinato alle esigenze di **finanziamento delle imprese europee** (soprattutto PMI), con una prospettiva di adeguata redditività a medio/lungo termine ma che, attualmente, versano in uno stato di difficoltà.

Nei prossimi anni il mondo della **consulenza aziendale** sarà chiamato a misurarsi con la necessità di rafforzare la capacità progettuale delle PMI, per renderle più competitive e facilitarne l'accesso ai nuovi strumenti finanziari, generati da un sistema bancario e finanziario in grande evoluzione

In pratica, posto l'interesse per il finanziatore (nazionale e/o europeo) di valutare la capacità restitutoria dell'impresa (solvibilità), tra gli obiettivi di un corretto approccio agli attuali strumenti finanziari vi sono quelli che permettono alla banca di valutare e monitorare la capacità di produrre reddito e flussi di cassa, nonché di apprezzare la qualità del progetto e del modello di business scelto, rispetto alla esclusiva consistenza del patrimonio, favorendo quello che suole definirsi come passaggio (da molti auspicato) da un approccio di transaction banking ad uno di relationship banking.

### Operazioni garantite

In Italia il prodotto finanziario di garanzia supporterà diversi tipi di operazioni:

- strumenti di garanzia per le banche commerciali;
- strumenti di **garanzia e controgaranzia** per Cassa Depositi e Prestiti (CDP);
- garanzie per sistemi di garanzia nazionali;
- supporto per **PMI e Mid-cap** finanziate da fondi di venture capital;
- **acquisto di titoli garantiti** da attività delle banche per fornire maggiori prestiti alle PMI;
- **venture debt** verso imprese con forti potenzialità di

crescita (incluso il settore farmaceutico).

In particolare, il nuovo prodotto si presenta sotto forma di **garanzie** su **segmenti di cartolarizzazione sintetica** a beneficio delle imprese colpite dalla pandemia di coronavirus nei 22 Stati membri partecipanti, con particolare interesse per le imprese operanti nei **settori del digitale** e dell'**ambiente**.

Infatti, attualmente, il settore europeo delle

cartolarizzazioni è destinato a ricevere un nuovo forte impulso da un ulteriore intervento normativo: il Capital Markets Recovery Package (CMRP), una serie di nuove misure legislative pandemiche approvate dal Parlamento Europeo lo scorso 25 marzo 2021. L'obiettivo dichiarato delle nuove norme è consentire al **mercato dei capitali** di supportare al meglio **la ripresa dell'economia** dalla crisi causata dal Covid-19.

#### Come funziona l'operazione Fondo europeo di garanzia

L'istituto di credito e finanziario in convenzione con il Gruppo BEI cede il portafoglio prestiti (erogati alle Pmi) ad un'entità esterna cessionaria denominata **Special Purpose Vehicle** (SPV), appositamente costituita per la gestione dell'operazione, che emette titoli (obbligazioni), che vengono collocati presso una banca di investimento, la quale si occuperà di piazzarli presso gli investitori finali, ovvero sarà lo stesso SPV a piazzarli presso gli investitori finali. Tali obbligazioni sono - in questo caso - accompagnate da **garanzia del Fondo europeo** (credit enhancement) che, evidentemente, abbatte il rischio finanziario dell'operazione facilitandone il collocamento. L'obiettivo è, infatti, quello di realizzare il **miglior rapporto rendimento-rischio** per ogni emissione. A questo scopo si ricorre alle emissioni dei titoli in più tranche, a ciascuna delle quali viene assegnato un rating diverso, perché il collateral (il sottostante che fornisce la garanzia sui flussi dei pagamenti) è costituito da attività con caratteristiche diverse e, quindi, rivolte a tipologie di investitori differenti.

I finanziamenti sono resi disponibili attraverso gli **intermediari finanziari** di tutti i paesi dell'Unione europea, compresi gli Istituti nazionali di promozione (in Italia Cassa Depositi e Prestiti). Quindi, avvenuto il

finanziamento del Fondo di garanzia le imprese potranno fare **richiesta** tramite **gli intermediari finanziari aderenti**.

#### Quali banche per accedere ai finanziamenti

- Dal sito istituzionale BEI ([www.eib.org](http://www.eib.org)) in "*our financial intermediaries*" è possibile effettuare il **download** in pdf delle **banche aderenti in Italia** (previa selezione del paese).  
- Dal sito "access to finance" ([europa.eu](http://europa.eu)) è possibile, previo caricamento di una serie di informazioni di input (tipologia societaria, ammontare e tipologia del finanziamento richiesto), accedere all'elenco degli istituti di credito e finanziari aderenti all'iniziativa e disponibili valutare l'operazione.

#### Considerazioni conclusive

In conclusione, l'obiettivo di questo nuovo prodotto è contribuire a generare nuovi prestiti più rischiosi alle PMI, liberando la capacità di prestito degli

intermediari finanziari e impedendo che le loro risorse siano trasferite verso attività a basso rischio anziché essere utilizzate per prestiti alle PMI.

## Finanziamenti

Dal Gestore dei Servizi energetici

## GSE: pronto il settimo bando per fonti rinnovabili

Il bando per gli incentivi alle fonti rinnovabili con il quale il Gestore dei Servizi Energetici mette a disposizione degli operatori oltre 4.825 MW di potenza per la costruzione di nuovi impianti ha preso il via il 30 settembre 2021. Lo ha reso noto lo stesso GSE, con cui ha specificato che documentazione è pubblicata nella sezione apposita del sito di GSE, nella quale, entro il 28 gennaio 2022, saranno pubblicati anche gli esiti del settimo bando. I contingentati messi a disposizione con il settimo bando, per il quale sarà possibile inviare le istanze entro le ore 12 del 30 ottobre 2021, includono la potenza non assegnata nelle precedenti gare, per un totale di 2.485 MW.

Sul portale di GSE è stato pubblicato un comunicato stampa sul nuovo bando per incentivare fonti rinnovabili.

In particolare, il 30 settembre si è aperto il settimo bando per gli incentivi alle fonti rinnovabili con il quale il Gestore dei Servizi Energetici mette a disposizione degli operatori oltre 4.825 MW di potenza per la costruzione di nuovi impianti.

Per l'eolico e il fotovoltaico, il GSE mette a bando oltre 3.312 MW attraverso le Aste e 260 MW con i Registri, per un totale di oltre 3.572 MW. Per i nuovi impianti idroelettrici, invece, il bando prevede 104 MW per le Aste e 20 MW per i Registri, per un totale di 124 MW a disposizione degli Operatori. Tra l'altro, il bando prevede anche un sostegno per i rifacimenti degli impianti eolici e idroelettrici già esistenti. Per questo tipo di incentivi, la potenza messa a bando è di oltre 479 MW con le Aste e 110 MW attraverso i Registri, per un totale di 589 MW.

I contingentati messi a disposizione con il settimo bando, per il quale sarà possibile inviare le istanze entro le ore 12 del 30 ottobre 2021, includono la potenza non assegnata nelle precedenti gare, per un totale di 2.485 MW.

E' interessante notare che lo schema di Decreto legislativo di recepimento della Direttiva Europea, cosiddetta RED II, attualmente prevede che tutta la potenza non assegnata con i precedenti bandi, possa essere recuperata e riassegnata con l'introduzione di nuove procedure nel corso del 2022.

Quanto alla documentazione, questa è pubblicata nella sezione del sito di GSE, nella quale, entro il 28 gennaio 2022, saranno pubblicati anche gli esiti del settimo bando.

*A cura della Redazione*

## Riferimenti normativi

GSE, comunicato stampa 30/09/2021

## Finanziamenti

Dall'Inail

## Bando ISI: inoltro delle domande l'11 novembre

Nell'ambito del bando ISI, a partire dal 14 ottobre e fino al 9 novembre 2021, le imprese che hanno raggiunto o superato la soglia minima di ammissibilità prevista, salvato definitivamente la propria domanda e acquisito il codice identificativo, possono accedere allo sportello informatico e iniziare la procedura di registrazione. Solo coloro che avranno portato a termine correttamente la fase di registrazione possono effettuare l'inoltro della domanda, previsto per il giorno 11 novembre 2021 negli orari stabiliti. Lo ha reso noto l'INAIL con la pubblicazione della tabella temporale in data 30 settembre 2021.

L'INAIL ha pubblicato sul proprio portale un avviso con cui ha reso noto che è stato pubblicato nella pagina informativa dedicata del Bando ISI 2020 il file "Tabella temporale".

In attuazione del comma 6 bis, articolo 95, d.l. n.34 del 19 maggio 2020 e in conformità all'art. 11, comma 5, d.lgs. n. 81/2008 e s.m.i., attraverso la pubblicazione di singoli Avvisi pubblici regionali/provinciali, Inail finanzia investimenti in materia di salute e sicurezza sul lavoro.

A partire dal 14 ottobre, fino al 9 novembre 2021, le imprese che hanno raggiunto o superato la soglia minima di ammissibilità prevista, salvato definitivamente la propria domanda e acquisito il codice identificativo, possono accedere allo sportello informatico e iniziare la procedura di registrazione. Solo coloro che avranno portato a termine correttamente la fase di registrazione possono effettuare l'inoltro della domanda, previsto per il giorno 11 novembre 2021 negli orari stabiliti.

Nello specifico la tabella si compone di 6 momenti:

-Momento 1: dal 14/10/2021 vi è la disponibilità dell'indirizzo del portale del partecipante e del portale dell'amministratore;

-Momento 2: dal 21/10/2021 è previsto l'inizio della possibilità di registrazione sul portale del partecipante e dell'amministratore;

-Momento 3: dal 09/11/2021 vi è la disponibilità dell'indirizzo dello sportello informatico nella funzione online ISI domanda;

-Momento 4 dall'11/11/2021 è previsto l'Inizio autenticazione e pagina di attesa;

-Momento 5 dall'11/11/2021 è previsto l'Inizio della fase di invio della domanda;

-Momento 6: sempre l'11/11/2021 è prevista la fine della fase di invio della domanda.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

INAIL, tabella temporale 30/09/2021



## Impresa

Rapporti tra esperto e imprenditore

## Composizione negoziata: come gestire l'impresa durante le trattative

di Luca Calò - Avvocato in Milano - Studio Calò Geminale &amp; Partners

Durante la composizione negoziata l'imprenditore deve prestare attenzione e gestire l'impresa in modo da evitare pregiudizio alla sostenibilità economico-finanziaria dell'attività. In particolare, nel caso in cui intendesse compiere atti di straordinaria gestione e pagamenti che non siano coerenti con le trattative e le prospettive di risanamento, deve informare preventivamente l'esperto, il quale se ritiene che l'atto sia pregiudizievole, lo segnala all'imprenditore stesso e all'organo di controllo. Il pregiudizio derivante dall'annotazione del dissenso potrebbe, quindi, incidere negativamente sulla percezione che avrebbe il ceto creditorio della trattativa in corso.

L'art. 9 del D.L. n. 118/2021 delinea il perimetro all'interno del quale l'imprenditore può **gestire l'impresa** nel corso della **composizione negoziata** durante la fase delle trattative.

Detta gestione va declinata in rapporto alla **figura dell'esperto**, inteso ora quale facilitatore ora quale controllore-censore.

La condizione per accedere alla composizione assistita è data dallo **squilibrio patrimoniale o economico-finanziario** che rendano **probabile la crisi** o l'insolvenza dell'impresa (ex art. 2).

Pertanto, l'imprenditore in crisi o in probabile insolvenza conserva la gestione ordinaria e straordinaria dell'impresa, poiché in bonis. Quando "sussiste probabilità di insolvenza" egli deve prestare più attenzione e gestire l'impresa in modo da evitare pregiudizio alla sostenibilità economico-finanziaria dell'attività.

### Atti di atti di straordinaria gestione e valutazione dell'esperto

Nel caso in cui l'imprenditore intendesse compiere atti di straordinaria gestione e pagamenti che **non siano coerenti con le trattative** e le prospettive di risanamento, questi deve informare preventivamente l'esperto, il quale se ritiene che l'atto sia pregiudizievole, lo segnala all'imprenditore e all'organo di controllo. L'imprenditore, tuttavia, è nella **piena facoltà** di gestire la propria impresa e può comunque porre in essere l'atto anche in presenza del **dissenso manifestato dall'esperto**, il quale "può" iscrivere - "deve" in caso di atto pregiudizievole nei confronti degli interessi dei creditori - il suo dissenso nel Registro delle imprese inducendo così il giudice a valutare su una eventuale revoca di possibili misure protettive o cautelari già concesse.

Nel dettaglio, il compimento di atti di straordinaria amministrazione sono posti al vaglio della valutazione da parte dell'esperto, il quale reputerà quelli che possono essere non meritevoli di perseguire le prospettive

del piano di risanamento. Detta discrezionalità di fatto si contrappone all'obbligo in capo all'imprenditore di avvisare l'esperto, contrariamente alla possibilità di gestione indipendente e di autonomia negoziale che la norma intende perseguire.

A questo proposito i **doveri di informazione** ridefiniscono al ribasso (in minus) quel "perimetro" di gestione in cui opererebbe l'imprenditore. Al punto che lo stesso imprenditore - almeno in questo caso - deve seguire le indicazioni dell'esperto, pena l'annotazione del dissenso sul Registro dell'impresa.

### Effetti dell'annotazione del dissenso dell'esperto sul Registro dell'impresa

Il pregiudizio derivante dall'annotazione del dissenso inciderà negativamente sulla percezione che avrebbe il ceto creditorio della trattativa in corso e dell'imprenditore stesso (e della sua credibilità). È come se venisse attivato un **sistema di allerta esterna** (nonostante questa sia stata messa da parte prima ancora di vedere la luce). Ovviamente questo procurato allarme tra i creditori potrebbe comportare un **naufragio delle trattative in corso**, di fatto contravvenendo alla ratio dell'istituto della composizione negoziata contenuto nella norma, che è rivolta a facilitare e rendere più fluido un percorso di composizione della crisi che altrimenti (con il "metodo classico") sarebbe più complesso, burocratico e dispendioso.

A questo punto giova sottolineare come il suddetto **diritto-dovere di dissentire** (con la sua annotazione) da parte dell'esperto possa apparire in antitesi rispetto al **principio di riservatezza** a cui sono tenuti tutti i soggetti coinvolti dallo strumento della composizione negoziata (ex art. 4). Detto principio intende evitare le "fughe di notizie" che possano minare il buon esito delle trattative in corso e che possano condizionare in qualche modo l'eventuale successivo accesso alla procedura "classica", laddove la prima "negoziata" non abbia avuto luogo in quanto non meritevole da

parte dell'esperto o perché naufragata per mancanza di accordi.

Pertanto, la gestione dell'impresa con le trattative in pending va letta in correlazione con l'art. 12 dal comma 2 al comma 5. Infatti, vengono fatti **salvi da azione revocatoria** gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in essere dall'imprenditore purché **coerenti** con l'andamento e lo stato delle **trattative** e con le prospettive di risanamento. E parimenti gli atti di straordinaria amministrazione, purché per questi l'esperto non abbia espresso il proprio dissenso nel Registro delle imprese o il Tribunale ne abbia rigettato la richiesta di autorizzazione al loro compimento.

### Meritevolezza degli atti revocabili

Gli atti di straordinaria amministrazione e i pagamenti effettuati dopo l'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto sono in ogni caso soggetti alle azioni di cui agli artt. 66 e 67 L.F. se in relazione ad essi, l'esperto ha iscritto il proprio dissenso nel Registro delle imprese ex art. 9, comma 4 o se il Tribunale ha rigettato la richiesta di autorizzazione presentata ai sensi dell'art. 10. Parafrasando detto comma, l'esperto definisce i contorni della meritevolezza degli atti revocabili in caso di segnalazione del proprio dissenso nel Registro delle imprese.

A ciò si aggiunga il fatto che nel decreto non si rinviene la possibilità da parte dell'imprenditore di impugnare il suddetto dissenso, nonostante quest'ultimo - come abbiamo visto - contenga in sé una valutazione (sindacato) di meritevolezza degli atti posti in essere dall'imprenditore e per questo incida sulla loro revocabilità. Per la delicata natura di questi atti, il sindacato di meritevolezza dovrebbe essere **appannaggio** del solo **organo giudicante** e non anche in qualche

modo dell'esperto, che dovrebbe rivestire il ruolo di facilitatore all'interno della procedura.

A tal proposito non viene specificato quando la procedura dovesse concludersi "per avvenuto insuccesso", se l'esperto possa anche essere **nominato successivamente curatore** così come sovente avviene con il commissario giudiziale.

Se è vero che il giudice e il pubblico ministero restano in disparte e non hanno contezza dell'eventuale esito infausto delle trattative, è altrettanto vero che in caso di annotazione di dissenso quest'ultimo aspetto potrebbe essere preso in considerazione tanto dai creditori (che sarebbero così "allertati") quanto dal Tribunale nel caso di nuovo accesso alla procedura classica. Sarebbe utile comprendere come verrebbe interpretato dal Tribunale detta segnalazione (sottesa) e quale convincimento ingenererebbe sulla meritevolezza dell'imprenditore in caso di successivo ricorso al concordato ex art. 161 comma 6 L.F., a proposito della sua concessione dei termini e della nomina del commissario.

Quest'ultimo aspetto può costituire un vulnus normativo nella parte in cui la procedura di composizione assistita per la soluzione della crisi d'impresa debba considerarsi "a circuito chiuso" e debba perseguire l'obiettivo di garantire all'imprenditore la riservatezza e l'ambiente protetto durante le trattative finalizzate al risanamento dell'impresa.

Infine, il decreto nulla dice a proposito della possibilità - pur in astratto - di una **nuova richiesta di accesso alla procedura negoziata**, qualora quella precedente venga archiviata oppure si concluda per la valutazione di dissenso ricevuta dall'esperto, a seguito della quale l'imprenditore abbia desistito dal compimento dell'atto non assentito dall'esperto stesso.

**Impresa**

Dal Ministero della Giustizia

## La composizione negoziata della crisi trova le regole

Con decreto dirigenziale del 28 settembre 2021, il Ministero della Giustizia ha recepito il documento sulla composizione negoziata della crisi d'impresa, predisposto nell'ambito dei lavori della Commissione di studio. Il documento si compone di 5 sezioni che recepiscono le migliori pratiche diffuse in materia di risoluzione concordata della crisi di impresa: si va dal test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento alla check-list particolareggiata per la redazione del piano di risanamento per la analisi della sua coerenza, fino al protocollo di conduzione della composizione negoziata. Le ultime due sezioni sono dedicate, rispettivamente, alla formazione degli esperti e alla piattaforma.

Con D.L. 24 agosto 2021, n.118, recante “Misure urgenti in materia di crisi di impresa e di risanamento aziendale, nonché ulteriori misure in materia di giustizia”, è stato istituito e disciplinato il procedimento di **“Composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa”**.

**Leggi anche**

- Composizione negoziata: come gestire l'impresa durante le trattative
- Crisi d'impresa: come cambia il ruolo dell'organo di controllo nella composizione negoziata
- Composizione negoziata: come cambia la collaborazione tra imprenditore, esperto e creditori
- Composizione negoziata: misure protettive e cautelari a tutela dell'imprenditore. Quali sono e come funzionano
- Crisi d'impresa: con la composizione negoziata nuove opportunità per i professionisti
- Composizione negoziata della crisi con gli incentivi del fisco

In proposito, il Ministero della Giustizia ha emanato il decreto dirigenziale 28 settembre 2021, con cui viene recepito il documento predisposto nell'ambito dei lavori della Commissione di studio istituita con decreto 22 aprile 2021.

Tale documento si compone di **5 sezioni**:

- 1) **Test pratico** per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento disponibile on line;
- 2) **Check list** (lista di controllo) particolareggiata per la redazione del piano di risanamento per la analisi della sua coerenza;
- 3) **Protocollo** di conduzione della composizione negoziata;

4) La formazione degli esperti;

5) La piattaforma.

Sono inoltre presenti **3 allegati** recanti:

- le indicazioni per la formulazione delle proposte alle parti interessate;
- l'**istanza** on line;
- la dichiarazione di **accettazione della nomina di esperto** di composizione negoziata.

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

Ministero della Giustizia, decreto dirigenziale 28/09/2021

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.