



24



GREGGIO

AVVOCATI D'IMPRESA



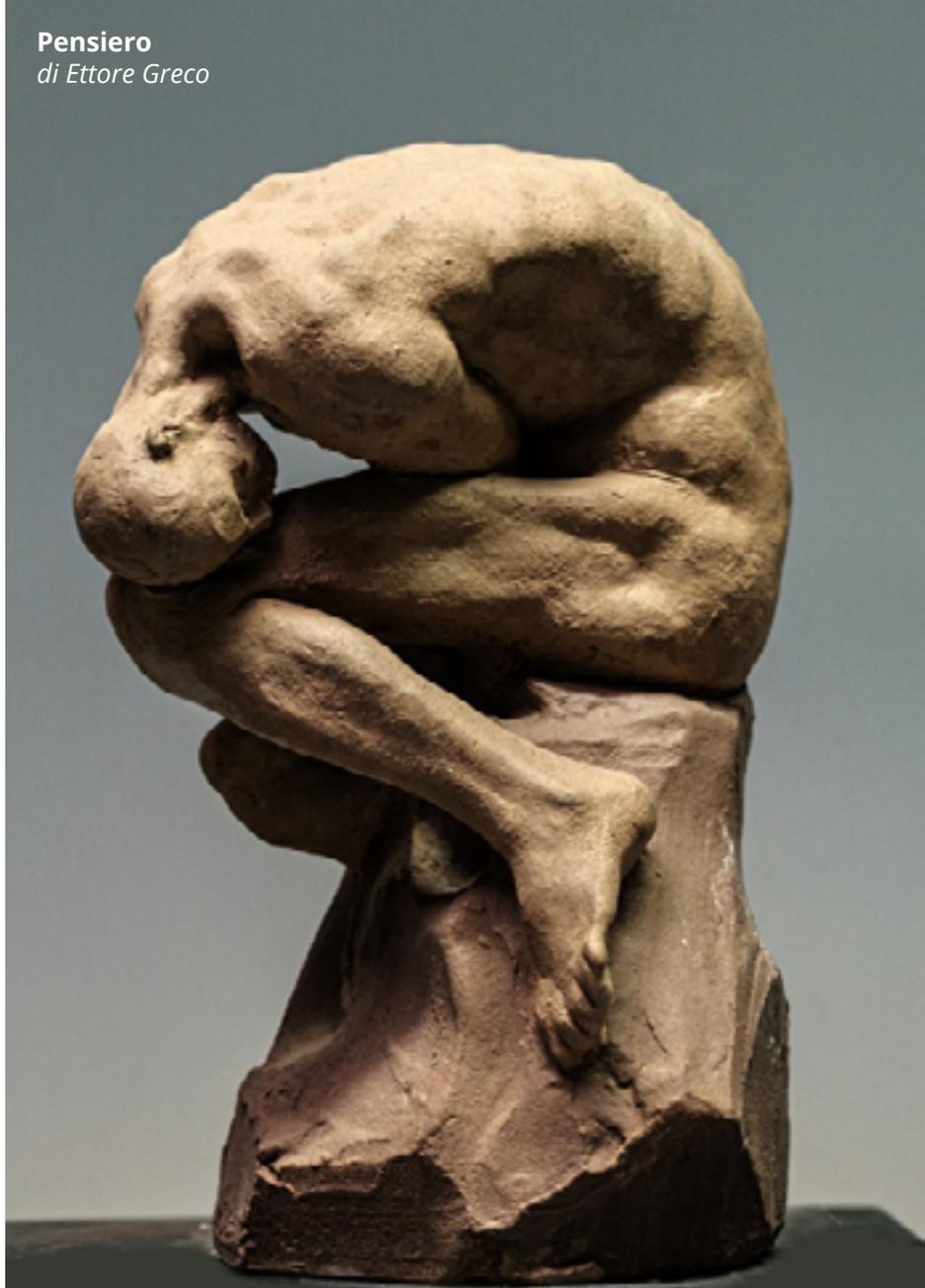
In collaborazione con



CECCATO
TORMEN
& PARTNERS
CONSULENTI DEL LAVORO



Pensiero
di Ettore Greco



Newsletter realizzata da

24ORE
PROFESSIONALE

in collaborazione con

GREGGIO
AVVOCATI D'IMPRESA

Proprietario ed Editore:
Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale e amministrazione:
Viale Sarca, 223 - 20126 Milano

Redazione:
24 Ore Professionale

© 2023 il Sole 24 Ore S.p.a
Tutti i diritti riservati.
é vietata la riproduzione
anche parziale e con
qualsiasi strumento.

I testi e l'elaborazione
dei testi, anche se curati
con scrupolosa attenzione,
non possono comportare
specifiche responsabilità
per involontari errori
e inesattezze.

CHIUSA IN REDAZIONE:
24 febbraio 2023



Ilaria
Manin



Silvia
Rigo



Fabrizio
Botta



Barbara
Cornelli



Carlotta
Seghi

GREGGIO
AVVOCATI D'IMPRESA



Marco Greggio



Filippo
Greggio



Giulia
Prevedello



Dario
Furlan



Eleonora
Mingati



Barbara
Mamprin



Lucia
Bressan



Enrico
Aprico



Francesca
Trevisi



Stefania
Del Gaizo

INDICE

IMPRESA

- Il valore come driver di sviluppo del fatturato e del profitto professionale: definizione, determinazione, sostenibilità, massimizzazione 8
- Aiuti alle imprese, bonus energetici estesi al primo trimestre del 2023 11
- Bonus quotazione Pmi anche per le Spac e per i minibond 20
- Dalla Ue contributi alle Pmi per sviluppare innovazione 21
- La crisi di impresa negli appalti all'epoca del PNRR 23
- Come tutelare lo sviluppo e l'italianità delle imprese con il private equity 29

DIRITTO

- L'estensione della negoziazione assistita alle controversie di lavoro 33
- La responsabilità precontrattuale per ingiustificato recesso dalle trattative nell'ambito di operazioni societarie 35
- Il patto di prova: la mancata specificazione delle mansioni fondanti il patto ne determina nullità 38
- Crisi di impresa e misure cautelari, l'interesse al risanamento non può imporre la prosecuzione di un rapporto contrattuale ormai cessato 40
- Imprese in difficoltà: sei percorsi per il rientro 42
- Università titolari dei brevetti, linee guida a tutela delle imprese 48

LAVORO

- Congedo di paternità e tutela del lavoratore padre. Quali tutele sono previste entro l'anno di vita del figlio? 51
- Decreto Flussi 2022: attestazione di indisponibilità, click day, asseverazione del CDL 54
- Una tantum ccnl commercio: assorbibile? 57
- Assunzione di under 36, bonus spettante anche con precedenti rapporti a tempo indeterminato 59
- Certificazione aziende per la parità di genere: le istruzioni Inps sullo sgravio dei contributi 61
- Fringe benefit a lavoratori cessati: entro il 21 febbraio la comunicazione dei dati 69
- Il costo del lavoro nel 2023 tra agevolazioni ed esoneri contributivi 71

ECONOMIA

- L'irrilevanza fiscale del conferimento del marchio da parte di persona fisica 83
- Antiriciclaggio, novità e obblighi per il 2023 87
- Continuità e non rilevanza Iva della cessione del complesso aziendale 91

INDICE

- Il biennio record del Pil è la conferma che le riforme funzionano 95
- La nuova aliquota Iva sul gas e sui servizi accessori 97
- Meno vincoli sugli aiuti di Stato solo fino al 2025 100
- Novità Iva, la legge di Bilancio e i progetti europei 102
- Bei, oltre 10 miliardi di finanziamenti all'Italia Il 55% a progetti green 112
- Prime prove tecniche di staffetta generazionale 114
- SPIRITS 118
- Stralcio delle mini cartelle per 7 milioni: cancellati 18 miliardi di vecchi debiti 121

PNRR

- Cybersecurity: le risorse del PNRR e della legge di Bilancio 2023 per la tutela di imprese e professionisti 125

GEOPOLITICA

- Così Gazprom cerca di riaprire un passaggio al gas russo in Europa 129
- La recessione globale non spaventa tutti allo stesso modo 131
- La Russia congela il trattato Start ma il rischio sono le armi tattiche 133
- Le nuove rotte del commercio globale: meno rischi geopolitici e più scambi con i Paesi amici 135

CULTURA

- Il turismo: un prospetto di inizio anno 139
- Pillole di coaching Public Speaking 5.0
Le dieci chiavi per comunicare da leader. Numero 8: La Chiarezza 140
- Solo la bellezza salverà il mondo 141

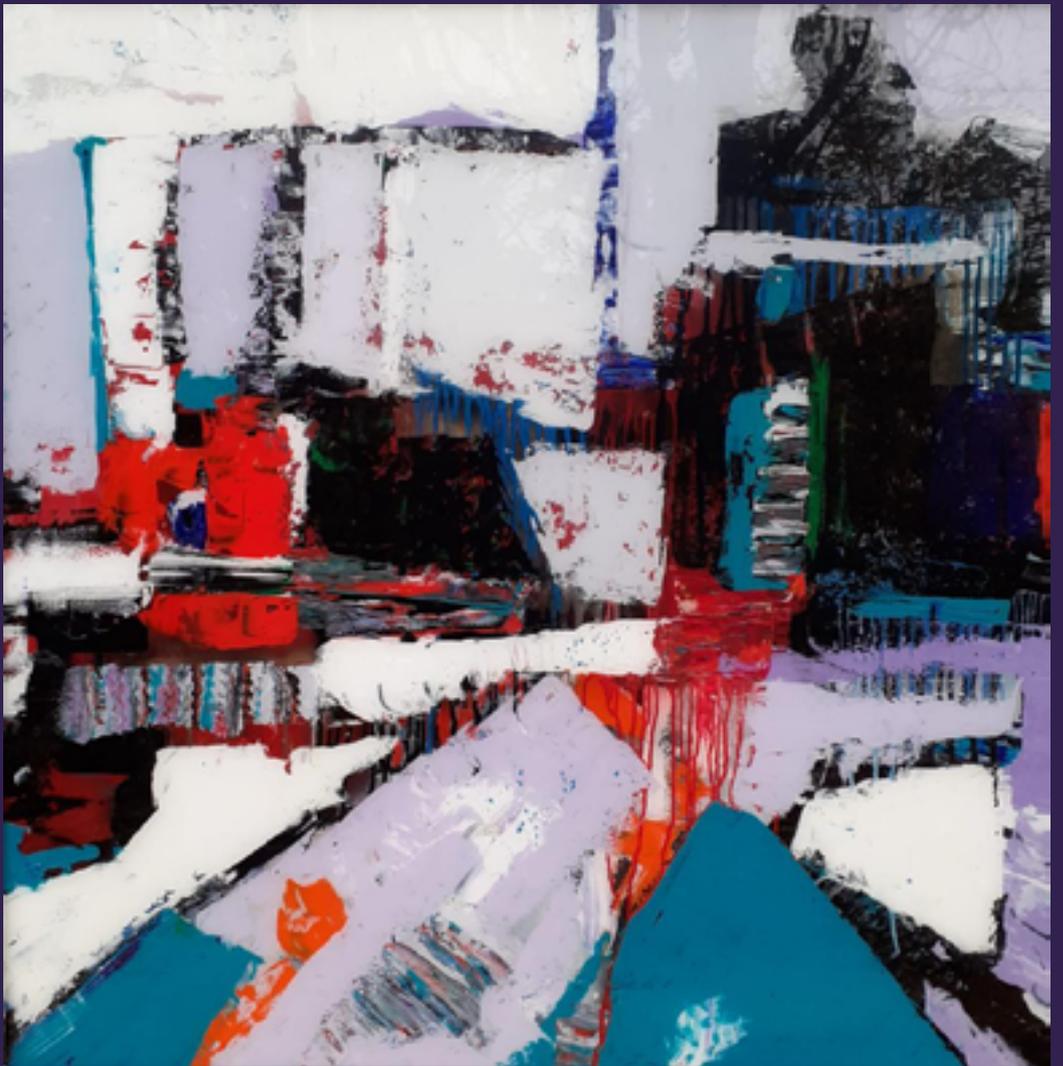
AUTORI

143

IMPRESA



Bamcity
di Nelu Pascu



A cura di

GREGGIO
AVVOCATI D'IMPRESA

Il valore come driver di sviluppo del fatturato e del profitto professionale: definizione, determinazione, sostenibilità, massimizzazione

Alessandro Vianello - Commercialista e consulente aziendale in Venezia, esperto in ristrutturazioni aziendali, gestione e direzione d'impresa

1. La domanda sbagliata

Molti professionisti (avvocati, commercialisti, altre categorie professionali, ordinistiche e non) si lamentano circa la necessità di uscire sul mercato con prezzi sempre più in caduta libera, altri seguono con una spasmodica attenzione l'evoluzione dell'iter legislativo del disegno di legge dell'equo compenso (magari convinti che il provvedimento definitivo rappresenti la panacea di tutti i loro mali), altri ancora anelano una tutela professionale calata dall'alto che estenda loro i benefici delle categorie professionali protette (il plurale è volutamente sbagliato).

Esiste un quarto gruppo professionale, trasversale alle categorie e purtroppo minoritario, che ragiona in termini di Valore (e opera di conseguenza).

2. Serve un diverso focus

Focalizzarci sul Valore anziché sul Costo del servizio professionale diviene indispensabile per spingere la nostra clientela imprenditoriale ad avvicinarsi al professionista non più domandando "quanto mi costi?" bensì "quale Valore mi porti?"

Il cambiamento di focus si sostanzia nell'adozione di un diverso approccio al mercato e, tutto sommato, in una diversa auto-percezione:

"non sono un professionista che costa, sono un professionista che porta Valore"

Questo "nuovo" mantra va ben interiorizzato e quindi assunto alla base delle nostre negoziazioni presenti e future, permettendoci di evitare

l'impantanamento nella palude della s-vendita dei servizi professionali.

Il tutto non si esaurisce nell'imparare a memoria un mantra simil-slogan quanto nel comprenderne e assimilarne i tre presupposti logici:

- 1. la vendita di un servizio professionale portatore di Valore richiede al professionista una conoscenza concreta del concetto di Valore e una padronanza del relativo processo di creazione e dei suoi meccanismi applicativi;**
 - 2. il servizio professionale di Valore va proposto alla clientela che identifica il Valore come primo parametro decisionale (il che non significa che il cliente non presti attenzione al prezzo);**
 - 3. puntare sui servizi professionali di Valore ci impedisce di lavorare con qualsiasi cliente e ci spinge a farlo solo con chi cerca Valore (approccio selettivo).**
- 3. In cosa consiste il valore del servizio professionale?**

Concentro ora la mia attenzione sui servizi di Valore ed escludo dal prosieguo del presente lavoro la trattazione dei c.d. servizi Commodities (low value, low cost).

Definisco quindi il concetto di "valore" del servizio professionale offerto al cliente impresa come **"capacità professionale di assistere - operativamente, efficacemente ed efficientemente - il cliente a risolvere i problemi che impediscono la Sostenibilità dell'attività aziendale"**.

In cosa si concretizza la Sostenibilità?

Nel raggiungimento di un **equilibrio** fra:

- 1. una business continuity garantita da una condizione durevole di profitto e liquidità soddisfacente raggiunta grazie ad un modello organizzativo e gestionale idoneo** (Governance);
- 2. il rispetto e la tutela dei diritti e della salute delle persone e un impatto positivo sugli stakeholders** (Social);
- 3. una costante attenzione alla salvaguardia e tutela dell'ambiente** (Environment).

Non è forse vero che tanti imprenditori vogliono:

- poter guadagnare senza troppi grattacapi per la testa?
- vedere felici i loro collaboratori?
- creare ricchezza da condividere?
- attuare un progetto ambizioso che lasci il segno, magari migliorando il mondo?
- evolvere la loro impresa verso un modello gestionale ben funzionante e sempre più autonomo dalla loro persona?

Questi sono i problemi rilevanti per l'Imprenditore che cerca Valore.

P.S.: Sostenibilità è anche e soprattutto una forma mentis che permette di inquadrare e comunicare diversamente tanti problemi/pratiche che il professionista già affronta.

La creazione di Valore per la clientela imprenditoriale passa attraverso l'erogazione di servizi di consulenza sulla Sostenibilità, non costituenti uno stravolgimento bensì un upgrade dell'attività professionale (quanto meno per professionisti che già prima facevano vera consulenza aziendale).

Lo spiego con un esempio pratico: ho recentemente presentato a un cliente una perizia di stima del valore della sua azienda.

Il cliente è il titolare un'azienda di produzione che, seppure economicamente e finanziariamente sana, risulta sprovvista di un sistema di contabilità direzionale adeguato con la conseguente mancanza di una programmazione su base pluriennale (e connesso piano industriale).

I valori peritati (che si basano anche su valutazioni prospettiche) avrebbero potuto essere influenzati

positivamente dalla presenza di una programmazione pluriennale connessa a obiettivi di sviluppo ed efficientamento, il tutto debitamente spiegato e rappresentato nel piano industriale (che manca).

Quindi m'invento un caso insieme al cliente, avendogli preventivamente chiesto se ritenga realizzabile un obiettivo di efficientamento a 12 mesi del processo di approvvigionamento pari all'1% del suo monte acquisti minimo annuo (il dato è noto, consolidato e ricorrente) di € 21.000.000.

Il cliente mi risponde con un sì convinto e quindi gli comunico che il risparmio annuo realizzabile, pari a 210.000 €, determinerebbe un incremento nel valore aziendale di 1.470.000 € (metodo dei multipli, Ebitda come parametro assunto, moltiplicatore 7).

Al cliente si illuminano gli occhi e gli spiego che questo è solo uno dei tanti vantaggi acquisibili attraverso un processo di rafforzamento strutturale (condiviso, organizzato e graduale) con cui avviare un percorso di sviluppo di un sistema di gestione aziendale sostenibile.

Il cliente mi chiede di presentargli una descrizione del progetto, corredata da un'offerta economica.

Cosa ho fatto?

Ho coinvolto il cliente.

Ho attirato sua attenzione.

Ho creato un'occasione di vendita (comunque cosa buona e giusta, qualunque sia l'esito finale).

Ho parlato di una componente del sistema di Governance, uno dei pilastri del sistema aziendale di gestione della Sostenibilità (ESG), senza parlare di Sostenibilità (quanto meno inizialmente).

4. Creare valore richiede impegno

Le precedenti considerazioni evidenziano bene come un servizio professionale di Valore:

- non sia banale, tanto meno svendibile;
- richieda passione, entusiasmo, competenze, investimenti continui di tempo, denaro ed energia, studio continuo, sperimentazione e innovazione, capacità di progettare e attivare team operativi multi-specialistici, etc.

5. Una domanda secca

È possibile erogare un servizio professionale di

Valore, rispettoso di uno standard qualitativo elevato, a basso costo e velocemente?

La domanda, tanto banale quanto retorica, va di pari passo con la realtà di quei tanti (troppi) professionisti che ancora identificano la disponibilità immediata, costante e incondizionata, nei confronti di tutti i clienti come elemento di Valore e magari la combinano insieme al concetto di convenienza dell'onorario professionale.

Il cliente va rieducato, la creazione di Valore spesso lo richiede.

6. Le 10 Leve di massimizzazione del Valore Percepito

Il Valore non è mai auto-dichiarato, l'unico Valore che conta è quello percepito dal Cliente.

Quali quindi le leve di massimizzazione del Valore Percepito?

Vado ad elencarle, evidenziando da subito come il loro insieme organico e integrato sia la risultante di un processo costante, organizzato e continuativo su cui basare lo sviluppo delle nostre attività professionali:

- 1. Competenza tecnica** (specialistica, impattante sul posizionamento dello studio professionale nel mercato e accrescitiva della capacità risolutiva dei problemi imprenditoriali rientranti nell'area di competenza professionale);
- 2. Comprensione del business/mindset imprenditoriale** (attraverso un idoneo proces-

so di comunicazione/ascolto che avvicina il professionista all'imprenditore e li trasforma da coppia fornitore-cliente in partner di progetto);

- 3. Capacità negoziale** (con cui anche azzerare la differenza fra valore dichiarato e valore percepito);
- 4. Managerialità** (con cui gestire azionalmente lo studio e consentire un'erogazione del servizio efficace ed efficiente);
- 5. Livello tecnologico** (irrinunciabile, assolutamente utile per aumentare il livello di qualità percepita da parte del cliente);
- 6. Spinta innovativa** (il mercato cambia e con esso le esigenze della nostra clientela, solo l'innovazione continua ci permette di stare al passo con i tempi e garantire un'offerta di Valore costante);
- 7. Posizionamento online e offline** (impattante sulla percezione di Valore del nostro cliente);
- 8. Immagine** (basata sulla modernità e non più sul lusso, su uno stile comunicativo moderno e non arcaico, testimoniata dal design e da un linguaggio semplice, diretto e fresco presenti nei nostri vari materiali divulgativi);
- 9. Cultura aziendale** (il professionista diviene attore importante per lo sviluppo e la diffusione di una cultura aziendale nuova, moderna, di più ampio respiro e più "umana");
- 10. Sostenibilità del servizio professionale** (il professionista non solo dovrà accompagnare l'imprenditore lungo il suo percorso ESG ma dovrà anch'egli percorrere il proprio).

Una bella sfida, un bel modo per sentirsi vivi e per essere veramente utili e, soprattutto, una scelta da non rinviare.

Aiuti alle imprese, bonus energetici estesi al primo trimestre del 2023

Sergio Sala, Edicola Fisco, 19 gennaio 2023, p. 5-12

La legge di Bilancio reintroduce la detrazione Irpef del 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva per l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B

La Legge di Bilancio 2023 (legge 197/2022) destina gran parte delle risorse (21 miliardi) alle misure contro il caro-bollette.

Per le famiglie viene rinnovato il bonus sociale con una soglia Isee elevata a 15.000 euro; inoltre previsto per altri tre mesi l'azzeramento degli oneri di sistema e, per le imprese, il rifinanziamento del credito d'imposta in aumento dal 30 al 35% per non energivore e non gasivore, e dal 40 al 45% per energivore e gasivore.

Viene inoltre reintrodotta la detrazione del 50% dell'Iva pagata per l'acquisto, nel 2023, di immobili ad uso abitativo a basso impatto ambientale e viene prorogato di un ulteriore mese il termine per il riversamento del credito di imposta ricerca e sviluppo in adesione alla specifica sanatoria.

I bonus energetici per le imprese

Per fare parzialmente fronte all'aumento del costo dell'energia e del gas sono state introdotte nel corso del 2022 alcune misure per aiutare le imprese a sostenere tali oneri.

Tali agevolazioni, nella forma di crediti di imposta, previsti inizialmente solo per il primo trimestre per le imprese energivore e gasivore, sono state estese anche alle imprese non aventi tali requisiti e per tutto l'anno 2022.

Il credito stato introdotto a compensazione dei

maggiori costi sostenuti per la componente elettrica del 1° trimestre 2022, ed è stato poi prorogato per tutto il 2022 dalle seguenti norme, convertite in legge:

- imprese energivore (articolo 15 del DI 4/2022, articolo 4 del DI 17/2022, articolo 5 del DI 21/2022, articolo 6 del DI 115/2022, articolo 1 del DI 144/2022, articolo 1 del DI 176/2022);
- imprese gasivore (articolo 15.1 del DI 4/2022, articolo 5 del DI 17/2022, articolo 5 del DI 21/2022, articolo 2 del DI 50/2022, articolo 6 del DI 115/2022, articolo 1 del DI 144/2022, articolo 1 del DI 176/2022);
- imprese diverse dalle precedenti, in presenza di determinate condizioni (articoli 3 e 4 del DI 21/2022, articolo 2 del DI 50/2022, articolo 6 del DI 115/2022 e articolo 1 del DI 144/2022, articolo 1 del DI 176/2022).

La Legge di Bilancio 2023 (articolo 1, commi da 2 a 9) estende il credito di imposta anche al primo trimestre 2023. L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con:

- circolare 13 del 13 maggio 2022, relativa ai crediti d'imposta per il I e il II trimestre 2022;
- circolare 25 del 11 luglio 2022, contenente indicazioni prevalentemente di natura non fiscale,

- rese con il contributo del ministero della Transizione ecologica (Mite) e dell'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (Arera);
- circolare 36 del 29 novembre 2022.

L'accesso ai crediti d'imposta automatico, non essendo prevista alcuna istanza preventiva.

Si tratta di norme rivolte alla generalità delle imprese, con esclusione di quelle in difficoltà ai sensi della Comunicazione della Commissione (2014/C 249/01).

Aspetti soggettivi – qualificazione delle imprese: energivore e non energivore

Le imprese energivore sono quelle che soddisfano i requisiti di cui all'articolo 3 del Dm e che, contestualmente, sono iscritte all'elenco ex articolo 6 Mite 21 dicembre 2017 (della cui adozione è stata data comunicazione nella "Gazzetta Ufficiale" del 27 dicembre 2017 n. 300) dello stesso decreto. L'iscrizione a tale elenco nell'anno 2022 fondamentale per avere accesso al beneficio fiscale, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 13/E/2022. Ne consegue che, qualora l'impresa non risulti definitivamente iscritta nell'elenco relativo all'anno 2022, sebbene presente nello stesso al momento della fruizione del credito d'imposta, la stessa dovrà restituire le somme utilizzate, migliorandole degli interessi nel frattempo maturati.

Per il credito riferito al 2023, le imprese devono essere iscritte al citato elenco per l'anno 2023. Sono imprese non energivore tutte le altre non aventi tali requisiti nell'anno di riferimento.

Aspetti soggettivi – qualificazione delle imprese: gasivore e non gasivore

Sono imprese "a forte consumo di gas naturale" o gasivore quelle che operano in uno dei settori di cui all'allegato 1 al Dm ministero della Transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541, e hanno consumato, nel primo trimestre solare dell'anno 2022, un quantitativo di gas naturale per usi energetici non inferiore al 25% del volume di gas naturale indicato all'articolo 3, comma 1 del Dm 21 dicembre 2021, al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici.

Per il credito del 2023, le imprese a forte consumo di gas naturale devono essere iscritte all'elenco per

l'anno 2023 pubblicato dalla Csea ai sensi del Dm 21 dicembre 2021 n. 541.

Sono imprese non gasivore tutte le altre non aventi tali requisiti nell'anno di riferimento.

Il calcolo del credito – imprese energivore e non energivore

Il credito riconosciuto, per ogni trimestre, sul presupposto che i costi per kWh della componente energia elettrica, riferiti alla media dell'ultimo trimestre precedente a quello di calcolo, abbiano subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo del 2019.

Per determinare i costi per kWh si deve tener conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica (incluse le perdite di rete), il dispacciamento (inclusi i corrispettivi relativi alla copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di interrompibilità) e la commercializzazione, ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della voce abitualmente indicata in fattura complessivamente come "spesa per la materia energia". Non concorrono al calcolo del costo medio, a titolo esemplificativo, le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica, n. 7, per espressa previsione normativa, le imposte inerenti alla componente energia. Il costo medio cos" calcolato va ridotto, inoltre, dei relativi sussidi.

A partire dal secondo trimestre 2022, il credito d'imposta compete anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle stesse imprese e dalle stesse autoconsumata nel trimestre di riferimento. In tal caso l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al secondo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.

Per le **imprese energivore** il credito di imposta calcolato applicando alle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata, al netto di imposte e di eventuali

sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

| | |
|--------------------|-----|
| I trimestre 2022 | 20% |
| II trimestre 2022 | 25% |
| III trimestre 2022 | 25% |
| IV trimestre 2022 | 40% |
| I trimestre 2023 | 45% |

A partire dal secondo trimestre 2022, il credito spetta anche alle **imprese diverse da quelle energivore** che sono dotate:

- per il secondo e terzo trimestre 2022, di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW;
- per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022, di contatori di potenza disponibili pari o superiore a 4,5 kW;
- per il primo trimestre 2023, di contatori di potenza disponibili pari o superiore a 4,5 kW.

Per tale tipologia di imprese il credito di imposta calcolato applicando alle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata, al netto di imposte e di eventuali sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

| | |
|--------------------|------------|
| I trimestre 2022 | Non spetta |
| II trimestre 2022 | 15% |
| III trimestre 2022 | 15% |
| IV trimestre 2022 | 30% |
| I trimestre 2023 | 35% |

Il calcolo del credito - imprese gasivore e non gasivore

Il credito riconosciuto, per ogni trimestre, sul presupposto che il prezzo del gas naturale, calcolato come media dei prezzi di riferimento del MI-Gas pubblicati dal GME, dell'ultimo trimestre precedente a quello di calcolo, abbia subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo del 2019.

Ai fini del calcolo della spesa per l'acquisto del gas naturale devono essere considerati i costi della componente "gas" (costo della commodity), ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente gas. Si tratta, sostanzialmente, della voce abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia gas naturale". Non concorrono al calcolo della spesa della componente "gas", a titolo di esempio, le spese di trasporto, stoccaggio, distribuzione e misura (cosiddetti servizi di rete).

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/E/2022 ha chiarito che deve trattarsi di gas consumato "per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici".

Inoltre il medesimo documento di prassi ha precisato che il beneficio fiscale deve ritenersi destinato a coprire anche le spese sostenute per l'acquisto di gas utilizzato come carburante per motori, costituendo questo un "uso energetico" del gas stesso. A tal riguardo l'accesso al beneficio fiscale in commento subordinato all'effettivo utilizzo, da parte dell'acquirente, del gas acquistato per auto-trasporto; ne consegue che sono esclusi dall'agevolazione i soggetti rivenditori, non utilizzatori del gas stesso.

Per le **imprese gasivore** il credito di imposta calcolato applicando alle spese sostenute per il gas acquistato ed effettivamente utilizzato per usi non termoelettrici, al netto di imposte e di eventuali sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

| | |
|--------------------|-----|
| I trimestre 2022 | 10% |
| II trimestre 2022 | 25% |
| III trimestre 2022 | 25% |
| IV trimestre 2022 | 40% |
| I trimestre 2023 | 45% |

A partire dal 2° trimestre 2022 possono accedere al credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale, in presenza dei requisiti, anche le imprese diverse da quelle gasivore.

Per le imprese non gasivore il credito di imposta calcolato applicando alle spese sostenute per il gas acquistato ed effettivamente utilizzato per usi

non termoelettrici, al netto di imposte e di eventuali sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

| | |
|--------------------|------------|
| I trimestre 2022 | Non spetta |
| II trimestre 2022 | 25% |
| III trimestre 2022 | 25% |
| IV trimestre 2022 | 40% |
| I trimestre 2023 | 45% |

Utilizzo del credito

Il credito d'imposta:

- utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997;
- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli

61 (deducibilità interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità componenti negativi) del Tuir;

- non soggiace ai limiti di compensazione di cui agli articoli 1, comma 53, della legge 244/2007 (€ 250.000 per i crediti da indicare nel quadro RU) e 34, della legge 388/2000 (€ 2.000.000, limite annuo per il 2022);
- cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto;
- non può essere richiesto a rimborso (circolare n. 13/E/2022).

Con riguardo al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta l'Agenzia delle entrate ha precisato che lo stesso decorre dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché gli obblighi di certificazione previsti dalla disciplina agevolativa in commento.

CODICI TRIBUTO E DATE LIMITE

Sono stati istituiti specifici codici tributo per la compensazione nel modello F24 dei singoli crediti:

| Periodo | Energivore | non energivore | gasivore | non gasivore |
|-------------------------|------------|----------------|----------|--------------|
| I trimestre 2022 | 6960 | - | 6966 | - |
| II trimestre 2022 | 6961 | 6963 | 6962 | 6964 |
| III trimestre 2022 | 6968 | 6970 | 6969 | 6971 |
| Ottobre e novembre 2022 | 6983 | 6985 | 6984 | 6986 |
| Dicembre 2022 | 6993 | 6995 | 6994 | 6996 |

L'utilizzo dei crediti in compensazione deve avvenire entro una data limite cos' differenziata in relazione al periodo di formazione degli stessi:

| Periodo | energivore | non energivore | gasivore | non gasivore |
|-------------------------|------------|----------------|------------|--------------|
| I trimestre 2022 | 31/12/2022 | - | 31/12/2022 | - |
| II trimestre 2022 | 31/12/2022 | 31/12/2022 | 31/12/2022 | 31/12/2022 |
| III trimestre 2022 | 31/12/2023 | 31/12/2023 | 31/12/2023 | 31/12/2023 |
| Ottobre e novembre 2022 | 31/12/2023 | 31/12/2023 | 31/12/2023 | 31/12/2023 |
| Dicembre 2022 | 31/12/2023 | 31/12/2023 | 31/12/2023 | 31/12/2023 |

é possibile cumulare il beneficio con altre misure che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.

A seguito delle modifiche apportate dall'articolo 40-quater del DL.73/2022 le agevolazioni di cui all'articolo 2, commi 1, 2 e 3 del DL 50/2022 non sono soggette alla disciplina de minimis.

La Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 30 dicembre .2022 n. 81 sancisce la chiusura dei codici tributo per l'utilizzo, tramite modello F24, dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica, gas naturale e carburante maturati per il primo e il secondo trimestre 2022, che potevano essere utilizzati entro il 31 dicembre 2022.

Da tale data quindi non possono essere più utilizzati nel modello F24, sezione Erario, colonna crediti, i codici tributo 6960, 6961, 6966, 6962, 6963, 6964, 6965 e 6967. Vengono inoltre a cessare i codici tributo riservati ai cessionari di tali crediti (7720, 7721, 7722, 7723, 7724, 7725, 7726 e 7727).

I codici tributo in oggetto rimangono utilizzabili solo in caso di riversamento dei crediti di imposta.

Gestione del credito

Calcolo del credito

Relativamente alle imprese non energivore e non gasivore previsto che, se nei trimestri di calcolo del credito si sono rifornite di energia elettrica o di gas naturale dal medesimo fornitore rispetto al 2019, possono chiedere al venditore, entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, l'invio di una comunicazione nella quale riportato il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare della detrazione spettante per il relativo trimestre dell'anno 2022 e/o del primo trimestre del 2023.

La richiesta deve essere inoltrata a mezzo pec o fruendo delle modalità indicate nelle aree riservate dei portali web predisposte dai fornitori, con accesso mediante i dati registrati dal cliente.

I venditori sono tenuti, con la dovuta diligenza, alla

comunicazione anche qualora la richiesta da parte dell'impresa sia avvenuta posteriormente ai 60 giorni normativamente previsti (comunicato Arera 7 ottobre 2022 e circolare Agenzia delle entrate 36/2022, n. 3).

I contenuti minimi della comunicazione che i venditori devono inviare alle imprese di vendita richiedenti in tema di credito d'imposta nonché le sanzioni in caso di mancata ottemperanza sono stabiliti dalle delibere Arera n. 669/2022, 373/2022 e 474/2022, confermando altresì che le comunicazioni tra venditori e imprese avvengono mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata (Pec) ovvero altra modalità con caratteristica di tracciabilità individuata dal venditore.

Inoltre i crediti in oggetto possono essere ceduti per effetto dell'articolo 9 del DL 21/2022, secondo le modalità di cui al DL 34/2020.

Cessione del credito

Relativamente ai crediti del primo e secondo trimestre 2022 le imprese possono optare, in luogo dell'utilizzo del credito, per la loro cessione totale (non ammessa la cessione parziale) entro il 21 dicembre 2022 a favore di altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

Relativamente ai crediti del terzo e quarto trimestre 2022 le imprese possono optare, in luogo dell'utilizzo del credito, per la loro cessione totale (non ammessa la cessione parziale) entro il 21 settembre 2023, relativamente al terzo trimestre, ed entro il 21 dicembre 2023, relativamente al quarto trimestre, a favore di altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

La medesima disposizione prevista per i crediti del primo

trimestre 2023, come introdotti dalla legge di Bilancio 2023.

La circolare Agenzia Entrate n. 13/E/2022 ha precisato che la circostanza che i crediti sono cedibili "solo per intero" implica che l'utilizzo parziale di ciascun credito in compensazione tramite modello F24 ne impedisce la cessione della quota non utilizzata.

Il cessionario può utilizzare il credito di imposta con le medesime modalità con cui sarebbe utilizzato dal soggetto cedente, e quindi entro i termini di scadenza dell'utilizzo fissati per ogni singolo credito.

Ai fini della cessione, necessario richiedere l'apposizione del visto di conformità, in quanto si applicano le disposizioni previste dall'articolo 122-bis del DL 34/2020 in tema di cessione dei crediti edilizi.

La cessione dei crediti d'imposta deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate (provvedimenti 30 giugno 2022 n. 253445, 6 ottobre 2022 n. 376961, 6 dicembre 2022 n. 450517):

- dal 7.7.2022 al 21.12.2022, per i crediti relativi al I e II trimestre 2022;
- dal 6.10.2022 al 21.9.2023, per i crediti relativi al III trimestre 2022;
- dal 6.12.2022 al 21.12.2023, per i crediti relativi al IV trimestre 2022 e al I trimestre 2023;
- in presenza dell'obbligo di visto di conformità, soltanto dal soggetto che appone il visto;
- mediante l'apposito modello approvato;
- utilizzando esclusivamente i canali telematici dell'Agenzia delle entrate, nel rispetto dei requisiti definiti dalle specifiche tecniche.

I cessionari sono tenuti preventivamente ad accettare la cessione e comunicare l'opzione irrevocabile per l'utilizzo in compensazione, esclusivamente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Le comunicazioni all'Agenzia delle entrate delle ulteriori cessioni sono effettuate, a pena d'inammissibilità, direttamente dai soggetti cedenti e avvengono esclusivamente tramite la "Piattaforma cessione crediti".

Per effetto della cessione il cessionario utilizza specifici codici tributo per la compensazione. I codici tributo per consentire ai cessionari di utilizzare i crediti d'imposta in compensazione nel modello F24 sono stati istituiti con le risoluzioni dell'Agenzia delle entrate 12 luglio 2022 n. 38, 11 ottobre 2022 n. 59 e 13 dicembre 2022 n. 73.

Comunicazione del credito

È previsto inoltre un altro adempimento, introdotto dal comma 6 dell'articolo 1 del DL 176/2022 a carico dei beneficiari dei crediti d'imposta relativi al III e IV trimestre 2022, i quali, a pena di decadenza, devono inviare entro il 16 marzo 2023 una comunicazione all'Agenzia delle entrate relativa all'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

Il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione devono essere definiti con provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

Agevolazioni per le imprese che operano nei settori dell'agricoltura e della pesca

È riconosciuto un credito d'imposta pari al 20% delle spese sostenute per l'acquisto di carburante, comprovate da fatture, in ciascun trimestre del 2022 (per il secondo trimestre 2022, solo per il settore della pesca).

Il credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca, deve essere utilizzato in compensazione nei modelli F24, sezione Erario, con i seguenti codici tributo:

- 6965 - primo trimestre 2022 (scadenza 31.12.2022)
- 6967 - secondo trimestre 2022 (scadenza 31.12.2022)
- 6971 - terzo trimestre 2022 (scadenza 31.3.2022)
- 6987 - quarto trimestre 2022 (scadenza 31.3.2022)

Il carburante deve essere destinato a "mezzi di trazione" o per il riscaldamento di serre e fabbricati produttivi adibiti all'allevamento di animali. Non sono previste altre specifiche condizioni di accesso. Sono ricomprese espressamente anche le at-

tività «agromeccaniche» che operano con codice Ateco 1.61.

Il credito d'imposta utilizzabile in compensazione entro il 31.12.2023 senza limiti; si applicano tutte le regole per la compensazione, utilizzo, cessione, cumulabilità previste per gli altri crediti energia.

Altre agevolazioni

L'articolo 3 del DL 176/2022 consente alle imprese con utenze collocate in Italia a esse intestate di richiedere la rateizzazione degli importi dovuti a titolo di corrispettivo per la componente energetica di elettricità e gas naturale utilizzato per usi diversi dagli usi termoelettrici ed eccedenti l'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo di riferimento compreso tra l'1 gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021, per i consumi effettuati dal 1 gennaio 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023. A tal fine, le imprese interessate formulano apposita istanza ai fornitori, secondo modalità semplificate stabilite con decreto ministeriale. In caso di inadempimento di due rate anche non consecutive l'impresa aderente al piano di rateizzazione decade dal beneficio della rateizzazione ed è tenuta al versamento, in un'unica soluzione, dell'intero importo residuo dovuto. L'adesione al piano di rateizzazione, per i periodi corrispondenti, è alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta.

Detrazione del 50% dell'Iva versata per l'acquisto di case

La Legge di Bilancio 2023 (articolo 1, comma 76) reintroduce la detrazione Irpef nella misura del 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2023, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse o da organismi di investimento collettivo del risparmio (Oicr).

La disposizione è identica a quella prevista dall'articolo 1, comma 56, della legge 208/2015, riferita agli acquisti delle unità immobiliari di classe energetica A o B avvenuti dall'1 gennaio 2016 al 31 dicembre 2017. Dovrebbero quindi essere applicabili tutti i chiarimenti già forniti con le circolari ministeriali dell'Agenzia delle entrate del 8 aprile 2016 n. 12, del 18 maggio 2016 n. 20 (par. 10), del 27 aprile

2018 n. 7 e del 7 luglio 2022 n. 24.

La ratio della norma è diretta a "equilibrare" il costo degli oneri fiscali delle cessioni di unità immobiliari di tipo abitativo soggette ad Iva rispetto alle medesime operazioni soggette all'imposta di registro. Infatti, le cessioni di unità immobiliari di tipo abitativo soggette ad Iva e poste in essere dalle imprese costruttrici danno luogo ad un livello di imposizione più elevata, sia perché soggette ad aliquote di imposta più alte rispetto alle aliquote previste per l'imposta di registro sia perché determinate su base imponibile differente.

La base imponibile Iva, infatti, è costituita dal corrispettivo, mentre la base imponibile relativa alle cessioni di immobili abitativi poste in essere da soggetti privati, nella maggior parte dei casi, è costituita dal valore catastale.

In particolare:

- l'agevolazione spetta in misura pari al 50% dell'Iva corrisposta sul corrispettivo di acquisto e va ripartita in 10 quote costanti annuali, con esposizione nel quadro RP del modello Redditi PF ovvero nel quadro E del Modello 730;
- con riferimento alle pertinenze, quali, ad esempio, posto auto, cantina e cos' via, si ritiene possa applicarsi il criterio dell'estensione del beneficio fiscale spettante all'unità abitativa anche alla pertinenza, a condizione che l'acquisto della pertinenza avvenga contestualmente all'acquisto dell'unità abitativa e l'atto di acquisto dia evidenza del vincolo pertinenziale;
- si deve ritenere possibile che il contribuente che acquisti un'unità immobiliare e/o un box pertinenziale all'interno di un edificio interamente ristrutturato dall'impresa di costruzione possa beneficiare sia della detrazione del 50 per cento dell'Iva sull'acquisto, sia della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 3, del Tuir;
- l'Iva versata per l'acconto corrisposto in anni precedenti (ad esempio nel 2022) non rientra nell'importo oggetto di detrazione Irpef per il 2023, in quanto la norma, in vigore dal 1 gennaio 2023, prevede che l'acquirente possa considerare in detrazione il "50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA in relazione

all'acquisto" di unità immobiliari effettuato o da effettuare "entro il 31 dicembre 2023". Ne consegue che, ai fini della detrazione ed in applicazione del principio di cassa, necessario che il pagamento dell'Iva avvenga nel periodo di imposta 2023. Pertanto non possibile fruire della detrazione con riferimento all'Iva relativa agli acconti corrisposti nel 2022, anche se il rogito risulta stipulato nell'anno 2023 come pure non sarà possibile fruire della detrazione con riferimento all'Iva relativa agli acconti corrisposti nel 2023, se il rogito risulterà stipulato nell'anno 2024;

- ai sensi dell'articolo 10 comma 1, n. 8-bis del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, la cessione di fabbricati abitativi da parte delle imprese costruttrici pu~ essere assoggettata all'Iva anche dopo i cinque anni dalla fine dei lavori, purch~ l'impresa abbia manifestato espressamente l'opzione per la relativa imposizione. In presenza di quest' ultima condizione, la detrazione Irpef in oggetto pu~ essere riconosciuta indipendentemente dalla data di fine lavori;
- l'acquisto nel periodo di imposta 2023 di un appartamento che l'impresa costruttrice cedente abbia precedentemente concesso in locazione consente comunque di fruire della detrazione (cosiddetto bene merce);
- se l'acquisto effettuato in comproprietà da pi~ soggetti, la detrazione deve essere ripartita tra i comproprietari in ragione delle percentuali di proprietà. Un comproprietario pu~, quindi, beneficiare della detrazione dell'Iva a lui fatturata riferita solo alla spesa sostenuta per l'acquisto della sua quota di proprietà e non pu~, invece, fruire della detrazione dell'Iva sostenuta in relazione alle quote di proprietà degli altri acquirenti;
- la detrazione pu~ essere riconosciuta in capo sia al nudo proprietario che all'usufruttuario dell'immobile, nei limiti dell'imposta da ciascuno pagata per l'acquisto del relativo diritto, a condizione che tali somme siano distintamente indicate nella fattura rilasciata dal cedente;
- la detrazione non ammessa per l'acquisto di un immobile allo stato grezzo, posto che al momento dell'acquisto dell'immobile il contribuente deve essere in possesso dell'attestato

di classificazione energetica dell'abitazione;

- in caso di contributo pubblico, l'Iva dovuta deve essere calcolata sulla differenza tra l'importo del corrispettivo d'acquisto dell'unità immobiliare e il contributo percepito;
 - nel caso in cui un soggetto chieda di fruire anche del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa dovrà prima determinare il suddetto credito e, successivamente, calcolare la detrazione sull'Iva pagata effettivamente rimasta a carico dopo aver scomputato il credito d'imposta;
- Ai fini della relativa dichiarazione fiscale risulta necessario acquisire e controllare l'atto di acquisto dell'immobile avvenuto nel 2023 da cui si possa evincere:
- che l'immobile stato acquistato dalla impresa costruttrice o da Oicr;
 - la destinazione d'uso dell'immobile (abitativo) e la classe energetica (A o B);
 - il vincolo pertinenziale in caso di acquisto di pertinenza;
 - la fattura dalla quale rilevare l'importo dell'Iva.

Riversamento del credito di imposta Ricerca e Sviluppo

L'articolo 5, commi 7 - 12, del decreto legge 146/2021, convertito con modificazioni dalla legge 215/2021, prevede una speciale sanatoria per le indebite compensazioni del credito ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del DL 145/2013, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute non agevolabili a decorrere dal 2015 e fino al 31 dicembre 2019 e utilizzato alla data di entrata in vigore del decreto ovvero al 22 ottobre 2021.

L'agevolazione consente il riversamento del credito di imposta, senza sanzioni amministrative e interessi, e la non punibilità penale per il delitto di indebita compensazione.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 1 giugno 2022, n. 188987, ha disciplinato le modalità e i termini per aderire alla procedura di riversamento, approvando altresì il modello contenente la relativa domanda e le istruzioni per la compilazione.

Il comma 271 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2023 modifica i termini dell'adempimento, prevedendo che la domanda deve essere presentata solo una volta telematicamente entro il 30 dicembre 2023 (in luogo del 31 ottobre 2022 quale termine modificato sede di conversione del decreto legge 144/2022) direttamente dal contribuente ovvero per il tramite di un intermediario abilitato.

Il credito va riversato mediante modello F24 Elide, senza possibilità di compensazione con crediti ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997, utilizzando i codici tributo istituiti con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 5 luglio 2022 n. 34:

- 8170 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - unica soluzione";
- 8171 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - prima rata";
- 8172 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - seconda rata";
- 8173 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - terza rata".

Il pagamento deve essere eseguito in unica soluzione entro il 16 dicembre 2023 o in 3 rate annuali rispettivamente entro il 16 dicembre 2023, il 16 dicembre 2024 e il 16 dicembre 2025. In caso di pagamento rateale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 17 dicembre 2023 da versare insieme alla seconda e alla terza rata.

Il provvedimento stabilisce che non possono essere scomputati dagli importi dovuti le sanzioni e gli interessi già pagati a seguito di accertamento o contestazione del credito e che la procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restitu-

zione delle somme già versate, ancorché eccedenti, rispetto a quanto dovuto.

Non sono ammessi al pagamento rateale i riversamenti eseguiti a seguito di crediti:

- accertati con un atto di recupero o impositivo non definitivi al 22 ottobre 2021;
- constatati a seguito di consegna di un PVC entro il 22 ottobre 2021.

In tutti gli altri casi in cui la notifica o la consegna sia avvenuta dopo il 22 ottobre 2021 ammessa la rateazione.

La procedura di riversamento spontaneo si perfeziona con l'integrale pagamento delle somme dovute, a condizione che il credito riversato rientri nell'ambito applicativo della procedura di riversamento. Qualora il contribuente abbia presentato la domanda di riversamento e l'Agenzia delle entrate ritenga non ricorrano i presupposti applicativi della procedura di riversamento, la richiesta non produce i benefici previsti e l'Agenzia delle entrate procede con le ordinarie attività istruttorie o di accertamento per il recupero delle somme dovute con interessi e sanzioni.

La Legge di Bilancio 2023 introduce un'altra modifica rilevante in materia di crediti per ricerca e sviluppo. La modifica in oggetto riguarda la certificazione della qualificazione delle attività svolte per il credito ricerca e sviluppo a mezzo della quale, i contribuenti interessati, hanno conferma che gli investimenti effettuati nell'ambito della ricerca e sviluppo hanno i requisiti richiesti dal legislatore per accedere al credito di imposta. La certificazione in oggetto alternativa al riversamento del credito, in quanto tale documento risulta opponibile all'Agenzia. Nella versione precedente la norma in vigore escludeva la possibilità di ottenere il rilascio della certificazione qualora fossero "iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza". La modifica prevede quindi che tale certificazione possa essere richiesta "a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate con il processo verbale di constatazione".

Bonus quotazione Pmi anche per le Spac e per i minibond

Alessandro Germani, Il Sole 24 Ore, NORME E TRIBUTI, 7 febbraio 2023, p. 41

Il bonus quotazioni è stato riproposto dalla legge di bilancio 2023 in misura pari al 50% dei costi di consulenza sostenuti nella misura massima di 500mila euro. Per Assonime, con la circolare 4/2023, il decreto attuativo del Mise del 23 aprile 2018 dovrebbe essere sempre in vigore, visto che la norma non è mutata. Per l'attuale finestra il credito d'imposta spetterebbe alle imprese che hanno presentato la domanda di ammissione dal 1° gennaio 2023 e hanno ottenuto la delibera entro il 31 dicembre 2023, ma con un'applicazione retroattiva anche gli oneri delle quotazioni del 2022 dovrebbero poter beneficiare del limite di 500 mila euro, ripresentando la domanda. I mercati di quotazione sono quelli regolamentati e gli Mtf di Stati Ue o appartenenti al See. Lato Italia si tratta di Euronext Milan (ex Mta) compreso lo Star e Euronext Growth Milan (ex Aim) entrambi gestiti da Borsa Italiana. Per l'Associazione dovrebbe essere ricompreso anche l'ExtraMot Pro che il segmento per i minibond di Pmi non quotate sui mercati regolamentati, trattandosi di un Mtf. Non sarebbe dirimente che si tratti di obbligazioni e non di azioni, vista la logica sottostante di ampliare i canali di finanziamento delle imprese. L'associazione ribadisce alcuni punti controversi. Un primo caso riguarda il passaggio dal Mtf al mercato regolamentato, ad esempio da Euronext Growth Milan al listino principale, Star compre-

so, che comporta oneri maggiori e quindi costi di consulenza una tantum per cui si dovrebbe poter accedere al credito d'imposta. Lo stesso vale se si passa dalla quotazione di un minibond su ExtraMot Pro a quella delle azioni su Mta o, nell'ambito del debito, per obbligazioni quotate su un Mtf se si passa alla quotazione sul Mot, che è un mercato regolamentato. Per gli stessi motivi, invece, non dovrebbe beneficiare dell'agevolazione il passaggio da Mta a Star, trattandosi di due segmenti dello stesso mercato. Assonime ritorna poi anche sulle Spac, che sono quei veicoli quotati presso il Miv (Mercato degli Investment Vehicles), che è un mercato regolamentato, o presso l'Euronext Growth, che è un sistema multilaterale di negoziazione. Lo scopo della Spac, dopo aver raccolto le risorse, quello di effettuare la business combination portando alla quotazione la società target. Non vi è dubbio che le Spac siano società vitali, tanto è vero che a esse, come per le newco del private equity, viene data tendenzialmente risposta positiva all'interpello disapplicativo ex articolo 172, comma 7, del Tuir per il riporto delle posizioni soggettive (perdite, interessi e Ace) nell'ambito della fusione con la business combination (risposta n. 234/22). Dovrebbero pertanto poter beneficiare anch'esse del credito d'imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Dalla Ue contributi alle Pmi per sviluppare innovazione

Roberto Lenzi, Il Sole 24 Ore, NORME E TRIBUTI, 2 febbraio 2023, p. 43

Dalla Commissione europea arriverà oltre un miliardo anche nel 2023, per i contributi a fondo perduto del 70% a supporto delle singole imprese che intendano sviluppare e far crescere innovazioni. I bandi dell'Eic Accelerator (ex Sme Instrument) possono essere approcciati anche da singole imprese o da persone fisiche, senza la necessità di partecipare in collaborazione con imprese di altri Paesi. Dal Work programme 2023 emerge che le scadenze residue per l'anno 2023 riguardano sia l'Eic open che l'Eic challenges e cadranno il 22 marzo, il 7 luglio e il 4 ottobre. Il bilancio indicativo totale per questo invito è di 1.135,7 milioni di euro, di cui 409,3 milioni provenienti da Next generation Eu, strumento per costruire un'Europa più verde, più digitale e più resiliente. Una quota di 611,7 milioni del budget indicativo sarà assegnata ad Accelerator open mentre 523,5 milioni andranno a Eic challenges. I bandi Eic open non prevedono priorità tematiche predefinite su cui presentare le proposte progettuali e consentono il sostegno a qualsiasi tecnologia e innovazione in diversi campi scientifici, tecnologici, settoriali e applicativi. I bandi Eic Challenges sono destinati a finanziare progetti su ambiti tecnologici specifici predefiniti dalla Commissione europea. L'Eic accelerator supporta le fasi successive dello sviluppo tecnologico e scale up delle imprese in cui il sostegno Eic fungerà da catalizzatore per attirare altri investitori necessari per lo scale up dell'innovazione. Attraverso la componente grant, le imprese possono coprire i costi ammissibili sostenuti per attività di innovazione, compresa la dimostrazione della tecnologia in ambiente rilevante, la prototipazione e attività di dimostrazione e test necessari anche per soddi-

sfare i requisiti normativi e di standardizzazione. Il contributo Le imprese, grazie a questo strumento, possono richiedere contributi a fondo perduto. I progetti con una spesa ammissibile fino a 2,5 milioni relativi a costi di sviluppo dell'innovazione, possono accedere a un co-finanziamento Ue che consiste nel rimborso del 70% dei costi totali diretti. I costi indiretti possono essere finanziati sulla base del parametro del 25% dei costi ammissibili. Il finanziamento può essere richiesto per sostenere progetti con un Trl (technology readiness level) da 5 a 8. Il contributo in questa formulazione può essere richiesto:

- 1 se il progetto include informazioni sulle capacità e sulla volontà del richiedente di espandersi;
- 2 se il beneficiario è una start-up o una Pmi;
- 3 nel caso in cui il sostegno a fondo perduto nell'ambito dell'acceleratore è fornito una sola volta allo stesso beneficiario durante il periodo di attuazione del programma per un massimo di 2,5 milioni. In questo caso, l'impresa dettaglia nella proposta tutti gli elementi che dimostrano come possieda o sia in procinto di ottenere le risorse e i mezzi finanziari necessari per provvedere alle spese necessarie per l'industrializzazione del progetto.

Attraverso l'Investment component, le imprese possono finanziare il market deployment e lo scale up dell'innovazione. Questo può prevedere partecipazioni dirette fino a 15 milioni di euro gestite dal Fondo Eic per scale up e altri costi rilevanti. Le aziende che lavorano su tecnologie di interesse strategico europeo possono richiedere investimenti Eic superiori a 15 milioni. Le aziende selezionate de Eic ricevono coaching, tutoraggio, accesso

a investitori e aziende e altre opportunità come parte della comunità Eic. La richiesta Per accedere al finanziamento, i soggetti interessati devono presentare delle proposte progettuali che rispondano agli inviti pubblicati sul sito ufficiale del programma, seguendo le indicazioni contenute nelle regole di partecipazione e nei programmi di lavoro

del 2023. La proposta sarà analizzata da valutatori in base ai criteri indicati nel Programma di lavoro. Se la proposta soddisfacesse tutti i criteri, l'impresa proponente sarà invitata a sostenere un'intervista con una giuria Eic.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La crisi di impresa negli appalti all'epoca del PNRR

Francesca Petullà*, Il Sole 24 Ore, Norme&Tributi Plus Diritto, 25 gennaio 2023

Cresce l'interesse sull'interazione tra le norme che regolano le procedure fallimentari e le procedure di scelta del contraente. Le due normative per anni sono corse parallele, trovando punti di contatto nell'una e nell'altra normativa all'occorrenza, ma senza mai intersecarsi perché di fatto rispondenti a finalità completamente diverse: da un canto la **certezza** di una procedura di **scelta del contraente in un appalto pubblico**, dall'altro la **salvaguardia dell'impresa** e degli interessi ad essa connessi in situazioni di crisi.

Di certo entrambe normative dettate dall'evolversi delle condizioni di mercato che negli ultimi tre anni hanno subito fortissime oscillazioni dovute alle ben note vicende tali da comportare, nell'immediatezza, prima una sospensione dell'entrata in vigore del codice dell'impresa e poi, di pari passo, la decretazione d'emergenza per il Codice dei contratti sino la normazione straordinaria; **normative, quindi, che restano profondamente influenzate dalla pratica degli affari e dall'andamento economico** ormai quotidiano sia in fase di adozione delle disposizioni che di applicazione e interpretazione da parte degli operatori giuridici e non.

Non è un caso che, entrato in vigore lo scorso luglio il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, a breve è intervenuta Anac con un suo Comunicato sull'impatto della novella sulla qualificazione delle imprese di costruzione e subito dopo una interessante sentenza del Consiglio di Stato che ratifica e consolida di fatto il portato della novella frutto di anni di confronto tra dottrina e giurisprudenza sulla natura del concordato.

Perché il punto di contatto tra le due disposizioni da anni è proprio la **disciplina del concordato liquidatorio** o non, disputa che ha visto fronteggiarsi "innocentisti e colpevolisti" sinanco dinnanzi alla *Adunanza plenaria del Consiglio di Stato* che si è vista dover intervenire per cercare di dare una **linea di condotta comune** nell'interpretare il disposto **dell'art. 80 comma 5 del codice dei contratti in combinato disposto con l'art. 110** del medesimo codice.

Il dedalo delle norme

In principio era la legge fallimentare, nella quale, la sola norma che si occupava degli appalti pubblici era l'art. 81, la quale peraltro si limitava (e tuttora si limita) a rinviare alla relativa disciplina.

Il sistema si caratterizzava per l'assoluta preminenza accordata all'interesse pubblico, che in questo settore è *a monte*, l'interesse alla speditezza e stabilità della procedura di gara, e, *a valle*, quello alla regolare esecuzione del contratto pubblico. Infatti, **le procedure concorsuali** (o quanto meno di alcune di esse) e **quella degli appalti pubblici** erano destinate **a correre parallele e a non intersecarsi**, o meglio, a biforcarsi immediatamente qualora fossero venute ad incrociarsi: *l'art. 38 del vecchio Codice degli Appalti Pubblici* escludeva dalla partecipazione alle procedure di affidamento di concessioni e di appalti pubblici, oltre che dalla possibilità di essere affidatari di subappalti e di stipulare i relativi contratti, i soggetti che si trovano in stato di fallimento, liquidazione coatta e concordato preventivo, nonché quelli nei cui confronti fosse in

corso "un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni"; a sua volta l'art. 140, per l'eventualità di fallimento, liquidazione coatta amministrativa o concordato dell'appaltatore, facoltizzava la stazione appaltante ad interpellare i soggetti che avevano partecipato alla gara originaria, in base all'ordine risultante dalla relativa graduatoria, al fine della stipula di un nuovo contratto per il completamento dei lavori.

La disciplina introdotta sul punto dal D.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, è, rispetto a quella previgente, sicuramente **più organica e di più ampio respiro**.

Come noto, l'art. 80, comma 5°, d.lgs. 50/2016 prevede l'**esclusione automatica dalle gare** e l'impossibilità di stipulare i contratti per l'operatore economico che si trovi **sottoposto a procedura concorsuale**, tra le quali procedure è contemplata anche quella del concordato preventivo (previsione confermata nella bozza di nuovo codice da ultima licenziata dal Consiglio di Stato). Tale divieto ammette un'unica **eccezione** consistente nel **concordato con continuità aziendale**.

L'art. 110 si occupa, infatti, non soltanto del **concordato in continuità**, ma anche del **concordato con cessione dei beni e del fallimento**, ove sia stato autorizzato l'esercizio **provvisorio**. Per il concordato si distingue e si disciplina sia **la fase che segue l'ammissione che quella ad essa precedente** (facendo espressa menzione della domanda di concordato presentata ai sensi dell'art. 161, comma 6°, l. fall.), con riferimento sia alla prosecuzione dei contratti che alla partecipazione alle gare.

Il quadro che ne emerge può così riassumersi:

- nel caso di fallimento con **autorizzazione all'esercizio provvisorio**: il curatore può sia eseguire i contratti già stipulati dall'impresa fallita, sia partecipare a procedure di affidamento di concessioni ed appalti di lavori, forniture e servizi, ovvero essere affidatario di subappalto;
- nel caso di **concordato in continuità**: dopo l'ammissione alla procedura l'impresa ha le medesime facoltà (esecuzione dei contratti pubblici in corso e partecipazione a gare pubbliche) appena viste per il fallimento con esercizio provvisorio, mentre, dopo il deposito del ricorso, anche ai sensi dell'art. 161, comma 6°, l. fall., e sino all'ammissione, essa può (soltanto) eseguire i contratti pubblici già stipulati;

- nel caso di **concordato con cessione dei beni**: l'impresa può eseguire i contratti pubblici in corso sia prima che dopo l'ammissione, ma non partecipare a procedure di affidamento di contratti pubblici.

In tutti questi casi è prevista un'**autorizzazione del giudice delegato, sentito il parere dell'A-NAC**, che, in determinati casi, può subordinare la partecipazione, l'affidamento di subappalti e la stipulazione dei relativi contratti, all'avvalimento di altro operatore in possesso dei requisiti richiesti per l'affidamento dell'appalto (comma 5°).

Questa regola non vale però per l'impresa ammesa al **concordato con continuità aziendale**, che, a mente del precedente comma 4°, "*non necessita di avvalimento di requisiti di altro soggetto*".

Ebbene, ormai è chiaro a tutti che la disciplina dettata dal Codice degli Appalti e quella contenuta nell'art. 186 bis l. fall. sono **destinate a convivere**. Ciò innanzi tutto perché le nuove disposizioni si applicheranno "*alle procedure e ai contratti per le quali i bandi di gara o avvisi con cui si indice la procedura di scelta del contraente siano pubblicati successivamente alla data della sua entrata in vigore nonché, in caso di contratti senza pubblicazione di bandi o di avvisi, alle procedure e ai contratti in relazione ai quali, alla data di entrata in vigore del presente codice, non siano stati ancora inviati gli inviti a presentare offerte*" (così l'art. 216, comma 1°, del Codice e così pure la nova bozza di Codice).

Altrettanto vero è che a regime, peraltro, un'**abrogazione tacita per incompatibilità** appare predicabile soltanto per il **quarto comma dell'art. 186 bis** (atteso che l'art. 110, comma 3°, del D.lgs. n. 50/2016 consente la partecipazione alle gare soltanto dopo l'ammissione), e per la **lett. b) del comma successivo** (in quanto l'avvalimento non è più richiesto per le imprese ammesse al concordato con continuità).

Pienamente compatibile con la nuova normativa è, in particolare, il **sistema di attestazioni suppletive** previsto dal **terzo e dal quinto comma, lett. a), dell'art. 186 bis**. È anzi verosimile che tali disposizioni forniranno la traccia del corredo documentale necessario ai fini del rilascio delle **autorizzazioni previste dall'art. 110 del D.lgs. n. 50/2016**, anche al di fuori dell'ambito di applicazione loro proprio (e quindi, in particolare, per l'auto-

rizzazione all'esecuzione di contratti pubblici dopo il deposito di domanda di concordato con riserva ovvero nell'ambito di un concordato con cessione dei beni).

Le attestazioni suppletive e l'avvalimento obbligatorio

L'attestazione della **conformità al piano della continuazione di contratti pubblici** (art. 186 bis, comma 3°), o della **partecipazione a gare pubbliche** (art. 186 bis, comma 5°, lett. a), presuppone, oltre all'ovvio riscontro che l'una o l'altra siano previste nel piano, anche che i flussi dei costi e dei ricavi attesi dall'esecuzione di tali contratti, i relativi fabbisogni finanziari e la relativa copertura, siano inglobati nell'ambito del piano predisposto ai sensi dell'art. 186 bis, comma 2°, lett. a), con un **grado di analiticità che sarà ovviamente maggiore per i contratti in corso di esecuzione** e per le gare per le quali sia stata già presentata, o sia di prossima presentazione, la relativa domanda, e minore per le gare non ancora bandite o per quelle per le quali l'opportunità di partecipare si presenti in un secondo momento.

La ragionevole **capacità di adempimento del contratto** andrà invece vagliata tenendo conto delle **condizioni che legittimerebbero la risoluzione del contratto** ai sensi dell'art. 108 del D.lgs. n. 50/2016, attestando quindi che la capacità tecnico organizzativa dell'impresa è tale da garantire la regolare esecuzione del contratto sotto il profilo sia qualitativo che quantitativo. L'una e l'altra attestazione dovrebbero in definitiva **escludere**, nel concordato con continuità aziendale, che **l'interesse dell'imprenditore** alla prosecuzione di contratti pubblici pendenti, ovvero all'acquisizione di nuovi contratti, possa **confliggere con l'interesse pubblico** alla regolare esecuzione del contratto, o con **l'interesse dei creditori al "miglior soddisfacimento"**.

Analoghe basi documentali dovrebbero poi supportare le **autorizzazioni previste dall'art. 110 del D.lgs. n. 50/2016** per le ipotesi di **prosecuzione di contratti pubblici** nell'ambito di un **"esercizio provvisorio"** destinato ad innestarsi in una procedura di stampo liquidatorio, sia essa il **fallimento ovvero il concordato con cessione dei beni**: per il *primo*, del resto, opera il limite rappresentato dalla **mancanza di pregiudizio per i creditori** (art. 104, comma 1°, l. fall.), mentre per il *secondo*

pare logico fare riferimento al **disposto dell'art. 2487, lett. c), c.c.**, e quindi al **carattere conservativo della gestione provvisoria** dell'impresa ed alla sua funzionalizzazione al miglior realizzo dei cespiti aziendali.

Per quel che infine concerne l'**avvalimento**, esso è oggi obbligatoriamente previsto, in aggiunta alle attestazioni di cui si è sin qui parlato, per la partecipazione a gare pubbliche da parte dell'impresa ammessa al concordato con continuità, mentre in futuro, **per le gare cui si applicherà il D.lgs. n. 50/2016, l'avvalimento potrà essere richiesto dall'ANAC**, al fine della partecipazione o dell'affidamento di subappalti e per la stipulazione dei relativi contratti, al ricorrere di determinati presupposti, e cioè *"a) se l'impresa non è in regola con i pagamenti delle retribuzioni dei dipendenti e dei versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali"*, ovvero *"b) se l'impresa non è in possesso dei requisiti aggiuntivi che l'ANAC individua con apposite linee guida"* (art. 110, comma 5°).

Sebbene per i *"requisiti aggiuntivi"* occorrerà attendere l'emanazione da parte dell'ANAC delle relative linee guida, l'ipotesi contemplata nella lett. a) è già tale da dar luogo, nella normalità dei casi, alla richiesta di avvalimento da parte dell'ANAC, a meno che la medesima Autorità non si orienti nel senso di ritenere che la **mancanza di regolarità retributiva e contributiva vada riferita agli adempimenti maturati nel corso della procedura** piuttosto che a quelli pregressi.

In ogni caso l'**avvalimento**, *sia ai sensi dell'art. 186 bis, comma 5°, lett. b), l. fall., sia a mente dell'art. 110, comma 5°, del D.lgs. n. 50/2016, consiste nell'impegno assunto nei confronti dell'impresa concorrente e della stazione appaltante da altro operatore economico, "in possesso dei requisiti di carattere generale, di capacità finanziaria, tecnica, economica, nonché di certificazione, richiesti per l'affidamento dell'appalto"*, di mettere a disposizione *"per la durata del contratto, le risorse necessarie all'esecuzione dell'appalto e a subentrare all'impresa ausiliata nel caso in cui questa nel corso della gara, ovvero dopo la stipulazione del contratto, non sia per qualsiasi ragione più in grado di dare regolare esecuzione all'appalto o alla concessione"*.

Tale istituto, e dall' **art. 89 del nuovo Codice**, si presentano in modo diverso: quest'ultimo è **facoltativo**, e consiste nel *"prestito"* da altra impresa di

alcuni dei requisiti richiesti per la partecipazione alla gara; il primo, invece, previsto come **obbligatorio** dall'*art. 186 bis, comma 5°, lett. b)*, lo è anche nei casi in cui **L'ANAC subordinerà la partecipazione all'avvalimento** ai sensi dell'*art. 110, comma 5°*, e comporta inoltre una **uplicazione dei requisiti di partecipazione alla gara**, che dovranno essere posseduti sia dall'impresa ausiliata che da quella ausiliaria.

Malgrado ed al di là di queste differenze, derivanti dalla diversa funzione cui l'avvalimento assolve – nell'un caso, quella di consentire la partecipazione alla gara anche a soggetti che non siano in possesso di tutti i requisiti all'uopo necessari, sì da ampliare la platea dei concorrenti, e, nell'altro, quella di garantire che il contratto pubblico troverà, in ogni caso, regolare esecuzione, per altri aspetti, ed in particolare per quel che concerne **il regime dei controlli demandati alla stazione appaltante, della responsabilità solidale dell'impresa concorrente e di quella ausiliaria, e dei limiti posti all'avvalimento**, deve ritenersi **applicabile la disciplina dettata dall'art. 89 del D.lgs. n. 50/2016**.

La attestazione delle imprese di costruzione (SOA): il Comunicato di Anac del 16 novembre 2022

Anac con un recente comunicato del Presidente 16 novembre 2022 ha richiamato l'attenzione degli organismi di attestazione (SOA) il nuovo portato normativo, in particolare, gli effetti prodotti dall'entrata in vigore del **nuovo art. 95 del Codice della crisi d'impresa**, espressamente **richiamato dall'art. 80, comma 5, lettera b) del Codice dei contratti pubblici, in sostituzione del precedente art. 186-bis della Legge fallimentare**.

Sul punto, l'Autorità ha ritenuto che l'avvicinarsi tra il nuovo art. 95 e il precedente art. 186-bis non abbia mutato il criterio già delineato dal legislatore, il quale **ammette la partecipazione alle gare e alla qualificazione nel solo caso di continuità aziendale** dell'impresa sottoposta alla procedura **e non anche nella diversa ipotesi di concordato liquidatorio**. L'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa, e in particolare dell'art. 95, pertanto, non ha determinato nuove modalità di gestione delle imprese in procedura concorsuale ai fini della qualificazione, restando ferma la distinzione tra concordato liquidatorio e concordato in continuità.

Il punto di arrivo..... nella sentenza Consiglio di Stato, Sez. V, 11 ottobre 2022, n. 8685

Il Consesso interviene traendo le prime conclusioni a pochi mesi dall'entrata in vigore del Codice della crisi di Impresa per le imprese ammesse al concordato preventivo con continuità aziendale, al fine della partecipazione alle gare pubbliche: in gara **non è sufficiente dichiarare**, ma occorre **provare l'autorizzazione del competente organo della procedura fallimentare**, con acquisizione della relazione di un professionista abilitato contenente le attestazioni di conformità al piano concordatario e di ragionevole capacità di adempimento del contratto.

In altri termini vengono ribaditi i principi elaborati dalla giurisprudenza in merito alla **qualificazione del possesso dell'autorizzazione giudiziale come requisito di partecipazione alla procedura ad evidenza pubblica**, che va non soltanto dichiarato ma anche dimostrato alla stazione appaltante in corso di gara, comunque prima dell'aggiudicazione.

I giudici hanno ribadito che il quadro normativo è ormai definito e delineato perché *sia l'art. 80, comma 5, lett. b), del d.lgs. n. 50 del 2016, che prevede tale causa di esclusione dalle procedure ad evidenza pubblica, sia l'art. 110, comma 4, dello stesso d.lgs., nei testi modificati dal d.l. 18 aprile 2019, n. 32, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 giugno 2019, n. 55, contemplano l'eccezione delle imprese che abbiano fatto domanda o che siano state ammesse al concordato preventivo con continuità aziendale, facendo rinvio all'art. 186 bis del r.d. 16 marzo 1942, n. 267.*

I commi 4 e 5 di tale ultima disposizione, a loro volta, prevedono che *"Successivamente al deposito della domanda di cui all'articolo 161, la partecipazione a procedure di affidamento di contratti pubblici deve essere autorizzata dal tribunale e, dopo il decreto di apertura, dal giudice delegato, acquisito il parere del commissario giudiziale ove già nominato. L'ammissione al concordato preventivo non impedisce la partecipazione a procedure di assegnazione di contratti pubblici, quando l'impresa presenta in gara:*

a) una relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), che attesta la conformità al piano e la ragionevole capacità di adempimento del contratto;".

L'applicazione delle richiamate disposizioni com-

porta la necessità che l'impresa ammessa al concordato preventivo con continuità aziendale sia autorizzata a partecipare alla procedura ad evidenza pubblica, ai sensi dell'art. 186 bis, comma 4, della legge fallimentare, ma porta anche ad escludere che il comma 5 dello stesso articolo, nel richiedere la relazione del professionista abilitato, prescriva un adempimento alternativo all'autorizzazione del comma precedente. Esso va piuttosto interpretato nel senso che la **relazione si debba aggiungere all'autorizzazione quale requisito ulteriore richiesto per partecipare alla procedura** (cfr. già **Cons. Stato, III, 18 ottobre 2018, n. 5966**).

Secondo i giudici, il riscontro della correttezza dell'interpretazione sopra esposta si rinviene nella disciplina dettata dal d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, contenente il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, che, pur essendo entrata in vigore il 15 luglio 2022, è stata tenuta presente dal d.l. n. 18 aprile 2019, n. 32, quando ha introdotto le modifiche sopra dette degli artt. 186 bis della legge fallimentare e 80, comma 5, e 110 del Codice dei contratti pubblici.

Il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza ha risolto il **difettoso coordinamento interno all'art. 186 bis, commi 4 e 5**, prevedendo nella rinnovata disciplina del concordato preventivo con continuità aziendale, **all'art. 95, commi 3 e 4**, che:

"3. Successivamente al deposito della domanda di cui all'articolo 40 [n.d.r. domanda di ammissione al concordato preventivo], la partecipazione a procedure di affidamento di contratti pubblici deve essere autorizzata dal tribunale, e, dopo il decreto di apertura [n.d.r. della procedura di concordato preventivo], dal giudice delegato, acquisito il parere del commissario giudiziale ove già nominato.

4. L'autorizzazione consente la partecipazione alla gara previo deposito di una relazione del professionista indipendente che attesta la conformità al piano, ove predisposto, e la ragionevole capacità di adempimento del contratto."

L'art. 372 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza ha inoltre disposto la *modifica degli artt. 80, comma 5, lett. b) e 110, comma 4, del d.lgs. n. 50 del 2016*, prevedendo, *in luogo del rinvio all'art. 186 bis del r.d. n. 267 del 1942, il rinvio all'art. 95 dello stesso d.lgs. n. 14 del 2019*.

Trova quindi definitiva **conferma la necessità** per le imprese ammesse al concordato preventi-

vo con continuità aziendale, per partecipare alle gare pubbliche, di **ottenere l'autorizzazione del competente organo della procedura fallimentare**, con acquisizione della **relazione di un professionista abilitato contenente le attestazioni di conformità al piano concordatario** e di **ragionevole capacità di adempimento del contratto**.

Tale ricostruzione è, altresì, coerente con quanto esposto nella decisione assunta dall'Adunanza plenaria.

Infatti, la **sentenza dell'Adunanza plenaria, 27 maggio 2021, n. 9**, si è pronunciata sulla questione dell'ammissione alla partecipazione alle procedure di affidamento di contratti pubblici delle imprese che avessero presentato **domanda di concordato preventivo c.d. in bianco** (o con riserva o pre-concordato) *ex art. 161, comma 6, della legge fallimentare*.

Pur non essendo tale questione rilevante nel presente giudizio, va rimarcata l'affermazione dell'Adunanza plenaria secondo la quale la conclusione *"che subordina la partecipazione alle procedure di gara al prudente apprezzamento del tribunale, vale sia per l'ipotesi che l'impresa abbia già assunto la qualità di debitore concordatario nel momento in cui è indetta la (nuova) procedura ad evidenza pubblica, che per il caso in cui, all'inverso, la domanda di concordato segua temporalmente quella già presentata di partecipazione alla gara. In questo senso la formula "partecipazione a procedure di affidamento di contratti pubblici", contenuta nell'art. 186 bis, comma 4 (e da ultimo all'art. 110, comma 4, del codice dei contratti), deve essere letta nel suo significato più pieno e più coerente con quella esigenza di controllo giudiziale ab initio che, realizzandosi sin dal momento in cui si costituisce il rapporto processuale con il giudice fallimentare, rappresenta il punto di equilibrio tra la tutela del debitore e quella dei terzi"* (**Cons. Stato, Ad. Plen., n. 9/2021, paragrafo 7, parte finale**).

Sebbene l'Adunanza plenaria si sia pronunciata con riferimento alla **disciplina vigente prima delle modifiche apportate dal d.l. n. 32 del 2019**, le argomentazioni a supporto dei principi di diritto affermati – pur essendo superate, per quanto riguarda il **concordato c.d. con riserva**, dalla modifica legislativa dell'art. 110, comma 4, del Codice dei contratti pubblici – sono utili ad **interpretare la regola della necessità dell'autorizzazione del giudice delegato per**

l'impresa ammessa al concordato con continuità aziendale. Tale regola, prima contenuta nell'art. 110, comma 3, del d.lgs. n. 50 del 2016, è poi confluita nell'art. 186 bis, comma 4, del r.d. n. 267 del 1942 (e, dopo l'entrata in vigore del

d.lgs. n. 14 del 2019, nell'art. 95, commi 3 e 4, di quest'ultimo).

A cura dell'Avv. Francesca Petullà, Studio Legale Petullà - Partner 24 ORE Avvocati **Rete PNRR advisory*

Come tutelare lo sviluppo e l'italianità delle imprese con il private equity

Simone Strocchi, Il Sole 24 Ore, COMMENTI, 1 febbraio 2023, p. 12

Nel 2022 sono state realizzate molteplici operazioni di M&A sui mercati privati che hanno portato la percentuale più alta di valore di impresa sottostante nel controllo di *trade-buyer* e fondi *private equity* stranieri. Del resto, l'industria del *private equity* nazionale non ha una trasversalità completa e si affolla nel segmento di fondi con raccolta complessiva tra 100 e 500 milioni, capaci di agevolare la prima fase di crescita delle nostre migliori Pmi, che finiscono spesso per passare la mano a fondi PE più grandi, quasi sempre Nord Europei o Americani con capacità di investimento di svariati miliardi. Un antidoto a questa emorragia di *governance*, che vede incrementare di anno in anno la proprietà estera del capitale dei nostri campioni di economia reale, sono sicuramente i mercati borsistici, che consentono alle imprese di accedere a capitali in franchigia di debito e patruzioni parasociali di co-vendita, mantenendo l'italianità di *governance* e *management* a beneficio della intera collettività nazionale. Tuttavia, non possiamo evitare di rilevare che l'anno appena concluso ha registrato un significativo numero di Opa totalitarie che hanno estratto dal mercato principale della Borsa di Milano circa 33 miliardi di *market cap* cumulato ancora una volta ad opera del grande capitale straniero.

Non c'è da sorprendersi per quanto accaduto, poiché abbiamo visto operazioni di acquisto di imprese private perfezionarsi a valori significativamente più alti dei valori di quotazione di società della medesima *industry* e *size* trattate sui listini borsistici (anche al lordo del premio di OPA), segno lampante della sottovalutazione di molti titoli, che hanno sofferto e soffrono di contrazioni

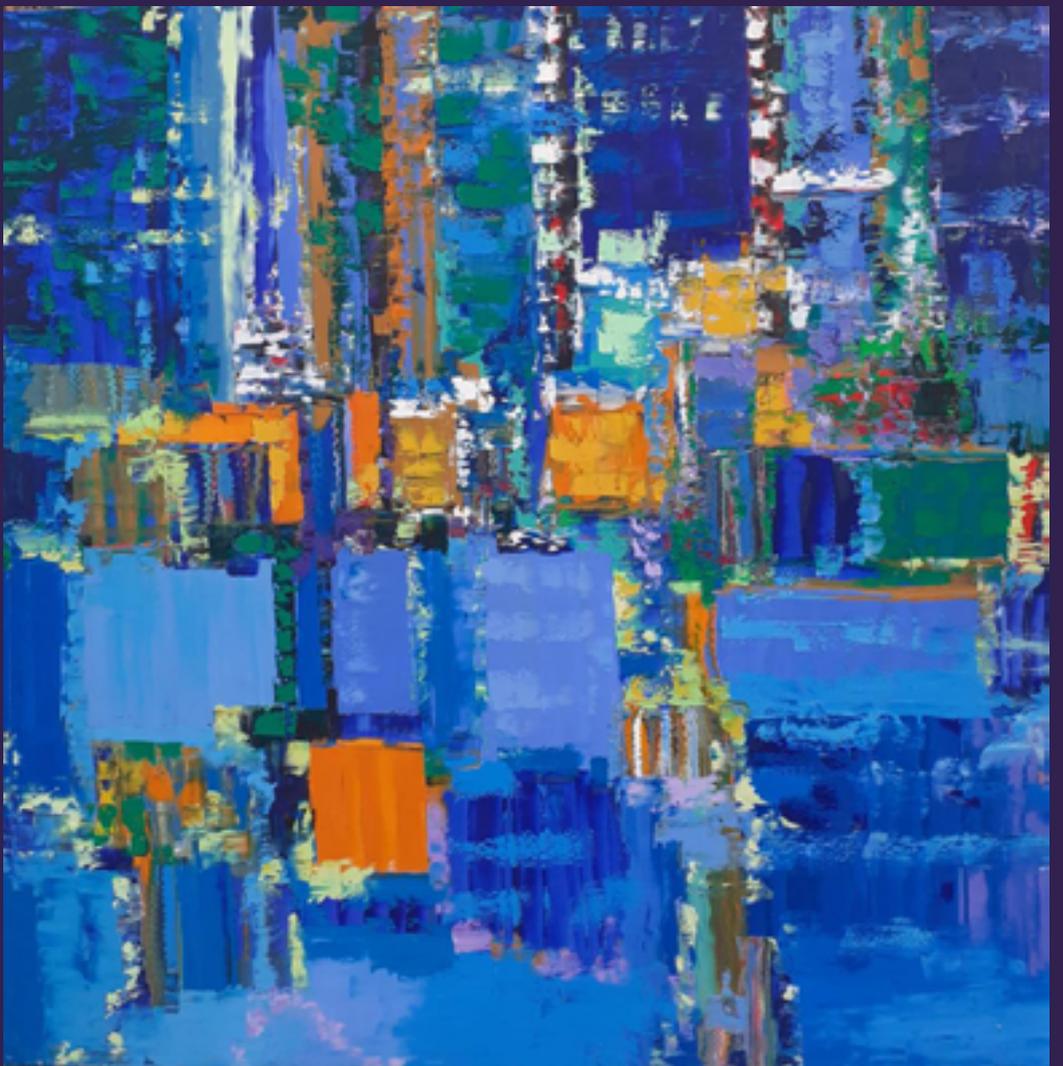
di valorizzazione borsistica dovute a riscatti operati da fondi aperti (UCITS) per ossessiva ricerca di adeguamento di portafoglio ad indici di liquidabilità. Ne emerge chiaramente che il nostro ecosistema non conta di significativi fondi chiusi con approccio da investitori costruttivi attivi sui listini borsistici. Così, anche le imprese italiane quotate rischiano di diventare preda di capitale monocratico internazionale capace di identificare le opportunità e impossessarsene con OPA, con effimero soddisfacimento delle *compliance* dei fondi UCITS che guidano il risparmio nazionale verso liquidazioni di investimenti al ribasso che sembrano impostate per penalizzare le società espressione di economia reale Italiana, fenomeno che si acuisce quando i fondi aperti ricercano indici di liquidità nelle congiunture più turbolente. Sono considerazioni che ci devono far riflettere, perché le società, quotate e no, che diventano oggetto di operazioni di *takeover* sponsorizzate da *buyer* stranieri sono indubbiamente espressione di un'economia reale performante e sono i datori di lavoro degli italiani, dunque, un eccesso e sistematico trasferimento di *governance* in mani straniere potrebbe non giovare alla nostra comunità nazionale. Non si può certo proteggere tutto con *golden share* o vincoli incompatibili con le leggi di libero mercato, né si può pensare di risolvere ogni esigenza di *financing* per supportare i progetti di crescita delle nostre imprese con l'intermediazione bancaria tra risparmio e credito, né tantomeno con braccia armate da capitali pubblici di CDP investiti direttamente sui " *single name* " dell'industria nazionale. La soluzione va individuata nello sviluppo di una industria finan-

ziaria privata a trazione italiana, agevolata da un approccio supportivo sistemico, competente ed efficace, per canalizzare risparmio nazionale a sostegno delle nostre imprese di eccellenza, con l'obiettivo di condividerne le *performance* mantenendone l'essenziale italianità. Ciò che sta accadendo ci indica che serve un approccio da *private equity* nazionali anche applicato su società trattate sui listini borsistici, senza che sia declinato in OPA finalizzate a ritirare le società dal mercato, ma anzi, sviluppato con soluzioni strutturate al fianco degli stessi soci di *governance*. Promuovere operazioni strutturate di PIPE (Private Investment In Public Equity) è possibile, urgente e con grandi potenzialità di performance. Noi per primi, che con Electa Ventures, abbiamo

sostenuto ripetutamente con successo imprese soluzioni acicliche di accesso in Borsa, con cui abbiamo supportato campioni di economia reale. Servono più player dedicati ad accelerazione di IPO e PIPE, promotori di capitali costruttivi a supporto di imprenditori italiani in contesti utili a mantenere la governance autoctona delle nostre migliori Pmi quotate e accessibili sul mercato borsistico italiano, superando i momenti di contrazione di valutazione determinati da circostanze esogene ai fondamentali di business, per condividere performance significative nel medio periodo. Presidente e Managing partner di Electa Ventures.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

DIRITTO



Reflex
di Nelu Pascu

A cura di

GREGGIO
AVVOCATI D'IMPRESA

L'estensione della negoziazione assistita alle controversie di lavoro

Eleonora Mingati, Avvocato in Padova (GREGGIO-Avvocati d'Impresa), esperta in diritto del lavoro

L'istituto della negoziazione assistita è stato introdotto nel nostro ordinamento dal D.L. 12 settembre 2014, n. 132, convertito nella legge n. 162 del 10 novembre 2014.

Seppur succintamente va spiegato di cosa si tratta: la convenzione di negoziazione assistita è un accordo mediante il quale le parti convengono di cooperare in buona fede e con lealtà per risolvere in via amichevole la controversia tramite l'assistenza di avvocati iscritti all'albo.

Già l'art. 7 del D.M. n. 132/2014 aveva previsto la possibilità di ricorrere alla negoziazione assistita anche per le controversie di lavoro, precisando espressamente che l'accordo eventualmente raggiunto al termine della procedura doveva essere sottratto al regime di impugnazione previsto dall'art. 2113 c.c..

La legge di conversione di tale decreto, però, ha abrogato questa disposizione, escludendo esplicitamente il ricorso alla negoziazione assistita in materia di lavoro.

Tale dietro front è stato sostanzialmente il frutto della forte contrarietà manifestata dalle associazioni sindacali e del parere negativo dato sul tema dal CSM, secondo il quale, in presenza di una sproporzione di potere tra le parti (datore - lavoratore), la disciplina dei diritti derivanti dal rapporto di lavoro non poteva essere affidata alla libera determinazione individuale dei soggetti coinvolti, neppure se assistiti da un legale essendo necessaria la presenza di un Giudice.

Tale pensiero non è stato condiviso da più parti posto che le conciliazioni che si concludono in sede sindacale hanno una struttura tipicamente negoziale.

Nel corso degli anni l'Associazione Giuslavoristi Italiani, di cui faccio parte, si è battuta contro l'esclusione delle controversie di lavoro dalla negoziazione assistita.

A sostegno di tale rivendicazione si è giustamente sottolineato che la parità di condizioni tra le parti di tali particolari vertenze viene ristabilita attraverso la presenza del difensore del lavoratore, garantendo a quest'ultimo un'assistenza certamente non inferiore a quella fornita nelle conciliazioni che avvengono in sede sindacale.

Tale richiesta dell'Avvocatura ha, quindi, trovato accoglimento con la legge n. 206/2022 (recante delega al governo per l'efficienza del processo civile e per la revisione della disciplina degli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie), la quale indica, tra i criteri direttivi impartiti al legislatore delegato per la modifica delle vigenti disposizioni in materia di negoziazione assistita, anche l'estensione di tale istituto alle controversie di lavoro.

In attuazione della delega, il D. Lgs. n. 149/2022 ha inserito nel D.L. n. 132/2014 il nuovo art. 2 ter, ai sensi del quale, per le controversie di cui all'art. 409 c.p.c., le parti possono ricorrere alla negoziazione assistita, a condizione che vi sia l'assistenza di almeno un avvocato per parte e anche, in via facoltativa, di un consulente del lavoro.

La nuova norma fa espressamente salva la possibilità di conciliare le suddette controversie anche presso le sedi e con le modalità previste dai contratti collettivi sottoscritti dalle associazioni sindacali maggiormente rappresentative e, pertanto, la negoziazione assistita non sostituisce la conciliazione sindacale ma si affianca ad essa, offrendo

alle parti un'ulteriore modalità per concludere accordi transattivi non impugnabili.

Il ricorso alla negoziazione assistita nelle controversie di lavoro, comunque, non è stato reso obbligatorio ma meramente facoltativo, non essendo stato pensato quale condizione di procedibilità della domanda giudiziale.

Le disposizioni del D. Lgs. n. 149/2022 dovevano entrare in vigore a partire dal 30 giugno 2023, ma la legge di bilancio ne ha anticipato l'efficacia al 28 febbraio 2023.

Concludendo si ritiene di dover salutare positivamente questa novità introdotta dalla riforma che

stiamo per affrontare, specie perché riconosce il ruolo svolto dagli avvocati nella composizione delle controversie di lavoro tentando di evitare alle parti (imprese e lavoratori) i tempi ed i costi della successiva formalizzazione dell'accordo in sede protetta, riconoscendo e valorizzando la funzione dei professionisti del settore.

Come sempre solo il tempo ci dirà come e quanto verrà utilizzata la negoziazione assistita in materia di diritto del lavoro visti i solidi ancoraggi a cui siamo abituati, intraprendendo tuttavia il cambiamento nell'unico senso possibile: quello positivo.

La responsabilità precontrattuale per ingiustificato recesso dalle trattative nell'ambito di operazioni societarie

Carlotta Seghi - Avvocato in Padova (GREGGIO-Avvocati d'Impresa), diritto societario e commerciale

1. Premessa.

Nella prassi commerciale sempre maggior diffusione sta avendo il contratto di acquisizione di partecipazioni societarie, mediante il quale un soggetto - di frequente un fondo - acquista una partecipazione (di maggioranza o totalitaria) in un'altra società. Il relativo contratto, noto come *sale and purchase agreement*, è solitamente il risultato di una lunga attività negoziale, proporzionale alla complessità della società oggetto di acquisizione, che si svolge nel corso (anche) di molto tempo.

Può tuttavia accadere che, nell'ambito delle trattative volte a perfezionare un'operazione di acquisizione societaria, una delle parti decida di ritirarsi dal negoziato. Di talché si pone il problema di individuare se e che tipo di responsabilità possa configurarsi in capo alla parte recedente.

2. I documenti precontrattuali nelle operazioni di acquisizioni di partecipazioni societarie.

Lo schema attraverso il quale si perviene alla sottoscrizione del *sale and purchase agreement* è caratterizzato da fasi: partendo dalla fase iniziale di incontro o primo contatto tra le parti, passando a quella successiva della sottoscrizione di eventuali lettere di intenti (*term sheet*) e/o accordi di riservatezza (c.d. n.d.a.) e, infine, alla sottoscrizione del *closing* cui segue l'esecuzione dell'accordo.

Il *term sheet* - altresì denominato "*memorandum of understandings*" (MOU) o "*letter of interest*" o lettera d'intenti (LOI) - consta di una puntuazione preliminare prodromica alla formazione e sottoscrizione di un successivo contratto, di frequente, di (i) collaborazione e *partnership*; (ii) *joint venture* commerciale o industriale; (iii) compravendita e *leasing* immobiliare; (iv)

cessione e acquisto di quote societarie.

In giurisprudenza con riferimento alla lettera di intenti è stato osservato: "*le parti che, con riferimento ad una scrittura privata, abbiano per essa usata la formula "lettera di intenti", adottando un'espressione con cui, nel linguaggio commerciale, si esprimono i propositi dei futuri contraenti nella fase delle trattative precontrattuali che precede la stipulazione di un negozio soltanto eventuale (e, pertanto, non doveroso per i suoi sottoscrittori), mostrano l'esclusivo intento di predisporre le clausole da recepire nel futuro contratto nell'eventualità della positiva conclusione delle trattative stesse*" (cfr. Cass. 14.5.1998, n. 4853). Ne discende che la sottoscrizione di tale documento non ha efficacia vincolante per le parti, non ingenerando l'obbligo per le stesse di sottoscrivere il definitivo.

Ciononostante, ancorché non vincolante per la sottoscrizione del definitivo, la lettera di intenti può avere un contenuto di immediata valenza precettiva: il riferimento è, ad esempio, alle clausole che disciplinano eventuali obblighi di riservatezza o di esclusiva, la cui violazione potrebbe comportare una responsabilità di natura contrattuale.

Fermo quanto sopra, il recesso dalle trattative potrebbe comunque ingenerare una responsabilità per la parte recedente ed infatti: "*le conseguenze giuridiche di un mancato adempimento degli obblighi assunti con una lettera di intenti vanno ricercate altrove, e precisamente nell'ambito della culpa in contrahendo*" (v. Speciale, *Contratti preliminari ed intese precontrattuali*, Milano, 1990, p. 142).

3. La "culpa in contrahendo": la responsabilità precontrattuale.

La responsabilità precontrattuale altresì denominata

"*culpa in contrahendo*" è disciplinata all'art. 1337 c.c. il quale prevede che: "*le parti, nello svolgimento delle trattative e nella formazione del contratto, devono comportarsi secondo buona fede*".

Si tratta di un particolare tipo di responsabilità appartenente, per orientamento maggioritario in giurisprudenza, al *genus* della responsabilità extracontrattuale - il cui fondamento viene ravvisato nella lesione dell'interesse di un soggetto alla libera esplicazione della sua autonomia negoziale.

I presupposti della responsabilità precontrattuale sono stati individuati dalla giurisprudenza: "*incombe nella responsabilità precontrattuale ex art. 1337 c.c. e, conseguentemente, nell'obbligo risarcitorio colui che, con il proprio comportamento e con le proprie dichiarazioni propositive, lasci che controparte maturi - in senso oggettivo - una certezza sul buon esito dell'affare e, in uno stadio avanzato delle negoziazioni, rifiuti improvvisamente la conclusione del contratto. Perché possa essere ritenuta integrata la suddetta responsabilità precontrattuale occorre, (i) che tra le parti siano in corso trattative, (ii) che le trattative siano giunte ad uno stadio tale da far sorgere, nella parte che invochi l'altrui responsabilità, il ragionevole affidamento sulla conclusione del contratto, (iii) che la parte alla quale si addebita la responsabilità, interrompa le trattative senza un giustificato motivo, (iv) che, pur nell'ordinaria diligenza della parte che invoca la responsabilità, non sussistano fatti idonei ad escludere il suo ragionevole affidamento sulla conclusione del contratto*" (v. Trib. Milano, 4.5.2017, in www.ilcaso.it).

Ciò che rileva, pertanto, al fine della violazione del dovere precontrattuale di buona fede, è il recesso senza giusta causa da trattative che siano giunte ad uno stadio tale da generare nell'altro contraente un legittimo affidamento circa la conclusione del contratto (cfr. Cass. 25.1.2012, n. 1051; Cass. 18.6.2004, n. 11438).

Quanto alla condotta è stato rilevato che "*per la sussistenza della responsabilità precontrattuale, a norma dell'art. 1337 cod. civ., l'obbligo della buona fede nelle trattative deve essere inteso in senso oggettivo, sicché non è necessario un particolare comportamento soggettivo di malafede, ma è sufficiente anche il comportamento non intenzionale o meramente colposo della parte che senza giusto motivo ha interrotto le trattative, eludendo così le aspettative di controparte che confidando nella conclusione del contratto, è stata indotta a sostenere spese o abbia rinunciato ad occasioni più favorevoli*" (cfr. Cass. 7.2.2006, n. 2525). Il danno risarcibile è quantificato nelle spese inutilmente affrontate (ovverosia i costi sostenuti per lo svolgimento delle trattative e per la stipulazione del contratto) oltre che della perdita di altre e più favorevoli alternative contrattuali (in tal senso: Cass. 30.7.2004, n. 14539 e Cass. 14.2.2000, n. 1632).

4. La responsabilità precontrattuale nella fase delle trattative per la sottoscrizione del sale and purchase agreement.

Nella primissima fase di incontro delle parti, entrambe saranno libere di recedere senza alcuna conseguenza. In tale fase non sussiste, infatti, alcun affidamento meritevole di tutela, e ciascuna parte sopporta il rischio che le trattative non vadano a buon fine, senza che ciò comporti un disincentivo a valutare potenziali affari. La Suprema Corte ha invero affermato che: "*la mera presenza di trattative non è, infatti, sufficiente ad integrare l'invocata responsabilità e la giustificazione del "recesso" dalle trattative diventa necessaria (per escludere la responsabilità precontrattuale) ove preesista il ragionevole affidamento della controparte sulla successiva conclusione del contratto*" (cfr. Cass. 26.2.2013, n. 4802).

La possibilità di ritenere integrata la fattispecie di responsabilità diventerà maggiore a mano a mano che ci si avvicinerà al momento del c.d. "*signing*" atteso che "*più avanzato è lo stato delle negoziazioni minori saranno i limiti lasciati all'abbandono libero delle stesse e più facile riscontrare un abbandono contrario a buona fede*" (v. Moya, *La fase preliminare delle operazioni di fusione e scissione: configurazione giuridica del progetto e responsabilità precontrattuale*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, 2009, n. 1, p. 101).

Tuttavia, non pare ragionevole ritenere che dal mero scambio della bozza del contratto definitivo tra le parti (o i legali delle stesse) possa derivare una responsabilità precontrattuale in caso di interruzione delle trattative.

Invero, sebbene i primi scambi della bozza del *sale and purchase agreement* avvengano allorché le parti abbiano già compiuto, almeno in parte, l'attività di *due diligence*; si siano già scambiati le lettere di intenti ed abbiano eventualmente già sottoscritto accordi di riservatezza e/o di esclusiva, è prassi diffusa che il contratto venga inoltrato con la dicitura "*bozza*" o "*draft*". Ciò significa che l'accordo è soggetto ad ulteriori modifiche e/o commenti delle parti (o di soggetti terzi). Di talché non si ritiene configurabile la responsabilità precontrattuale laddove, in tale fase, ancora di contrattazione fossero interrotte le trattative.

La responsabilità *de qua* sussisterebbe invece nel caso in cui che le parti avessero già raggiunto un accordo, se non su tutti i punti del contratto, sulla maggioranza degli stessi, a seguito di negoziazioni e scambi di bozze tra le stesse, residuando la definizione soltanto di alcuni punti secondari dello stesso ovvero allorché, all'esito della contrattazione, sia già stata fissata, avanti al notaio, la data per la sottoscrizione del definitivo.

Sul punto, si richiamano alcune pronunce giurisprudenziali che, proprio in casi di recesso di una delle parti da operazioni straordinarie in materia societaria, hanno confermato ovvero escluso la sussistenza della responsabilità precontrattuale alla luce dello stadio cui erano giunte le trattative dando rilevanza al (legittimo) affidamento che la parte non recedente aveva posto sul buon esito dell'operazione.

In particolare:

- Trib. Milano 4.5.2017, in www.ilcaso.it: il quale nel condannare i recedenti per responsabilità precontrattuale ha rilevato che *"le trattative per la cessione delle partecipazioni di ... si sono protratte in un lungo arco temporale, che ha avuto inizio nel maggio 2013"* e di come *"alcune condotte dei convenuti che fanno propendere per l'avvenuta insorgenza di un contesto fattuale e comportamentale idoneo, in senso oggettivo, ad ingenerare nelle parti attrici il ragionevole affidamento nella conclusione del contratto"* quali *"in data 12 dicembre 2013, il sig. aveva manifestato piena soddisfazione per la fase che le trattative avevano raggiunto fino a quel momento... si veda la comunicazione di posta elettronica in cui ebbe a dichiarare "vado a letto contento"... nel corso dell'assemblea dei soci di del 18 dicembre 2013, il presidente ... ebbe ad illustrare ai soci l'operazione in corso, compresa l'adozione di un nuovo statuto sociale, con la specificazione delle modifiche rispetto a quello in vigore, e l'adesione al nuovo patto parasociale, oltre alle motivazioni di carattere economico, finanziario e strategico sottese all'operazione in parola... non è contestato che in data 18 dicembre 2013 si sono dimessi i componenti del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale di Welcome Italia in ottemperanza agli accordi; che il giorno seguente il presidente del Cda ha convocato l'assemblea dei soci in quello stesso giorno, per la sottoscrizione e l'esecuzione degli accordi, per deliberare sulle varie modifiche dello statuto sociale conseguenti all'operazione"*. Il Tribunale ha quindi fondato la responsabilità dei recedenti in quanto le trattative potevano ritenersi giunte in fase conclusiva ad uno stadio tale da ingenerare nelle *"la certezza sul buon fine dell'affare"*;
- Trib. Bologna 5.10.2021 in www.giurisprudenzadel-leimprese.it: che ha respinto la richiesta di condanna in quanto *"le trattative così avviate e condotte sono proseguite, in modo non continuativo ed alquanto intermittente, fino al mese di febbraio 2016 senza che, a tale data, le parti avessero ancora raggiunto un'intesa su tutte le modalità e le tempistiche con cui attuare il trasferimento delle quote"* e per-

tanto *"la trattativa in esame, dunque, non aveva, a quel punto, raggiunto ancora uno stadio di avanzamento tale da creare tra i soggetti in essa coinvolti un avvicinamento negoziale ragionevolmente valutabile come non più reversibile, e tale, per ciò, da suscitare nei potenziali acquirenti il legittimo affidamento circa l'utile conclusione dell'affare"*;

- Trib. Torino 2.11.2021 in www.ilcaso.it: ove è stata rigettata la richiesta di condanna dei recedenti a titolo di responsabilità precontrattuale in quanto nonostante le trattative si fossero articolate come segue: *"Accordo preliminare di riservatezza; 13.9.2017 Sottoscrizione preliminare Term-sheet; 19.9.17 e 31.10.17 Consegna del Business Plan G.Q. e Valutazione Preliminare di S.P.; 6.3.2018 Redazione di Offerta Non Vincolante (NBO); 20.3.18 Sottoscrizione NBO; tra il 23.3.18 e il 4.5.18 Incarico a P.W. e S.P., inizio due diligence, progetto di fusione del G.Q.; 7.5.2018 e 8.5.2018 Riunione per analisi due diligence e bozza di contratto e scambio di e-mail; 15.5.18 Lettera di posticipo dell'esclusiva; 12.6.2018 Recesso"* vi erano *"molti punti sui quali le parti dovevano ancora confrontarsi seriamente, a cominciare dal tema software (C.), di cui - da quanto verbalizzato dalle parti e sopra riportato - risultavano ancora da definire i termini non solo economici ma anche legali di inclusione nell'operazione"*.

4. Conclusione.

Al fine di ritenere sussistente la responsabilità precontrattuale della parte recedente dalle trattative svolte nell'ambito di operazioni di acquisizione di partecipazioni societarie per la violazione dell'obbligo di buona fede ai sensi dell'art. 1337 c.c., occorre verificare lo stadio cui sono giunte tali trattative, dovendosi infatti dare rilevanza all'idoneità delle stesse ad ingenerare nella controparte la legittima convinzione sul buon esito dell'affare.

L'eventuale sottoscrizione di lettere di intenti non è circostanza di per sé idonea a fondare tale tipo di responsabilità, atteso che trattasi di puntualizzazioni preliminari e come tali non vincolanti, alle quali segue il confronto delle parti sul contenuto del contratto definitivo.

L'esigenza di tutelare la parti durante le lunghe trattative negoziali necessarie alla conclusione di un'acquisizione societaria nasce, infatti, allorquando vi sia stato un avvicinamento negoziale ragionevolmente valutabile come non più reversibile, tale, per ciò, da suscitare nella parte il legittimo affidamento circa l'utile conclusione dell'affare.

Il patto di prova: la mancata specificazione delle mansioni fondanti il patto ne determina nullità

Dario Ceccato , Founder Ceccato Tormen & Partners

Per quanto il c.d. decreto trasparenza (d.lgs 104/2022) sia intervenuto per consegnare (o meglio dire imporre) una “trasparenza” di informazioni verso i lavoratori, talvolta sovrabbondanti e di difficile descrizione preventiva (basti pensare alla programmazione dell’orario di lavoro), il tema del patto di prova e della sua legittimità ricorre sovente nelle aule giudiziarie.

La pronuncia della Corte d’Appello di Roma del 17 gennaio 2023 ci consente di ricordarci quali siano i dettami classici per l’apposizione di un corretto patto la cui natura, deve ricordarsi, dovrebbe essere bivalente (lavoratore / azienda) al fine di consentire una corretta valutazione del rapporto di lavoro nelle prime sue fasi di insediamento.

Il periodo di prova

Partiamo dalle basi.

Il periodo di prova, disciplinato dall’art. 2096 c.c., consiste in un periodo di tempo collocato all’inizio del rapporto di lavoro, stipulato nell’interesse di entrambe le parti contrattuali, poiché permette l’acquisizione di reciproche informazioni circa la prestazione lavorativa. Da un lato, il datore di lavoro potrà valutare le capacità del lavoratore e dall’altro, il lavoratore potrà rendersi conto del tipo di mansione che gli viene richiesta, delle modalità di lavoro.

La citata disposizione civilistica prevede che il periodo di prova deve risultare da atto scritto e deve essere formalizzato prima dell’assunzione dalle parti, pena la nullità dello stesso.

Durante il periodo di prova ciascuna delle parti può recedere dal contratto, senza obbligo di preavviso o d’indennità, ad eccezione del caso in

cui sia previsto un tempo minimo necessario per la prova, in tal caso la facoltà di recesso non può esercitarsi prima della scadenza del termine.

Terminato il periodo di prova le parti potranno recedere liberamente dal contratto senza obbligo di motivazione, oppure, potranno continuare l’esecuzione. Nel primo caso non è necessario che venga rispettato il preavviso, o che vengano pagate le relative indennità sostitutive, mentre nel secondo caso non è necessario che il datore di lavoro comunichi la volontà di confermare il lavoratore, poiché viene determinato implicitamente dalla prosecuzione dell’attività lavorativa dopo la scadenza del periodo di prova.

La durata del periodo di prova è stabilita dai contratti collettivi in misura diversa a seconda del livello di inquadramento del lavoratore: maggiore sarà il livello e maggiore sarà periodo di prova. Viene lasciata ampia autonomia alle parti di prevedere una durata inferiore, a favore del lavoratore, al fine di ottenere la stabilità del rapporto.

Su questo tema, in passato, sono state pronunciate diverse sentenze dalla Suprema Corte, in ultimo la sentenza n. 9798/2020, con la quale era stata definita la possibilità di stabilire una durata maggiore della prova qualora il lavoratore fosse adibito a mansioni particolarmente complesse, in base al principio per cui il datore di lavoro necessitava di un lasso di tempo più lungo rispetto a quello ritenuto congruo per la generalità dei casi. L’onere probatorio si concretizza, in questo caso, nel datore di lavoro, dato il vantaggio di quest’ultimo di poter usufruire di un tempo maggiore per valutare le capacità lavorative del dipendente.

Dal punto di vista normativo, dobbiamo ricordare il già citato d.lgs 104/2022 il cui art 7, rubricato "Durata massima del patto di prova" pone probabilmente la parola fine ad una diatriba quasi secolare in relazione al periodo massimo apportionabile.

Invero, giova precisare come:

- 1) Si stabilisce un termine di durata massima pari a mesi 6, salva la possibilità di un periodo inferiore da parte del contratto collettivo. Con tale previsione dovrebbe essere tacitata la problematica sollevata dalla Cassazione (vedi su tutte Cass. n°21874 del 2015) a merito della quale sarebbe ancora vigente, ante 13 agosto 2022, il regio Decreto n°1825/1924 il cui art 4 fissa in tre mesi massimo il periodo di prova degli impiegati non aventi funzioni direttive;
- 2) Nel caso di rapporto a tempo determinato, la durata del patto dovrebbe essere "proporzionale alla durata del contratto e alle mansioni da svolgere in relazione alla natura dell'impiego". Anche tale principio era già stato recepito dalla giurisprudenza, al fine di evitare che all'interno del contratto a termine si formino delle fattispecie di illegittimità evidente;

Il caso

La sentenza della Corte d'appello di Roma del 17 gennaio 2023 appare esemplare.

Si tratta di una lavoratrice assunta con contratto a termine per 12 mesi e con apposizione del patto di prova identificato nelle mansioni di "addetto di negozi o filiali di esposizione", laddove vi era un mero richiamo al ccnl applicato (ecco perché il rimando alla declaratoria del contratto collettivo).

Non si tratta di un caso isolato.

In effetti con ordinanza n. 27785/2021, la Corte di Cassazione aveva già conservato una sentenza della Corte di appello di Milano, la quale aveva rilevato l'invalidità del patto di prova

e la conseguente illegittimità del licenziamento intimato alla lavoratrice, condannando la società a reintegrare la dipendente nel posto di lavoro e a corrispondere un risarcimento.

Anche in quel caso il difetto di specificità del patto di prova era stato rilevato, dato che nella fattispecie Milanese la lettera conteneva un astratto richiamo alla qualifica e al livello previsto dal contratto collettivo applicato all'azienda. Tale indicazione risultava inidonea, in difetto di altre indicazioni, a stabilire le concrete attività lavorative sulle quali avrebbe dovuto svolgersi la prova. Il patto di prova, specifica la Corte, deve contenere le indicazioni delle mansioni oggetto dello stesso, anche con riferimento alle declaratorie del contratto collettivo, "sempre che il richiamo sia sufficientemente specifico e riferibile alla nozione classificatoria più dettagliata, sicché, se la categoria di un determinato livello accorpi un pluralità di profili, è necessaria l'indicazione del singolo profilo". Dello stesso avviso il giudizio della Corte d'Appello romana la quale ha ritenuto troppo generico ed omnicomprensivo il riferimento al concetto di "addetto" e non qualificante il termine di "filiali di esposizione".

Le conseguenze sono di rito. Nullità del patto con conseguente nullità del recesso.

Conclusioni

Per quanto elemento incidentale del rapporto di lavoro, il patto di prova necessita di una specificità oramai essenziale in giurisprudenza. Meri richiami generici a compiti e/o declaratorie non appaiono in alcun modo tutelati.

Risulta dunque necessario specificare al meglio le mansioni sul cui patto insiste, al fine di evitare contenziosi il cui esito, in caso di soccombenza datoriale (ovvero la nullità), potrebbe essere estremamente gravoso.

Crisi di impresa e misure cautelari, l'interesse al risanamento non può imporre la prosecuzione di un rapporto contrattuale ormai cessato

Francesco Aliprandi, Alessandro Turchi*, Il Sole 24 Ore, Norme&Tributi Plus Diritto, 31 gennaio 2023

Nuova pronuncia in tema di conferma delle misure protettive e cautelari nell'ambito della composizione negoziata

Con **ordinanza del 26 dicembre 2022 il Tribunale di Modena**, sezione terza civile, si è pronunciato sul tema della conferma delle misure protettive e cautelari nell'ambito della composizione negoziata, sancendo **l'impossibilità di imporre la prosecuzione di un rapporto contrattuale ormai cessato** per il decorso del suo naturale termine in quanto **l'art. 18, comma quinto, del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza** (d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14) si riferisce ai rapporti pendenti sino alla loro naturale scadenza.

Il caso

Una società in composizione negoziata chiede, ai sensi dell'art. 18 del Codice della crisi, da un lato la **conferma delle misure protettive** per la durata di centoventi giorni e dall'altro che all'interno di tali misure si debba ricomprendere l'ulteriore obbligo per due specifici creditori di **continuare l'esecuzione di prestazioni regolate da uno specifico contratto che sarebbe scaduto a brevissimo**.

In via subordinata, la società chiede altresì che qualora la continuazione delle predette prestazioni non sia un effetto riconducibile alla sfera applicativa delle misure protettive, il Tribunale in composizione monocratica lo disponga in via cautelare per la durata massima di sessanta giorni. Tale richiesta si basa su quanto previsto dall'art 18, comma 5, del Codice della crisi, il quale stabilisce che **i creditori** nei cui confronti operano le misure protettive **non possono, unilateralmente, rifiutare l'adempimento dei contratti**

pendenti o provocarne la risoluzione, né possono anticiparne la scadenza o modificarli in danno dell'imprenditore per il solo fatto del mancato pagamento di crediti anteriori rispetto alla pubblicazione dell'istanza di cui al comma 1, ossia l'applicazione delle misure protettive stesse. Inoltre, la norma dispone che gli stessi creditori possono sospendere l'adempimento dei contratti pendenti dalla pubblicazione dell'istanza di applicazione delle misure protettive fino alla conferma delle stesse.

I pareri dell'esperto e dell'ausiliario

Il tribunale modenese prima di esprimersi in ordine alla richiesta effettuata dalla società ricorrente dispone di **sentire il parere dell'esperto e del nominato ausiliario**.

L'esperto all'interno del suo parere, oltre ad evidenziare significativi profili di criticità in relazione alla situazione patrimoniale e finanziaria della società, al piano di tesoreria, nonché, in generale, al piano di risanamento predisposto dalla società, ritiene comunque opportuna la richiesta di conferma di misure protettive. Diversamente, in relazione alle misure cautelari invocate l'esperto evidenzia come l'interesse della ricorrente debba necessariamente essere temperato con quello dei creditori a non vedere ulteriormente incrementato il proprio rischio imprenditoriale, che potrebbe avvenire proprio con la continuazione dei contratti.

Sulla stessa linea di pensiero risulta il parere dell'au-

siliario. Infatti, all'interno della sua relazione evidenzia in relazione al piano di risanamento rilevanti limiti sulla sua coerenza e attendibilità che, tuttavia, non pregiudicano effettive possibilità di risanabilità anche attraverso l'utilizzo di strumenti maggiormente strutturati come il concordato preventivo. Quanto alla strumentalità delle misure protettive rispetto alle trattative con i creditori, l'ausiliario conclude ritenendole coerenti con la composizione della crisi. In ordine alla conferma di misure cautelari invece, come ritenuto anche dall'esperto, l'ausiliario ritiene che tale richiesta non sia funzionale al perseguimento delle trattative.

La decisione del Tribunale

Sulla scorta di tali conclusioni, prima dell'esperto e successivamente dell'ausiliario, il Tribunale di Modena in composizione monocratica accoglie solo in parte la richiesta avanzata dalla ricorrente per i seguenti motivi.

In primis chiarisce che la **continuazione dell'esecuzione delle prestazioni** disciplinate dalla scrittura privata delle parti, debitore e due suoi creditori, che sarebbe scaduta da lì a pochi giorni, **non rientra nel perimetro applicativo dell'art. 18, comma 5 del Codice della crisi**. Tale disposizione, che disciplina l'impossibilità per i creditori di rifiutare l'adempimento di contratti pendenti o di provocarne la risoluzione anticipata per il solo fatto che il debitore non abbia proceduto al pagamento di crediti anteriori rispetto alla pubblicazione dell'istanza con cui si richiedono le misure protettive, secondo il tribunale modenese si riferisce a rapporti pendenti sino alla loro naturale scadenza. Ne discende che tale disposizione non consente in nessun modo di perseguire un rapporto contrattuale ormai cessato per il decorso naturale del termine.

Inoltre, il Giudice stabilisce che la richiesta della ricorrente non rientra tra gli effetti applicativi delle misure protettive, ma piuttosto delle **misure cautelari per loro natura atipiche**. Infatti, ai sensi dell' **art. 2 lett. q) del Codice della crisi**, le misure cautelari sono definite come quei provvedimenti a tutela del patrimonio e

dell'impresa che appaiono più **idonei ad assicurare provvisoriamente il buon esito delle trattative** e, all'interno della composizione negoziata, siano **"necessari per condurre a termine le trattative"**, come previsto dall'art. 19 comma 1 del Codice della crisi.

Pertanto, come la giurisprudenza di merito ha già sostenuto (**Tribunale di Catania del 25 luglio 2022**), tramite la **richiesta di misure cautelari**, il ricorrente **non può ottenere benefici maggiori** o diversi rispetto alla ristrutturazione del proprio debito. Di conseguenza **non può richiedere ed ottenere la possibilità di imporre un *facere*** alla controparte coinvolta nelle trattative che produrrebbe così effetti non ottenibili nemmeno all'esito di un contenzioso o che comunque richiedono l'apertura di un tale procedimento.

Ritenere infatti possibile l'applicazione di misure cautelari che impongono un *facere* ad una propria controparte comporterebbe l'ottenimento di risultati non raggiungibili nemmeno con altri strumenti di risoluzione della crisi maggiormente strutturati come gli accordi di ristrutturazione ove non si può imporre ai creditori l'esecuzione di nuove prestazioni, la concessione di finanziamenti o l'erogazione di nuovi finanziamenti così come disciplinato *dagli artt. 61 e 62 del Codice della crisi*.

In conclusione, il Tribunale di Modena sancisce un importante principio di diritto secondo il quale, in tema di **conferma delle misure cautelari**, l'interesse al risanamento dell'impresa **non può giungere sino ad imporre** non soltanto un **sacrificio del diritto di credito**, ma anche l'imposizione di **nuove prestazioni in forza di un rapporto contrattuale ormai concluso**. Tale previsione, dunque, tutela il diritto dei creditori a non vedersi ampliato il loro sacrificio nel percorso di risanabilità che tuttavia potrebbe rendere maggiormente difficile la prosecuzione di rapporti strategici non pendenti nel momento in cui si richiede l'applicazione di tali misure.

**A cura di Francesco Aliprandi e Alessandro Turchi, Soci Studio Acciaro & Associati S.t.p*

Imprese in difficoltà: sei percorsi per il rientro

Giulio Andreani, Il Sole 24 Ore, Edicola Fisco, 7 febbraio 2023, p. 37-42

Di fronte a una situazione di crisi, le imprese si trovano a dover decidere innanzitutto quale percorso intraprendere per superarla, considerato il ventaglio di soluzioni utilizzabili a questo scopo

Il Codice della crisi e dell'insolvenza entrato in vigore il 15 luglio 2022 (di seguito, "Codice") ha significativamente modificato la disci-

plina degli istituti precedentemente previsti dalla legge Fallimentare e ne ha introdotti di nuovi.

GLI ISTITUTI UTILIZZABILI AI FINI DEL SUPERAMENTO DELLA CRISI

Gli istituti utilizzabili per il superamento delle crisi d'impresa, tralasciando il caso delle imprese "minori", sono attualmente i seguenti:

- 1) La composizione negoziata della crisi (articoli da 12 a 25-quinquies)
- 2) Il concordato semplificato liquidatorio (articoli 25-sexies e 25-septies)
- 3) Il piano attestato di risanamento (articolo 56);
- 4) L'accordo di ristrutturazione dei debiti (articolo 57), che può essere "ordinario" oppure "agevolato" (articolo 60) e/o "a efficacia estesa" (articolo 61), nel cui contesto deve essere necessariamente prevista, in presenza di debiti tributari da ristrutturare, la transazione fiscale (articolo 63) e può essere introdotta la convenzione di moratoria (articolo 62)
- 5) Il piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (articoli da 64-bis a 64-quater)
- 6) Il concordato preventivo (articoli da 84 a 120-quinquies), che può prevedere la liquidazione del patrimonio, la continuità aziendale (diretta o indiretta), l'attribuzione del patrimonio a un assuntore o assumere altre forme ancora

Per questo motivo, di fronte a una situazione di crisi, le imprese si trovano a dover decidere innanzitutto quale percorso intraprendere per superarla, considerato il ventaglio di soluzioni utilizzabili a questo scopo. Infatti, tralasciando le imprese "minori" e i soggetti non assoggettabili a liquidazione giudiziale, gli istituti a cui attualmente si può fare ricorso sono i seguenti:

1. la composizione negoziata della crisi (articoli da 12 a 25-quinquies);
2. il concordato semplificato liquidatorio (articoli 25-sexies e 25-septies), che può essere richiesto in caso di esito non positivo delle trattative condotte nell'ambito della composizione negoziata;
3. il piano attestato di risanamento (articolo 56);
4. l'accordo di ristrutturazione dei debiti (articolo 57), che può essere "ordinario" oppure "agevolato" (articolo 60) e/o "a efficacia estesa" (articolo 61), nel cui contesto deve essere necessariamente prevista, in presenza di debiti tributari da ristrutturare, la transazione fiscale (articolo 63) e può essere introdotta la convenzione di moratoria (articolo 62);
5. il piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (articoli da 64-bis a 64-quater);
6. il concordato preventivo (articoli da 84 a 120-quinquies), che può prevedere la liquidazione del patrimonio, la continuità aziendale (diretta o indiretta), l'attribuzione del patrimonio a un assuntore o altre forme ancora, venendo quindi offerte alle

imprese in crisi, nell'alveo di questa procedura, varie differenti possibilità di definizione dei rapporti con i loro creditori.

I fattori rilevanti

I fattori rilevanti ai fini dell'individuazione del percorso più appropriato per affrontare una situazione di crisi, tenuto conto dei diversi effetti che si producono a seconda dell'istituto utilizzato, sono più d'uno e fra essi devono essere certamente considerati i seguenti :

- > l'efficacia delle misure protettive;
- > il trattamento dei debiti tributarie previdenziali;
- > la conservazione della gestione dell'impresa da parte dell'imprenditore;
- > l'estensione dell'adesione della maggioranza dei creditori a quelli non aderenti;
- > il regime di prededuzione di debiti e oneri;
- > l'esenzione da revocatoria;
- > la disciplina dei contratti in corso;
- > il trattamento fiscale di plusvalenze, sopravvenienze e perdite;
- > la disapplicazione delle norme del codice civile concernenti la riduzione del capitale;
- > l'applicabilità dei reati previsti dagli articoli 322 e seguenti del Codice.

È buona regola, tuttavia, scegliere l'istituto da utilizzare - almeno fino a quando è possibile e una pro-

cedura non deve essere avviata con urgenza - non prima dell'elaborazione delle linee guida del piano di risanamento, potendo l'efficacia (e talvolta la stessa legittimità) del percorso giuridico variare in funzione della natura di tale piano (ad esempio, a seconda che questo sia liquidatorio o in continuità), delle esigenze di finanziamento dell'impresa, della rilevanza e del trattamento previsto relativamente ai debiti fiscali e previdenziali e delle esigenze di conservazione della gestione dell'impresa ai fini dell'attuazione del piano, del numero dei creditori di cui il piano prevede l'adesione e di altre circostanze ancora.

Per evidenti ragioni di economicità, questa analisi può avere a oggetto solo alcuni dei fattori sopra esposti, individuati in quelli attinenti alle misure protettive e al trattamento dei debiti tributari e previdenziali, proprio per il peso che essi spesso assumono rispetto all'efficacia dell'istituto prescelto e al conseguimento del risanamento. Le misure protettive rappresentano, infatti, la prima difesa che l'impresa in crisi può o deve apprestare per evitare di subire azioni esecutive e cautelari che possono compromettere il superamento della crisi; mentre il trattamento dei debiti tributari è spesso decisivo, atteso che generalmente il loro peso è in capo alle imprese in crisi assai elevato, essendo queste solite finanziarsi omettendo il versamento delle imposte dovute. Si tratta quindi, in entrambi i casi, di fattori rilevanti, la cui disciplina, inoltre, varia significativamente da istituto a istituto.

I FATTORI RILEVANTI AI FINI DELLA SELEZIONE DELL'ISTITUTO

I fattori rilevanti ai fini della individuazione del percorso più appropriato per superare una situazione di crisi, tenuto conto dei diversi effetti che si producono a seconda dell'istituto utilizzato, sono più d'uno e fra essi devono essere certamente considerati i seguenti:

- a) L'efficacia delle misure protettive
- b) Il trattamento dei debiti tributari e previdenziali
- c) La conservazione della gestione dell'impresa da parte dell'imprenditore
- d) L'estensione dell'adesione della maggioranza dei creditori a quelli non aderenti
- e) Il regime di prededuzione di debiti e oneri
- f) L'esenzione da revocatoria
- g) La disciplina dei contratti in corso
- h) Il trattamento fiscale di plusvalenze, sopravvenienze e perdite
- i) La disapplicazione degli articoli del Codice civile concernenti la riduzione del capitale
- j) L'applicabilità dei reati previsti dagli articoli 322 e seguenti del Codice

Le misure protettive

Il Codice ha ampliato il novero dei beni oggetto delle misure protettive, cioè di quelle misure costituite dal divieto di iniziare o proseguire, da parte dei creditori, azioni esecutive e cautelari e di pronunciare, da parte del tribunale, la sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o di accertamento dello stato

d'insolvenza.

I beni oggetto di tali misure, infatti, non sono più costituiti solo da quelli che fanno parte del patrimonio del debitore, ma da tutti i beni utilizzati per lo svolgimento dell'attività dell'impresa, la quale può comportare anche l'impiego di beni di terzi (ad esempio, i beni in leasing e in affitto); ciò sul presupposto che la

protezione che non comprenda anche tali beni, ove rientranti nel complesso aziendale utilizzato per l'esercizio dell'attività, risulterebbe solo parziale e potrebbe non essere sufficiente per impedire il compimento di azioni che possono compromettere il superamento della crisi.

Per contro, con l'introduzione del Codice è venuto meno l'automatismo delle misure protettive previste dall'articolo 161, comma 6, e dall'articolo 182-bis, comma 6, della legge fallimentare, di cui è stata attenuata l'efficacia, poiché queste misure devono ora essere sempre richieste dal beneficiario (articolo 2, lettera p); producono quindi effetti "semi-automatici" o

"a domanda", ma non "automatici". L'articolo 46, comma 5, del Codice stabilisce, invero, che, a seguito della semplice domanda di concordato preventivo, anche nella forma "prenotativa", automaticamente i creditori non possono acquisire diritti di prelazione con efficacia rispetto ai creditori concorrenti, così come l'articolo 7 dispone che, nel caso di proposizione di più domande di accesso agli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza, il tribunale deve esaminare in via prioritaria quella diretta a regolare la crisi o l'insolvenza con strumenti diversi dalla liquidazione giudiziale; non si tratta, tuttavia, di misure protettive propriamente dette.

LE MISURE PROTETTIVE

Le misure protettive, volte a bloccare le azioni esecutive e cautelari e l'apertura della liquidazione giudiziale, producono effetti diversi a seconda dell'istituto nel cui contesto sono richieste:

| Istituto utilizzato | Efficacia | Data efficacia | Con istanza di l. g. |
|--|----------------|-----------------------|----------------------|
| Composizione negoziata | Semiautomatica | Pubbl. accett. RI | No |
| Concordato semplificato | Automatica | Omologazione | Si |
| Concordato preventivo | Semiautomatica | Pubb. dom. accesso RI | Si |
| Adr | Semiautomatica | Pubb. dom. omolog. RI | Si |
| Pro | Semiautomatica | Pubb. dom. omolog. RI | Si |
| Domanda prenotativa concordato preventivo, Adr e Pro | Semiautomatica | Pubb. domanda RI | Si |
| In corso trattative Adr | A domanda | Decreto giudice | Si |
| Piano attestato | Nessuna | Nessuna | No |

La richiesta delle misure in esame può essere formulata:

1. nell'ambito della composizione negoziata, unitamente all'istanza di nomina dell'esperto o con atto separato, in base all'articolo 18, comma 1. L'istanza di applicazione di tali misure è pubblicata nel Registro delle imprese con l'accettazione dell'esperto, che è a tal fine indispensabile, e da tale pubblicazione i creditori non possono acquisire diritti di prelazione, né iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari; entro il giorno successivo l'imprenditore ha l'onere di presentare al tribunale competente ricorso per chiedere conferma delle misure (articolo 19, comma 1). Inoltre, fino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, la sentenza di apertura della liquidazione giudiziale non può essere pronunciata, salvo revoca della protezione. Si tratta quindi di misure "semi-automatiche". Tuttavia, l'istanza di nomina dell'esperto non può essere presentata in pendenza del procedimento introdotto con domanda di accesso agli strumenti di regolazione della crisi e alla liquidazione giudiziale;
2. mediante la domanda di accesso alla procedura di concordato preventivo, di omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti e del piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, nonché di liquidazione giudiziale in proprio (ex articolo 40). In questi casi le misure protettive, inclusa quella inibitoria dell'apertura della liquidazione giudiziale, si producono dalla data di pubblicazione della domanda nel Registro delle imprese (articolo 54, comma 2) e devono essere confermate dal giudice entro trenta giorni da tale pubblicazione (sono quindi anch'esse "semi-automatiche");
3. con istanza separata e successiva alla domanda di cui al precedente punto 2, avente a oggetto le ulteriori e atipiche misure protettive previste dal terzo periodo del citato comma 2 dell'articolo 54, che operano pertanto solo "a domanda" a seguito di decreto del giudice ex articolo 55, comma 2;
4. mediante il ricorso "prenotativo" previsto dall'articolo 44, volto a ottenere la concessione di un termine per il deposito dell'accordo di ristrutturazione, del piano e della proposta di concordato preventivo o del piano di ristrutturazione da assoggettare a omologazione. Queste misure sono costituite dal blocco delle azioni esecutive e cau-

telari e dal divieto di apertura della liquidazione giudiziale, con effetto "semi-automatico" dal giorno della pubblicazione della domanda nel registro delle imprese, dovendo poi essere confermate;

5. nella fase di negoziazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti, mediante richiesta specifica, con l'effetto di inibire le azioni esecutive e cautelari e l'apertura della liquidazione giudiziale (articolo 54, comma 3) a seguito di decreto del giudice (articolo 55, comma 2). Si tratta quindi di una misura "a domanda".

Quando la composizione negoziata ha come sbocco il concordato liquidatorio semplificato, sarebbe logico che le misure protettive proseguissero senza soluzione di continuità, essendo esse necessarie per assicurare l'integrità del patrimonio destinato a essere liquidato. Tuttavia, le misure protettive previste nella composizione negoziata cessano con la conclusione di tale percorso e gli effetti dell'articolo 117 (richiamato dal comma 8 dell'articolo 25-sexies) - che rende il concordato omologato obbligatorio per tutti i creditori, vincolandoli - si producono solo dalla omologazione del concordato. Ne discende che rimane senza protezione il periodo che va dalla conclusione della composizione negoziata alla data dell'omologazione, e questa lacuna non è colmata dall'applicazione, dal momento della pubblicazione della proposta concordataria, del disposto dell'articolo 46 (in virtù del rinvio a esso operato dal comma 2 del citato articolo 25-sexies), a norma del quale i creditori non possono acquisire diritti di prela-

zione con efficacia rispetto ai creditori concorrenti; il che è un po' poco, perché non inibisce le azioni esecutive. Né tale lacuna pare colmabile mediante l'applicazione analogica dell'articolo 54, visto che al contrario di altri non è stato richiamato.

Nell'ambito del piano attestato di risanamento non sono utilizzabili misure protettive. Risultano quindi evidenti i diversi effetti che si producono, relativamente alle misure in questione, a seconda dello strumento di regolazione della crisi utilizzato e il peso che essi assumono, ogni qualvolta tali misure siano necessarie, nella selezione dell'istituto più appropriato, tanto da poter generare in alcune circostanze casi di abuso.

Il trattamento dei debiti tributari e previdenziali

Anche il trattamento dei debiti fiscali e previdenziali è tutt'altro che omogeneo nei diversi istituti sopra indicati ed è espressamente disciplinato solo nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo (rispettivamente dagli articoli 63 e 88).

Ciò precisato, mentre da un lato è del tutto pacifica la possibilità di soddisfare parzialmente e in via dilazionata, grazie alla transazione fiscale e previdenziale, i debiti erariali e contributivi in tali contesti, occorre, dall'altro lato, verificare se, non potendosi fare ricorso a questo strumento al di fuori di tali procedure, il pagamento parziale e dilazionato dei debiti sia comunque possibile nell'ambito degli altri istituti.

IL TRATTAMENTO DEI DEBITI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI

- Anche il trattamento dei debiti fiscali e previdenziali varia da istituto a istituto.

Accordo di ristrutturazione dei debiti e concordato preventivo

- Nell'accordo di ristrutturazione dei debiti e nel concordato è prevista la transazione fiscale e previdenziale (articoli 63 e 88), il cui fulcro è il principio della convenienza per gli enti creditori rispetto alla liquidazione giudiziale. Nel rispetto di questo principio, tale istituto consente falcidie e dilazioni di pagamento corrispondenti alle esigenze del risanamento. Tuttavia, la disciplina della transazione fiscale è differente nelle due procedure. Si pensi, ad esempio, al divieto di trattamento deteriore dei crediti fiscali e previdenziali, che è applicabile nel concordato preventivo, ma non nell'accordo di ristrutturazione. Ne discende la necessità di una comparazione dei diversi effetti anche all'interno dell'istituto stesso della transazione fiscale

Accordo di ristrutturazione dei debiti e concordato preventivo

Sia nell'accordo, sia nel concordato, il regime della transazione fiscale e previdenziale è fondato sul principio della convenienza della proposta, tant'è che questa, ove non sia oggetto di adesione volontaria da parte dei creditori pubblici, può essere omologata

forzosamente dal tribunale.

Tuttavia, le regole applicabili sono parzialmente diverse nelle due procedure. Si pensi, ad esempio, al divieto di trattamento deteriore dei crediti fiscali e previdenziali, che trova applicazione nel concordato preventivo, ma non nell'accordo, essendo stabilito nell'articolo 88 ma non anche nell'articolo 63, il quale non

dispone al riguardo alcun rinvio all'altro. Si pensi, ancora, al diverso effetto, circa l'approvazione della proposta, che può essere generato, relativamente ai debiti, nel concordato mediante l'applicazione del principio maggioritario e quello, più limitato, che può derivare, nell'accordo di ristrutturazione, dall'estensione dell'efficacia dello stesso provocata dall'adesione dei creditori che costituiscano una maggioranza qualificata (75%) all'interno della medesima categoria omogenea, con trascinarsi di quelli di minoranza non aderenti (articolo 61).

Piano attestato di risanamento e piano di ristrutturazione soggetto a omologazione

Gli strumenti di regolazione della crisi costituiti dal piano attestato e dal piano di ristrutturazione soggetto a omologazione non prevedono norme che consentano all'impresa debitrice di ristrutturare i debiti fiscali e previdenziali. A dire il vero, essendo entrambi gli istituti fondati sull'adesione dei creditori, mediante un accordo nel primo caso e attraverso un voto nel secondo, gli articoli 56 e 64-bis di per sé permetterebbero tale adesione anche con riguardo ai crediti dell'amministrazione finanziaria e degli enti di previdenza; tuttavia, manca una norma (analoga a quella che disciplina la transazione) che consenta a questi di aderire alla proposta di falcidia e dilazione formulata dal debitore in tali ambiti.

IL TRATTAMENTO DEI DEBITI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI

Piano attestato di risanamento e piano di ristrutturazione soggetto a omologazione

Le disposizioni che disciplinano il piano attestato e il Pro non consentono all'impresa debitrice di provvedere alla ristrutturazione dei debiti fiscali e previdenziali. Essendo entrambi gli istituti fondati sull'adesione dei creditori, mediante un accordo nel primo caso e attraverso un voto nel secondo, gli articoli 56 e 64-bis di per sé permetterebbero tale adesione anche con riguardo ai crediti dell'Amministrazione finanziaria e degli Enti di previdenza; tuttavia, manca una norma che consenta a tali soggetti di aderire a queste ristrutturazioni. Conseguentemente nel loro contesto i debiti di cui trattasi devono essere pagati integralmente sulla base delle ordinarie disposizioni vigenti

Per questo motivo, a seguito dell'utilizzo di questi strumenti, i debiti fiscali e previdenziali devono essere pagati integralmente, potendosi fruire, per quanto attiene ai tempi di adempimento, solo delle dilazioni previste in via ordinaria per la generalità delle imprese (fatte salve eventuali definizioni agevolate). Ciò incide quindi sulla selezione dello strumento da impiegare ai fini del risanamento ogniquale volta i suddetti debiti siano rilevanti e la loro ristrutturazione condizioni l'efficacia del risanamento stesso.

Composizione negoziata della crisi

Nell'ambito della composizione negoziata la transazione fiscale e contributiva non è applicabile, perché:

1. nessuna delle norme previste dagli articoli da 12 a 25-quinquies del Codice menziona tale istituto;
2. gli articoli 63 e 88 prevedono l'utilizzo della transazione solo nel contesto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo;
3. l'amministrazione finanziaria e gli enti di previdenza, tranne che per effetto di provvedimenti stra-

ordinari come quelli relativi alle definizioni agevolate, non possono rinunciare alla riscossione dei propri crediti al di fuori della transazione fiscale e previdenziale;

4. l'articolo 25-bis del Codice prevede delle misure premiali di natura fiscale, che costituiscono un regime di trattamento dei debiti tributari proprio di questo percorso, alternativo a quello della transazione.

Si tratta, tuttavia, di benefici notevolmente inferiori a quelli discendenti da quest'ultima, perché:

- › consentono solo la riduzione delle sanzioni, in misura variabile dalla metà a due terzi, e degli interessi al tasso legale, ma nessuna falcidia dei tributi e dei contributi, che rappresentano la maggior parte dei debiti in questione;
- › la dilazione di pagamento è limitata a 72 mesi, mentre gli articoli 63 e 88 non impongono limitazioni rigide e permettono di dosare i tempi di pagamento a seconda delle necessità aziendali.

Del resto, lo stesso decreto dirigenziale del ministe-

ro della Giustizia del 28 settembre 2021 prevede che l'esperto nominato per la composizione negoziata, nell'indicare l'esito delle trattative, può suggerire (se il peso dei debiti di cui trattasi è rilevante) il ricorso

alla transazione, individuando come sbocco della composizione negoziata l'accordo di ristrutturazione dei debiti o il concordato preventivo, nel cui ambito la transazione può essere proposta.

IL TRATTAMENTO DEI DEBITI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI

Composizione negoziata della crisi

Nella CNC la transazione fiscale e contributiva non è applicabile perché: 1) nessuna delle norme previste dagli articoli da 12 a 25-quinquies del Codice menziona tale istituto; 2) gli articoli 63 e 88 prevedono l'utilizzo della transazione solo nel contesto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo; 3) l'articolo 25-bis prevede, relativamente a questi debiti, un regime premiale proprio e alternativo. I vantaggi fiscali sono quindi solo quelli previsti da questa norma

Il concordato semplificato liquidatorio

La transazione fiscale e previdenziale, ancorché disciplinata nell'ambito del concordato ordinario, non trova applicazione in quello semplificato, perché non è prevista. Ciò non significa, tuttavia, che i debiti tributari non possano essere falcidiati anche in tale procedura, poiché l'articolo 25-sexies consente la falcidia di tutti i crediti, inclusi quelli fiscali e previdenziali, salvo il diritto dei rispettivi creditori pubblici di opporsi alla omologazione del concordato

Il concordato semplificato liquidatorio

La transazione fiscale e previdenziale, ancorché prevista nell'ambito del concordato ordinario, non trova applicazione in quello semplificato di cui all'articolo 25 sexies, perché non è prevista e, non essendo quest'ultimo una sottospecie del primo, non può mutuarne la disciplina. Inoltre, il concordato semplificato esclude il voto dei creditori, mentre la transazione fiscale dà luogo a un sub-procedimento il cui scopo è quello di consentire al Fisco di esprimere il proprio voto sulla proposta concordataria e dunque essa mal si attaglia al concordato semplificato, in cui il voto è escluso e i creditori dissenzienti possono solo opporsi alla omologazione. Ciò non significa, tuttavia, che i debiti tributari non possano essere falcidiati anche in tale procedura. Infatti, la pretesa erariale è indisponibile solo nella misura in cui la legge non consenta di disporre e non vi è dubbio che l'articolo 25-sexies

consente la falcidia di tutti i crediti, inclusi quelli fiscali e previdenziali, attraverso la omologazione del concordato semplificato, ove ne sussistano i presupposti di cui al comma 5 di tale articolo.

Occorre considerare, però, che il ricorso al concordato semplificato è legittimo, e i debiti tributari e previdenziali possono pertanto essere in tale contesto falcidiati, solo se le trattative si siano svolte con trasparenza e buona fede nel corso della precedente composizione negoziata e le soluzioni alternative previste dall'articolo 23, commi 1 e 2, lettera b, non siano praticabili.

Pertanto, ove le suddette trattative non si siano svolte con buona fede o non siano risultate inutilizzabili le citate soluzioni alternative, il concordato semplificato non può trovare attuazione.

CONCLUSIONI

- Risultano evidenti i diversi effetti che si producono, circa le misure protettive, a seconda dello strumento utilizzato ai fini della regolazione della crisi, tanto da poter generare in alcune circostanze casi di abuso. Nella composizione negoziata e nel concordato preventivo le misure protettive sono generalmente più efficaci che in altri strumenti
- Analoghe considerazioni valgono per il trattamento dei debiti fiscali e previdenziali, che in alcune procedure è espressamente disciplinato, mentre in altre non lo è, pur essendo comunque possibile falcidiare tali debiti, e in altre ancora non è regolato né è possibile prevedere alcuna falcidia dei tributi e dei contributi, come nella composizione negoziata della crisi, ovvero di prevedere qualsiasi tipo di falcidia (anche relativa a sanzioni e interessi), come nel piano attestato e nel Pro. Con il concordato preventivo e l'ADR, grazie alla transazione fiscale, i benefici sono maggiori
- Sussistono quindi buone ragioni per auspicare che il legislatore riformi la disciplina generale del trattamento di tali debiti, rendendola più omogenea ed efficace

Università titolari dei brevetti, linee guida a tutela delle imprese

Carmine Fotina, Il Sole 24 Ore, PRIMO PIANO, 5 febbraio 2023, p. 6

ROMA Sulla titolarità dei brevetti cambierà tutto, perché in futuro sarà di università ed enti di ricerca e non più dei ricercatori. Ma potrebbe servire un passaggio graduale, con delle linee guida che tutelino le imprese che co-finanziano l'invenzione. Su questi due principi, secondo prime indicazioni parlamentari, potrebbe basarsi il testo finale del disegno di legge di riforma del codice della proprietà industriale all'esame del Senato. Il testo, previsto dal Piano nazionale di ripresa e resilienza, era stato approvato una prima volta dal governo Draghi lo scorso aprile. Poi, con la fine della legislatura, il Ddl è decaduto e il governo Meloni ha dovuto riapprovarlo, a dicembre. Ora il provvedimento è in discussione alla commissione Industria del Senato. Proprio dal primo ciclo di audizioni, che si era tenuto nella precedente legislatura, erano emerse alcune richieste di correzione da parte delle industrie, che avrebbero trovato ora l'appoggio del governo e quindi sarebbero in ottima posizione per passare come emendamenti. Il pezzo forte del disegno di legge è il ribaltamento del cosiddetto "professor's privilege", cioè l'attuale sistema di titolarità individuale, sostituito da un modello in cui la titolarità e quindi i diritti economici delle invenzioni realizzate dal personale di ricerca saranno in prima battuta della struttura di appartenenza (università, enti di ricerca, Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico) e solo in caso di inerzia di quest'ultima resteranno al ricercatore. Un principio a cui dunque ha lavorato il governo Draghi, convinto che possa migliorare i meccanismi del trasferimento tecnologico, e che l'esecutivo Meloni ha poi confermato. Ora però si studia una parziale modifica. La maggioranza pensa ad emendamenti per un periodo di transizione prima dell'entrata in

vigore del nuovo sistema. Questa fase consisterebbe nell'emanazione di linee guida con i criteri specifici per la regolamentazione dei rapporti contrattuali relativi ai progetti di ricerca congiunta che in alcuni casi coinvolgono anche le imprese. Nella versione approvata dal governo il Ddl fa infatti cadere anche la norma originaria che prevedeva, proprio sulla base del fatto che l'invenzione spettava ai singoli inventori, una tutela in capo alle imprese che finanziano la ricerca congiunta con università, enti e Irccs. Insomma, si è creato un buco regolamentare in qualche modo da sistemare, tema particolarmente sentito da alcuni settori ad alta intensità di R&S come la farmaceutica. Il disegno di legge di modifica del Codice riscrive anche altri aspetti della proprietà industriale, oltre a prevedere una serie di semplificazioni e di procedure digitalizzate per le imprese alle prese con la registrazione di un'invenzione. Tra le novità di interesse maggiore per le aziende, c'è la possibilità di pagare i diritti di deposito della domanda di brevetto non solo contestualmente al deposito ma anche successivamente, entro un mese, come attualmente consentito da molti Paesi europei, mantenendo ferma la data di deposito senza che, nel caso in cui il pagamento non avvenga contestualmente alla presentazione della domanda, questa sia dichiarata irricevibile. Il Ddl inserisce poi nel Codice della proprietà industriale un nuovo articolo, che riconosce la protezione temporanea dei disegni e modelli esposti in fiere nazionali o internazionali, in modo da farne risalire la protezione giuridica alla data di esposizione, come già previsto per i marchi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LAVORO

Strutture
di Nelu Pascu



A cura di

CTP CECCATO
TORMEN
& PARTNERS
CONSULENTI DEL LAVORO

Congedo di paternità e tutela del lavoratore padre. Quali tutele sono previste entro l'anno di vita del figlio?

Dott. Dario Ceccato Founding Partners Ceccato Tormen & C., Tratto da Guida al lavoro, Edizione del 10 febbraio 2023 n°6

Congedo di paternità e tutela del lavoratore padre. Quali tutele sono previste entro l'anno di vita del figlio?

Le tematiche connesse agli equilibri familiari e lavorativi stanno, finalmente, assumendo quella centralità di dibattito ed evoluzione normativa che loro compete.

Più in generale, stiamo assistendo ad una metamorfosi dei paradigmi del diritto del lavoro, passati dalla *locatio operarum* (come mera equazione del rapporto tra tempo lavorato - tempo remunerato) a sistemi che, giocoforza, portano a dei ripensamenti sostanziali, con la creazione, volendo stigmatizzare, di un duplice binario lavorativo.

Da un lato, infatti, troveremo il mondo dei servizi alle imprese, il quale sembra proiettarsi verso l'uscita dalla concezione del "tempo lavorativo", abbracciando l'idea di "risultato" così da tentare di superare (il cammino è in salita) la cultura del contratto di lavoro quale "prestazione di mezzi" in luogo della innovativa "misurazione dei risultati". Dall'altro lato vi è il mondo industriale che, per quanto innovato, sembra rimanere naturalmente fermo verso logiche orarie (imprescindibili a tratti) che meno valorizzano l'irrelevanza tempo lavoro al fine di valutare le performance del singolo.

Nel mezzo di questa visione che si sta scolpendo lentamente di fronte a noi (gli esempi sono lampanti, dalla settimana a 4 giorni alla assenza di timbrature sino a vere politiche di smart working da non confondere con il remote working) assistiamo

alla pubblicazione di normative incentrate nella contemperazione delle esigenze familiari con quelle lavorative quali, da ultimo (non ultimissimo), il **Decreto legislativo n°105 del 30 giugno 2022 in vigore dal 13 agosto 2022** in recepimento della direttiva UE 1158 del 20 giugno 2019 (modifica la disciplina dei congedi parentali anche in relazione alla *parità di genere*).

Fin dagli esordi, tale norma non nasconde come (art 1) l'intero decreto sia finalizzato *"a migliorare la conciliazione tra attività lavorativa e vita privata per i genitori e i prestatori di assistenza, al fine di conseguire la condivisione delle responsabilità di cura tra uomini e donne e la parità di genere in ambito lavorativo e familiare"*.

Oltre alla parità di genere viene rafforzato espressamente il principio della *condivisione delle responsabilità di cura tra uomini e donne*, in qualche modo rilevando come la parità di genere non si realizza solo nelle situazioni di lavoro ma deve essere necessariamente correlata anche ai momenti in cui i lavoratori e le lavoratrici si ripartiscono gli obblighi di cura della famiglia e particolarmente dei familiari più deboli.

Il disposto normativo in parola ha apportato, come noto, molteplici innovazioni. Alcune di esse meritano un approfondimento anche alla luce della posizione dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL) con nota n°2414 del 06 dicembre 2022, probabilmente da leggere con attenzione.

Il congedo di paternità e le tutele al padre lavoratore.

Il Legislatore precisa da subito come (art 2 co 1 lettera *a bis* del decreto legislativo n°151 del 2001) per "congedo di paternità" si intende "l'astensione dal lavoro del lavoratore, che ne fruisce in via autonoma ai sensi dell'articolo 27-bis del medesimo decreto".

L'art 27 bis dispone in favore del padre lavoratore, dai due mesi precedenti la data presunta del parto ed entro i cinque mesi successivi, un'astensione dal lavoro per un periodo di dieci giorni lavorativi, non frazionabili ad ore, da utilizzare anche in via non continuativa.

In caso di parto plurimo, la durata del congedo è aumentata a venti giorni lavorativi.

Il congedo è fruibile dal padre anche durante il congedo di maternità della madre lavoratrice e si applica, ovviamente, anche al padre adottivo o affidatario ed è riconosciuto anche al padre che fruisce del congedo di paternità ai sensi dell'articolo 28. Per l'esercizio del diritto, il padre comunica in forma scritta al datore di lavoro i giorni in cui intende fruire del congedo, con un anticipo non minore di cinque giorni, ove possibile.

A differenza della previgente disciplina, contenuta nell'articolo 2 della legge 92/2012 e prorogata negli anni successivi fino ad oggi, che consentiva l'utilizzo solo dopo la nascita del figlio, il rinnovato congedo potrà essere fruito già a decorrere dai due mesi antecedenti la data presunta del parto.

Si deve altresì ricordare come il citato art 27 bis sia rubricato come "obbligatorio". Mutuando le *ratio* già esposte dalla Legge n°92/2012 deve rilevarsi come l'obbligatorietà di fruizione sia finalizzata ad una tutela del padre e non ad una coercizione nell'utilizzo. Invero, se il lavoratore è "obbligato" alla fruizione dei permessi, non potrà essere lambito nemmeno teoricamente da comportamenti ritorsivi di quei datori di lavoro che, nel caso della "facoltà" potrebbero palesarsi.

Essendo, peraltro, obbligatorio, in fase di assunzione la neo azienda dovrà dunque sincerarsi della posizione del candidato neo padre, al fine di comprendere se tali congedi siano stati fruiti presso precedenti esperienze lavorative o, se del caso, quanti giorni rimangono in godimento al futuro collaboratore.

Diversa disposizione è quella contenuta nell'art 28 del d.lgs 151/2001 riformato.

Tale disposto, rubricato "congedo di paternità alter-

nativo" sancisce l'astensione dal lavoro del lavoratore, in alternativa al congedo di maternità in casi tipici quali:

- il padre lavoratore ha diritto di astenersi dal lavoro per tutta la durata del congedo di maternità o per la parte residua che sarebbe spettata alla lavoratrice, in caso di morte o di grave infermità della madre ovvero di abbandono, nonché in caso di affidamento esclusivo del bambino al padre;
- ai sensi del comma 1 bis, le disposizioni di cui al comma 1, si applicano anche qualora la madre sia lavoratrice autonoma avente diritto all'indennità di cui all'articolo 66.

Mentre per il congedo di cui all'articolo 27-bis (10 giorni) è riconosciuta, per tutto il periodo, un'indennità giornaliera pari al 100 per cento della retribuzione con trattamento economico e normativo determinato ai sensi dell'articolo 22, commi da 2 a 7 e dell'articolo 23, nel caso di congedo di cui all'articolo 28 (facoltativo) il trattamento economico e normativo è quello spettante ai sensi degli articoli 22 e 23 (al pari della madre che avrebbe fruito della c.d. obbligatoria).

Unitamente a tali previsioni normative, deve rilevarsi altresì quanto disposto dall'art 54 comma 7 del novellato d.lgs 151/2001. Il Legislatore, come giusta tutela al padre lavoratore (destinatario delle tutele di cui agli articoli 27 bis e 28) riconosce le medesime prerogative già consegnate alle madri entro l'anno di vita del figlio/a.

Invero, l'articolo in parola precisa come "In caso di fruizione del congedo di paternità, di cui agli articoli 27-bis e 28, il divieto di licenziamento si applica anche al padre lavoratore per la durata del congedo stesso e si estende fino al compimento di un anno di età del bambino. Si applicano le disposizioni del presente articolo, commi 3, 4 e 5."

Ricordiamo, per mero tuziorisimo, come i commi da tre a 5 citati riguardino:

- co. 3: gli esimenti del divieto di licenziamento (giusta causa, scadenza tempo determinato, esito negativo della prova, cessazione attività);
- co. 4: impossibilità di sospendere il lavoratore/lavoratrice durante il periodo in cui opera il divieto;
- co. 5: nullità del recesso intimato;

Non solo. L'articolo 55 del d.lgs 151/2001 precisa come "In caso di dimissioni volontarie presentate durante il periodo per cui è previsto, a norma dell'arti-

colo 54, il divieto di licenziamento, la lavoratrice ha diritto alle indennità previste da disposizioni di legge e contrattuali per il caso di licenziamento. La lavoratrice e il lavoratore che si dimettono nel predetto periodo non sono tenuti al preavviso".

In tal senso deve rilevarsi come INL (nota 2414 del 06 dicembre 2022 già citata in premessa) abbia riconosciuto a piene mani le tutele del divieto di licenziamento in periodo protetto (pagina 2 della nota in trattazione) precisando, al termine del proprio parere (pagina 5) come "si ritiene che le tutele previste rispettivamente dall'art. 54, comma 7 (divieto di licenziamento) e dall'art. 55, comma 2 (indennità di mancato preavviso in caso di dimissioni) trovino applicazione anche nei casi in cui la nascita sia avvenuta prima del 13 agosto 2022, a condizione che il congedo di paternità di cui all'art. 4, comma 24, della L. 92/2012 e ss. mm. poi "confluito" nell'art. 27-bis del D.Lgs. n. 151/2001 sia stato fruito anche solo parzialmente dopo tale data".

Secondo l'ispettorato, dunque, la mera fruizione del congedo obbligatorio da parte del padre determina, in capo allo stesso, il diritto a ricevere l'indennità sostitutiva del preavviso se egli si dimette entro l'anno di vita del figlio/a (con conseguente accesso alla c.d. Naspi)

Tale circostanza appare errata.

Il lessico utilizzato dal Legislatore, come peraltro evidenziato anche dalla stessa INL, concerne l'inclusione del padre lavoratore nei beneficiari del divieto di licenziamento ex art 54 comma 7 e art 55 comma 1 nel caso di fruizione "del congedo di paternità di cui agli articoli 27 bis e 28". L'utilizzo della let-

tera "E" determina una congiunzione inscindibile, nel senso che per aversi le prerogative della norma i congedi (appunto denominati di "paternità") devono essere fruiti entrambi non alternativamente ma unitamente.

Con ciò ne deriva che, diversamente da quanto successivamente identificato dall'INL, la mera fruizione dei congedi obbligatori non potrà da sola determinare il diritto, nel caso di dimissioni da convalidarsi, all'indennità sostitutiva del preavviso giacché il padre non si troverà nel perimetro normativo dell'art 54 comma 7 (richiamato dall'art 55 come "predetto periodo").

Conclusioni

Ad ogni buon conto, il d.lgs n°105/2022 vuole consegnare un quadro di maggiori benefici sia alla genitorialità della famiglia (attese le aperture sui periodi di fruizione dei congedi, in questa sede non trattate) sia al ruolo del padre che forse, lo scrive un genitore di tre meravigliose (e vivaci) creature, il padre deve non solo accettare ma imporsi nell'ottenerlo.

Su questo solco, si comprende meglio la previsione del comma 359 della legge 197/2022 (legge di Bilancio 2022) la quale eleva l'indennità del congedo parentale ex art 34 d.lgs 151/2001 sino all'ottanta per cento "in alternativa tra i genitori" nel primo mese di godimento da fruirsi entro i primi sei anni di vita del figlio.

L'alternatività dovrebbe spingere verso l'assenza dei padri, nei casi in cui questi guadagnino maggiori redditività rispetto alle madri. Uno stimolo forse non culturalmente lusinghiero, ma dovrebbe essere efficace.

Decreto Flussi 2022: attestazione di indisponibilità, click day, asseverazione del CDL

Dott.ssa Fabiola Giornetta, Senior Partners Ceccato Tormen & C.

Decreto Flussi 2022: attestazione di indisponibilità, click day, asseverazione del CDL.

Anche quest'anno come previsto dalla normativa italiana, il Governo ha suddiviso le quote e fissato il tetto massimo agli ingressi di lavoratori extracomunitari consentiti in Italia. Il decreto reca anche altre novità: fornisce una procedura funzionale all'espletamento della richiesta preventiva al centro per l'impiego competente, ribadisce il ruolo del CDL nell'ambito dell'iter di rilascio del permesso di soggiorno.

Di seguito le principali novità.

Il DPCM del 29 dicembre 2022 pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 26 gennaio, ha previsto la possibilità di n. **82.705** ingressi in Italia di cittadini stranieri residenti in paesi extracomunitari. Per completezza, si segnala che la quota in questione è più alta di quella dell'anno scorso (pari a 69.700) - è pur vero che un elevato numero di ingressi è riservato al lavoro stagionale.

Nel dettaglio il Governo ha riservato **38.705** ad ingressi per lavoro **NON stagionale e autonomo**. Di cui:

- 30.105 sono dedicate ai settori autotrasporto merci per conto terzi, edilizia, turistico-alberghiero e, innovazione di quest'anno, anche ai settori della **meccanica, delle telecomunicazioni, dell'alimentare e della cantieristica navale**.
- 500 ingressi sono riservati a lavoratori autonomi che appartengano alle seguenti categorie:
 - a) imprenditori che intendono attuare un piano di investimento di interesse per l'economia italiana, che preveda l'impiego di risorse proprie

non inferiori a 500.000 euro, nonché la creazione almeno di tre nuovi posti di lavoro;

- b) liberi professionisti che intendono esercitare professioni regolamentate o vigilate oppure non regolamentate né vigilate, oppure non regolamentate ma rappresentate a livello nazionale da associazioni iscritte in elenchi tenuti da pubbliche amministrazioni e che rilasciano un attestato di qualità dei servizi e di qualificazione professionale dei soci;
- c) titolari di cariche societarie di amministrazione e di controllo;
- d) artisti di chiara fama o di alta e nota qualificazione professionale, ingaggiati da enti pubblici o privati, in presenza dei requisiti espressamente previsti dal decreto interministeriale 11 maggio 2011, n. 850;
- e) cittadini stranieri che intendono costituire imprese «start-up innovative», in presenza dei requisiti previsti dalla stessa legge e che sono titolari di un rapporto di lavoro di natura autonoma con l'impresa.

Come anticipato, la quota maggiore è riservata al lavoro stagionale. Ai fini dei flussi, rientrano nella stagionalità esclusivamente i seguenti settori: agricolo, turistico-alberghiero.

Il decreto precisa anche quest'anno le quote riservate alla conversione di permessi già rilasciati per altro motivo in permessi per lavoro subordinato.

La domanda

L'atteso **click day** di quest'anno sarà il 27 marzo, a partire dalle 9 del mattino, con applicazione del criterio cronologico. È possibile, a far data dal 30

gennaio scorso, precompilare i moduli. Questa possibilità, riconosciuta fino al 22 marzo 2023, è accessibile tutti i giorni dalle ore 8 del mattino alle 20 di sera, sabato e domenica inclusi. Il tutto deve essere completato accedendo (tramite spid) al portale del ministero dell'interno, cui si può accedere tramite il seguente link: <https://portaleservizi.dlci.interno.it>.

Le modifiche alla procedura

Il governo ha inteso sviluppare l'inciso riportato al comma 2 dell'art 22 del testo unico in materia di immigrazione, riportante l'obbligo del datore di lavoro di richiedere al competente centro per l'impiego una verifica dell'indisponibilità di lavoratori già presenti sul territorio italiano, allo svolgimento della mansione necessitata. Trattasi di verifica preventiva, da eseguire quindi prima di procedere alla richiesta di nullaosta vera e propria.

La novità non è la disposizione, che appunto esisteva già. Quello che cambia è che adesso esiste una procedura. Infatti, l'ANPAL, muovendo da tale indicazione ministeriale, ha approvato con decreto n. 10 del 26 gennaio, il modello di "richiesta di personale ai fini della verifica di indisponibilità di lavoratori presenti sul territorio nazionale, ai sensi dell'art. 22 comma 2 del decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286".

Come specificato dall'ANPAL i Centri per l'impiego coinvolgeranno innanzitutto i ricettori di sostegni al reddito (NASpl e reddito di cittadinanza) e chi ha già l'assessment previsto dal programma GOL, in particolare nei settori individuati dal Decreto Flussi.

In particolare, il centro per l'impiego può rilasciare al datore di lavoro l'**attestazione di indisponibilità** in uno di questi casi:

- **entro 15 giorni** lavorativi dalla richiesta non è stato trovato personale rispondente alle caratteristiche richieste;
- **entro 15 giorni** lavorativi dalla richiesta, e dopo aver proposto al datore di lavoro uno o più lavoratrici/lavoratori rispondenti alle caratteristiche richieste, riceve dallo stesso il rifiuto motivato delle proposte;
- **entro 20 giorni** lavorativi dalla richiesta i lavoratori che ha inviato al colloquio di selezione con il datore di lavoro non si sono presentati e non hanno fornito un motivo valido per l'assenza.

Il tutto presuppone un impegno da parte del datore di lavoro nel comunicare tempestivamente al centro per l'impiego: ogni informazione utile al fine di identificare il giusto soggetto; l'esito del col-

loquio (eventuale inidoneità del soggetto o anche il mancato svolgimento del colloquio stesso).

La procedura preventiva rappresentata, vale per tutti tranne: lavoratori stagionali; istanze di ingresso di lavoratori che hanno frequentato e completato percorsi di formazione all'estero (ex art 23 TUI). Al fine di ridurre il dilatarsi delle tempistiche connesse al rilascio del nulla osta, in questo caso è inoltre previsto che: **trascorsi 30 giorni dalla presentazione delle domande, in assenza di emergenza di ragioni ostative, si ritiene automaticamente rilasciato il nulla osta**. Per di più, questo viene inviato automaticamente alle rappresentanze diplomatiche italiane dello Stato d'origine, a loro volta tenuti al rilascio del visto di ingresso (entro 20 giorni).

Il CDL

Sempre nell'ottica di tagliare le lungaggini nel rilascio del nulla osta, il Governo ribadisce quanto in precedenza già affermato con il cd Decreto semplificazioni fiscali (D.L. n. 73/2022). Ovvero, le verifiche prima riservate all'Ispettorato territoriale del lavoro, sono demandate a CDL, avvocati e commercialisti.

Sulla base di apposite indicazioni dell'INL, l'analisi deve avere ad oggetto:

- la capacità patrimoniale del datore di lavoro: la capacità di sostenere tutti gli oneri di assunzione in relazione al numero di personale richiesto e di mantenere, nel tempo, una struttura patrimoniale bilanciata che le permetta di operare in modo equilibrato.

Rientra in questa capacità, la verifica del possesso, in relazione a ciascun lavoratore che si intende assumere, di un reddito imponibile o fatturato non inferiore a 30.000€ annui, alla luce dell'ultima dichiarazione dei redditi / ultimo bilancio d'esercizio; Questa verifica non deve essere svolta con riferimento a datori di lavoro affetti da patologie o handicap che ne limitano l'autosufficienza, che intenda assumere un lavoratore straniero addetto alla sua assistenza.

- Equilibrio economico-finanziario: possibilità dell'impresa di far fronte autonomamente agli obblighi di pagamento assunti e agli investimenti necessari. Anche qui, sarà necessario verificare il possesso di un reddito imponibile/fatturato non inferiore a 30.000€ con riferimento a ciascun soggetto che si intende assumere.
- Fatturato: somma dei ricavi ottenuti dall'impresa attraverso cessioni di beni e/o prestazio-

- ni di servizi per i quali è stata emessa la fattura.
- Numero di dipendenti: compresi quelli per i quali si richiede l'ingresso in Italia, con riferimento ai lavoratori subordinati degli ultimi due anni.
 - Tipo di attività svolta: rilevando anche l'eventuale carattere discontinuo o stagionale della stessa.
- In buona sostanza, i professionisti succitati, verifi-

cati gli elementi succitati, al ricorrere dei presupposti, rilasciano la propria **asseverazione**. Questa verifica deve avvenire prima della richiesta del nulla osta, nonché allegata alla stessa.

In aggiunta potranno essere analizzati documenti quali DURC, nonché dichiarazioni datoriali circa l'inesistenza, a titolo esemplificativo, di procedure penali a suo carico in corso.

Una tantum ccnl commercio: assorbibile?

Dr. Paolo Tormen, Founder Ceccato Tormen & Partners

Il Protocollo del 12 dicembre 2022

In data 12 dicembre Confcommercio-Imprese e le Organizzazioni Sindacali di categoria Filcams-Cgil, Fisascat-Cisl e Uiltucs hanno sottoscritto un protocollo straordinario di settore. L'accordo mira a intervenire sul trattamento economico dei lavoratori del settore, seppure, ad oggi, non possa ancora essere considerato vero e proprio rinnovo contrattuale.

L'intesa prevede: da un lato l'erogazione, con la mensilità di aprile 2023, di un acconto sui futuri aumenti contrattuali e, dall'altro, l'una tantum a copertura del periodo di "vacanza contrattuale". Tuttavia, in presenza di specifiche erogazioni economiche individuali, potrebbe il datore di lavoro non riconoscere, o meglio assorbire fino a concorrenza, l'una tantum contrattuale così come gli acconti economici nazionali?

L'intesa prevede nella rubrica "criteri di calcolo" la necessità, ai fini della quantificazione dell'importo da riconoscere ad ogni singolo lavoratore, di fare riferimento alle previsioni di cui al punto 4 che a sua volta prevede l'erogazione pro quota in rapporto ai mesi di anzianità di servizio maturata durante il periodo 2020-2022.

Esemplificando: l'importo di 404,699 euro disposto per il III livello, deve essere riparametrare in quote mensili pari ad un trentaseiesimo relativamente al periodo 1° gennaio 2020 - 31 dicembre 2022. Proseguendo, in caso di assunzione in data 1° gennaio 2022 di un III livello, i 12 mesi di anzianità di servizio darebbero diritto al riconoscimento di un importo pari a € 77,08, da erogarsi con la retribuzione di

gennaio 2023 (231,25/36 x 12 mesi) e di un importo pari a € 57,81, da riconoscersi con la retribuzione di marzo 2023 (€173,44/36 x 12 mesi).

Ai fini della maturazione di un mese di diritto della quota di una tantum, si considera mese intero anche la frazione superiore o uguale a 15 giorni.

L'accordo sindacale afferma inoltre che alcuni periodi non devono essere conteggiati ai fini dell'anzianità e pertanto del conteggio dell'una tantum contrattuale e che *"si dovrà tener conto delle modifiche intercorse nel rapporto di lavoro (es. modifica inquadramento, trasformazione del rapporto FT/PT) durante il periodo 2020-2022"*.

Arrivato con tre anni di ritardo, il testo in trattazione collega la valorizzazione dell'una tantum contrattuale alle modalità di svolgimento del rapporto di lavoro nel triennio di vacatio contrattuale. Basti pensare, nello specifico, alla puntuale determinazione del valore economico in collegamento ad eventi quali congedi e malattie, orario di lavoro (part time e full time) e alla specifica indicazioni della maturazione mensile dell'emolumento, in ragione del criterio della maturazione dell'anzianità di servizio.

A ben vedere, sembra quasi un emolumento retributivo mensile piuttosto che un valore economico a compensazione dell'assenza di una contrattazione collettiva.

Da qui la riflessione: in presenza di un superminimo assorbibile, magari riconducibile ai dettami dell'art 216 del CCNL commercio (ovvero non legato a merito e tipicamente disposto come assorbibile), è pos-

sibile procedere con l'assorbimento dell'emolumento in questione?

Innanzitutto, è necessario far riferimento alla definizione nel contratto di assunzione, o successive pattuizioni, del valore economico aggiuntivo erogato al lavoratore. In materia, giurisprudenza consolidata, afferma il principio in base al quale è necessario esplicitare nella voce di superminimo assorbibile che questo sia: "versato in acconto sulle future variazioni contrattuali e potrà essere oggetto di assorbimento nel caso di variazione del minimo tabellare nonché per ogni altro titolo fatte salve le previsioni inderogabili di legge e di contratto". A parere di chi scrive, sarà dunque necessario non solamente qualificare l'emolumento aggiuntivo come assorbibile, ma bisognerà identificare in modo chiaro nella clausola contrattuale che, trattandosi di un acconto sul futuro trattamento economico nazionale, il datore di lavoro si riserva la possibilità di poterne ridurre il valore ovvero non riconoscere gli incrementi collettivi. Specificare inoltre che l'aumento in questione non sia riferito a ipotesi connesse al "merito" (che determinerebbe l'applicazione dell'art. 216 del CCNL).

In seconda battuta, e da considerare la possibilità che la contrattazione collettiva abbia favorito il mancato assorbimento dei minimi contrattuali o delle voci retributive collegate. Questo è ad esempio, il caso degli scatti di anzianità che, sono ordinariamente non assorbibili da pattuizioni individuali. Nel caso del commercio, l'art. 216 del CCNL, rubricato "Assorbimenti", afferma: "in caso di aumenti di tabelle, gli aumenti di merito concessi dalle aziende, nonché gli aumenti derivanti da scatti di anzianità, non possono essere assorbiti. Per aumenti di merito devono intendersi gli assegni corrisposti con riferimento alle attitudini e al rendimento del lavoratore. Non possono essere assorbiti gli aumenti corrisposti collettivamente e unilateralmente dal datore di lavoro nel corso dei sei mesi immediatamente precedenti la scadenza del presente contratto. Gli aumenti che non siano di merito e non derivino da scatti di anzianità, erogati dalle aziende indipendentemente dai contratti collettivi stipulati in sede sindacale, possono essere assorbiti in tutto o in parte, in caso di aumento di tabella, solo se l'assorbimento sia stato previsto da eventuali accordi sindacali oppure espressamente stabilito all'atto della concessione."

Quanto sopra a rappresentazione del principio giurisprudenziale consolidato (sopra richiamato), ovvero, la circostanza che solamente i superminimi

erogati quali acconto su futuri aumenti contrattuali può essere oggetto di riduzione in caso di aumento della retribuzione contrattuale.

L'una tantum

Un rinnovo contrattuale tardivo nel settore terziario confcommercio rispetto alla vigenza delle precedenti intese di settore, non è cosa nuova. La giurisprudenza (Cassazione n°19276/2015), al riguardo, si è espressa in modo chiaro affermando come: "in tema di superminimo questo entra a far parte del patrimonio del lavoratore solo ed esclusivamente quando sia stato pattuito espressamente tra le parti o quando sia ricollegabile alle peculiarità della prestazione del lavoratore che ne beneficia (collegato ai meriti del dipendente o alla particolare qualità o onerosità del lavoro) e non solo per il fatto che attribuito una volta lo si sia attribuito per sempre, soggiacendo in tale ultima ipotesi alla regola dell'assorbimento (Sez. L, sentenze n. 20008 del 18.7.2008; n. 2633/94; ordinanza n. 26374 del 2010)."

In particolare, la citata sentenza, con specifico riferimento all'una tantum afferma: "si è rilevato che proprio la corresponsione degli acconti ha consentito di escludere i disagi derivanti ai lavoratori dai congelamenti retributivi, sicché non poteva competere l'indennità che mira proprio all'obiettivo già salvaguardato dalla percezione degli aumenti. In altri termini, una volta conseguiti gli aumenti tabellari dal nuovo contratto collettivo non vi era più ragione di continuare a corrispondere al dipendente gli acconti su tali aumenti; non si tratta dunque di assorbimento, ma di cessazione della corresponsione di emolumenti una volta venuta meno la ragione della loro attribuzione, ossia la funzione economico sociale "di anticipo" che essi avevano".

In conclusione, possiamo affermare che in presenza di un acconto su futuri aumenti contrattuali, non si siano verificati per i lavoratori i disagi che la previsione dell'una tantum intende mitigare, compensando almeno parzialmente il potere d'acquisto dei salari in base al tasso di inflazione perché anche successivamente alla scadenza del contratto collettivo non vi sono stati congelamenti retributivi stante l'erogazione degli anticipi sui futuri aumenti. Dunque, appare lecito il mancato pagamento, fino a concorrenza del valore del superminimo accordato, dell'una tantum contrattuale riconosciuto dal protocollo straordinario del settore terziario del 12 dicembre 2022.

Assunzione di under 36, bonus spettante anche con precedenti rapporti a tempo indeterminato

Manuela Baltolu, Il Sole 24 Ore, Norme&Tributi Plus Lavoro, 3 febbraio 2023

L'incentivo under 36 è applicabile anche nel caso in cui il lavoratore portatore del beneficio abbia già avuto rapporti di lavoro a tempo indeterminato agevolati con l'incentivo in questione presso altri datori e relativamente alle sole mensilità di sgravio non ancora fruite durante tali rapporti.

Tale previsione è contenuta nel comma 103, articolo 1, della legge 205 del 2017, la quale aveva introdotto la versione "originaria" dello sgravio, allora under 30, poi modificata negli anni per effetto delle successive leggi di bilancio, fino ad arrivare all'attuale versione in vigore per l'anno in corso, disciplinata dal comma 297, articolo 1, della legge 197/2022.

La condizione per poter fruire dei mesi residui di esonero in caso di riassunzione è che, al momento della prima assunzione incentivata, il lavoratore non abbia compiuto l'età richiamata dalla normativa, ovvero, nell'attuale versione, 36 anni.

Ciò significa che per tutto il 2023, in caso di assunzioni a tempo indeterminato o trasformazioni a tempo indeterminato di contratti a termine di soggetti già precedentemente assunti da altri datori di lavoro a tempo indeterminato con la medesima agevolazione, si potrà fruire delle residue mensilità di incentivo non ancora utilizzate, a patto che il lavoratore non avesse compiuto 36 anni all'atto della prima assunzione, e anche se il lavoratore avesse nel frattempo raggiunto tale età, in quanto avrebbe comunque conservato il beneficio.

Secondo la lettura combinata dei commi 103 e 107

dell' articolo 1 della legge 205/2017, la medesima regola pare applicabile anche nel caso in cui, in rapporti precedenti, il rapporto di lavoro sia stato trasformato da tempo determinato a tempo indeterminato; poiché il comma 107, che disciplina la spettanza dello sgravio per le trasformazioni, specificando che «l'esonero di cui al comma 100 si applica, alle condizioni e con le modalità di cui ai commi da 100 a 108», - e, quindi, compreso il citato comma 103 - pone come condizione di spettanza della misura il rispetto del requisito anagrafico alla data di conversione, se ne deduce conseguentemente che, in caso di riassunzione (o trasformazione) da parte di un nuovo datore di lavoro, la verifica dell'età debba essere effettuata alla data di trasformazione del rapporto precedente.

Per verificare l'utilizzo dello sgravio nei precedenti rapporti di lavoro, nel messaggio 1784 del 9 maggio 2019 l'Inps ha comunicato la disponibilità dell'apposita utility "rapporti a tempo indeterminato - verifica", all'interno dei servizi telematici del portale dell'istituto, che evidenzia la sussistenza di assunzioni a tempo indeterminato indicando la data di avvio del rapporto, e fornisce specifica evidenza dei periodi di paga mensili in cui vi è stata effettiva fruizione dell'agevolazione, al fine del calcolo dell'eventuale periodo residuo di esonero spettante, anche se il riscontro fornito non ha valore certificativo.

Per procedere alla consultazione i datori di lavoro e i loro intermediari dovranno acquisire e conservare la dichiarazione del lavoratore sostitutiva

dell'atto di notorietà in base all'articolo 47 del Dpr 445/2000 in ordine alla sussistenza di precedenti rapporti di lavoro a tempo indeterminato.

La criticità rilevata è che i dati contenuti al termine di tale verifica non sempre sono completi e aggiornati, rendendone difficoltoso l'utilizzo.

È opportuno ricordare che relativamente all'esonero under 30 di cui alla citata legge 205/2017, qualora i datori di lavoro avessero delle quote di esonero inerenti il 2018 non ancora utilizzate, il 2023 è l'ultima occasione per procedere al recupero mediante procedura di regolarizzazione Vig, prima che intervenga la prescrizione quinquennale.

Certificazione aziende per la parità di genere: le istruzioni Inps sullo sgravio dei contributi

Michele Costa, Francesco Maria Paci, Corriere delle Paghe, 9 febbraio 2023, n. 2, p. 18-25

Le aziende certificate per la parità di genere possono beneficiare dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a proprio carico nel limite complessivo pari a 50 mila euro annui: l'Inps ha fornito le prime istruzioni

La legge 5 novembre 2021, n. 162, ha modificato il Codice delle pari opportunità tra uomo e donna (D.Lgs 11 aprile 2006, n. 198) con l'inserimento dell'articolo 46-bis, ovvero prevedendo la certificazione della parità di genere.

Il nuovo strumento della certificazione della parità di genere nasce con la finalità di incentivare le aziende ad adottare politiche adeguate a ridurre il divario di genere riguardo alle opportunità di carriera, ai livelli retributivi a parità di mansione, alle politiche per la gestione delle differenze di genere e alla tutela della maternità.

Si tratta di un progetto rientrante nel PNRR relativo agli obiettivi di coesione e inclusione di cui solo a luglio 2022 sono state rese disponibili le linee guida proprio per poter ottenere la certificazione per la parità di genere.

Il maggiore beneficio nell'ottenere la certificazione è la riduzione del costo del lavoro determinato in una riduzione di contributi in misura non superiore all'1 per cento e nel limite massimo di 50.000 euro annui per ciascun datore di lavoro, riparametrato e applicato su base mensile.

L'Inps, pertanto, con la circolare n. 137/2022 – che è rivolta esclusivamente alle aziende che abbiano ottenuto la certificazione della parità di genere entro il 31 dicembre 2022 – fornisce le prime istruzioni operative per consentire a tali datori di lavoro di beneficiare dell'esonero.

Per le successive annualità, l'Inps chiarisce che saranno date ulteriori indicazioni.

Quanto contenuto nella circolare n. 137/2022 in commento, dunque, è immediatamente operativo per il solo anno 2022.

Datori di lavoro che possono accedere al beneficio

Il beneficio è rivolto solo ai datori di lavoro privati, anche non imprenditori, che abbiano conseguito la certificazione di parità di genere.

L'Inps, sulla base di precedenti pareri chiarisce, inoltre, che hanno diritto al riconoscimento a tale esonero contributivo anche:

- › gli enti pubblici economici;
- › gli Istituti autonomi case popolari trasformati in base alle diverse leggi regionali in enti pubblici economici;

- › gli enti che per effetto dei processi di privatizzazione si sono trasformati in società di capitali, ancorché a capitale interamente pubblico;
- › gli ex istituti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB) trasformati in associazioni o fondazioni di diritto privato, in quanto privi dei requisiti per trasformarsi in ASP, e iscritti nel registro delle persone giuridiche;
- › le aziende speciali costituite anche in consorzio, ai sensi degli articoli 31 e 114 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267;
- › i consorzi di bonifica;
- › i consorzi industriali;
- › gli enti morali;
- › gli enti ecclesiastici.

Restano, invece, esclusi dall'applicazione del beneficio gli enti che fanno più propriamente parte della p.a., ovvero:

- › le Amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado, le Accademie e i Conservatori statali, nonché le istituzioni educative;
- › le aziende ed Amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo;
- › le Regioni, le Province, i Comuni, le Città metropolitane, gli Enti di area vasta, le Unioni dei comuni, le Comunità montane, le Comunità isolate o di arcipelago e loro consorzi e associazioni;
- › le Università;
- › gli Istituti autonomi per case popolari e le Aziende territoriali per l'edilizia residenziale pubblica (ATER), comunque denominate, che non siano qualificate dalla legge istitutiva quali enti pubblici economici;
- › le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni;
- › gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali. Nel novero degli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali sono da

ricomprendere tutti gli enti indicati nella legge 20 marzo 1975, n. 70, gli ordini e i collegi professionali e le relative federazioni, consigli e collegi nazionali, gli enti di ricerca e sperimentazione non compresi nella legge n. 70/1975 e gli enti pubblici non economici dipendenti dalle Regioni o dalle Province autonome;

- › le Amministrazioni, le aziende e gli enti del Ssn;
- › l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN);
- › le Agenzie di cui al D.Lgs. n. 300/1999.

La misura dell'esonero

La riduzione dei contributi deve essere calcolata sulla sola contribuzione a valenza previdenziale complessivamente dovuta dal datore di lavoro, in misura non superiore all'1% e nel limite massimo di 50.000 euro annui. Il beneficio va riparametrato su base mensile, ed è fruito dalle aziende riducendo i contributi previdenziali a loro carico in funzione delle mensilità di validità della certificazione della parità di genere, che normalmente ha una durata di 36 mesi.

La soglia massima, pertanto, di esonero della contribuzione datoriale riferita al periodo di paga mensile sarà pari a 4.166,66 euro (€ 50.000,00/12).

Si ricorda, in particolare, che non sono oggetto di esonero le seguenti contribuzioni i premi e i contributi dovuti all'INAIL e ogni altro contributo che non ha natura previdenziale o quelle contribuzioni che hanno la finalità di apportare elementi di solidarietà alle gestioni previdenziali di riferimento.

Le circolari Inps n. 137/2022 e n. 40/2018 forniscono il dettaglio delle contribuzioni escluse dall'esonero in parola.

L'Inps precisa poi che le risorse per la concessione dell'esonero sono limitate a € 50.000.000 annui e che sarà lo stesso Istituto ad effettuare il monitoraggio del rispetto dei limiti di spesa stanziati.

Nell'ipotesi di insufficienza delle risorse, l'esonero spettante sarà proporzionalmente ridotto per la totalità della platea dei beneficiari che hanno presentato domanda.

L'Inps chiarisce poi che l'esonero può essere: "cu-

mulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta e a condizione che per gli altri esoneri di cui si intenda fruire non sia espressamente previsto un divieto di cumulo con altri regimi agevolativi”.

Le condizioni per la fruizione dell'esonero

Oltre alla condizione necessaria per beneficiare dello sgravio, ovvero possedere la certificazione per la parità di genere, il datore di lavoro dovrà:

- › possedere un DURC regolare;
- › non aver violato le norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di legge;
- › aver rispettato gli accordi e contratti collettivi nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- › assenza di provvedimenti amministrativi che abbiano sospeso la fruizione di benefici contributivi

Considerato, inoltre, che la certificazione - pur avendo una durata di 36 mesi - potrà essere revocata al venir meno dei requisiti minimi sulla parità di genere, il datore interessato dovrà darne im-

mediata comunicazione all'Inps e sospendere la fruizione dell'esonero.

I datori di lavoro che dovessero indebitamente godere dello sgravio contributivo dovranno restituire i contributi dovuti e non versati e pagare tutte le sanzioni previste dalle vigenti disposizioni di legge in materia.

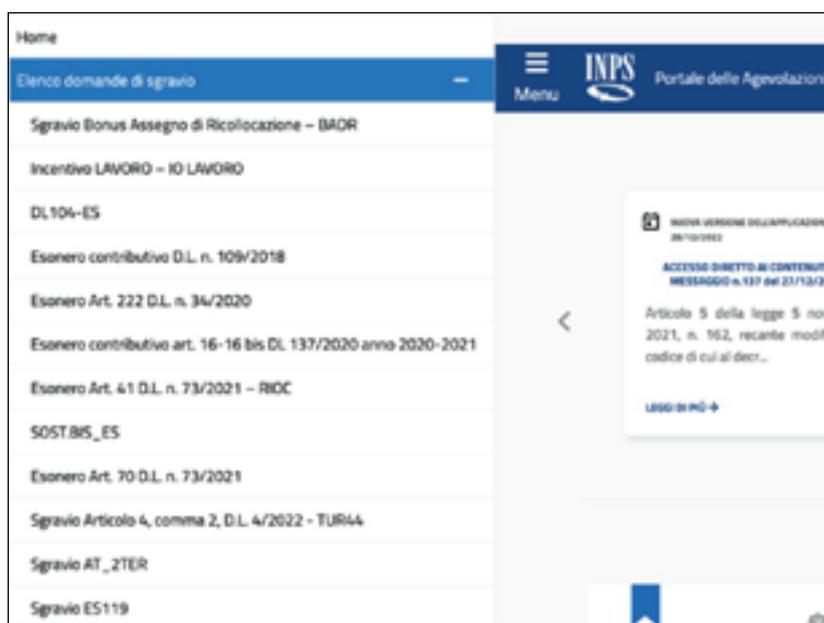
Gli adempimenti dei datori di lavoro

Le aziende in possesso della certificazione ex art. 46-bis D.Lgs. 198/2006 conseguita entro il 31 dicembre 2022, potranno inoltrare apposita domanda all'Inps - direttamente o tramite un Consulente del Lavoro abilitato -, avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza on-line "PAR_GEN" appositamente predisposto nel portale dell'Istituto, nella sezione denominata "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)". Le domande possono essere inoltrate fino al 15 febbraio 2023.

Resta inteso che, ai fini dell'ammissibilità all'esonero, i datori di lavoro dovranno aver conseguito la certificazione entro il 31 dicembre 2022.

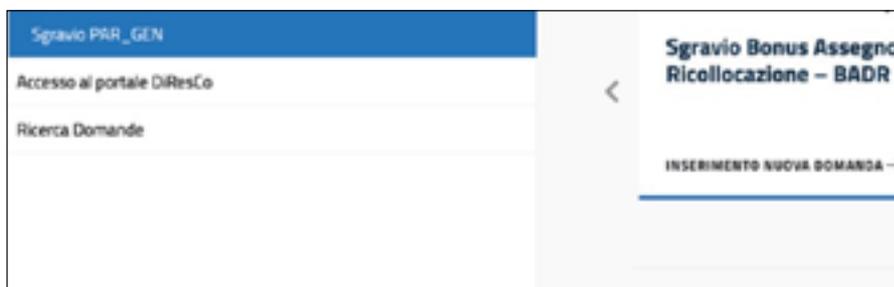
PROCEDIMENTO DI AMMISSIONE ALL'ESONERO SU PORTALE DELLE AGEVOLAZIONI (EX DIRESCO)

Il Sistema "Portale delle Agevolazioni" è disponibile, previa autenticazione con le consuete modalità di accesso, seguendo il percorso *Home* à *Prestazioni e Servizi* à *Servizi per aziende e consulenti* à *Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)*.



Dopo aver selezionato "Sgravio PAR_GEN" – all'interno di "Elenco domande di sgravio", reperibile tramite menu del Portale Delle Agevolazioni, oppure selezionandolo tra gli "Incentivi in Evidenza"

–, cliccando sul pulsante "Invia Domanda" presente nella relativa Home Page, sarà possibile procedere all'inserimento di una nuova domanda per l'ammissione al beneficio.



L'utente sarà indirizzato alla schermata di selezione azienda, dove potrà indicare direttamente la

matricola d'interesse, oppure ricercarla applicando il filtro "Codice Fiscale azienda".

Nel caso in cui lo stato della matricola sia compatibile con la richiesta di esonero, l'utente giungerà al maschera Azienda', dove sono visibili i seguenti campi:

- › **Denominazione:** rappresenta la Ragione Sociale dell'azienda selezionata;
- › **Codice Fiscale:** rappresenta il Codice Fiscale dell'azienda selezionata;
- › **Matricola INPS:** rappresenta la posizione contri-

butiva dell'azienda;

- › **Tipo Azienda:** azienda DM o CIDA;
- › **Codice Statistico Contributivo:** rappresenta il valore del codice CSC.
- › **Codice Autorizzazione:** rappresenta il valore del codice di autorizzazione.
- › **Ateco:** rappresenta il codice Ateco.

Proseguendo nell'iter di trasmissione della domanda, una volta premuto il pulsante "Avanti", l'utente sarà reindirizzato alla maschera "Dati Domanda": qui sarà necessario compilare i campi editabili sulla base delle informazioni inerenti allo specifico lavoratore relative al periodo di validità della certificazione di parità di genere ex art. 46-bis D.Lgs. 198/2006:

- › **Retribuzione media mensile stimata**
- › **Aliquota datoriale media stimata**
- › **Forza aziendale media stimata**
- › **Periodo di validità della certificazione di parità di genere**

Le informazioni inserite sulla certificazione di parità di genere costituiscono una vera e propria autodichiarazione ai sensi del DPR n. 445/2000. Una volta indicati tutti i dati richiesti all'interno della maschera 'Lavoratore', procedendo nella compilazione della domanda, si accederà alla schermata di riepilogo dell'istanza (maschera Riepilogo), dove sarà possibile confermare e trasmettere l'istanza - previa accettazione delle condizioni e selezione del flag "Accetto l'informativa sulla privacy". Sarà inoltre possibile eliminare l'istanza (cliccando sul tasto Elimina e poi su Conferma nel pop-up successivo),

oppure effettuare il download della domanda di esonero in formato PDF, cliccando sull'apposito pulsante.

All'interno della home page dello sgravio è inoltre possibile, cliccando sul tasto "Mostra domande", visualizzare tutte le domande presenti negli archivi Inps, relative allo specifico incentivo. Per ogni istanza, inoltre, sarà possibile visualizzarne lo stato corrente, completare una domanda in bozza o eliminarla dalla Lista Domande. gli specifici dettagli.

Nascendi

| Codice Fiscale Trasmittitore | ID domanda | Matricola Azienda/CIDA | Data Trasmissione | Data Stato | Stato | Azioni |
|------------------------------|------------|------------------------|-------------------|------------|-------------|--------|
| | 000176 | | 12-07-2022 | 12-07-2022 | CONFERMATA | Q |
| | 000168 | | 11-07-2022 | 11-07-2022 | NON ACCOLTA | Q |
| | 000167 | | 11-07-2022 | 12-07-2022 | CONFERMATA | Q |
| | 000166 | | 11-07-2022 | 11-07-2022 | NON ACCOLTA | Q |
| | 000165 | | 11-07-2022 | 11-07-2022 | CONFERMATA | Q |
| | 000164 | | - | 06-07-2022 | BOZZA | Q X |
| | 000142 | | - | 06-07-2022 | NON ACCOLTA | Q |
| | 000137 | | 06-07-2022 | 11-07-2022 | CONFERMATA | Q |
| | 000136 | | 06-07-2022 | 11-07-2022 | NON ACCOLTA | Q |
| | 000134 | | 06-07-2022 | 11-07-2022 | CONFERMATA | Q |

In merito all'elaborazione delle istanze, la circolare n. 137/2022 in analisi precisa che le domande legittimamente inoltrate dai datori di lavoro rimarranno nello stato "trasmessa" fino alla data di elaborazione massiva, al termine del periodo di acquisizione delle istanze. L'ammontare dell'esonero che potrà essere fruito verrà quindi comunicato al termine delle elaborazioni, in calce al medesimo modulo di istanza on-line.

contrassegnate dallo stato "Accolta".

Qualora, nell'ipotesi del raggiungimento del tetto di spesa di 50 milioni di euro annui previsti dall'articolo 6, comma 1 del decreto interministeriale del 20 ottobre 2022, si renda necessario procedere al proporzionamento delle risorse per l'intera platea degli aventi diritto, le istanze saranno contrassegnate dallo stato "Accolta parziale".

Le istanze per le quali sarà riconosciuto l'intero ammontare dell'esonero spettante - pari, come a monte evidenziato, all'1% della contribuzione datoriale nei limiti di 50.000 euro annui - saranno

Sarà possibile visualizzare l'utilizzo dei fondi stanziati selezionando, dalla home page del servizio "Sgravio PAR_GEN", il menu a discesa "Contatore fondi disponibili"

Contatore fondi disponibili

| Anno | Fondo Stanziato | Fondo Disponibile | Data Ultimo Aggiornamento |
|------|-----------------|-------------------|---------------------------|
| 2022 | € 50.000.000,00 | € 50.000.000,00 | 27-12-2022 11:58:25 |

All'esito dell'elaborazione delle istanze, alle posizioni contributive per le quali sarà possibile procedere al riconoscimento dell'esonero, come precedentemente specificato, sarà attribuito il codice di autorizzazione (CA) "4R", che assume il nuovo significato di "Azienda autorizzata all'esonero di cui all'articolo 5 della legge n. 162/2021".

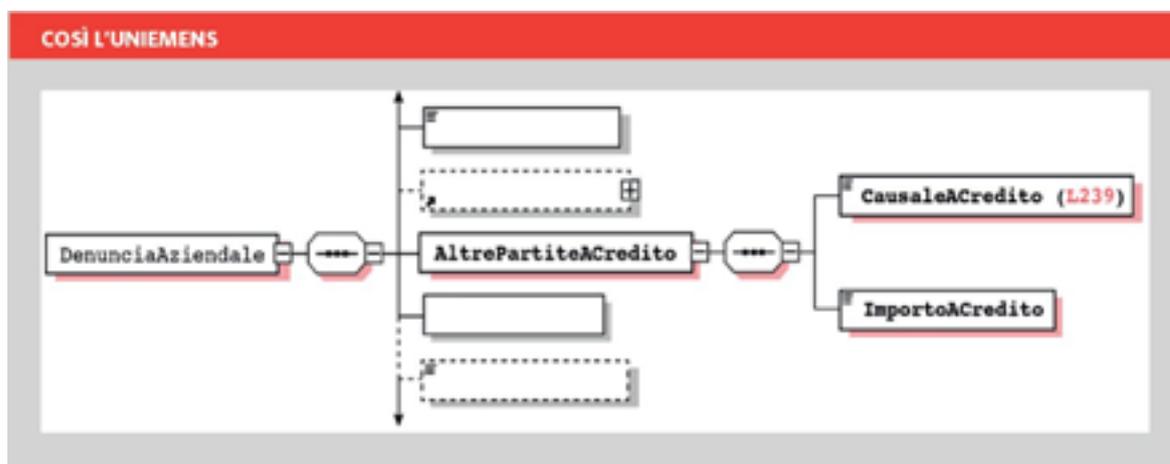
I datori di lavoro ai quali sarà attribuito il CA "4R", potranno beneficiare dell'esonero per l'intero periodo di validità della certificazione, a partire dal primo mese di validità della stessa.

Modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell'esonero nel flusso Uniemens

I datori di lavoro a cui sia stato attribuito il CA "4R" che intendono fruire dell'esonero contributivo,

dovranno esporre la quota di esonero spettante **a partire dal flusso UniEmens di competenza del mese successivo a quello di comunicazione di accoglimento dell'istanza "PAR_GEN"** all'interno del Portale delle Agevolazioni e per le mensilità di validità della certificazione, valorizzando l'elemento **<AltrePartiteACredito>** di **<DenunciaAziendale>** secondo la modalità di seguito illustrata:

- › nell'elemento **<CausaleACredito>** andrà indicato il con il codice causale di nuova istituzione "L238", avente il significato di "Conguaglio esonero contributivo parità di genere articolo 5 legge n.162/2021";
- › nell'elemento **<ImportoACredito>** andrà indicato l'importo dell'esonero da conguagliare.



Recupero delle mensilità pregresse

Per il recupero delle mensilità pregresse, l'elemento **<CausaleACredito>** all'interno di **<AltrePartiteACredito>** di **<DenunciaAziendale>** andrà valorizzato con il codice causale di nuova istituzione "L239", con significato di "Arretrato conguaglio esonero contributivo parità di genere articolo 5 legge n.162/2021", indicando nell'elemento **<ImportoACredito>** il totale dell'esonero relativo ai periodi pregressi, dal primo mese di validità della certificazione al mese precedente l'esposizione del corrente.

Inps precisa infine che i datori di lavoro destinatari del beneficio che hanno tuttavia sospeso o cessato l'attività, per fruire dell'esonero spettante dovranno avvalersi della consueta procedura delle regolarizzazioni (Uniemens/vig).

LE ISTRUZIONI PER I DATORI DI LAVORO CHE UTILIZZANO LA <LISTAPOSPE> DEL FLUSSO UNIEMENS

Anche datori di lavoro privati con lavoratori iscritti alla Gestione dipendenti pubblici (ex Inpdap) che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza, dovranno esporre l'importo dell'esonero a partire dal flusso UniEmens "ListaPosPA" di competenza del mese successivo a quello di comunicazione di accoglimento, valorizzando l'elemento **<AltriImportiAConguaglio>** come di seguito indicato:

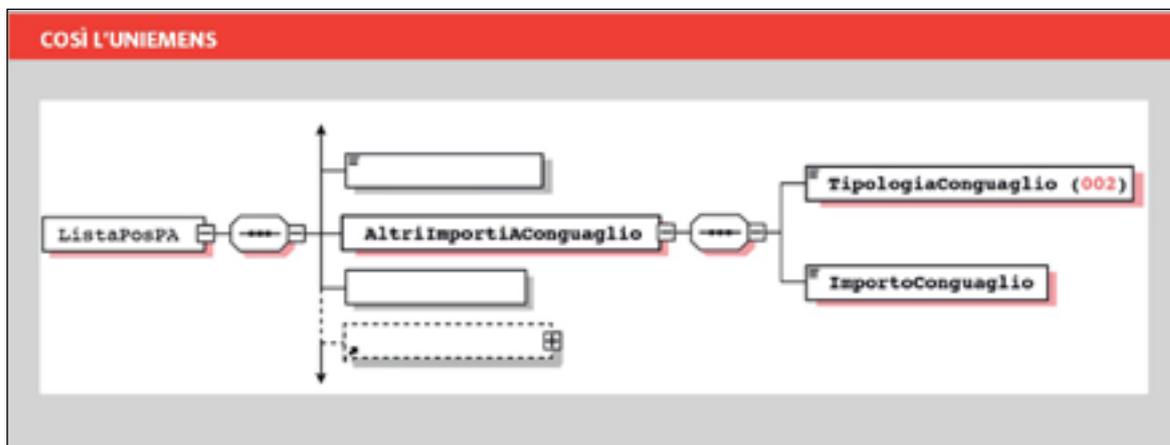
- › l'elemento **<TipologiaConguaglio>** andrà valorizzato con il codice 002, avente il significato di "Conguaglio esonero contributivo parità di genere articolo 5 legge n. 162/2021";
- › nell'elemento **<ImportoConguaglio>** si dovrà

indicare l'importo oggetto di esonero per il mese di competenza del flusso compilando.

Recupero delle mensilità pregresse

Per il recupero delle mensilità pregresse, nell'e-

lemento **<TipologiaConguaglio>** si dovrà indicare il codice 003 ("arretrato Conguaglio esonero contributivo parità di genere articolo 5 legge n. 162/2021"), mentre nell'elemento **<ImportoConguaglio>** andrà dichiarato il relativo importo.



DATORI DI LAVORO AGRICOLI

Per i datori di lavoro agricoli ai quali verrà riconosciuto il CA "4R", sarà la procedura automatizzata a livello centrale a determinare, per ciascun mese di validità della certificazione, l'importo dell'esonero spettante nei limiti dell'importo autorizzato riparametrato e applicato su base mensile. In particolare, a decorrere dalla quarta emissione dell'anno 2022,

l'importo dell'esonero spettante per i flussi mensili inviati nel relativo periodo, sarà indicato nel Prospetto Riepilogativo F24. Nel prospetto della quarta emissione 2022 sarà indicato anche l'importo dell'esonero spettante per i periodi retributivi del medesimo anno compresi nel periodo di validità della certificazione e indicati nei flussi inviati per la seconda e terza emissione 2022.

Fringe benefit a lavoratori cessati: entro il 21 febbraio la comunicazione dei dati

Gianfranco Nobis, Corriere delle Paghe, 9 febbraio 2023, n. 2, p. 26-27

L'Inps completa il quadro delle istruzioni per aziende e sostituti d'imposta ai fini della gestione dei conguagli dei lavoratori che abbiano ricevuto somme o valori rientranti nel tetto dei fringe benefit (o delle stock option)

IN SINTESI

Invio della dichiarazione - Entro il 21 febbraio 2023

Cosa comunicare - Valori o somme riconosciute nel corso dell'anno d'imposta 2022 ai lavoratori dipendenti che rientrano nel computo del tetto dei Fringe Benefit oppure a titolo di Stock Options

Come comunicare - Attraverso il servizio Inps "Comunicazione Benefit Aziendali"

Per quali lavoratori - Rapporti di lavoro cessati nel 2022

Periodo percezione - Periodo d'imposta 2022, considerando somme e valori riconosciuti fino al 12 gennaio 2023

Viene fissato per il 21 febbraio 2023 il termine entro cui datori di lavoro e sostituti d'imposta dovranno inviare all'INPS i dati relativi ai compensi per fringe benefit e stock option erogati nel periodo di imposta 2022 al personale cessato dal servizio durante il medesimo anno.

A renderlo noto è l'Inps, che attraverso il messaggio n. 263 del 16 gennaio 2023, fornisce anche le istruzioni per la relativa gestione operativa.

La ragione giustificatrice dell'intervento dell'INPS trova origine nella natura di sostituto d'imposta ri-

vestita dall'Istituto verso i lavoratori cessati nel corso del 2022, i quali abbiano ricevuto nel corso dell'anno somme o valori che a norma del TUIR siano riconducibili nell'alveo dei fringe benefit o delle Stock options.

Allo stesso tempo, la gestione operativa illustrata si rende necessaria anche al fine di gestire il modo corretto i conguagli previdenziali alla luce delle modifiche che a più riprese, nel corso del 2022 (Decreti Aiuti Quater e Aiuti Bis), il legislatore ha apportato alla soglia di esenzione del valore dei beni e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti ai sensi dell'articolo 51, comma 3 del Testo Unico delle imposte sui redditi.

Con il commentato messaggio n. 263/2023 si completa quindi il quadro delle istruzioni INPS per aziende e sostituti d'imposta ai fini della gestione dei conguagli dei lavoratori abbiano ricevuto somme o valori rientranti nel tetto dei fringe benefit (o delle stock option). Con il messaggio n. 4616 del 22 dicembre 2022 l'INPS aveva infatti informato delle modalità operative relative ai conguagli previdenziali, riferendosi tuttavia al solo personale in forza.

Si chiude dunque il cerchio della complessa gestione previdenziale delle somme che in modo particolare concorrono a determinare il reddito da lavoro dipendente, introducendo l'obbligo a carico dei datori

di lavoro di comunicare entro il 21 febbraio 2023 i dati relativi a fringe benefit e stock option riconosciuti al personale cessato nel corso del 2022.

Modalità di comunicazione dei dati relativi ai lavoratori cessati

L'invio delle informazioni utili dovrà avvenire utilizzando l'applicazione "Comunicazione Benefit Aziendali" (in Servizi per aziende e consulenti del portale INPS) che consente di :

- › acquisire una singola comunicazione;
- › gestire di una singola comunicazione già acquisita;
- › inviare di un file predisposto in base a criteri predefiniti;
- › scaricare il software per predisporre e controllare il formato dei dati nei file che i datori intendono inviare.

Dal medesimo punto di menu i datori di lavoro potranno anche scaricare il manuale di istruzione delle funzionalità. L'invio delle informazioni richieste dovrà avvenire entro e non oltre il 21 febbraio 2023. Ciò al fine di consentire all'Inps l'emissione di una Certificazione Unica corretta, necessaria ai fini della trasmissione dei dati utili alla predisposizione della Dichiarazione Precompilata, messa a disposizione ai contribuenti dall'Agenzie delle Entrate. A tal fine l'Inps ha confermato che, nel rispetto dell'articolo 51 comma 1 del TUIR, e quindi in applicazione del principio di cassa allargato, si considerano percepiti nel periodo di imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo di imposta successivo a quello cui si riferiscono.

L'invio tardivo delle informazioni non consentirà all'INPS di effettuare in modo corretto i conguagli dei lavoratori cessati nel corso del 2022, tuttavia, l'Istituto pur non potendo inviare all'Amministrazione finanziaria i dati aggiornati della dichiarazione precompilata, provvederà a rilasciare al contribuente una Certificazione Unica all'interno della quale sarà indicato l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

In tal modo il lavoratore interessato potrà autonomamente modificare i dati e conguagliare in sede dichiarativa i dati riferiti a fringe benefit e stock options del 2022, anche se il rapporto di lavoro è cessato ed il conguaglio da parte del datore di lavoro sia stato possibile.

Fringe benefit: le variazioni 2022

In base alle disposizioni dell'art. 51 Tuir, il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. La prescrizione legislativa dispone quindi in modo inequivocabile che ogni elemento percepito in dipendenza del rapporto di lavoro contribuisca alla formazione del reddito da lavoro dipendente, salvo beneficiare delle esclusioni secondo i limiti e le modalità disposte dai commi da 2 a 5 del medesimo art. 51 Tuir.

Il primo periodo del comma 3 dell'art. 51 Tuir, nel definire le modalità operative con cui misurare il valore dei beni o dei servizi ceduti ai dipendenti o loro familiari, conferma che occorre valutare il bene o il servizio al "valore normale". Secondo l'art. 9 Tuir, per valore normale si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o simili ed inoltre, la relativa determinazione, deve riferirsi per quanto possibile ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi, oppure in mancanza, in riferimento ai listini delle camere di commercio o delle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Occorre infine aver riguardo di quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 51 Tuir per il quale non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente d'importo non superiore ad € 258,23 (limite innalzato a € 3.000,00 per l'anno 2022) nel periodo d'imposta.

Il novellato art. 12, D.L. n. 115/2022 ha previsto anche un ampliamento delle somme che non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente, includendo rispetto alla previsione originaria, oltre che il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, anche il rimborso delle somme o l'erogazione delle stesse per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. La deroga temporanea adottata dal Legislatore consente quindi, per l'anno 2022, di escludere dalla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti per un valore complessivo di € 3.000 ampliandone le modalità di utilizzo includendovi l'erogazione diretta, oppure il rimborso da parte del datore, del pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Il costo del lavoro nel 2023 tra agevolazioni ed esoneri contributivi

Paolo Rossi, Rossella Quintavalle, Corriere delle Paghe, 9 febbraio 2023, n. 2, p. 8-17

Dal taglio del cuneo fiscale alle agevolazioni per assunzione di donne, under 36 e beneficiari del reddito di cittadinanza: tutte le novità della legge di bilancio 2023

La legge di bilancio per il 2023 (L. 29.12.2022 n. 197), nel complesso, ha rivisitato solo alcuni incentivi già conosciuti, ampliandone la misura e la durata.

In tema di agevolazioni il legislatore ha optato per rafforzare l'avviamento al lavoro dei giovani e delle donne, inserendo uno sgravio, prima non previsto, rivolto ai datori di lavoro che assumono percettori di reddito di cittadinanza.

In aggiunta è stato confermato e ampliato ciò che viene presentato come "il taglio del cuneo fiscale" elevando, a favore dei lavoratori con livelli stipendiali medio bassi, la misura dell'esonero IVS.

In favore di alcuni fortunati lavoratori che ancora mantengono premi di risultato detassati, è stata prevista la riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 10% al 5%.

In questo lavoro ci occuperemo dei temi a più ampio raggio di applicazione e di quelli con un alto interesse collettivo.

Esonero IVS 2023 (art. 1, c. 281)

La legge di Bilancio 2022, aveva introdotto, tra gli interventi a sostegno della spesa delle famiglie distribuiti su vari fronti, un esonero parziale dell'aliquota IVS di due diverse entità e distribuito tra i due semestri dell'anno 2022:

- › per i periodi di paga dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, il riconoscimento di un esonero sulla quota dei contributi previdenziali per IVS a carico del lavoratore dipendente di 0,8 punti percentuali, a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non eccedesse l'importo mensile di 2.692 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima;
- › per i periodi di paga dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2022, compresa la tredicesima o i relativi ratei erogati nei già menzionati periodi di paga, il riconoscimento di un esonero aggiuntivo sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore dipendente di 1,2 punti percentuali; per tale periodo, dunque, la riduzione dell'aliquota IVS a carico del lavoratore diventava di 2 punti percentuali complessivi (0,8 + 1,2 = 2).

Ora, per il 2023, tale esonero è riproposto con le stesse logiche matematiche ma diversamente applicato a seconda delle fasce di reddito del lavoratore. Di conseguenza la riduzione della quota dei contributi previdenziali IVS dovuta dal lavoratore potrà assumere, in relazione ai differenti mesi, un'entità diversa, in ragione della retribuzione effettivamente percepita. Per i periodi di paga dal 1°

gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, l'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore, è così riconosciuto:

- › nella misura di **3 punti** percentuali a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di **1.923 euro**, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima;

- › nella misura di **2 punti** percentuali a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di **2.692 euro**, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima.

Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

IL LIBRO UNICO DEL LAVORO VOCE PER VOCE

ESEMPIO 1 - ESONERO CON RATEO DI TREDICESIMA EROGATA MENSILMENTE - IVS al 3%

Si ipotizzi il caso di un'impiegata Full-time di un Centro commerciale con 8 dipendenti (con CCNL Commercio-Confcommercio applicato). Alla luce di quanto sancito dall'art 1, comma 281 della legge di bilancio per il 2023, n.97, nella busta paga di Gennaio prosegue lo sconto sull'aliquota IVS ottenuto fino a dicembre 2022, ma aumentato di 1 punto percentuale in relazione al lordo percepito. Per i periodi di paga dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, infatti, tale esonero è diversamente applicato a seconda delle fasce di reddito del lavoratore così riconosciuto:

- nella misura di 3 punti percentuali a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima;
 - nella misura di 2 punti percentuali a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima.
- Se nel mese viene erogato il rateo di 13° l'esonero è calcolato anche su questo. Da notare che il beneficio contributivo porta ad un lieve aumento del carico fiscale, a causa del ridursi, appunto, dell'onere deducibile da contributi previdenziali obbligatori. Quindi, si tenga conto di tale effetto ai fini del beneficio netto in busta paga.

Si riportano tre esempi di cedolino con imponibile previdenziale differente.

| COGNOME | | NOME | | DATA DI NASCITA | DATA DI ASSUNZIONE / STIPULA CONTRATTO |
|-----------------|-----------------------|-----------------|------------|------------------|--|
| Armeni | | Franca | | 25/01/2000 | 20/12/2022 |
| CATEGORIA | QUALIFICA | CATEGORIA | ORE CONL. | COD. FISCALE | |
| Impiegato | Contabile | 4° LIV | 168 | RMAFNC00A85H501R | |
| Paga base | Super Minimo | contingenza | E.D.R. | gen-23 TOTALE | |
| 1.092,45000 | 20,30000 | 524,22000 | 2,07000 | 1.639,05000 | |
| RETR. ORDINARIA | RETR. ORARIA | COLLAVORATI | ORE LAVOR. | OG.NPS | sett.ips |
| 63,04038 | 9,75625 | 22 | 176 | 26,00 | 4,00 |
| N. CODICE | DESCRIZIONE CODICE | VALORE UNITARIO | ORE / GG. | IMPORTI FIGURATI | TRATTENUTE COMPETENZE |
| 10 | Ributazione Ordinaria | 63,04038 | 26,00000 | | 1.639,05 |

ESEMPIO 2 - ESONERO IVS al 2%

Si ipotizzi il caso di un'impiegata Full-time di un Centro commerciale con 8 dipendenti (con CCNL Commercio-Confcommercio applicato). Alla luce di quanto sancito dall'art 1, comma 281 della legge di bilancio per il 2023, n.97, nella busta paga di Gennaio prosegue lo sconto sull'aliquota IVS ottenuto fino a dicembre 2022, ma aumentato di 1 punto percentuale a seconda del lordo percepito.

| COGNOME | | NOME | | DATA DI NASCITA | DATA DI ASS. NE / STIPULA CONTRATTO | |
|---|--|-----------------|------------|--------------------|-------------------------------------|-----------------|
| Armeni | | Franca | | 25/01/2000 | 20/12/2022 | |
| CATEGORIA | QUALIFICA | CATEGORIA | ORE CCNL | COD. FISCALE | | |
| Impiegato | Contabile | 4° LIV | 168 | RMAFNC00A65H501R | | |
| gen-23 | | | | | | |
| Paga base | Super Minimo | contingenza | I.C.R. | | TOTALE | |
| 1.092,46000 | 20,30000 | 524,22000 | 2,07000 | | 1.639,05000 | |
| RETR. GIORNALIERA | RETR. ORARIA | GG LAVORATI | ORE LAVOR. | GG INPS | self insps | |
| 63,04038 | 9,75625 | 22 | 176 | 26,00 | 4,00 | |
| N. CODICE | DESCRIZIONE CODICE | VALORE UNITARIO | ORE / GG | IMPORTI FIGURATIVI | TRATTENUTE | COMPETENZE |
| 10 | Retribuzione Ordinaria | 63,04038 | 26,00000 | | | 1.639,05 |
| 30 | Festività non goduta | 63,04038 | 1,00000 | | | 63,04 |
| 50 | Premio presenza | 300,00000 | | | | 300,00 |
| 200 | Contributi Est-Sanimpresa- RM | | | | 2,00 | |
| | EBT Terziario | 1.618,7500 | | 0,15% | 2,43 | |
| | Esonero IVS Legge 197/2022 (II fascia) | 2.002,0000 | | 2% | | 40,04 |
| | | | | TOTALI | 4,43 | 2.042,13 |
| CONTRIBUTI PREVIDENZIALI ED ASSISTENZIALI | | | | IMPONIBILE | ALIQUOTA % | RITENUTA |
| FONDO PENSIONE LAVORATORI DIPENDENTI | | | | 2.002,00 | 9,19 | 183,98 |
| FIS D.lgs. 148/2015 fino a 15 dip. | | | | 2.002,00 | 0,15 | 3,00 |

ESEMPIO 3 - ESONERO IVS al 3%

Si ipotizzi il caso di un'impiegata Full-time di un Centro commerciale con 8 dipendenti (con CCNL Commercio-Confcommercio applicato). Alla luce di quanto sancito dall'art 1, comma 281 della legge di bilancio per il 2023, n.97, nella busta paga di Gennaio prosegue lo sconto sull'aliquota IVS ottenuto fino a dicembre 2022, ma aumentato di 1 punto percentuale a seconda del lordo percepito.

| COGNOME | | NOME | | DATA DI NASCITA | DATA DI ASS. NE / STIPULA CONTRATTO | |
|---|--|-------------------------|------------|--------------------|-------------------------------------|-----------------|
| Armeni | | Franca | | 25/01/2000 | 20/12/2022 | |
| CATEGORIA | QUALIFICA | CATEGORIA | ORE CCNL | COD. FISCALE | | |
| Impiegato | Contabile | 4° LIV | 168 | RMAFNC00A65H501R | | |
| gen-23 | | | | | | |
| Paga base | Super Minimo | contingenza | I.C.R. | | TOTALE | |
| 1.092,46000 | 20,30000 | 524,22000 | 2,07000 | | 1.639,05000 | |
| RETR. GIORNALIERA | RETR. ORARIA | GG LAVORATI | ORE LAVOR. | GG INPS | self insps | |
| 63,04038 | 9,75625 | 22 | 176 | 26,00 | 4,00 | |
| N. CODICE | DESCRIZIONE CODICE | VALORE UNITARIO | ORE / GG | IMPORTI FIGURATIVI | TRATTENUTE | COMPETENZE |
| 10 | Retribuzione Ordinaria | 63,04038 | 26,00000 | | | 1.639,05 |
| 30 | Festività non goduta | 63,04038 | 1,00000 | | | 63,04 |
| 200 | Contributi Est-Sanimpresa- RM | | | | 2,00 | |
| | EBT Terziario | 1.618,7500 | | 0,15% | 2,43 | |
| | Esonero IVS Legge 197/2022 (II fascia) | 1.702,0000 | | 3% | | 51,06 |
| | | | | TOTALI | 4,43 | 1.702,09 |
| CONTRIBUTI PREVIDENZIALI ED ASSISTENZIALI | | | | IMPONIBILE | ALIQUOTA % | RITENUTA |
| FONDO PENSIONE LAVORATORI DIPENDENTI | | | | 1.702,00 | 9,19 | 156,41 |
| FIS D.lgs. 148/2015 fino a 15 dip. | | | | 1.702,00 | 0,15 | 2,55 |
| IMPONIB. LORDO | | DETRAZIONI LAV. DIPEND. | | DETRAZ. FISCAL. | | |
| 1.702,09 | | 199,07 | | | | |

| IMPONIB. FISC. MESE | IMPOSTA LORDA | DETRAZIONI | IMPOSTA NETTA MENSILE | |
|--|------------------|---------------------------|-----------------------|-------------------------|
| 1.502,19 | 378,36 | 199,07 | | 179,29 |
| IMPONIB. FISC. PROGRESSIONE TRIBUTAZIONE UTILE TFR | PROGRESS IMPOSTA | IMPONIB. INAL | CONGRUO A: | |
| 1.502,19 | 1.702,00 | 179,29 | 1.703,00 | |
| IMPONIB. TASS. SEP. | IMPOSTA DOVUTA | ALiquota TASS. SEP. % | QUOTA TFR | TOTALE TASSAZ. SEPARATA |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 117,57 | 0,00 |
| ADD. RIF. G. DOVUTA | ADD. COM. DOVUTA | ACC. TO ADD. LE. COMUNALI | ARROTONDAM. A: | NETTO A PAGARE |
| 33,91 | 13,17 | 6,47 | 0,35 | 1.357,00 |

In forza di quanto stabilito dalla legge di bilancio per il 2023, alla lavoratrice con reddito imponibile previdenziale di euro 1.702,00, spetta un esonero IVS del 3%.

Foglio Presenza mese: Aprile 2021

| giorno | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 | 29 | 30 | 31 | |
|-----------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|--|
| Da ordinare | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Assenze e Quindiciore | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Legenda: FE = Ferie non godute
 FS = Ferie godute
 VV = Congedo vittime di violenza

Le istruzioni Inps (circ. 7/2023)

Il 24 gennaio 2023 l'INPS con la circolare n. 7, ha illustrato le modalità di applicazione della proroga dell'esonero per il 2023 richiamando quanto già indicato nella circolare n. 43 del 22 marzo 2022 e nel messaggio n. 3499 del 26 settembre 2022. Tra le informazioni principali è bene fare attenzione alle seguenti situazioni:

- › in considerazione che i massimali mensili di riferimento devono essere maggiorati, per la competenza del mese di dicembre (o mensilmente se così accordato), del rateo di tredicesima, nelle ipotesi in cui i contratti collettivi di lavoro prevedano anche l'erogazione ad esempio della 14esima mensilità, nel mese di erogazione di tale mensilità aggiuntiva la riduzione contributiva potrà trovare applicazione solo nell'ipotesi in cui l'ammontare della 14esima mensilità, sommato alla retribuzione imponibile, non ecceda il massimale di retribuzione mensile previsto per la legittima applicazione delle due riduzioni. Diversamente, se tale limite è superato, l'esonero non potrà trovare applicazione sull'intera retribuzione imponibile del mese;
- › nel caso di erogazione mensile dei ratei di tredicesima, la riduzione della quota a carico del lavoratore potrà operare distintamente sia sulla retribuzione lorda dello stipendio mensile che sul rateo, qualora l'importo di tale ra-

teo non superi nel mese l'importo di 224 euro (pari all'importo di 2.692 euro/12) ovvero di 160 euro (pari all'importo di 1.923 euro/12); in riferimento a tali limiti si applicheranno i 3 o i 2 punti percentuale di esonero.

È possibile dunque che nel singolo mese la riduzione applicata sulla retribuzione mensile abbia un'entità diversa rispetto alla riduzione applicata sul rateo di tredicesima;

- › nel caso in cui il rapporto di lavoro sia cessato entro il 31.12.2022 e le ultime competenze erogate nel corso dell'anno 2023, sulle stesse tale esonero non potrà trovare applicazione;
- › in caso di rapporto di lavoro cessato entro il 31.12.2023 e, nel corso dell'anno 2024, dovessero essere erogate le ultime competenze, l'esonero, nell'anno 2024, su tali ultime competenze, non potrà trovare applicazione;
- › nelle ipotesi in cui il lavoratore, nel corso di un mese, svolga la propria prestazione lavorativa presso più datori di lavoro, il calcolo del massimale della retribuzione imponibile che dà diritto all'applicazione dell'esonero deve essere considerato autonomamente da ciascun datore.

L'INPS infine precisa che tale esonero non assume la natura di incentivo all'assunzione e, conseguentemente, non è soggetta all'applicazione dei

principi generali in materia di incentivi all'occupazione stabiliti, da ultimo, dall'articolo 31, D.Lgs. n. 150/2015 ed inoltre, sostanziosamente in una riduzione contributiva per il lavoratore senza benefici per il datore, non è subordinato neppure al possesso del DURC, ai sensi dell'articolo 1, comma 1175, legge 296/2006. Lo stesso non rientra inoltre nella nozione di aiuto di Stato.

UNIEMENS: I NUOVI CODICI

Nella nuova release Uniemens **4.16.6** del 20/1/2023 l'INPS ha inserito tre nuovi codici per le diverse esposizioni delle esenzioni IVS in

<CodiceCausale> di <InfoAggCausaliContrib> di <DatiRetributivi>:

L098: Esonero quota di contributi previdenziali IVS a carico lavoratori art 1, c. 281, legge n. 197/2022

L099: Esonero quota di contributi previdenziali IVS a carico lavoratori art 1, c. 281, legge n. 197/2022 - tredicesima mensilità. **L100:** Esonero quota di contributi previdenziali IVS a carico dei lavoratori art 1, c. 281, legge 29 dicembre 2022, n. 197 - rateo tredicesima mensilità.

NOTA BENE - Nella circolare n. 7/2023 sono illustrate in modo specifico le indicazioni da inserire nel flusso con l'indicazione per i datori di lavoro che hanno già provveduto all'elaborazione delle buste paga e dei cedolini per la mensilità di gennaio 2023 senza applicazione di alcun esonero; gli stessi potranno portare a conguaglio le somme valorizzando i codici sopra riportati nel flusso Uniemens di competenza febbraio 2023, con indicazione 01.2023 all'interno dell'elemento <Anno-MeseRif>.

Esonero contributivo per beneficiari Reddito di Cittadinanza (art. 1, cc. 294-296)

Il legislatore ha inserito, al fine di facilitare il più possibile l'ingresso al lavoro stabile dei beneficiari del reddito di cittadinanza, un beneficio contributivo della durata di un anno a favore dei datori privati, con esclusione dei rapporti di lavoro domestico, che assumono tali soggetti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato. Il beneficio consiste nell'esonero dal versamento del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, nel limite massimo di 8.000 euro su base annua, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche. Lo stesso beneficio è riconosciuto anche per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in

contratti a tempo indeterminato effettuate dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023.

Tale nuovo esonero è alternativo all'esonero che aveva interessato i percettori del reddito di cittadinanza a partire dal marzo 2019 e regolamentato all'art. 8 del DL n. 4/2019.

Esonero contributivo per assunzione di under 36 (art. 1, c. 297)

La legge di Bilancio 2023 rinnova anche lo sgravio introdotto dal comma 10 dell'art. 1 Legge 178/2020.

Si tratta dell'esonero contributivo triennale, rivolto sia alle assunzioni dirette a tempo indeterminato che alle trasformazioni da tempo determinato a tempo indeterminato, di giovani sino ai 36 anni.

Lo sgravio viene riproposto per le assunzioni e/o le trasformazioni effettuate dall'1/1/2023 al 31/12/2023, con innalzamento della misura dell'esonero, che passa da 6.000 a 8.000 euro annui, corrispondenti a euro 666,67 mensili (limite massimo mensile ammesso).

L'esonero è riconosciuto a tutti i datori di lavoro privati, ivi compresi i datori di lavoro del settore agricolo, che siano qualificabili o meno come "imprenditori". Diversamente, l'incentivo non è fruibile:

- › dai datori di lavoro della pubblica Amministrazione, così come individuati all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;
- › dalle imprese del settore finanziario, ossia quelle che svolgono le attività indicate nella classificazione NACE alla sezione "K" - Financial and insurance activities.

I requisiti curriculari del lavoratore restano quelli precedenti, ivi compresa la condizione dell'assenza nella storia lavorativa del dipendente di un precedente rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato; condizione che, purtroppo, limita notevolmente il panorama dei candidati potenziali.

Ecco il dettaglio dei requisiti richiesti:

- › alla data della prima assunzione per la quale si applica l'incentivo, il lavoratore non deve aver

compiuto i 36 anni di età (quindi fino a 35 anni e 364 giorni);

- › non deve essere stato occupato a tempo indeterminato con il medesimo o con altro datore di lavoro (beneficio comunque fruibile nel caso in cui il lavoratore abbia avuto in precedenza eventuali periodi di apprendistato svolti presso un altro datore di lavoro e non proseguiti in rapporto di lavoro a tempo indeterminato).

Come di consueto, per l'accesso concreto al beneficio si dovranno attendere le istruzioni operative dell'INPS. L'agevolazione consiste nell'esonero dal versamento del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro su base annua (unica novità), pari al limite massimo di euro 666,67 mensili, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, e per un periodo massimo di trentasei mesi. Durerà 48 mesi l'esonero contributivo per i datori di lavoro privati che effettuino assunzioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle regioni Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna.

Le nuove disposizioni NON si applicano però, ancora una volta, diversamente a quanto previsto originariamente per gli "under 30", alle prosecuzioni di contratto di apprendistato (nessun esonero applicabile al quinto anno) e alle assunzioni, entro sei mesi dall'acquisizione del titolo di studio di studenti che hanno svolto presso il medesimo datore attività di alternanza scuola-lavoro; e agli studenti che hanno svolto, presso il medesimo datore di lavoro, periodi di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore (di cui all'articolo 1, commi 106 e 108, della legge 27 dicembre 2017, n. 205).

Vincolo licenziamenti

Il nuovo esonero non potrà essere applicato dai datori di lavoro che abbiano proceduto, nei sei mesi precedenti l'assunzione, o procedano, nei nove mesi successivi alla stessa, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo ovvero a licenziamenti collettivi nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella medesima unità produttiva.

Anche per quest'anno l'efficacia delle nuove agevolazioni è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, nella speranza che questa sia con-

cessa per tutto l'anno 2023 e non lasci i datori di lavoro nell'incertezza precedenti.

Si rammenta che il periodo di fruizione dell'incentivo può essere sospeso esclusivamente nei casi di assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, consentendo, in tale ipotesi, il differimento temporale del periodo di godimento del beneficio e che gode della "portabilità", come in precedenza.

Agevolazioni per assunzione donne (art. 1, c. 298)

Si tratta dell'esonero contributivo di cui all'articolo 4, commi da 9 a 11, della legge 92/2012, riproposto da ultimo dal comma 16 dell'art. 1 della legge 178/2020, che anche per questo nuovo anno viene riproposto nella misura del 100% e nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro annui.

Lo sgravio interessa in sostanza, le "donne lavoratrici svantaggiate", come individuate dall'articolo 4, commi da 8 a 11, della legge n. 92/2012, e più precisamente:

- › *donne con almeno 50 anni di età "disoccupate da oltre dodici mesi"*, senza ulteriori requisiti.

La persona da assumere deve risultare disoccupata e iscritta nelle liste di collocamento da almeno dodici mesi.

Per usufruire dei servizi dei Centri per l'impiego ai fini dell'inserimento o reinserimento nel mondo del lavoro, occorre effettuare la DID, cioè la Dichiarazione di Immediata Disponibilità al Lavoro (art. 19, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 150).

- › *donne di qualsiasi età, "prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi"*, in possesso degli ulteriori requisiti di **residenza** e di **professione**.

Residenza

Per essere ammesse allo sgravio le donne devono risultare residenti in particolari regioni considerate aree svantaggiate, ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea, le cui aree sono indicate nella Carta degli aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2014-2020 ossia: Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, oltre a zone specifiche di Emilia Romagna, Abruzzo, Friuli Venezia Giulia, Liguria, Marche, Molise, Piemonte, Sardegna, Toscana, Valle d'Aosta, Veneto, Abruzzo, Molise,

Lazio, Liguria, Lombardia. Il requisito richiesto è la residenza della lavoratrice ed il rapporto di

lavoro può svolgersi anche al di fuori delle aree indicate.

SETTORI ATTIVITÀ E PROFESSIONI INCENTIVATE 2023

| SETTORI ATTIVITÀ | | |
|--|--------------------|------------------------------|
| INDUSTRIA | AGRICOLTURA | SERVIZI |
| Costruzioni | Agricoltura | Trasporto e magazzinaggio |
| Industria estrattiva | | Informazione e comunicazione |
| Acqua e gestione rifiuti | | Servizi generali della PA |
| Industria energetica | | |
| Industria manifatturiera | | |
| PROFESSIONI | | |
| Sergenti, sovrintendenti, marescialli delle forze armate | | |
| Operatori di macchinari fissi in agricoltura e nell'industria alimentare | | |
| Conducenti di veicoli, macchinari mobili, sollevamento | | |
| Ufficiali delle forze armate | | |
| Artigiani e operai specializzati dell'industria estrattiva, dell'edilizia e della manutenzione degli edifici | | |
| Artigiani e operai specializzati nelle lavorazioni alimentari, legno, tessile, abbigliamento, pelli, cuoio, industria dello spettacolo | | |
| Artigiani e operai metalmeccanici specializzati, installatori e manutentori di attrezzature elettriche ed elettroniche | | |
| Truppa delle forze armate | | |
| Agricoltori e operai specializzati di agricoltura, foreste, zootecnia, pesca, caccia | | |
| Professioni tecniche in campo scientifico, ingegneristico e della produzione | | |
| Professioni non qualificate nel commercio e nei servizi | | |
| Membri dei corpi legislativi e di governo, dirigenti ed equiparati dell'amministrazione pubblica, nella magistratura, nei servizi di sanità, istruzione e ricerca e nelle organizzazioni di interesse nazionale e sovranazionale | | |

| |
|--|
| Imprenditori e responsabili di piccole aziende |
| Professioni non qualificate nell'agricoltura, manutenzione del verde, allevamento, silvicoltura, pesca |
| Artigiani e operai specializzati nella meccanica di precisione, artigianato artistico, stampa e assimilati |
| Operai semiqualeficati di macchinari fissi per la lavorazione in serie e operai addetti al montaggio |
| Professioni non qualificate nella manifattura, estrazione di minerali, costruzioni |
| Ingegneri, architetti e professioni assimilate |
| Specialisti in scienze matematiche, informatiche, chimiche, fisiche e naturali |
| Conduttori di impianti industriali |
| Imprenditori, amministratori e direttori di grandi aziende |

Professioni

Vi rientrano le lavoratrici che svolgono professioni o attività lavorative in settori economici caratterizzati da un'accentuata disparità occupazionale di genere individuati annualmente con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. L'ultimo provvedimento in tal senso è stato emanato il 16/11/2022 e prevede i settori indicati in tabella.

- › donne di qualsiasi età, ovunque residenti e **"prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno ventiquattro mesi"**, senza ulteriori requisiti.

Il periodo da considerare è quello dei 24 mesi antecedente la data di assunzione.

Si rammenta a tal proposito che lo stato di disoccupazione in questo caso prescinde dalla certificazione rilasciata dal Centro per l'Impiego. Le lavoratrici interessate, nei 24 mesi precedenti che precedono l'assunzione non devono aver svolto un'attività di lavoro subordinato o un'attività di lavoro parasubordinato dalla quale sia derivato un reddito da lavoro dipendente o autonomo che produca un'imposta lorda pari o superiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13 del TUIR.

L'incentivo spetta a tutti i datori di lavoro privati in caso di:

- › assunzione a tempo indeterminato sia full-time che part-time;
- › assunzione a tempo determinato;
- › trasformazione a tempo indeterminato di un precedente rapporto agevolato;
- › assunzione a scopo di somministrazione con l'avvertenza che l'incentivo spetta all'agenzia di somministrazione e spetta anche quando il lavoratore sia in attesa di assegnazione.

L'incentivo consiste in uno sconto del 100% sui contributi (Inps e Inail), fino a un massimo di 8.000 euro, per un periodo pari a:

- 18 mesi in caso di assunzione a tempo indeterminato;
- 12 mesi in caso di assunzione a tempo determinato;
- complessivi 18 mesi in caso di trasformazione di un contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato che intervenga entro la scadenza del beneficio (entro i primi dodici mesi);

- fino al limite complessivo di 12 mesi in caso di proroga di un contratto a termine.

Come per le precedenti versioni, le assunzioni comportare un incremento occupazionale netto tra il numero dei lavoratori occupati in ciascun mese e il numero dei lavoratori mediamente occupati nei dodici mesi precedenti (ULA).

Il concreto accesso al beneficio è comunque subordinato, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, sperando che in questa occasione l'autorizzazione possa coprire l'intero periodo agevolato e arrivare in tempi rapidi.

L'incentivo è riconosciuto a tutti i datori di lavoro privati, a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditore, ivi compresi i datori di lavoro del settore agricolo con esclusione delle pubbliche amministrazioni come definite dall'art. 1 del d.lgs. 165/2001.

Si rammenta inoltre che relativamente alla generalità delle assunzioni agevolate devono essere rispettati i principi generali sanciti dall'art. 31 DLgs. 14.9.2015 n. 150 ed ogni ulteriore disposizione prevista in caso di assunzioni agevolate.

Riduzione imposta sostitutiva sui premi di risultato (art. 1, cc. 58-63)

Come noto, con il DM 25 marzo 2016, è diventato strutturale il regime di detassazione dei premi di risultato. La legge di Bilancio interviene sull'argomento attraverso un dimezzamento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, lasciando invariato tutto il resto dell'impianto normativo.

L'obiettivo della legge di Bilancio è quello di aumentare il potere di acquisto della parte premiale della retribuzione dei lavoratori dipendenti, riducendo fino al 5 per cento l'aliquota della ritenuta a titolo d'imposta in precedenza fissata al 10 per cento.

Ricordiamo che la Legge n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) ha aumentando i limiti di importo detassabili, portandoli a decorrere dall'1.1.2017 da euro 2.000 a euro 3.000 (da euro 2.500 a euro 4.000 in caso di coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro) e i limiti reddituali ai fini del diritto all'agevolazione, da euro

50.000 a euro 80.000.

Sotto l'aspetto oggettivo, i premi di risultato detassati devono rispettare alcuni requisiti tecnici:

- › devono essere di ammontare variabile a la loro corresponsione deve essere legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili;
- › devono essere previsti da accordi collettivi di II livello (territoriali e/o aziendali).

La norma non agevola, quindi, i premi previsti da contratti collettivi nazionali, da contratti o accordi individuali plurimi e da contratti o accordi individuali.

Prestazioni occasionali (art. 1, c. 342)

Attraverso le modifiche apportate all' art. 54-bis del DL 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla legge 96/2017, è stata ampliata la platea dei destinatari di utilizzo delle prestazioni occasionali con aumento degli importi spendibili in buoni lavoro. L'Inps ha emanato la prima circolare n. 6 sulle novità il 19 gennaio 2023. Le modifiche principali sono le seguenti:

- › il limite dei dipendenti a tempo indeterminato in forza al datore di lavoro per l'utilizzo dei buoni, sale da 5 a 10;
- › il limite del tetto massimo di reddito erogabile dall'utilizzatore, passa dagli attuali 5 mila euro a 10 mila euro annui;
- › i limiti reddituali previsti per ciascun prestatore resta a 5000 euro annui e 2.500 euro in favore del medesimo utilizzatore.
- › possibile anche l'utilizzo delle attività lavorative di natura occasionale svolte nell'ambito degli esercizi delle discoteche, sale da ballo, night-club e simili, di cui al codice ATECO 93.29.1.

Altra novità riguarda le aziende alberghiere e le strutture ricettive che operano nel settore del turismo le quali possono utilizzare il contratto di prestazione occasionale per la remunerazione delle attività lavorative rese anche da lavoratori non appartenenti alle categorie di soggetti di cui al comma 8 del medesimo articolo 54-bis più precisamente:

- 1) titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;
- 2) giovani con meno di venticinque anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado ovvero a un ciclo di studi presso l'università;
- 3) persone disoccupate, ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 150;
- 4) percettori di prestazioni integrative del salario, ovvero di altre prestazioni di sostegno del reddito (cfr. l'articolo 54-bis, comma 8, del decreto legge n. 50/2017).

Le aziende alberghiere e le strutture ricettive del settore turismo, dunque, a decorrere dal 1° gennaio 2023, possono stipulare accordi di prestazioni occasionali con i lavoratori anche se non appartenenti alle suddette categorie.

Rientrano nella possibilità di attivazione delle prestazioni occasionali a tempo determinato per le attività stagionali, anche i lavoratori agricoli a specifiche condizioni come meglio illustrato nella circolare INPS 6/2023

Congedo parentale (art. 1, c. 359)

Un vantaggio in più per i genitori che lavorano si rileva nella integrazione finale del comma 1 dell'articolo 34 del testo unico sulla maternità e paternità di cui al D.lgs. 151/2001.

In alternativa tra i genitori, fino al sesto anno di vita del bambino, il congedo parentale è elevato per la durata massima di un mese, nella misura dell'80% della retribuzione.

La novità si applica con riferimento ai lavoratori che terminano il periodo di congedo di maternità o, in alternativa, di paternità, successivamente al 31 dicembre 2022.

L'Inps ne ha già fatto cenno nella propria circolare n. 4 del 16 gennaio 2023.

Incentivo per trattenimento pensionati in servizio (art. 1, cc. 286-287)

Riproponendo in parte ciò che prevedeva il vecchio "Bonus Maroni" concesso per il periodo 2004-2007 dalla legge n. 243/2004 ai lavoratori che posticipavano il pensionamento di cui all'art. 1 commi 12 e successivi della legge n. 243/2004, nella nuova legge di bilancio è reintrodotta, non proprio nei medesimi termini, il vantaggio economico per i lavoratori dipendenti che abbiano maturato i requisiti minimi previsti dalle disposizioni previste per l'accesso al trattamento di pensione anticipata flessibile (vds. comma 283) che intendono restare in servizio.

Tali soggetti possono rinunciare all'accredito contributivo della quota dei contributi a proprio carico relativi all'assicurazione generale obbligatoria per IVS e alle forme sostitutive ed esclusive della medesima.

Tale rinuncia comporta il venir meno di ogni obbligo di versamento contributivo, da parte del datore di lavoro, della quota a carico del lavoratore a decorrere dalla prima scadenza utile per il pensionamento prevista dalla normativa vigente, previo esercizio di facoltà da parte del lavoratore. Da tale data il lavoratore, oltre a non vedere detratta in busta paga la quota IVS a suo carico ordinariamente calcolata sull'imponibile previdenziale, gode altresì di un ulteriore vantaggio consistente nel percepire in busta paga tale importo che, di conseguenza, non sarà, versata dal datore di lavoro all'ente previdenziale.

Tuttavia si tratta di una brutta copia di quanto proposto nel 2004 quando il datore di lavoro era tenuto a corrispondere al lavoratore **tutto** l'ammontare dei contributi, sia per la parte a carico dello stesso sia per la parte a carico del lavoratore, al netto di eventuali sgravi di cui beneficia l'azienda ed esente da imposizione fiscale. In questa nuova versione la convenienza non è poi così appetibile come allora.

Occorrerà comunque qualche settimana per conoscere le istruzioni ministeriali di dettaglio.

San Sebastiano
di Ettore Greco



A cura di



L'irrilevanza fiscale del conferimento del marchio da parte di persona fisica

Andrea Barbera, Dottore Commercialista e Revisore in Padova

1. Premessa

Con sentenza n. 524/2016 del 15/05/2019 la Sezione n. 5 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto si è pronunciata in appello favorevolmente al contribuente ricorrente sulla irrilevanza fiscale derivante dal conferimento in S.r.l. di un marchio da parte di soci persone fisiche.

Ripercorrendo brevemente la vicenda si emargina che l'Agenzia delle Entrate di Padova a seguito di una verifica fiscale a carico di una S.r.l. ha contestato (fra le altre) un'operazione di conferimento di un marchio - posseduto in contitolarità da parte dei due soci persone fisiche - ed ha emesso un avviso di accertamento nei confronti della società e dei soci (in trasparenza fiscale ex art. 116 del Tuir), qualificando il valore di perizia del marchio pari a 180.000 euro in capo ai soci come reddito diverso "derivante dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere" ex art. 67, lett. l) del Tuir.

Gli atti notificati sono stati separatamente impugnati avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Padova, ritenendo, sia la società che i soci, illegittima la pretesa dell'Ufficio, contestando tutti i rilievi e chiedendo l'annullamento degli avvisi impugnati.

Con sentenza n. 4 del 02/04/2018, la CTP di Padova, riuniti previamente i distinti procedimenti, confermava la legittimità dell'operato dell'Ufficio e la fondatezza dei rilievi contestati, rigettando i ricorsi riuniti con condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese.

Contro la sentenza è stato interposto appello, chiedendone la riforma, in quanto ai redditi derivanti dall'utilizzazione economica dei marchi da parte di privati al di fuori dell'esercizio d'impresa e di lavoro

autonomo non può riconoscersi natura né di redditi di lavoro autonomo né di redditi diversi.

La sentenza n. 524/2016, del 15/05/2019, Sezione n. 5 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto interviene quindi in materia di trasferimento del marchio riformando la sentenza di primo grado della CTP di Padova.

Sono interessanti gli spunti di riflessione dei giudici di appello e meritano sicuramente un'attenta lettura in quanto la presente risulta forse la prima sentenza di CTR in materia.

2. Testo della sentenza

La citata sentenza di appello n. 524/2016 del 15/05/2019 riforma la sentenza di primo grado della CTP di Padova in senso favorevole al contribuente sostenendo che: «*Quanto al punto a) dell'appello, l'obbligo di assoggettamento ad imposizione fiscale dell'incremento di ricchezza derivante, come nella fattispecie, dalla cessione o utilizzazione economica dei marchi concessi da privati non appare, dopo le innovazioni introdotte dal D.Lvo 480/92, espressamente disciplinato dal legislatore. Tale lacuna è stata rilevata da ambedue le parti in causa, e ritenuta colmata unicamente in via interpretativa, oscillando il pensiero a livello dottrinale tra chi sostiene, come i ricorrenti, l'irrilevanza fiscale della fattispecie, e chi invece, come l'Ufficio, la riconduce alle ipotesi generatrici di reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. 1) del Tuir, basando tale assunto sulle risoluzioni 81/E del 2002 e 30/E del 2006 dell'Agenzia delle Entrate, sostenendo che si tratta sempre di reddito e quindi di fattispecie tassabile, al di là delle disposizioni di legge. Tale tesi interpretativa è stata applicata dall'Ufficio, ma a giudizio del Collegio pare difficile adeguar-*

si ad essa non ritenendosi fondate le ragioni che la sostengono: se da una parte infatti la acquisizione del marchio determina a favore dell'impresa acquirente un costo deducibile - ed effettivamente dedotto - del reddito di impresa, dall'altra il corrispettivo pagato ai soci è costituito in parte come aumento di capitale ed in parte come riserva sovrapprezzo di azioni.

La riforma civilistica del regime giuridico del marchio, che ne prevede ora la libera trasferibilità anche da soggetti privati superando la disciplina che ne configurava la cessione o concessione in godimento come componente del reddito di impresa, non ha trovato corrispondente adeguamento nella normativa tributaria, ragione per la quale si è sviluppata quella duplice lettura interpretativa cui si è fatto cenno.

Ma anche a voler accettare la tesi dell'Ufficio, ritiene il Collegio che la cessione dei marchi non possa essere equiparata all'assunzione di un obbligo di fare, non fare e permettere, che è presupposto necessario e sufficiente per ricomprendere il relativo corrispettivo tra i redditi diversi indicati dall'art. 67 del TUIR, che ne prevede l'assoggettamento a tassazione.

Tale presupposto, infatti, non sussiste nella fattispecie, per due ordini di ragioni. L'assoggettamento a tassazione presuppone che l'operazione di cessione dei marchi abbia prodotto un reddito tassabile come incremento di ricchezza, ma di tale incremento l'Ufficio non da alcuna prova, perché da una parte l'operazione appare come un mero scambio tra il valore dei marchi ed il valore corrispondente all'aumento di capitale ed alla riserva di sovrapprezzo di azioni, dall'altra non è stato evidenziato alcun elemento che attesti un incremento di valore dei marchi, ad esempio indicandone un precedente valore commerciale di acquisto o una stima risultante da documenti fiscalmente rilevanti (bilanci sociali, dichiarazioni reddituali, etc.) Ancor più decisiva appare la seconda ragione, in quanto la cessione del marchio non può in alcun modo essere assimilata alla concessione d'uso, che ne consentirebbe l'inserimento dei proventi tra i redditi diversi indicati all'art. 67, perché il diritto - o l'obbligo - di concedere in uso presuppone che il concedente abbia la proprietà del bene, mentre nella fattispecie, trattandosi di cessione del marchio ad un soggetto diverso, il cedente si spoglia della proprietà e quindi di ogni diritto sul bene stesso, ivi compreso anche il potere di concedere in uso.

Appare evidente che sussiste, sul punto specifico, una lacuna legislativa, non superabile per via interpretativa, a prescindere dalla consistenza delle ragioni addotte a supporto, a ciò ostando la specifica disposizione dell'art. 23 della Costituzione, secondo la quale "nessuna prestazione patrimoniale può essere im-

posta se non in base alla legge".

Il motivo di appello sul punto è fondato e va pertanto accolto.»

Ma esaminiamo nel dettaglio la vicenda.

3. Fatto

I due soci della società, in qualità di soggetti privati, conferivano alla società due marchi per una somma periziata pari a 180.000 euro.

Correttamente la società prendeva in carico il valore dei marchi e li ammortizzava nel corso degli anni. Il comportamento della società, ai fini delle imposte dirette, non presentava alcuna irregolarità, tanto è vero che nessuna contestazione avente per oggetto la deducibilità dei citati marchi era presente nell'avviso di accertamento.

4. La contestazione dell'Ufficio

La Direzione Provinciale di Padova, nell'avviso di accertamento, dopo aver confermato la regolarità dell'operazione posta in essere dalla contribuente, contestava alla stessa di non aver applicato, nei confronti dei due soci, le ritenute connesse alla cessione della proprietà dei due marchi, ritenendo, infatti, che il conferimento dei marchi desse luogo, in capo ai due soci privati, ad un reddito diverso (obbligo di permettere) di cui all'art. 67 del Tuir.

Conseguentemente, in presenza di un reddito diverso, la società avrebbe dovuto rivestire la figura del sostituto d'imposta ed applicare la ritenuta d'acconto nella misura del venti per cento sul valore di conferimento.

5. Il ricorso di primo grado

La società, nel proprio ricorso, rilevava l'illegittimità della contestazione della Direzione Provinciale di Padova sulla base di diversi elementi:

- a) non assoggettabilità a tassazione del corrispettivo derivante dalla cessione del marchio in virtù dell'abrogazione della norma impositiva, come confermato dalla Relazione Ministeriale accompagnatoria al Tuir;
- b) impossibilità di far rientrare la cessione delle proprietà del marchio all'interno dell'obbligo di permettere;
- c) assenza nel Modello Unico di un apposito rigo in cui indicare il corrispettivo derivante dalla cessione della proprietà di un marchio operata da un privato ed assenza di tale tipologia di operazione nelle istruzioni ministeriali.

6. La sentenza di primo grado

La Commissione Tributaria Provinciale di Padova,

dopo aver preso atto dell'assenza di una norma che prevedesse la tassazione della cessione di un marchio effettuata da un soggetto privato, respingeva il motivo di ricorso affermando che la cessione di un marchio rientrerebbe tra gli obblighi di permettere.

Testualmente:

"Rimane la questione della riserva di legge, prevista dall'art. 23 della Costituzione, perché nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non dalla legge.

... la relazione ministeriale richiamata dalla difesa faceva salve alcune ipotesi marginali, tra cui gli obblighi di permettere;

... la cessione del marchio può assumere rilievo tra i redditi diversi come reddito derivante dall'assunzione di obblighi di permettere.

... Ragioni di ordine logico e finalità della norma inducono ad un'interpretazione estensiva della locuzione "obbligo di permettere", superando l'interpretazione letterale valorizzata dalla difesa dei contribuenti: l'obbligo di permettere può realizzarsi attraverso una cessione, nel consenso all'utilizzazione del marchio in via definitiva da parte di terzi".

La posizione dei giudici di primo grado, quindi, risultava essere sinteticamente la seguente:

- a) l'originaria norma, che assoggettava a tassazione la cessione del marchio da parte di un privato, è stata abrogata;
- b) l'art. 23 della Costituzione prevede che l'assoggettabilità a tassazione sia prevista da una legge;
- c) la Relazione Ministeriale di accompagnamento all'abrogazione della norma avente per oggetto la tassazione del marchio da parte di un privato farebbe salve alcune ipotesi marginali tra cui gli "obblighi di permettere";
- d) nel caso di specie è assente una norma che assoggetti a tassazione la cessione del marchio da parte di un privato;
- e) al fine di farla rientrare tra i redditi tassabili è necessaria un'interpretazione estensiva "dell'obbligo di permettere", in maniera tale da evitare la violazione dell'art. 23 della Costituzione;
- f) estendendo il concetto di "obbligo di permettere" si può far rientrare la cessione del marchio da parte di un privato tra i redditi diversi.

7. Commento

La cessione della proprietà dei marchi da parti di soggetti privati era espressamente prevista dal

DPR n. 597/1973, che inseriva tale fattispecie tra i redditi da lavoro autonomo.

Dunque, fino all'entrata in vigore del Tuir, i proventi derivanti dalla cessione della proprietà di un marchio, compiuta al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa, erano considerati redditi di lavoro autonomo.

Con il Tuir la formulazione dell'art. 49, comma 2, lettera b) (ora art. 53), relativo ai redditi di lavoro autonomo cambiava.

E, infatti, l'art. 53 del Tuir non menziona più, tra i redditi di lavoro autonomo, quelli derivanti "dall'utilizzazione economica dei marchi di fabbrica e di commercio".

Pertanto qualsiasi corrispettivo derivante dalla cessione della proprietà di un marchio ha perso i requisiti per essere qualificato come reddito di lavoro autonomo.

Questa modifica era motivata nella Relazione Ministeriale al Tuir **"ai redditi derivanti dall'utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio non si può riconoscere né natura di redditi di lavoro autonomo, né quella di redditi diversi dato che l'utilizzazione dei marchi d'impresa avviene o in sede di trasferimento dell'azienda o di un ramo di essa o mediante la concessione di licenze non esclusive, e quindi nell'esercizio d'impresa"**.

La Relazione Ministeriale accompagnatoria al DPR n. 917/86 chiariva come ogni corrispettivo derivante dalla cessione della proprietà di un marchio da parte di un soggetto non imprenditore, non potesse più configurarsi come reddito di lavoro autonomo ovvero come reddito diverso.

Dunque, gli atti economici relativi al marchio hanno rilevanza impositiva, ai fini delle imposte sui redditi, solo se compiuti nell'ambito di un'attività d'impresa.

Precisata l'assenza di disposizioni legislative sul punto appare del tutto evidente che, nel caso di specie, non si è in presenza di un reddito diverso rappresentato da un "obbligo di permettere", da cui deriva conseguentemente l'impossibilità di effettuare "un'interpretazione estensiva", in palese violazione dell'art. 23 della Costituzione.

Interessante appare poi il richiamo che la CTP di Padova in cui affermava che la citata Relazione Ministeriale farebbe salve "ipotesi marginali per le quali potrà soccorrere l'ampia previsione dell'art. 81 n. 11" ora art. 67, comma 1, lett. l) del Tuir"

I giudici, nel richiamare un presunto passaggio della Relazione Ministeriale, fanno riferimento ad un articolo di dottrina (C. Baruchello - G. Rebecca,

Licenza e concessione di marchio da parte di privato: effetti fiscali, in "Il Fisco" n. 19/2005, pag. 2892). L'articolo richiamato dice l'esatto contrario rispetto a quanto scritto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Padova.

Proprio la riga successiva rispetto a quella citata dai giudici precisa:

"Premesso che non si è riusciti a rintracciare la parte della relazione in cui si affermerebbe quanto richiamato dagli Autori (ossia la presenza dell'inciso che farebbe rientrare i presenti redditi tra i redditi diversi, come sostenuto in un altro intervento dottrinario da altri autori).

Dunque, i due autori dell'articolo richiamato dalla Commissione, affermano che non vi è traccia alcuna nella Relazione Ministeriale dell'inciso che farebbe rientrare i corrispettivi derivanti dalla cessione di un marchio effettuata da un privato tra i redditi diversi.

Infine con riferimento alla possibilità di far rientrare nell'obbligo di permettere la cessione della proprietà di un marchio, si ritiene che tale tesi non abbia alcun fondamento giuridico, infatti, la cessione della proprietà di un marchio presuppone:

- il trasferimento della proprietà del bene;
- il subentro integrale del cessionario;
- la perdita, da parte del cedente, di ogni diritto sul bene ceduto.

Tale elementi, evidentemente, non sono conciliabili con l'obbligo di permettere, che si sostanzia nel *"consenso rilasciato ad altro soggetto per fare o non fare una determinata cosa"*.

8. Conclusioni

Per riassumere il contenuto della sentenza di appello, con riferimento all'obbligo di assoggettamento ad imposizione fiscale dell'incremento di ricchezza derivante dalla cessione o utilizzazione economica dei marchi concessi da privati, la CTR del Veneto rimarca alcuni punti fermi:

- a) non appare, dopo le innovazioni introdotte dal D.Lvo 480/92, espressamente disciplinato dal legislatore l'obbligo di tassazione della cessione o concessione del marchio da parte di privati;
- b) la cessione dei marchi non può essere equiparata all'assunzione di un obbligo di fare, non fare e permettere, che è presupposto necessario e sufficiente per ricomprendere il relativo corrispettivo tra i redditi diversi indicati dall'art. 67 del Tuir;
- c) non può in alcun modo essere assimilata alla concessione d'uso, perché il diritto - o l'obbligo - di concedere in uso presuppone che il concedente abbia la proprietà del bene, mentre nella fattispecie, trattandosi di cessione del marchio ad un soggetto diverso, il cedente si spoglia della proprietà e quindi di ogni diritto sul bene stesso;
- d) sussiste, sul punto specifico, una lacuna legislativa, non superabile per via interpretativa, a ciò ostando la specifica disposizione dell'art. 23 della Costituzione, secondo la quale *"nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"*.

Antiriciclaggio, novità e obblighi per il 2023

Valerio Vallefuoco, Il Sole 24 Ore, LE RELAZIONI, Telefisco 2023, 27 gennaio 2023, p. 246"

Il Mef ha pubblicato il Dm 55/2022, con cui ha dettato disposizioni in materia di comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relative alla titolarità effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust e istituti giuridici affini. Il decreto ha incassato il parere favorevole del Garante per la protezione dei dati personali, con alcuni rilievi che hanno riguardato il rispetto del principio di limitazione della conservazione dei dati e la corretta individuazione delle tipologie di dati trattati nell'ambito delle informazioni da inoltrare al Registro delle imprese a tutela dei titolari effettivi. Che, a seguito della comunicazione, potevano essere esposti al rischio spropositato di frode, rapimento, ricatto, estorsione, molestia, violenza o intimidazione o quando si trattava di persone incapaci o minori d'età, richiamando l'attenzione dell'Amministrazione sulla necessità di garantire il rispetto del principio di minimizzazione dei dati, in sede di comprova delle informazioni rese tramite dichiarazione sostitutiva, con la previsione di limitare la trasmissione solo alla documentazione necessaria alla comprova stessa. Pertanto, sono già in atto le campagne informative della UnionCamere sull'imminente comunicazione obbligatoria prevista dalla normativa antiriciclaggio del titolare effettivo alla sezione speciale riservata del Registro delle imprese, che gestirà in Italia la tenuta del Registro nazionale dei titolari effettivi. Tutte le imprese dotate di personalità giuridica, ad esempio le srl (ordinarie, semplificate, start-up innovative), le spa e altre società di capitali, le persone giuridiche private (ad esempio, le fondazioni e le associazioni riconosciute), i trust e gli istituti giuridici affini dovranno comunicare il titolare effettivo al Registro delle imprese.

Comunicazione al Registro

Il decreto ha dato le disposizioni in materia di comunicazione, accesso e consultazione di dati e informazioni relativi alla titolarità effettiva. Si potrà consultare la visura aggiornata della sezione speciale del Registro, per verificare chi sono i soggetti che rappresentano l'impresa e i titolari effettivi, accedendo direttamente da un link dedicato e già predisposto (<https://titolareeffettivo.registroimprese.it/>). Secondo UnionCamere per comunicare i dati del titolare effettivo è possibile usare il nuovo applicativo Dire o le altre soluzioni di mercato, aggiornate con la modulistica ministeriale per la compilazione e l'invio delle istanze. Occorrerà aver sottoscritto un contratto per l'utilizzo del servizio Telemaco, disporre di un dispositivo di firma digitale e di un indirizzo di posta elettronica certificata per ricevere le comunicazioni da parte della Camera di commercio. Non sarà consentita la procura speciale. I soggetti tenuti alla comunicazione del titolare effettivo dovranno presentarla entro i 60 giorni successivi alla pubblicazione in Gazzetta ufficiale del provvedimento attuativo del ministero dello Sviluppo economico. La sanzione prevista in caso di mancata o tardiva comunicazione al registro è quella contemplata dall'articolo 2630 del Codice civile: una sanzione amministrativa pecuniaria da 103 a 1032 euro. In caso di comunicazione mendace verranno contestate le sanzioni penali di cui all'articolo 55 del Dlgs 231/2007, vale a dire reclusione da sei mesi a tre anni e multa che può variare da 10mila a 30mila euro. Per i soci il rifiuto o l'inerzia a comunicare agli amministratori le informazioni necessarie o la comunicazione di informazioni false rende non esercitabile il diritto di voto e impugnabili le delibere assembleari assunte con loro voto determinante (articolo 2377 del Codice civile). Secondo la dottrina, sul rispetto di

tali obblighi dovrà vigilare anche il Collegio sindacale poiché l'inosservanza comporta inevitabili effetti sulle delibere societarie. La sentenza del 22 novembre 2022 della Corte di giustizia dell'Unione europea, emessa nelle cause riunite C-37/20 e C-601/20, ha bocciato la disposizione introdotta dalla V Direttiva antiriciclaggio, in base alla quale gli stati membri provvedono affinché le informazioni sulla titolarità effettiva delle società e delle altre entità giuridiche costituite nel loro territorio siano accessibili in ogni caso al pubblico. Per la Corte, l'accesso di fatto illimitato del pubblico alle informazioni sulla titolarità effettiva costituisce una «grave ingerenza» nei diritti fondamentali al rispetto della vita privata e alla protezione dei dati personali, intrusione non limitata allo stretto necessario né proporzionata all'obiettivo perseguito. La sentenza mette in discussione anche l'attuale normativa italiana nella misura in cui consente l'accesso alle informazioni sui titolari effettivi da parte del pubblico «a richiesta e senza limitazione», per cui ci si aspetta un intervento normativo regolamentare così come già avvenuto in diversi paesi dell'Unione europea (è il caso di Malta, Lussemburgo, Belgio, Olanda) che disciplini l'applicazione diretta della sentenza europea anche nel nostro ordinamento, limitando l'accesso a soggetti autenticati dal Registro e che rivestano la qualifica di soggetti obbligati dalla normativa antiriciclaggio, oltre che ovviamente le Fiu e le Autorità amministrative e giudiziarie. Allo stato attuale operatori e professionisti avranno il tempo necessario per accertare le attuali identificazioni e una serie di adeguate verifiche alla luce dei contenuti del decreto ma sino all'emanazione di nuovi provvedimenti sia gli obblighi di comunicazione sia le sanzioni rimangono sospese.

Limiti al contante

Il Dlgs 231/2007 vieta il trasferimento di denaro contante effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, siano essi persone fisiche o giuridiche, quando il valore oggetto di trasferimento è complessivamente pari o superiore alla soglia di legge. Tale soglia, che il Dl Milleproroghe 2022 aveva fissato a mille euro, con decorrenza dal 1 gennaio 2023 è stata rivista al rialzo dalla legge di Bilancio 2023, fino a toccare quota 5 mila euro a partire da questa data. Tecnicamente la soglia sarebbe di 4.999,99 euro, tuttavia alla luce del Dl 50/2017 (articolo 13 quater), per motivi legati ai costi di produzione delle monete da 1 e 2 centesimi l'importo da pagare deve essere arrotondato per eccesso o per difetto ai 5 centesimi più vicino alla cifra della cifra richiesta. Dunque, in Italia il nuovo importo massimo per i pagamenti in contanti è di 4.999,95 euro. Invece, per i turisti stranieri, rimane 15.000 euro. Tuttavia, il

venditore deve effettuare una comunicazione dedicata all'agenzia delle Entrate e depositare l'incasso in banca il giorno successivo. Il trasferimento oltre soglia è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti inferiori al limite che appaiono artificialmente frazionati, non essendo il frazionamento richiesto dalla natura dell'operazione cui si riferisce. L'articolo 1, comma 2, lettera v, del Dlgs 231/2007, chiarisce che per operazione frazionata si intende un'operazione unitaria sotto il profilo economico, che sia superiore al tetto massimo stabilito dalla normativa, ma che si sviluppi in più operazioni che singolarmente sono inferiori ai suddetti limiti e in un periodo circoscritto di tempo, fissato in sette giorni. Il trasferimento di denaro contante per un importo superiore alla soglia di legge è vietato solo ove effettuato tra soggetti diversi cosicché è sempre possibile il prelevamento o versamento per cassa in contanti dal proprio conto corrente in quanto, in questi casi, viene a mancare il presupposto del trasferimento tra soggetti diversi. Il trasferimento di importi superiori alla soglia di legge può sempre essere eseguito tramite banche, poste italiane, istituti di moneta elettronica o anche, in alcuni casi, istituti di pagamento. Pesanti le sanzioni che vanno da un minimo di 1.000 euro (nuovo minimo edittale previsto dal 2022) a un massimo di 50.000 euro, escluse le operazioni inferiori a 30 mila euro ove la sanzione sarà ridotta al 10% dell'importo trasferito. La sanzione si applica tanto a chi paga quanto a chi riceve il pagamento. Il valore dei 5000 euro è compatibile con il decreto Semplificazioni (DI 73/2022), che ha abbassato la soglia oltre la quale è obbligatorio dichiarare le operazioni ai fini di monitoraggio fiscale e che prevede che i movimenti in contanti e in valuta virtuale dovranno essere trasmessi all'agenzia delle Entrate per operazioni da 5.000 euro, non più da 15.000 (articolo 16 del DI 73/2022). Le operazioni finanziarie di importo pari o superiore a 5 mila euro dovranno essere comunicate ogni mese da parte di banche, poste e intermediari finanziari all'Unità di informazione finanziaria (Uif) della Banca d'Italia nella forma di segnalazioni antiriciclaggio aggregate (Sara).

L'obbligo, sancito dal provvedimento Uif del 25 agosto 2020, prevede che le banche, gli istituti di pagamento e gli istituti di moneta elettronica (anche le succursali) sono tenuti a segnalare anche le operazioni occasionali. L'omessa o incompleta informativa comporterà la sanzione amministrativa pecuniaria (di cui all'articolo 60 del Dlgs 231/2007) dai 5 ai 50 mila euro. La normativa Ue, di cui al Regolamento 2021/776, prevede l'obbligo di una dichiarazione doganale per singola persona che trasporti con sé al confine somme superiori a 10.000 euro. Sul versante antiriciclaggio Ue, la Direttiva 2015/849 prevede il limite rilevante da tenere presente

al fine di eventuali segnalazioni antiriciclaggio quando si effettuano o accettano pagamenti in contanti di importo pari o superiore a 10.000 euro. Manca in materia di limitazioni all'uso del contante una politica comune Ue, anche se secondo le indicazioni del dicembre 2022 del Consiglio europeo, la soglia di legge per i pagamenti in contante non dovrebbe essere superiore ai 10.000 euro per tutti gli stati membri.

I chiarimenti delle Entrate sull'antiriciclaggio nei trust

Con la circolare 34/E del 20 ottobre 2022, l'Agenzia ha fornito alcune indicazioni in materia di fiscalità diretta e indiretta dei trust, che tengono conto sia del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di imposizione indiretta sia delle novità normative di cui al Dl 124/2019, in tema di imposizione diretta. Con specifico riferimento agli obblighi di monitoraggio fiscale, la circolare si sofferma sulle novità introdotte dal Dlgs 90/2017, osservando che per effetto delle nuove previsioni dal periodo d'imposta 2017, sono obbligati alla compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi anche i titolari effettivi dell'investimento. I trust ("trasparenti" e "opachi") residenti in Italia e non interposti in maniera fittizia, in linea di principio, sono tenuti agli adempimenti di monitoraggio fiscale per gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria da essi detenuti. In particolare, il trust trasparente residente deve adempiere agli obblighi di monitoraggio fiscale con l'indicazione del valore delle attività estere e della percentuale del patrimonio non attribuibile ai titolari effettivi residenti. Rientrano nell'ambito di applicazione del monitoraggio fiscale, essendo tenuti ad adempiere al relativo obbligo, anche i titolari effettivi, tenendo presente che la nuova definizione di titolare effettivo non fa più riferimento a percentuali di attribuzione del patrimonio o del controllo ma coincide con quella recata dalla disciplina antiriciclaggio. Con specifico riferimento ai trust, sono da ritenersi titolari effettivi di un trust solo coloro che siano titolari del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione del reddito o del patrimonio. Viene poi chiarito il tema del beneficiario per "classi" dando evidenza alla differenza tra trust discrezionali e non discrezionali. I beneficiari di un trust non discrezionale assolvono pienamente gli obblighi di monitoraggio fiscale e, dunque, indicano il valore degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria a essa intestate, nonché la percentuale di patrimonio nell'entità stessa. I beneficiari di trust discrezionali, sulla base delle informazioni disponibili, come ad esempio il caso in cui il trustee comunica la sua decisione di attribuirgli il reddito e/o il capitale del fondo del trust,

devono indicare nel quadro RW l'ammontare del relativo credito vantato nei confronti del trust, unitamente agli investimenti e alle attività finanziarie detenute all'estero. Confermata, infine, l'esclusione dall'obbligo di monitoraggio fiscale per trustee, disponente e guardiano, in quanto non strettamente necessaria alle finalità delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, soprattutto laddove l'obbligo di monitoraggio sussista già, in capo al trust o al beneficiario titolare effettivo.

Criptovalute, tra antiriciclaggio e compliance fiscale

L'impiego delle criptovalute resta di assoluto rilievo nell'ambito delle strategie di prevenzione del rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo sia a livello internazionale che nazionale. Va certamente segnalato l'intervento dell'Ocse, cui si deve la pubblicazione di nuove regole compendiate nel documento Crypto asset reporting framework (Carf), destinate a integrare quelle del Common reporting standard (Crs). Le nuove regole Ocse si propongono di incentivare lo scambio automatico di informazioni sulle crypto-asset, con un piano di intervento strutturato in quattro punti: la definizione di criptovalute, l'individuazione dei soggetti coinvolti nelle operazioni di scambio, l'indicazione dei dati che debbono essere comunicati e le procedure di due diligence.

La legge di Bilancio 2023 ha pensato a un intervento chiarificatore almeno dal punto di vista fiscale. Viene quindi proposta una disciplina compiuta in tema di cripto-attività: dalla tassazione alla rideterminazione del valore delle cripto-attività, passando per la loro regolarizzazione. La manovra finanziaria detta una sorta di mini "voluntary disclosure" per le criptovalute detenute fino al 31 dicembre 2021. Due le casistiche: la prima è quella del contribuente che, nel periodo di riferimento, non ha realizzato redditi. In tale ipotesi, la posizione fiscale potrà essere regolarizzata previa presentazione della predetta dichiarazione e con il pagamento di una sanzione per la mancata compilazione del quadro RW pari allo 0,5 %, per ciascun anno, sul valore delle attività non dichiarate. La seconda ipotesi è quella del contribuente che, al contrario, nel periodo di riferimento, abbia conseguito redditi proprio dalle criptovalute oggetto di voluntary. Quest'ultimo potrà regolarizzare presentando la medesima dichiarazione ma, questa volta, dovrà versare sia imposte che sanzioni. È disposto il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 3,5% del valore delle medesime attività detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo, in aggiunta alla somma dello 0,5%, per ciascun anno, del valore delle cripto-attività a titolo di sanzioni

ex articolo 4, comma 1, Dl 167/1990, convertito dalla legge 227/1990. Il tutto con un unico limite: l'impossibilità di regolarizzare le cripto-attività frutto di attività illecite o acquistate tramite proventi derivanti da attività illecite esclusi gli effetti della regolarizzazione penale tributaria delle criptovalute. Quindi, ai fini antiriciclaggio, sarà fondamentale stabilire l'origine dei fondi e la loro compliance e/o regolarizzazione fiscale tramite verifica delle dichiarazioni fiscali del cliente.

Segretezza delle sos e tutela del segnalante

Il legislatore ha voluto tutelare maggiormente la segretezza delle sos antiriciclaggio e del segnalante attraverso alcuni presidi contenuti nel decreto Milleproroghe (Dl 228/2021, convertito in legge 15/2022). È stato modificato l'articolo 38 del Dlgs 231/2007, prevedendo che in ogni fase del procedimento l'autorità giudiziaria debba adottare le misure necessarie ad assicurare che l'invio della segnalazione e delle informazioni trasmesse dalle Fiu, il contenuto delle stesse e l'identità dei segnalanti siano tenuti riservati. I dati identificativi dei segnalanti non potranno essere inseriti nel fascicolo del Pubblico ministero né in quello per il dibattimento, né possono essere in altro modo rivelati, salvo che ciò risulti indispensabile ai fini dell'accertamento dei reati per i quali si procede. In tale caso, l'Autorità giudiziaria dovrà provvedere con un decreto motivato, adottando le cautele necessarie ad assicurare la tutela del segnalante e, ove possibile, la riservatezza della segnalazione e delle informazioni trasmesse dalle Fiu.

Inoltre, è stato previsto un nuovo delitto che prevede che, salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque riveli indebitamente l'identità del segnalante sia punito con la reclusione da due a sei anni. Prevedendo che la stessa pena si applica a chi riveli indebitamente notizie riguardanti l'invio della segnalazione e delle informazioni trasmesse dalle Fiu o il contenuto delle medesime, se le notizie rivelate sono idonee a consentire l'identificazione del segnalante. Questo reato si aggiunge a quello già previsto dal comma 4 dell'articolo 55 del Dlgs 231/2007 che punisce, salvo che il fatto costituisca più grave reato, con l'arresto da sei mesi a un anno e con l'ammenda da 5.000 euro a 30.000 euro, chiunque ne sia comunque a conoscenza, di dare comunicazione al cliente o a terzi della segnalazione, dell'invio di ulteriori informazioni richieste dalla Uif o dell'esistenza o della probabilità di indagini o approfondimenti in materia di riciclaggio o finanziamento del terrorismo.

La determinazione del quantum

Con l'ordinanza 24476/2022, la Cassazione è tornata sul delicato tema del regime sanzionatorio applicabile alle fattispecie commesse anteriormente all'entrata in vigore della disciplina introdotta dal Dlgs 90/2017, di riforma del Dlgs 231/2007. Il caso riguardava l'opposizione dispiegata dal direttore di una banca e dalla banca stessa, in qualità di obbligata solidale, avverso il decreto sanzionatorio con il quale il Mef aveva irrogato nei loro confronti una sanzione amministrativa pecuniaria per omesse sos su alcune operazioni effettuate su un conto corrente intestato a una banca sammarinese. La Corte, dopo aver chiarito che agli illeciti amministrativi sanzionati dalla normativa antiriciclaggio commessi prima dell'entrata in vigore del Dlgs 90/2017 deve essere applicata (se più favorevole) la disciplina sanzionatoria dettata dalla riforma, in applicazione del favor rei, ha poi rilevato come le nuove norme impongano un giudizio comparativo tra la disciplina sanzionatoria attualmente vigente e quella in vigore al momento della commissione del fatto. Tale comparazione deve però tenere conto di tutte le circostanze del caso concreto scrutinate alla luce dei criteri dettati dalle nuove norme in vista della graduazione della sanzione applicabile. Ne consegue che il Mef, nella determinazione del quantum della sanzione, non può disattendere il dettato legislativo rifacendosi esclusivamente ai criteri dettati con le proprie circolari (quelle del 6 luglio 2021 e del 17 giugno 2022). Secondo la Cassazione, infatti, nella determinazione della sanzione amministrativa pecuniaria, il Mef deve considerare ogni circostanza rilevante. E, in particolare, tenuto conto del fatto che il destinatario della sanzione sia una persona fisica o giuridica, ha il dovere di tenere presente la gravità e la durata della violazione; il grado di responsabilità della persona fisica o giuridica; la capacità finanziaria della persona fisica o giuridica responsabile; l'entità del vantaggio ottenuto o delle perdite evitate per effetto della violazione; l'entità del pregiudizio cagionato a terzi per effetto della violazione; il livello di cooperazione con le autorità prestate della persona fisica o giuridica; l'adozione di adeguate procedure di valutazione e mitigazione del rischio di riciclaggio commisurate alla natura dell'attività svolta e alle dimensioni dei soggetti obbligati e le precedenti violazioni della medesima normativa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Continuità e non rilevanza Iva della cessione del complesso aziendale

Anna Abagnale, Benedetto Santacroce, Edicola Fisco, 25 gennaio 2023, p. 55-58

Le teorie dell'esclusione dall'applicazione dell'imposta fondate sulla impossibilità di attribuire una produzione di "valore aggiunto" alla cessione dell'azienda che, di fatto, costituisce il mezzo per produrre il valore aggiunto

Il concetto di azienda secondo la normativa unionale

Nell'ambito della normativa unionale, l'operazione di cessione di azienda e di ramo di azienda è disciplinata dall'articolo 19 della Direttiva 2006/112/CE (quale rifusione dell'articolo 5, n. 8) della sesta Direttiva 77/388/CEE). La norma 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.** Gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni della concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale.*

Possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo».

La collocazione di questa disposizione nell'ambito delle norme che disciplinano il requisito oggettivo dell'imposta, come oggetto che si pone in deroga alla definizione di "cessione di beni", è dovuta alla natura intrinseca del "bene-azienda", certamente diversa dalla normalità dei beni, la quale ha richiamato l'attenzione del legislatore unionale nel prevedere l'opportunità della sua esclusione dall'imposizione, sotto forma di facoltà riconosciuta agli Stati membri (cfr. P. Centore, *Codice Iva Nazionale e Comunitaria*).

Prescindendo nella presente analisi da tutte le

considerazioni relative alla definizione di "cessione di azienda" sotto un profilo civilistico, si focalizza l'attenzione sull'effettiva portata normativa e sullo scopo perseguito dalla stessa.

Un primo contributo alla comprensione della norma unionale ed ai suoi confini applicativi si legge nella motivazione della proposta di Sesta Direttiva, secondo cui la facoltà di considerare come non avvenuta, ai fini Iva, la cessione di azienda viene descritta come

«*offerta onde semplificare e non oberare la tesoreria dell'impresa*». Pertanto, l'obiettivo perseguito è stato quello finanziario: se l'Iva venisse fatturata sul trasferimento del patrimonio di un'azienda, notevoli somme di denaro potrebbero essere immobilizzate soltanto per essere detratte successivamente. Il risultato finale sarebbe pari a zero, ma l'impresa potrebbe trovarsi in una situazione finanziaria difficile nel momento, che potrebbe essere delicato, del cambiamento di proprietà. In applicazione del dettato normativo, uno Stato membro, quindi, può evitare di creare siffatte difficoltà facendo ricorso alla facoltà prevista dalla Direttiva, in quanto l'onere complessivo dell'Iva gravante sull'azienda e l'importo totale riscosso dalle autorità fiscali non risulterebbero intaccati.

Detto principio è posto a fondamento delle interpretazioni della Corte di Giustizia, la quale, in varie occasioni, ha avuto modo di chiarire la portata oggettiva della norma, precisando che «*la nozione di*

trasferimento di "un'universalità totale o parziale" di beni rappresenta una nozione autonoma del diritto dell'Unione, e, di conseguenza, deve ricevere un'interpretazione uniforme allo scopo di evitare divergenze nell'applicazione del regime dell'Iva negli Stati membri». In tale nozione vi rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a proseguire un'attività economica autonoma, non rientrandovi la mera cessione di beni (In tal senso Corte di Giustizia, sentenza causa C-497/01 cit.).

CORTE DI GIUSTIZIA 27 NOVEMBRE 2003, CAUSA C-497/01

La norma in commento «è diretta a consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'Iva versata a monte ... un trattamento speciale si giustifica in tali circostanze soprattutto in quanto l'ammontare dell'Iva da anticipare in relazione al trasferimento può essere particolarmente ingente rispetto alle risorse dell'azienda interessata».

Relativamente all'uso che il cessionario deve fare dell'universalità di beni trasferita, la normativa unionale non prevede esplicite condizioni al riguardo, richiedendo solamente **che il beneficiario continui la persona del cedente**, quale conseguenza del fatto che non si considera avvenuta alcuna cessione, non esigendo in alcun modo che, prima del trasferimento, il beneficiario eserciti lo stesso tipo di attività economica del cedente. In ottemperanza al dettato normativo unionale è, invece, necessario che «... il cessionario **intenda gestire l'azienda o la parte di azienda trasferita e non semplicemente liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock**» (cfr. Corte di Giustizia 10 novembre 2011, causa C-444/10).

La seconda parte dell'articolo 19 della Direttiva 2006/112/CE consente poi agli Stati membri di escludere, dalla citata regola della non avvenuta cessione di beni, quei trasferimenti di universalità di beni a favore di un beneficiario che non è soggetto passivo dell'imposta, qualora ciò sia necessario onde evitare distorsioni della concorrenza.

Ne consegue che uno Stato membro che si sia av-

valso della facoltà conferitagli dalla prima parte dell'articolo in commento deve applicare la regola della non avvenuta cessione a qualsiasi trasferimento di una universalità totale o parziale di beni e non può limitare l'applicazione della detta regola solo ad alcuni dei detti trasferimenti, tranne che alle condizioni previste nella seconda frase dello stesso articolo (cfr. Corte di Giustizia C-497/01 cit.). Ebbene, le limitazioni alla detta regola sono consentite solo ricorrendo entrambi i presupposti richiamati dalla norma, ovvero sia quello soggettivo - beneficiario non soggetto di imposta o soggetto passivo solo per una parte della sua attività - sia quello finalistico/teleologico - evitare distorsioni alla concorrenza. In particolare, le distorsioni alla concorrenza si potrebbero verificare qualora la universalità di beni fosse ceduta nei confronti di un soggetto che non dispone di un diritto completo alla detrazione. In questo caso, infatti, il non assoggettamento ad imposta dell'operazione farebbe sì che un soggetto passivo parziale non debba sopportare una parte dell'Iva non detraibile, laddove avrebbe dovuto sopportare tale onere se l'operazione fosse stata normalmente tassata. Infatti, secondo i principi generali che sono alla base del sistema dell'Iva, non è ammissibile che un bene arrivi al consumo senza aver scontato l'imposta. Essendo l'Iva, per definizione, un'imposta generale sui consumi, essa incide direttamente nei confronti del soggetto, consumatore finale, che fruisce in modo autonomo del bene acquistato (o del servizio ricevuto).

NOTA BENE

Come previsto dall'articolo 1 della Direttiva 2006/112/CE e come in più occasioni evidenziato dalla Corte di Giustizia, la natura dell'Iva è quella di imposta al consumo e si manifesta nella stesso schema applicativo del tributo, il quale, fondato sugli istituti della rivalsa e detrazione, fa sì che i passaggi dei beni e dei servizi, anteriori all'immissione al consumo finale, siano meramente strumentali alla tassazione del consumo stesso (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 3 marzo 1988, C-252/86; sentenza 29 febbraio 1996, C-215/94; sentenza 18 dicembre 1997, C-384/95; sentenza 4 febbraio 1998, C-391/85; sentenza 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97).

La cessione dell'azienda secondo la normativa nazionale

L'ordinamento interno ha recepito il dettato comunitario all'articolo 2, comma 3, lettera b) del

Dpr 633/1972 il quale pone le cessioni d'azienda o ramo di azienda fuori dal campo di applicazione dell'Iva: «*Non sono considerate cessioni di beni ... le cessioni e i conferimenti in società o altri enti ... che hanno per oggetto aziende o rami di aziende.*»

NOTA BENE

L'articolo 3, comma 2, lettera *b*), del Dpr 633/1972 è stato oggetto di modifica ad opera del DLgs 313/1997. In particolare, il citato Decreto ha introdotto nella norma «... *i conferimenti in società e altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni*». La disposizione, come illustrato nella circolare ministeriale esplicativa del provvedimento, è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo (come previsto dalla Sesta Direttiva) i conferimenti di singoli beni, non costituenti azienda o rami di azienda, intendendosi, questi ultimi, come complessi di beni e servizi collegati tra loro in modo da costituire un'autonoma organizzazione produttiva, mentre resta confermata l'esclusione dal tributo per i conferimenti e per le cessioni aventi ad oggetto aziende o rami di aziende.

La cessione di ramo d'azienda ha per oggetto il trasferimento di uno specifico settore dell'intera azienda, composto da un insieme di beni coordinabili tra loro e funzionali a un ciclo produttivo. Sulla questione, poi, se la cessione di un'azienda debba riguardare un insieme di beni organizzati e funzionanti, oppure sia sufficiente che l'azienda ceduta abbia un patrimonio oggettivamente idoneo a garantire l'espletamento di un'attività produttiva d'impresa, l'Amministrazione finanziaria ritiene che il complesso dei beni ceduti debba essere organizzato finalisticamente per l'esercizio di un'impresa (cfr. Risoluzione 28 novembre 1973, n. 503091).

Nell'ambito della dottrina nazionale sono state diverse le teorie giustificative dell'esclusione dall'applicazione dell'imposta, fondate sia sulla difficoltà di determinazione della base imponibile (cfr. Relazione ministeriale al Dpr 633/1972), nonché sulla **inutilità della tassazione di un bene che, per sua natura, non è ceduto al consumatore finale** ovvero sulla impossibilità di attribuire una produzione di "valore aggiunto" alla cessione dell'azienda che, di fatto, costituisce il mezzo per produrre il valore aggiunto (cfr. R. Lupi, *Diritto tributario. Parte Speciale*).

Il connotato precipuo dell'azienda è dato dall'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio di impre-

sa (cfr. G. Mandò, D. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*), intesa come opera unificatrice dell'imprenditore funzionale alla realizzazione di un rapporto di complementarità strumentale tra beni destinati alla produzione, che siano connotati da una potenzialità produttiva (cfr. Corte di Cassazione 30 maggio 2005, n. 11457; 11 giugno 2007, n. 13580; 27 giugno 2008, n. 17613 e 10 ottobre 2008, n. 24913).

Il concetto della continuità aziendale: differenze tra il piano europeo e quello interno

Si è visto sopra come, sin dal dato letterale delle norme in commento, il Legislatore europeo concentri l'attenzione sulla continuità dei rapporti giuridici dal cedente al cessionario. In tal senso l'articolo 19 della Direttiva 2006/112/CE richiede che «*il beneficiario succede al cedente*», laddove già il precedente articolo 5, n. 8) della Sesta Direttiva 77/388/CEE prevedeva che «*il beneficiario continua la persona del cedente*» nell'ambito della cessione «*universalità totale o parziale di beni*». L'interpretazione della Corte di Giustizia chiarisce il concetto, considerando che «*affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma...*» E a tal fine è necessario che «*... il cessionario intenda gestire l'azienda o la parte di azienda trasferita e non semplicemente liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock*». Le intenzioni dell'acquirente devono essere, pertanto, comprovate da elementi oggettivi. Nello specifico, costituiscono trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni «*il trasferimento della proprietà dello stock di merci e dell'attrezzatura commerciale di un negozio al dettaglio, contestuale alla locazione al cessionario, a tempo indeterminato, dei locali del negozio stesso, locazione dalla quale entrambe le parti possano peraltro recedere con breve preavviso, a condizione che i beni trasferiti siano sufficienti affinché il medesimo cessionario possa proseguire durevolmente un'attività economica autonoma*» (sentenza del 10 novembre 2011, causa C-444/10). Dunque, nel caso di specie, la durata del contratto di locazione prevista e le modalità convenute dalle parti per porvi un fine sono elementi oggettivi intesi dalla Corte come non idonei ad impedire la prosecuzione duratura dell'attività economica.

A differenza della norma europea, la disposizione interna non fa riferimento alcuno al principio della

continuazione da parte del cessionario dell'attività trasferita. Peraltro, in taluni casi, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto addirittura irrilevante detto principio. Il datato orientamento della Suprema Corte secondo cui «*la cessione d'azienda nella sua accezione civilistica, recepita dal diritto tributario, va apprezzata sulla base di parametri obiettivi, non rilevando l'intenzione, in ipotesi paradossalmente espressa nello stesso negozio traslativo, di smembrare l'azienda che si acquista ovvero da destinare a diversa attività produttiva, non restando inalterata l'oggettiva portata del trasferimento riguardante un complesso di beni organizzati*» (cfr. Cassazione 23 gennaio 1990, n. 353), sembra essere condiviso da più recenti pronunce del Supremo Consesso. Si legge, ad esempio, nella sentenza del 10 ottobre 2008, n. 24913 che «*il trasferimento costituisce cessione d'azienda laddove oggetto specifico sia costituito dal passaggio dei beni intesi in senso unitario e funzionale, suscettibile di vedersi attribuita ex ante l'attitudine all'esercizio di impresa*».

Dello stesso tenore la successiva sentenza del 16 aprile 2010, n. 9163 secondo cui «*ai fini dell'imposta di registro, è sufficiente la mera attitudine potenziale dell'utilizzo del bene trasferito all'esercizio di un'attività di impresa e non l'attualità dell'esercizio medesimo, né rileva, quale circostanza dirimente per l'esclusione di una cessione d'azienda, la mancata cessione delle relazioni finanziarie, commerciali e personali*» (in senso conforme v. Cassazione 9 novembre 2012, n. 19544).

Tale orientamento sembra, comunque, trovare delle limitazioni nelle interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria che, in linea con il dettato normativo comunitario e con le pronunce della Corte di Giustizia, ha precisato che «*la cessione di un ramo aziendale è un'operazione straordinaria nella quale si determina, in linea generale, una situazione di continuità tra i contribuenti interessati*» (cfr. risoluzione 31 ottobre 2008, n. 417/E).

Questa linea interpretativa continua a non trovare spazio presso i giudici di legittimità che sembrano più propensi a dare priorità alla potenzialità del complesso ceduto all'esercizio dell'attività d'impresa anziché all'effettiva prosecuzione della stessa. In particolare, con la sentenza dell'11 maggio 2016, n. 11678, la Cassazione ha affermato che «*l'ipotesi della cessione di azienda ricorre anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti e, tuttavia,*

per la ricorrenza di detta cessione è indispensabile che i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa». Aggiunge poi la Corte che «*si deve, quindi, verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa, di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività*» (in tal senso anche Cassazione 9 ottobre 2009, n. 21481 e 30 gennaio 2007, n. 1913).

Di recente, la Corte di Cassazione fa, invece, un passo indietro e con la sentenza dell'11 aprile 2022, n. 11678 afferma una cosa diversa. Secondo la Corte, infatti, costituirebbe elemento costitutivo della cessione «*l'autonomia funzionale del ramo ceduto, ovvero la sua capacità, già al momento dello scorporo dal complesso del cedente, di provvedere ad uno scopo produttivo con i propri mezzi funzionali ed organizzativi e quindi di svolgere, autonomamente dal cedente e senza integrazioni di rilievo da parte del cessionario, il servizio o la funzione cui risulta va finalizzato nell'ambito dell'impresa cedente*».

Ebbene, tra i due diversi orientamenti sviluppati in seno alla giurisprudenza di legittimità quello più recente sarebbe da preferirsi. In primo luogo, perché l'idoneità del complesso aziendale ceduto va valutata *ex se*, ovvero autonomamente, senza che, affinché il cessionario possa svolgere con lo stesso un'attività d'impresa, siano necessario sue integrazioni. Accettare che "l'attitudine" allo svolgimento d'attività d'impresa del ramo aziendale ceduto possa realizzarsi anche solo per effetto dell'integrazione attuata dal cessionario, rischia di dilatare oltremodo il perimetro della nozione di complesso aziendale, concedendo margini di discrezionalità eccessiva in caso di verifica da parte degli organi di controllo. In secondo luogo, perché il giudizio in ordine alla possibilità che un ramo aziendale consenta, non tanto la prosecuzione dell'esercizio dell'attività, ma addirittura il suo inizio, rischia (se non correttamente inteso) di esorbitare dalla *ratio* dell'articolo 19 della Direttiva 2006/112/CE, il quale postula (come già sottolineato) che «*il beneficiario succede al cedente*». La norma, in altri termini, implica uno schema di sostituzione soggettiva che non pare logicamente compatibile con una situazione nella quale ciò in cui si dovrebbe succedere (*i.e.* l'esercizio dell'impresa o di una sua articolazione) non abbia ancora avuto "inizio".

Il biennio record del Pil è la conferma che le riforme funzionano

Marco Fortis, *Il Sole 24 Ore*, COMMENTI, 7 febbraio 2023, p. 1/

Il Pil italiano è aumentato quasi dell'11% in un biennio: del 6,7% nel 2021 e del 3,9% nel 2022. Secondo i dati del Fondo monetario internazionale in entrambi gli anni l'economia italiana è cresciuta più di quella mondiale nel suo complesso (+6,2% e +3,4%, rispettivamente), nonché della media dei Paesi avanzati (+5,3% e +2,7%), mentre è progredita esattamente allo stesso tasso medio dei Paesi emergenti (+6,7% e +3,9%, appunto). Nonostante il lieve arretramento congiunturale del quarto trimestre 2022 (-0,1%), la crescita italiana dell'anno scorso è rimasta impetuosa, per il forte progresso già messo a segno nei nove mesi precedenti e anche perché lo stesso quarto trimestre è stato comunque il secondo più alto in termini reali dopo la pandemia, contribuendo sensibilmente alla media annua. Nel 2022 quasi tutte le maggiori economie del mondo sono cresciute meno di quella italiana: gli Stati Uniti (+2%), il Canada (+3%), la Cina (+3%), il Giappone (+1,4%), la Germania (+1,9%), la Francia (+2,6%), il Brasile (+3,1%), il Messico (+3,1%), il Sud Africa (+2,6%), la Nigeria (+3%) e la Russia (-2,2%). A livello mondiale soltanto due grandi Paesi emergenti a rapida crescita come l'Arabia Saudita (+8,7%) e l'India (+6,8%) hanno superato l'Italia. Mentre tra le maggiori nazioni europee hanno fatto meglio di noi solo la Spagna (+5,2%), che ha replicato nel 2022 il nostro balzo del 2021, e il Regno Unito (+4,1%), che tuttavia era in forte ritardo dopo la pandemia ed è ora per di più avviato verso un 2023 in recessione, scontando gli effetti negativi della Brexit (-0,6%, contro il nostro +0,6% previsto dall'Fmi). Tutti i previsori hanno clamorosamente sbagliato le loro stime sul nostro Paese per due anni consecutivi. E chi due anni fa pensava che l'I-

talia avrebbe faticato molto a uscire dalla fase più acuta del Covid-19, attribuendo maggiori *chance* di recupero alle altre economie, è rimasto spiazzato dagli eventi. In base ai dati destagionalizzati dell'Istat, dell'Eurostat e dell'Ufficio di statistica britannico, nel quarto trimestre 2022 l'Italia si pone già in termini reali dell'1,8% sopra i livelli pre-crisi; la Francia dell'1,2%; la Germania soltanto dello 0,2%; mentre il Regno Unito e la Spagna sono ancora sotto, rispettivamente, dello 0,8% e dello 0,9 per cento. In un contesto internazionale che negli ultimi tre anni ha messo su un piatto della bilancia una sequenza impressionante di "cigni neri", dalla pandemia alla guerra russo-ucraina, dal "caro-energia" all'impennata dell'inflazione, dalle interruzioni nelle catene globali delle forniture di componenti e semilavorati alla pesante ricaduta cinese nel coronavirus, l'economia italiana ha messo sull'altro piatto dei contrappesi importanti, che le hanno permesso di reagire meglio di molte altre economie alla drammatica successione degli eventi. Ci riferiamo non solo alla elevata differenziazione produttiva del modello industriale italiano, meno vulnerabile alle crisi dei grandi settori degli altri Paesi grazie alle sue filiere corte e ai distretti. E ci riferiamo non solo alla carta vincente di Mario Draghi, giunto alla guida del governo proprio nel momento più decisivo e delicato della nostra ripresa. Ci riferiamo anche ai progressi nel rafforzamento della competitività e della produttività già messi a segno dall'Italia negli anni precedenti la pandemia. Il periodo di governo di Matteo Renzi, con riforme importanti come il Jobs Act e le decontribuzioni, l'introduzione degli 80 euro (un vero e proprio prototipo di riforma fiscale), lo smantellamento

di numerosi balzelli a carico di famiglie e imprese e l'avvio del Piano Industria 4.0, è stato all'epoca molto sottovalutato e lo è tuttora. Ma fu una stagione piena di cambiamenti decisivi per la politica economica italiana. Così come fu importante, sia con Renzi sia con Paolo Gentiloni, il contributo del ministro dell'Economia Pier Carlo Padoan, che sbloccò lo stallo dell'austerità, imboccando la politica del "sentiero stretto", basata su un più razionale equilibrio tra rigore dei conti pubblici e crescita. Nel 2015-2018 furono raccolti i primi frutti di quei cambiamenti. Il potere d'acquisto delle famiglie cominciò a ricostituirsi, gli investimenti delle imprese italiane in nuovi macchinari e tecnologie decollarono a ritmi da secondo dopoguerra, la nostra produzione industriale cominciò a crescere agli stessi ritmi di quella tedesca, l'aumento della produttività della nostra manifattura superò i tassi di incremento degli altri Paesi del G-7, mentre l'export italiano raggiunse nuovi record, in uno col surplus commerciale. Non ultimo, il rapporto debito/Pil fu stabilizzato. L'impatto positivo e duraturo di quelle riforme non è venuto meno né con i due governi presieduti da Giuseppe Conte né con la pandemia. Finita la quale, grazie anche alla efficace campagna vaccinale, l'economia italiana non solo ha ricominciato a crescere, ma ha innestato la quarta. Draghi ha tranquillizzato i mercati e ha saputo gestire con rapidità ed efficacia sia il varo del Piano nazionale

di ripresa e resilienza (Pnrr), con tutto il suo collegato di ulteriori impegni di riforme, sia la lotta all'inflazione. In definitiva, la lezione degli ultimi nove anni è molto chiara. Riforme e crescita vanno di pari passo e l'Italia ha un enorme bisogno di entrambe per lasciarsi definitivamente alle spalle le conseguenze negative della stagnazione che ci ha afflitto nei primi tre lustri del nuovo secolo. Con le riforme e la crescita viene poi anche l'occupazione, che con gli investimenti è la base per ogni ulteriore sviluppo. Secondo le rilevazioni dell'Istat, durante i governi Renzi e Gentiloni gli occupati totali in Italia crebbero di 1 milione e 270mila unità e quelli a tempo indeterminato di 560mila unità. Durante il governo Draghi, a tutto luglio 2022, gli occupati totali sono cresciuti di un milione e 24mila unità, di cui 577mila a tempo indeterminato. Con Renzi e Gentiloni il tasso di occupazione salì dal 54,8% al 58,7%, con Draghi ha superato per la prima volta dal 1977, inizio della serie storica, il 60 per cento. Il Pnrr e il rilancio di Industria 4.0 possono essere l'opportunità per proseguire nel positivo percorso di crescita del tasso di occupazione e degli investimenti in capitale fisso, per ridurre i divari territoriali, settoriali e tecnologici che ancora ci penalizzano e per mantenere l'abbrivio virtuoso preso dalla nostra economia.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La nuova aliquota Iva sul gas e sui servizi accessori

Simona Ficola, Anna Abagnale, Edicola Fisco, 25 gennaio 2023, p. 15-17

La legge di Bilancio 2023 prevede un'ulteriore estensione dell'aliquota agevolata del 5% per le somministrazioni di gas per usi civili e industriali e per le forniture di teleriscaldamento per tutto il primo trimestre 2023

Con il decreto-legge 130 del 27 settembre 2021 (c.d. "decreto Energia"), rubricato "Misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale", il Governo ha fissato un'aliquota Iva agevolata al fine di contenere l'incremento dei prezzi dell'energia elettrica e del gas.

In particolare, l'articolo 2 del citato decreto, derogando a quanto stabilito dalla normativa Iva, ha introdotto una norma temporanea secondo cui le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali sono assoggettate ad aliquota Iva del 5 per cento.

Ai fini che ci occupano, quindi, ciò che rileva è che, con il DI 130/2021, è stata introdotta una norma che deroga la normativa Iva e prevede l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta, pari al 5 per cento, per le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali.

In particolare, la prima stesura del decreto prevedeva che le fatture relative ai consumi di ottobre, novembre e dicembre 2021, con uso del gas sia a scopo civile che industriale, sarebbero state assoggettate all'aliquota Iva del 5 per cento e, al contempo, venivano ridotti gli oneri generali di sistema.

Per quanto riguarda il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale, si ricorda che la stessa era già stata proposta con l'articolo 5 bis del DI 25 maggio

2021, n. 73, convertito, con modificazioni, 2 dalla legge 23 luglio 2021, n. 106. Tale articolo, a sua volta, riproponeva il contenuto dell'articolo 3 del DI 30 giugno 2021, n. 99 ("Misure urgenti in materia fiscale, di tutela del lavoro, dei consumatori e di sostegno alle imprese"), non convertito in legge. La disposizione contenuta nel DI 73 aveva la stessa finalità di contenimento delle bollette del decreto in esame, ma con riferimento al terzo trimestre 2021.

Quanto al Decreto Energia, si legge nella relazione illustrativa che l'articolo 2, al fine di contenere, per il quarto trimestre 2021, gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore del gas, al comma 1 riduce l'aliquota Iva applicabile alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali e al comma 2 dispone che ARERA provveda a ridurre, per il medesimo trimestre, le aliquote relative agli oneri generali gas fino a concorrenza dell'importo di 480 milioni di euro. Più in dettaglio, il comma 1 prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 5 per cento alle somministrazioni di gas metano per gli usi civili e industriali, al fine di mitigare gli aumenti del costo del gas previsti per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021 a causa di congiunture internazionali.

A tali fini, gli usi civili e industriali del gas metano sono individuati ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi, di cui al Dlgs 26 ottobre 1995, n. 504.

In base alla normativa in vigore dal 1° gennaio 2008, l'aliquota Iva applicabile alle somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili è determinata sulla base di scaglioni di consumo. In particolare, l'articolo 2, comma 5, del Dlgs 2 febbraio 2007, n. 26, armonizzando le disposizioni Iva con quelle previste in materia di accise, ha modificato il numero 127 *bis*) della tabella A, parte III, allegata al Dpr 633/1972, n. 633, prevedendo l'applicazione dell'aliquota Iva del 10 per cento per la somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili limitatamente a 480 metri cubi annui (riferiti all'anno solare). Per i consumi per uso civile, eccedenti il predetto limite, si applica l'aliquota del 22 per cento.

I consumi di gas metano per uso industriale sono ordinariamente assoggettati all'aliquota Iva del 22 per cento, ad eccezione di quanto previsto dal n. 103) della tabella A, parte III, allegata al medesimo decreto legislativo n. 633/1972, che assoggetta all'aliquota Iva del 10 per cento le somministrazioni per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili.

L'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 5 per cento riguarda, pertanto, sia le somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10 per cento, sia quelle per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22 per cento.

Dapprima, la riduzione di aliquota si applicava in via temporanea, limitatamente alle somministrazioni contabilizzate nelle fatture emesse per i suddetti consumi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021; la predetta misura agevolativa è stata più volte prorogata e, da ultimo, con l'articolo 1 *quater* del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito dalla legge 15 giugno 2022, n. 91, il legislatore ha sostanzialmente esteso il medesimo trattamento agevolato, anche per il terzo trimestre 2022 e a ottobre, novembre e dicembre 2022.

Ora, con la legge di Bilancio 2023, il legislatore prevede un'ulteriore estensione dell'aliquota agevolata del 5% per le somministrazioni di gas per usi civili e industriali per tutto il primo trimestre 2023. Inoltre, l'agevolazione viene estesa anche alle somministrazioni che si realizzano attraverso contratti energia di cui all'articolo 16, comma 4, del Dlgs 115/2008. Infine, per il primo trimestre 2023,

l'agevolazione riguarda anche le forniture di teleriscaldamento.

La relazione tecnica al citato decreto 130/2021 prevede che l'aliquota Iva agevolata sia applicabile indipendentemente dallo scaglione di consumo.

Sul punto, dapprima l'Agenzia delle entrate, con la risposta 368 del 7 luglio 2022, aveva allarmato gli operatori del settore, in quanto aveva previsto che, per i servizi accessori ovvero per la quota fissa addebitata in bolletta, venisse applicata l'aliquota Iva ordinaria, in luogo dell'aliquota agevolata al 5 per cento.

Con la successiva risoluzione n. 47 del 6 settembre 2022, come auspicato dagli operatori del settore e dalle associazioni di categoria, l'Agenzia delle entrate ha risolto il problema e ha chiarito la sua posizione, relativamente alla corretta aliquota Iva da applicare alle diverse componenti addebitate in bolletta agli utenti finali.

Più in dettaglio, l'Agenzia ha chiarito che la *ratio* del legislatore era quella di contenere gli effetti dell'aumento del costo del gas, riducendo il più possibile il costo "complessivo" della bolletta e, proprio per questo motivo, ha introdotto una norma temporanea emergenziale, che va nella direzione di ridurre quanto più possibile il costo finale del gas per gli utenti. In questa logica, non deve essere prevista nessuna differenziazione di aliquota per i diversi scaglioni di consumo, non rendendosi necessario distinguere la parte di consumi di gas per usi civili eccedente il limite di 480 mc per assoggettarla ad aliquota ordinaria.

Il chiarimento è stato reso a seguito di un'attenta analisi della normativa del combinato disposto dell'articolo 16 del Dpr 633/1972 e del n. 127 *bis*, Tabella A, parte III, allegata allo stesso Decreto, che, per la parte di interesse, prevede l'aliquota Iva del 10% per le «*somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili limitatamente a 480 metri cubi annui*». Sicché si applica l'aliquota ordinaria del 22% sulla parte dei consumi eccedente il predetto limite di 480 mc.

Si badi che, in chiarimento del disposto normativo, già con la circolare 2/E/2008, l'agenzia delle Entrate aveva osservato che «*le operazioni diverse da quelle di somministrazione devono essere assoggettate ad aliquota ordinaria. L'aliquota ridotta del 10 per cen-*

to non può estendersi, infatti, a fattispecie diverse da quelle espressamente contemplate, quali i servizi accessori o la quota fissa della tariffa».

Principio che è stato ribadito con la risposta ad interpello dello scorso 7 luglio, n. 368/E, dove l'Agenzia aveva precisato che, anche in riferimento alla nuova norma introdotta dal Decreto Energia, «l'aliquota Iva ridotta non possa estendersi a fattispecie diverse da quelle espressamente contemplate, quali i servizi accessori o la quota fissa della tariffa, come già chiarito nella circolare n. 2/E del 2008, e che, quindi, tali operazioni, diverse da quelle di somministrazione, debbano essere assoggettate all'aliquota Iva ordinaria».

Ebbene, seppure non pienamente condivisibile la posizione assunta dalla precedente circolare 2/E/2008, non è qui in discussione l'esclusione dell'applicazione dell'aliquota del 10 per cento dei servizi accessori alla somministrazione del gas determinata dall'Amministrazione finanziaria in riferimento alla norma del n. 127 bis cit. Prevedendo tale disposizione l'Iva al 10 per cento esclusivamente per i consumi di gas entro lo scaglione di 480 mc, sarebbe stato, probabilmente, complicato nella pratica (e forse si sarebbe prestato ad abusi) "splittare" i servizi accessori tra la quota parte della somministrazione imponibile al 10 per cento (consumo entro i 480 mc annui) e quella imponibile al 22 per cento (consumo oltre i 480 mc annui).

Una critica, tuttavia, potrebbe già essere mossa al principio esposto dalla menzionata circolare. In termini di diritto, non è chiaro il motivo per cui i servizi accessori alla somministrazione di gas metano per usi civili al di sotto dei 480 mc annui non possano beneficiare anch'essi dell'aliquota agevolata. Come noto, secondo l'orientamento della prassi e della

giurisprudenza consolidatosi in riferimento all'articolo 12 Dpr 633/1972, le prestazioni di servizi sono considerate accessorie a un'operazione principale quando i) integrano, completano e rendono possibile quest'ultima, ii) sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione principale (anche a mezzo di terzi, ma a suo conto e spese), iii) sono rese a favore del medesimo soggetto nei cui confronti viene resa l'operazione principale. Essendo tali elementi integrati, ad esempio, in riferimento alle spese di trasporto e gestione del contatore relative a una somministrazione di gas sotto la soglia dei 480 mc annui, l'applicazione sistematica delle norme Iva dovrebbe condurre all'applicazione dell'aliquota del 10 per cento anche a tali servizi accessori. Pertanto, si ribadisce, sembrerebbe che la posizione espressa dalla circolare 2/E/2008 abbia una giustificazione più pratica che giuridica.

Nella risposta a interpello n. 368, la linea che l'Agenzia delle entrate aveva perseguito, riproponendo espressamente quanto disposto con la circolare 2/E/2008, sembrerebbe qui inadeguata, considerato che, sulla base delle nuove disposizioni fiscali, l'aliquota del 5 per cento si applica all'intera somministrazione di gas, senza alcuna soglia di consumo.

Per questo motivo, con la risoluzione 47/E/2022, la stessa Agenzia risolve il dubbio, confermando che l'aliquota Iva del 5 per cento si applica all'intera fornitura del gas resa all'utente finale e contabilizzata nelle fatture emesse nel periodo in cui resterà in vigore la norma temporanea, ma lascia aperto il problema della corretta qualificazione dei servizi accessori, che dovrebbe essere rivalutato nella logica della norma originaria di cui al n. 127 bis) della Tabella A, parte III, del decreto Iva.

Meno vincoli sugli aiuti di Stato solo fino al 2025

Beda Romano, Il Sole 24 Ore, PRIMO PIANO 2 febbraio 2023, p. 3

BRUXELLES È controverso il pacchetto di misure che la Commissione europea ha presentato ieri qui a Bruxelles, dopo lunghe trattative tra i commissari e con gli Stati membri. L'obiettivo è dare all'Unione europea una propria politica industriale per contrastare la concorrenza non sempre leale di Stati Uniti e Cina. Tuttavia, una analisi compiuta dei provvedimenti illustrati ieri potrà farsi solo quando i Ventisette giungeranno a negoziare la nascita di un nuovo Fondo sovrano. Nei fatti, il pacchetto presentato ieri si basa su quattro pilastri: un ambiente regolamentare più trasparente e semplice; un allentamento delle regole sugli aiuti di Stato così come una riallocazione dei fondi europei da utilizzare nella transizione verde; una attenzione particolare per la formazione della manodopera; e maggiore certezza nell'approvvigionamento delle materie prime più importanti (si veda Il Sole 24

Ore del 31 gennaio). A breve termine, la Commissione conta sulla semplice mobilitazione dei fondi esistenti, in particolare il piano di rilancio europeo da 800 miliardi di euro (NextGenerationEU), con la possibile riassegnazione di 245 miliardi di euro da destinare alla transizione verde. Bruxelles vuole inoltre fissare obiettivi di produzione in settori-chiave pur di sostenere progetti che coinvolgono più Paesi europei (sono oggi 14 in tutto) e per semplificare autorizzazioni e finanziamenti. L'anello debole è quello finanziario. Da un lato, per ora appare nelle mani soprattutto degli Stati. Dall'altro, osservatori temono che il denaro sul tavolo non sia sufficiente. «Per il momento dobbiamo lavorare con quello che già abbiamo» e concentrare i fondi sulle tecnologie pulite, ha so-

stenuto la presidente von der Leyen, aprendo la porta a un fondo sovrano europeo, che sarà proposto prima dell'estate e che permetterebbe «a medio termine» di investire nella ricerca e lo sviluppo o addirittura nel capitale di aziende strategiche. Da Berlino, il ministro dell'Economia, il verde Robert Habeck, ha definito la comunicazione «una ottima proposta». Positivo anche il giudizio del governo francese. Di diverso avviso altri Paesi membri, come l'Italia che nelle ultime settimane si è detta preoccupata da una riforma delle regole sugli aiuti di Stato che rischia di aiutare i Paesi più ricchi, a danno di quelli più poveri (si veda Il Sole 24 Ore del 28 gennaio). Al Parlamento europeo, sia i popolari che i liberali hanno detto che il pacchetto di misure è giunto troppo tardi e non è sufficiente. I sussidi, anche attraverso sgravi fiscali, saranno permessi nella produzione, e non più solo nella ricerca, un aspetto che non piace a Roma. Al tempo stesso, la diplomazia italiana ieri faceva notare che le pressioni degli ultimi giorni hanno permesso di limitare le modifiche più innovative sul fronte degli aiuti di Stato. Prima di tutto, Bruxelles intende proporre che l'allentamento rimanga in vigore non fino alla fine del decennio, come avrebbe voluto Berlino, ma solo fino al 31 dicembre del 2025. In secondo luogo, l'esecutivo comunitario propone di autorizzare il sostegno degli Stati membri in particolare nella produzione di batterie, pannelli solari, turbine eoliche, pompe di calore, elettrolizzatori nonché per la cattura e lo stoccaggio del carbonio, per la fornitura delle materie prime necessarie in vista della produzione di tali impianti. Il desiderio è di dare ai Ventisette gli strumenti necessari per rispondere

all’Inflation Reduction Act americano che sta attirando negli Stati Uniti nuove imprese a suon di sussidi. Ciò detto, e a conti fatti, solo quando si discuterà dell’atteso fondo sovrano preannunciato dalla Commissione europea si potrà valutare pienamente il pacchetto di misure illustrato ieri. Nel 2020, l’indebitamento in comune è stato utilizzato con il NextGenerationEU per affrontare le

conseguenze della pandemia. Nei prossimi mesi di indebitamento in comune si tornerà a parlare per finanziare la nascita di una politica industriale europea in piena guerra russa in Ucraina e per tentare di risolvere lo squilibrio emerso tra mercato unico e sussidi nazionali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Novità Iva, la legge di Bilancio e i progetti europei

Benedetto Santacroce, Edicola Fisco, 25 gennaio 2023, p. 6-14

Il punto sulle novità normative e regolamentari appena approvate, con le interpretazioni della giurisprudenza di merito e di legittimità, nazionale e internazionale, nonché la prassi interpretativa dell'agenzia delle Entrate

Per il 2023, molteplici novità in arrivo in materia di Iva sia ad opera della legge di Bilancio (legge 197/2022), sia del decreto Milleproroghe (DL 198/2022), sia dei provvedimenti unionali orientati alla digitalizzazione dell'imposta.

A queste novità strutturali si affiancano la continua attività interpretativa svolta dalla giurisprudenza di merito e di legittimità nazionale e internazionale, nonché la prassi interpretativa dell'agenzia delle Entrate.

Prima di addentrarci nel percorso di approfondimenti che abbiamo disegnato per quest'anno nella presente opera, ci sembra necessario fare proprio il punto sulle novità normative e regolamentari che sono state appena approvate.

Quest'anno il maggiore condizionamento per le imprese è costituito certamente dal **progetto di digitalizzazione** varato dalle autorità di Bruxelles l'8 dicembre 2022, che cerca di traghettare l'Iva nell'era digitale con alcune scelte operative piuttosto ambiziose, ma tutte in linea con gli sforzi che gli Stati membri hanno introdotto negli ultimi anni. Il pacchetto predisposto dall'Unione Europea (Vat in the Digital Age - Vida) rivoluzionerà i rapporti transnazionali tra operatori economici, perché imporrà l'utilizzo della fattura elettronica europea a tutti gli Stati membri; inoltre creerà, per monitorare transazione per transazione gli scambi intraunionali, un **nuovo sistema di reportistica**. Per le piccole e medie imprese semplificherà la loro operatività

sul mercato internazionale generalizzando il ricorso a un sistema di gestione delle operazioni direttamente tramite un'unica identificazione europea. In pratica, tutte le transazioni intra-Ue saranno gestite con il **meccanismo dell'Oss**, con fatturazione dallo Stato membro di stabilimento.

Sotto il profilo della **lotta alla frode**, il progetto europeo dà una stretta alla cd. *sharing economy* obbligando le piattaforme che gestiscono il trasporto di passeggeri e gli affitti brevi a monitorare il pagamento dell'Iva.

Un ulteriore progetto europeo, che già nella legge di Bilancio del 2023 (legge 197/2022) ha trovato una sua prima parziale attuazione, riguarda la **ri-forma delle aliquote Iva** con l'implementazione della direttiva Ue 2022/542 e con l'emanazione, entro il 7 ottobre 2023, dei provvedimenti con cui l'Italia sceglierà le sue aliquote ridotte. In effetti, proprio in materia di aliquote, la legge di Bilancio di quest'anno ha previsto, oltre all'estensione al primo trimestre 2023 delle agevolazioni in materia di energia, la riduzione delle aliquote relative ai beni di prima necessità destinati a lattanti e prima infanzia. La riforma, però, dovrebbe comportare una rilettura integrale del sistema nazionale delle aliquote.

Sul piano degli **adempimenti interni**, dal 2023 novità importanti riguardano tutti coloro che aprono una partita Iva, con maggiori controlli preventivi e l'applicazione di una sanzione a chi non presenta

una idonea documentazione comprovante la reale attività che l'operatore andrà a svolgere. Inoltre, per le piattaforme elettroniche di e-commerce, a integrazione degli obblighi europei, la legge di Bilancio prevede uno specifico obbligo di comunicazione.

Infine, sempre in materia di adempimenti, la legge di Bilancio prevede, per fare fronte al caro bollette, l'istituzione di un nuovo **contributo straordinario per il 2023 per le imprese energetiche**. In contemporanea, interviene sul contributo del 2022, modificandone il perimetro ed eliminando dal calcolo della base imponibile le operazioni non rilevanti ai fini Iva per carenza del requisito territoriale. Proprio sulle correzioni del 2022 è importante che tutti gli operatori interessati valutino in dettaglio le modifiche, perché la legge prevede, nel caso di versamento del saldo al 30 novembre 2022 in eccesso o in difetto, la tempistica per la compensazione ovvero per il versamento. In effetti, in caso di compensazione, la stessa può essere effettuata dal 31 marzo 2023; in caso di versamento, lo stesso deve essere effettuato entro il 31 marzo 2023.

Sul piano delle **frodi**, è da segnalare la modifica operata dalla legge di Bilancio, in materia di *reverse charge*, alla norma dell'articolo 6, comma 9 *bis3*, del Dlgs 471/1997, prevedendo che l'attenuazione sanzionatoria di cui alla disposizione non possa applicarsi nel caso in cui l'operazione si realizza in un contesto frodatario di cui è provato che il cessionario/committente era consapevole.

Entriamo ora nel dettaglio di alcune di queste misure.

Attivazione di una nuova partita Iva

Nell'ottica del rafforzamento dei controlli nei confronti dei soggetti d'imposta, l'articolo 1, commi da 148 a 150, della legge 197/2022 disciplina una nuova procedura per l'attribuzione della partita Iva. In particolare, vengono aggiunti all'articolo 35 del Dpr 633/1972, dopo il comma 15 *bis*, due nuovi commi, 15 *bis1* e 15 *bis2*. Come si ricorda, già il comma 15 *bis* prevedeva che, per l'attribuzione della partita Iva, l'agenzia delle Entrate dovesse dare riscontri automatizzati per l'individuazione di elementi di rischio connessi all'apertura della partita stessa. A questi riscontri potevano seguire accessi diretti a verificare che i dati forniti dagli operatori fossero esatti e completi. Ora, con la legge di Bilancio 2023, questa procedura viene rafforzata. Il nuovo com-

ma 15 *bis1* prevede, in particolare, che l'agenzia delle Entrate, in fase di rilascio della partita Iva, effettui specifiche analisi del rischio. All'esito di tali analisi, l'ufficio invita il contribuente a comparire per esibire la documentazione contabile predisposta e tutti gli elementi idonei a verificare l'effettivo esercizio dell'attività e l'assenza dei profili di rischio precedentemente riscontrati. In caso di non comparizione del contribuente o di esito negativo dei riscontri, l'ufficio provvede a emettere un atto di cessazione della partita Iva.

Il contribuente, in base al comma 15 *bis2*, dopo l'emissione del provvedimento di cessazione della partita Iva, potrà richiedere l'apertura di una nuova partita Iva, ma solo previa presentazione di apposita fideiussione per la durata di 3 anni e per un importo non inferiore a 50.000 euro (l'importo potrebbe essere aumentato, se il contribuente, prima della cessazione della partita Iva, abbia commesso delle specifiche infrazioni fiscali).

La cancellazione della partita Iva comporta, in base all'articolo 11 del Dlgs 471/1997, l'applicazione nei confronti del solo contribuente di una sanzione amministrativa di 3.000 euro.

Fattura elettronica, esterometro e corrispettivi telematici

La normativa nazionale sulla fattura elettronica durante il 2022 si è arricchita di nuove regole e nuovi provvedimenti. In particolare, è divenuto definitivamente operativo l'esterometro con monitoraggio, operazione per operazione, di tutte le transazioni che si realizzano con soggetti non residenti, che, come ribadito dalla circolare 26/E/2022, comprendono sia le transazioni da e verso l'estero che si realizzano tra operatori economici (B2B), che le transazioni verso consumatori finali (B2C). Inoltre, il 24 novembre 2022 sono state pubblicate le nuove specifiche tecniche (provvedimento 433608) della fattura elettronica, che aggiornano quelle contenute nel provvedimento 30 aprile 2018. Le nuove specifiche tecniche (versione 1.7.1) contengono due nuovi servizi per gli utenti:

1. il primo è diretto a fornire ai contribuenti un tempestivo avviso quando un soggetto cerca, attraverso un canale non registrato, di emettere fatture attive all'insaputa del contribuente stesso. Per questo servizio, il contribuente o un suo delegato devono indicare al fisco uno più canali di trasmissione abitualmente utilizzati. Quando le fatture vengono emesse tramite al-

- tri canali, il sistema di controllo dello Sdl invia una comunicazione alla PEC del contribuente;
2. il secondo, che ha un importante interesse operativo, consente al contribuente o a un suo delegato (*service provider*) di colloquiare, attraverso un sistema di cooperazione applicativa, direttamente tra sistemi informatici potendo richiedere e ottenere il *download* massivo dei dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi giornalieri, acquisiti ed elaborati dall'agenzia delle Entrate, nonché del bollo dovuto, ma anche di realizzare l'*upload* massivo degli stessi. Direttamente nel gestionale utilizzato si potranno quindi ottenere i relativi dati, elaborarli e confrontarli con quelli a disposizione, velocizzando i tempi di riscontro. In via prospettica, tale servizio riuscirà ad assicurare anche lo scambio e il caricamento delle bozze dei registri Iva, delle Lipe e delle dichiarazioni Iva pre-compilate.

Sul piano dei controlli e delle istruttorie degli uffici, le nuove specifiche tecniche, nel rispetto dei requisiti stabiliti dal Garante privacy con il provvedimento del 22 dicembre 2021, rendono disponibili agli utenti i dati completi delle fatture elettroniche trasmesse e ricevute, e non solo quelli di natura fiscale. Il set completo memorizzato per otto anni semplificherà non solo le attività di controllo, potendo il fisco richiedere al contribuente tali informazioni ovvero accedendovi direttamente solo in presenza di un accertamento già in essere, ma anche le attività istruttorie degli uffici, consentendo, ad esempio, una più rapida esecuzione dei rimborsi.

Sempre in materia di fattura elettronica, il decreto Milleproroghe (articolo 3, commi 2 e 3, DI 198/2022) prevede l'estensione a tutto il 2023 del divieto di emissione della fattura elettronica da parte degli operatori sanitari nei confronti delle persone fisiche e la prosecuzione dell'invio delle informazioni al servizio tessera sanitaria secondo la normale procedura in essere.

Al contrario, gli stessi operatori sanitari devono emettere fatture elettroniche per servizi realizzati o per fatturazioni effettuate verso altri operatori economici. Per quanto riguarda le fatture dirette alle persone fisiche e alle compagnie assicurative, la fattura va emessa in via elettronica, ma senza alcun riferimento al nome e cognome del paziente o altri elementi che consentono di associare in modo diretto la prestazione resa a una determinata persona fisica.

Per quanto riguarda i corrispettivi telematici, è da segnalare che, con il provvedimento 446073 del 2 dicembre 2022 del direttore dell'agenzia delle Entrate, è stato abolito il termine di adeguamento delle *vending machine*, che prima era previsto al 31 dicembre 2022, rinviando a ulteriori provvedimenti la definizione di nuove specifiche tecniche e la ripianificazione delle tempistiche di implementazione degli apparecchi.

Progetto europeo Vida

La Commissione Europea ha approvato una proposta di direttiva (COM(2022) 701) che modifica la Direttiva Iva 2006/11/Ce e due regolamenti (COM(2022) n. 703 e 704) che modificano i regolamenti Ue 904/2010 e 282/2011, che rispettivamente disciplinano la cooperazione tra Stati membri e interpretano le regole Iva unionali.

Più in dettaglio, le novità che interesseranno gli operatori unionali riguardano:

- › l'obbligo di fattura in formato elettronico strutturato Ubl o Cii. Questo obbligo riguarderà, in un primo tempo, solo gli scambi intra-Ue. Comunque, le stesse regole diverranno obbligatorie entro il 2028 anche per i formati scelti dagli Stati membri per la fatturazione elettronica B2B, B2C e B2G;
- › la trasmissione, in tempi ristretti, di un *report* digitale a certificazione delle operazioni intra-Ue (*DRR- Digital Reporting Requirements*);
- › l'introduzione di un meccanismo generalizzato di Oss (*one shop stop*) con utilizzo di un'unica partita Iva per tutte le transazioni Ue (*Svr - Single Vat Registration*).

Reportistica - operazioni intra-Ue

Le frodi Iva derivanti dagli scambi intracomunitari verranno contrastate attraverso l'introduzione di un sistema di rendicontazione che, transazione per transazione, fornirà quasi in tempo reale agli Stati membri le relative informazioni. A differenza degli elenchi Intrastat, destinati a non essere più trasmessi dal 1° gennaio 2028, il sistema DRR non fornirà solamente dati aggregati per ciascun soggetto passivo, ma quelli relativi alle singole operazioni, permettendo così di incrociare i dati delle cessioni con quelli degli acquisti.

Con questa finalità viene indicato anche un model-

lo comune che i dichiaranti dovranno seguire consentendo ai soggetti passivi di comunicare sempre i dati delle fatture elettroniche emesse secondo lo standard europeo stabilito dalla Direttiva 2014/55/ Ue sulla fatturazione elettronica negli appalti pubblici, e quindi nei formati Ubl e Cii. Allo stesso tempo, ciò determinerà l'uso della fatturazione elettronica per le transazioni transfrontaliere, considerando anche che, entro due giorni lavorativi dal momento di effettuazione dell'operazione, la stessa dovrà essere emessa e i relativi dati inviati quali DRR nei successivi due giorni.

Fattura elettronica europea

Dal 1° gennaio 2024, l'articolo 217 della direttiva 2006/11/Ce conterrà una nuova definizione di fattura elettronica quale documento basato su un formato strutturato. Con la stessa decorrenza, gli Stati membri potranno imporre l'utilizzo esclusivo della fattura elettronica senza necessità di richiedere alcuna autorizzazione preventiva all'Unione e, in tale caso, dovrà essere utilizzato in via esclusiva il formato Ubl o Cii. Per i Paesi che abbiano già in essere un sistema di fatturazione elettronica, come ad esempio l'Italia con il tracciato xml, l'adeguamento al formato Ubl o Cii potrà essere realizzato al massimo entro il 31 dicembre 2027 per essere operativo in via esclusiva dal 1° gennaio 2028. In ogni caso, non sarà più necessaria l'accettazione del destinatario per ricevere una fattura in formato elettronico. Inoltre, dal 2028, il contenuto obbligatorio della fattura è implementato con indicazione, in caso di nota di variazione, del numero progressivo che identifica la fattura corretta; del codice Iban del conto bancario del fornitore sul quale sarà accreditato il pagamento della fattura e della data di scadenza del pagamento o, se sono stati concordati pagamenti parziali, della data e dell'importo di ciascun pagamento.

Partita Iva unica

Per evitare la necessità di registrazioni Iva multiple nell'Ue e migliorare le dichiarazioni e il versamento dell'imposta dovuta sulle vendite a distanza di beni, viene introdotta la registrazione Iva unica (Svr - Single Vat registration). Gli Stati membri dovranno accettare l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nel caso in cui un fornitore, che non è stabilito ai fini dell'Iva nello Stato membro in cui l'Iva è dovuta, effettui cessioni di beni a una persona identificata ai fini dell'Iva in tale Stato membro. In questo modo, il fornitore non identificato non è obbligato a registrarsi in quello Stato membro.

Piattaforme - nuove comunicazioni

A integrazione delle regole unionali sulle vendite a distanza (e-commerce), l'articolo 1, comma 151, della legge 197/2022 prevede, per i soggetti passivi Iva che facilitano, tramite un'interfaccia elettronica, le vendite di beni, esistenti sul territorio dello Stato, verso consumatori finali, l'obbligo di comunicare all'agenzia delle Entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate. Più in dettaglio, la comunicazione (che di fatto ricalca, con una sostanziale limitazione del perimetro oggettivo di applicazione, quella vigente fino al 30 giugno 2021) responsabilizza i mercati virtuali, le piattaforme e i portali di e-commerce a monitorare tutte le transazioni che gli operatori economici realizzano in Italia con consumatori finali.

L'adempimento, che come evidenziato, integra gli obblighi previsti in materia di vendite Ue a distanza riguarderà alcuni beni specifici che saranno individuati con apposito decreto del ministro dell'Economia. Tra tali beni, come specifica la relazione governativa, saranno ricompresi i telefoni cellulari, i tablet PC, i laptop e le console da gioco.

Sul piano soggettivo, i contribuenti obbligati alla comunicazione saranno coloro che gestiscono piattaforme di e-commerce, ma che non si limitano a pubblicizzare l'iniziativa del fornitore, ma che in concreto facilitano la vendita. Sulla nozione di facilitatore l'articolo 54 *ter* del regolamento 282/2011 e le note esplicative sul commercio elettronico, a commento della direttiva Ue 2017/2455, specificano che il soggetto passivo che gestisce l'interfaccia non è considerato facilitare la cessione, se, congiuntamente:

1. non stabilisce, direttamente o indirettamente, alcune condizioni in base alle quali è effettuata la cessione o prestazione;
2. non partecipa, direttamente o indirettamente, all'autorizzazione della riscossione presso l'acquirente del pagamento effettuato;
3. non partecipa, direttamente o indirettamente, all'ordinazione o alla consegna dei beni o alla prestazione dei servizi.

Sharing economy

Sempre in materia di piattaforme elettroniche, questa volta, però, relative ai servizi di trasporto persone e affitti di alloggi a breve termine da parte di fornitori persone fisiche non soggetti d'impo-

sta ovvero Pmi in regime di esclusione Iva verso consumatori finali, viene stabilito che, in luogo del fornitore, l'Iva debba essere versata da parte della piattaforma che facilita l'erogazione del servizio.

Questa regola inserita nel progetto europeo Vida interviene modificando direttamente la direttiva 2006/112/Ce e i regolamenti 282/2011/Ce e 904/2010/Ce. Con queste nuove regole si cerca di superare la distorsione del mercato interno che si crea con la non applicazione dell'Iva per carenza del requisito soggettivo del fornitore rispetto, ad esempio, ai servizi erogati da alberghi.

Il meccanismo del debitore Iva presunto, già utilizzato in materia di cessioni di beni Ue a distanza, verrà, dunque, adottato anche nei settori del trasporto persone e degli affitti brevi a partire dal 2025.

La riforma delle aliquote

Le autorità di Bruxelles nel 2022 hanno concluso un percorso intrapreso nel 2018 approvando la direttiva 2022/542/UE, che non persegue lo scopo dell'armonizzazione delle aliquote, ma fornisce allo Stato un'ampia flessibilità. L'obiettivo del provvedimento unionale è di evitare il rischio di arbitraggi fiscali collegati all'applicazione delle aliquote, ma favorire il perseguimento, attraverso le aliquote ridotte, di politiche di interesse generale specialmente rivolte al consumatore finale. Il meccanismo definito nella direttiva, che è sempre collegato alle voci indicate nell'allegato III della direttiva 2006/112/Ce, è che ogni Stato membro potrà avere 1 aliquota ridotta inferiore al 5% e 1 aliquota 0% (con diritto a detrazione) distribuite in massimo 7 punti dell'allegato III e 2 aliquote ridotte non inferiori al 5% distribuite in massimo 24 punti dell'allegato III.

Questa previsione, oltre ad avere un lungo periodo transitorio che si dovrebbe chiudere il 1° gennaio 2032, ha una serie di impegni di adeguamento intermedi. Il primo di questi impegni futuri (in effetti il primo era quello del 7 luglio 2022) sarà il 7 ottobre 2023, in cui l'Italia sarà chiamata a comunicare alle autorità di Bruxelles i provvedimenti adottati per adeguarsi alla nuova griglia di aliquote ridotte previste dalla direttiva e per esercitare l'opzione di applicazione di aliquote ridotte già operative in altri Stati membri.

Attendendo questi passi formali, già con la legge di Bilancio di quest'anno, il legislatore nazionale è

intervenuto in materia di aliquote ridotte prevedendo un'estensione dell'aliquota del 5%: a tutti gli assorbenti e tamponi per la protezione dell'igiene femminile; al latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto; alle preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto (codice NC1901 10 00); ai pannolini per bambini e ai seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli (articolo 1, comma 72, della legge 197/2022).

Inoltre, per contrastare il caro bollette elettriche, è stato previsto il mantenimento dell'aliquota del 5% per il primo trimestre del 2023, per la somministrazione di gas metano usato per la combustione per usi civili e industriali (articolo 1, comma 13, legge 197/2022), nonché per le somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto di servizio energia di cui all'articolo 16, comma 4, del Dlgs 115/2008. Un'ulteriore aliquota del 5% per le forniture di servizio di teleriscaldamento. Infine, per tutto il 2023, un'estensione dell'aliquota ridotta del 10% anche ai pellet (vd. 44.01).

Frodi e irregolare applicazione del reverse charge

In caso di irregolare applicazione del regime del reverse charge in presenza di operazioni inesistenti imponibili, non è possibile applicare, quando è provata la consapevolezza della frode in capo al cessionario/committente, la sanzione attenuata di cui all'articolo 6, comma 9 bis3, del Dlgs 471/1997, ma il regime sanzionatorio pieno dell'articolo 6, comma 6, dello stesso decreto.

L'intervento del legislatore ha, in primo luogo, il pregio di avere chiarito definitivamente la portata dell'articolo 6, comma 9 bis3, dopo il contrasto che si era creato in sede di Cassazione e che era stato risolto solo di recente con la sentenza a sezioni Unite n. 22727 del 20 luglio 2022. Inoltre, ha il merito di avere ribadito che, a tutela del cessionario/committente destinatario di una fattura inesistente, il fisco, per poter applicare la sanzione più grave, deve provare la sua consapevolezza della frode o dell'evasione commessa dall'emittente della fattura.

L'articolo 6, comma 9 bis3, del Dlgs 471/1997, dopo le modifiche introdotte dal Dlgs 158/2015 e prima

dell'intervento della legge di Bilancio del 2023, prevedeva che, in caso di irregolare applicazione del regime del *reverse charge* in riferimento a operazioni inesistenti, gli accertatori dovessero espungere sia il debito, che il credito computato nelle liquidazioni dal cessionario/committente e dovessero applicare la sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000. Questa formulazione della norma aveva posto il dubbio se la forma attenuata di sanzione e il riconoscimento del credito fosse applicabile solo in caso di operazioni inesistenti esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta ovvero anche in caso di operazioni imponibili. In particolare, il dubbio applicativo si era trasformato in contrasto giurisprudenziale, in quanto la cassazione, dapprima, con la sentenza 16679/2016, aveva affermato che la norma, come novellata dal Dlgs 158/2015, non poteva trovare applicazione per le operazioni inesistenti imponibili. Poi la stessa Cassazione, con posizioni più recenti, da ultimo con la sentenza 38757/21, ha viceversa sostenuto che la disposizione nella parte sanzionatoria si potesse applicare a tutte le ipotesi di operazioni inesistenti, ivi comprese quelle imponibili. Questo contrasto ha portato la Cassazione a prendere una opportuna decisione a sezioni unite che chiarisse la portata dell'articolo 6, comma 9 *bis*3. La sentenza delle sezioni unite (22727/22) giunge alla conclusione che la sanzione prevista dall'articolo 6, comma 9 *bis*3, del Dlgs 471/1997 sia riferibile solo alle operazioni inesistenti esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, mentre per le operazioni inesistenti imponibili deve trovare applicazione la sanzione di cui all'articolo 6, comma 1 (attualmente prevista tra il 90 e 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato).

La sanzione attenuata risulterebbe comunque applicabile nel caso in cui il cessionario/committente non sia consapevole della frode, non risultando irrogabile la sanzione fissa prevista dall'articolo 6, comma 9 *bis*, da 500 a 20.000 euro, sanzione comminabile solo in presenza di irregolarità formale (punto 13 della sentenza).

Il legislatore cerca di portare chiarezza sulla portata della norma prendendo in considerazione le risultanze della sentenza della Cassazione a sezioni unite, anche se nella soluzione adottata non condivide del tutto le conclusioni della Corte. La norma, in particolare, prevede la non applicazione della sanzione ridotta nel caso in cui per l'opera-

zione inesistente imponibile sia provata la consapevolezza della frode o dell'evasione del cessionario/committente. In questo caso, si applicherà la sanzione di cui all'articolo 6, comma 6, che è pari al 90% dell'imposta non detraibile. Al contrario, in caso di mancata prova, sembrerebbe, in linea con quanto espresso dalla Cassazione, applicabile la sanzione dal 5 al 10% dell'imponibile. Su questo punto, la norma non sembra del tutto chiara e la posizione della Cassazione non è del tutto condivisibile, in quanto si ritiene che, se il cliente non sia consapevole della frode, il suo comportamento si limiti a un'irregolarità che possa essere punita con l'articolo 6, comma 9 *bis*, con una sanzione da 500 a 20.000 euro.

Rettifiche e note di variazione

In materia di rettifiche e attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, di particolare interesse risultano due pronunce della Corte di Giustizia e una risposta dell'agenzia delle Entrate.

Il primo caso da considerare, che in parte si contrappone ad alcune posizioni espresse dalla giurisprudenza interna, è la sentenza della Corte di Giustizia Ue C-227/21 del 15 settembre 2022, che tratta, nell'ambito della vendita di un bene immobile, della detraibilità dell'imposta da parte del cessionario nel caso in cui il cedente, che si trovava in difficoltà finanziarie, non avesse provveduto al relativo versamento dell'imposta a debito. La Corte ribadisce che, fuori delle ipotesi di frode, non è possibile limitare il diritto a detrazione del cessionario nel caso in cui il cedente ometta di effettuare il versamento dell'imposta a debito, anche nel caso in cui il cessionario fosse a conoscenza della difficoltà finanziaria del cedente.

Il secondo caso da considerare è la sentenza della Corte di Giustizia Ue 696/20 del 7 luglio 2022, che tratta di una riqualificazione di un'operazione triangolare da parte dell'amministrazione finanziaria con recupero dell'Iva sull'impresa intermedia senza riconoscimento dell'Iva erroneamente pagata dal primo cedente.

Questa sentenza, al di là del caso di specie, è di particolare rilievo, perché ribadisce, in applicazione dei principi di neutralità dell'imposta e di proporzionalità della rettifica, che l'amministrazione finanziaria, nel momento in cui, in sede di verifica, riqualifica un'operazione, deve, sempre, ricostruire le posizioni delle parti considerate riconoscendo il

relativo diritto a detrazione, se spettante. Sempre in questa stessa logica va letta la risposta dell'agenzia delle Entrate 569/E/2022 con cui, in relazione a una cessione senza Iva per presentazione da parte del cessionario di una lettera d'intento ideologicamente falsa, l'amministrazione recupera l'imposta dal cedente. La stessa amministrazione recupera l'imposta anche dal soggetto che, a sua volta, ha comprato il bene dall'acquirente che aveva inviato la lettera d'intenti, cessione per la quale quest'ultimo aveva omesso il versamento dell'imposta ricevuta dal proprio cessionario. In questo caso, l'Agenzia ammette che il primo cedente, dopo avere definito l'accertamento con il fisco, può effettuare la rivalsa dell'imposta direttamente sul cessionario finale (eliminando così la posizione intermedia dell'impresa emittente la lettera d'intento ideologicamente falsa).

A sua volta, il cessionario finale, avendo definito il proprio accertamento, può, pagando il fornitore, detrarre la relativa imposta. Quindi, anche in qualche caso con il diritto a detrazione.

sto caso (anche se attraverso l'istituto della rivalsa), l'Agenzia ripristina correttamente la neutralità dell'imposta, cosa che, in base alla corte di Giustizia citata, doveva già fare in sede di accertamento.

Note di variazione

Molte sono le novità interpretative sul tema che si sono avute negli ultimi mesi. Di un certo interesse, però, risulta la risposta 488/E/2022 dell'agenzia delle Entrate, che, per la prima volta, ammette che la nota di variazione dell'articolo 26 del Dpr 633/1972 non è collegata alla detrazione, trattandosi di una correzione di un'operazione attiva.

In effetti, nel caso di specie, l'Agenzia ammette che la nota di variazione non può subire limitazioni dalla presenza di un pro rata di detraibilità limitato, in quanto, appunto, è riferito alla modifica di un'operazione attiva imponibile. Questo potrebbe essere un ulteriore spunto per vedere, in sede di riforma fiscale, di riformulare il citato articolo 26 quale norma di rettifica dell'imponibile senza collegamento

| LE NOVITÀ IN SINTESI | | | |
|------------------------------------|---|---|---|
| Argomento | norma | contenuto | Effetti |
| Somministrazione gas metano | In deroga Dpr 633/1972 | <ul style="list-style-type: none"> > Le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali; > le somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto servizio energia di cui all'articolo 16, comma 4, del Dlgs 115/2008 | Aliquota 5% Mesi gennaio, febbraio e marzo 2023 |
| Teleriscaldamento | In deroga Dpr 633/1972 | Le forniture di teleriscaldamento | Aliquota 5% Mesi gennaio, febbraio e marzo 2023 |
| Aliquote ridotte | Tariffa, parte II bis, comma 1 <i>quinquies</i> | Prodotti per la protezione dell'igiene femminile assorbenti, tamponi e coppette mestruali | Estensione dell'aliquota del 5% per gli assorbenti e tamponi senza particolari condizioni |

| | | | |
|-----------------------------|--|---|---|
| | Tariffa, parte II <i>bis</i> | Prodotti per lattanti e bambini | <ul style="list-style-type: none"> › Latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto; › preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto (codice NC1901 10 00); › pannolini per bambini; › seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli |
| | Tariffa, parte III | Per tutto il 2023 | › 10% per i pellet |
| Apertura partita Iva | Articolo 35, commi 15 <i>bis</i> 1 e 15 <i>bis</i> 2, del Dpr 633/1972 | Procedura di controllo per l'attribuzione delle partite Iva | <ul style="list-style-type: none"> › Attivazione di un'analisi del rischio; › convocazione del contribuente con richiesta di presentazione di idonea documentazione attestante l'effettiva attività svolta; › possibile emissione di un provvedimento di revoca della partita Iva; › applicazione di una sanzione di 3.000 euro |
| Fattura elettronica | Articolo 3, commi 2 e 3, del DL 198/2022 | Operatori sanitari | <ul style="list-style-type: none"> › Divieto per tutto il 2023 di emissione di fatture elettroniche per le prestazioni sanitarie erogate nei confronti di persone fisiche; › mantenimento per il 2023 della procedura tradizionale di invio dei dati al sistema della tessera sanitaria |
| | 24 novembre 2022, Provvedimento 433608 dell'agenzia delle Entrate | Nuove specifiche tecniche | <ul style="list-style-type: none"> › Fornitura al fisco e ai contribuenti del set completo dei dati fatture trasmessi al Sdl; › rilascio di nuove procedure per lo scarico massivo dei dati fatture con possibilità di incrocio degli stessi con i dati contenuti nei gestionali dei contribuenti; › rilascio di una procedura per fornire degli <i>alert</i> in caso di emissione di fatture da canali non notificati al fisco |
| Vending machine | Provvedimento 446073 del 2 dicembre 2022 | Adeguamento dei distributori automatici | Eliminazione del termine del 31 dicembre 2022 e previsione di emanazione di appositi provvedimenti che fisseranno nuove date di adeguamento |

| | | | |
|--|---|--|--|
| Progetto europeo VIDA | › Proposta di direttiva › (COM (2022) 701) Proposte di due regg. (COM (2022) 703, 704) | Fattura elettronica e reportistica | › Obbligo di fattura elettronica europeo in formato UBL e CII; › previsione di reportistica da inviare a cura degli operatori al sistema centrale VIES per monitorare, transazione per transazione, gli scambi intraunionali di beni (DRR – digital reporting requirements) |
| | | Registrazione Iva unica (SVR – single VAT registration) | Estensione del meccanismo dell'OSS (<i>one stop shop</i>) a tutte le transazioni intraUE |
| | | Piattaforme per erogazione di servizi di trasporto persone e affitti brevi | La piattaforma che facilita la chiusura della transazione, in presenza di un fornitore non soggetto passivo Iva, è responsabile per il versamento dell'Iva |
| Piattaforme elettroniche e-commerce | Articolo 1, comma 151, legge 197/2022 | Piattaforme che facilitano la vendita di beni esistenti sul territorio dello Stato a non soggetti passivi d'imposta | Nuova comunicazione periodica all'agenzia delle Entrate |
| Sanzioni e reverse charge | Articolo 1, comma 152, legge 197/2022 | Applicazione sanzione in caso di irregolare applicazione del regime del <i>reverse charge</i> in presenza di fatture per operazioni inesistenti imponibili | Non si applica la sanzione attenuata dell'articolo 6, comma 9 <i>bis</i> 3, del Dlgs 471/1997, ma la sanzione piena dell'articolo 6, comma 6, del Dlgs 471/1997, a condizione che sia provato che il cessionario/committente era consapevole della frode o dell'evasione sottostante alle fatture per operazioni inesistenti |
| Extraprofiti | Articolo 1, commi 115-119, legge 197/2022 | Nuovo contributo temporaneo 2023 | › Trattasi di una sovraimposta sul reddito complessivo |
| | Articolo 1, commi 120 e 121 | Modifiche al contributo 2022, articolo 37, DI 21/2022 | › Limitazione del perimetro operativo; › esclusione dal calcolo della base imponibile delle operazioni non rilevanti Iva per carenza del requisito della territorialità |
| Plastic e sugar tax | Articolo 1, comma 64, legge 197/2022 | Proroga | Operativa dal 1° gennaio 2024 |
| NOVITÀ NORMATIVE 2022 | | | |

| | | | |
|---------------------------------|--|---|---|
| Prestazioni sanitarie | DI 73/2022 | Case di cura non convenzionate | Prestazioni sanitarie in regime di ricovero in esenzione Iva |
| | | Sanità privata | Riduzione dell'aliquota Iva dal 22 al 10% per le prestazioni di ricovero e cura rese nella sanità privata, comprese quelle di maggior confort alberghiero |
| Esterometro | Articolo 12, DI 73/2022 | Operazioni irrilevanti ai fini Iva per carenza del requisito territoriale | Da inserire nell'esterometro a eccezione di acquisti di beni e servizi di valore non superiore a 5.000 euro |
| Fatturazione elettronica | Articolo 18, DI 36/2022 | Fattura elettronica obbligatoria | Associazioni sportive dilettantistiche: > 1° luglio 2022 anche per le associazioni sportive dilettantistiche con proventi nel 2021 per un importo superiore a 25.000 euro; > 1° gennaio 2024 per tutte le associazioni dilettantistiche che nel 2021 avevano proventi pari o inferiori a 25.000 |
| | | | Forfettari: > 1° luglio 2022 anche per i forfettari con compensi o ricavi nel 2021 per un importo superiore a 25.000 euro; > 1° gennaio 2024 per i forfettari che nel 2021 avevano compensi o ricavi pari o inferiori a 25.000 |
| | Articolo 7, comma 4 <i>quater</i> , DI 357/1994 (come modificato dal DI 73/2022) | Conservazione registri contabili con sistemi elettronici | Tenuta e conservazione regolare anche se non trascritti su supporti cartacei, nel caso in cui vengano, in sede di accesso, ispezione o verifica, stampati a seguito della richiesta dei verificatori, sempre che risultino aggiornati sui sistemi elettronici di archiviazione |

Bei, oltre 10 miliardi di finanziamenti all'Italia Il 55% a progetti green

Celestina Dominelli, Il Sole 24 Ore, IMPRESE E TERRITORI, 3 febbraio 2023, p. 20

ROMA Con 85 operazioni sostenute per oltre 10 miliardi di finanziamenti, di cui il 55% a sostegno di progetti green, l'Italia è stato il primo paese per finanziamenti e risorse gestite dal gruppo Bei (Banca europea per gli investimenti) nel 2022. A tracciare il bilancio aggiornato delle attività del braccio finanziario dell'Unione Europea è stata ieri la vicepresidente della banca, Gelsomina Vigliotti.

«L'Italia si conferma uno dei principali mercati della Bei che nel 2022 ha sottoscritto, nel complesso, finanziamenti per 72,5 miliardi di euro. E la banca ha investito nel Paese la cifra record di 5,54 miliardi in progetti che supportano la transizione energetica, nonché lo sviluppo di energia rinnovabile e la mobilità sostenibile nel Paese». Vigliotti ha quindi evidenziato il consistente supporto garantito dalla Bei alle piccole e medie imprese, alle quali sono state destinate, nel 2022, 3,35 miliardi di risorse (il 33% della propria attività) con oltre 82.500 aziende supportate, tra pmi e mid cap. «Si tratta di un boom di sostegni - ha chiarito la vicepresidente - che ci ha consentito di tornare ai livelli pre-crisi». Insomma, anche nel 2022, la Bei ha confermato il ruolo strategico a supporto dell'economia italiana, con 34 miliardi di investimenti mobilitati sia nel settore privato che in quello pubblico dove, ha detto Vigliotti, la Bei ha contribuito a sostenere il governo nell'attuazione del Pnrr. Un fronte, quest'ultimo, caldissimo nell'agenda dell'esecutivo Meloni - che sta provando a negoziare con Bruxelles le modifiche al piano nazionale - e su cui la banca, ha aggiunto la vicepresidente, «ribadisce la massima apertura ad accelerare e a complementare le opere cofi-

nanziare con il Recovery». Una disponibilità che la Bei è pronta a spendere anche per il nuovo piano industriale green dell'Europa. «La nostra solidità finanziaria in questo momento è ottima e abbiamo la capacità di espandere la nostra attività se ci venisse richiesto». Poi la parola passa alle tante realtà al centro delle operazioni messe in pista nel 2022, a partire da UniCredit, che ha concluso con la Bei un'operazione di cartolarizzazione di prestiti al consumo per 750 milioni di euro. I cui contorni sono stati illustrati dal presidente Pier Carlo Padoan che ha evidenziato, nell'ambito della transizione green, l'esigenza di un ruolo più attivo del settore privato per condurla in porto («i privati mobileranno le loro risorse se ci sarà un sistema di incentivi» per renderlo conveniente) e ha poi rimarcato il rischio di deconcentrazione del settore, per via dei ritardi nella realizzazione dell'Unione bancaria, nonché il mancato avanzamento della Capital market union «di cui non si vede traccia». In prima fila, tra i soggetti che hanno ricevuto un assist della Bei, ci sono poi le Poste che, nel 2022, hanno incassato un finanziamento di 100 milioni per l'acquisto di 4.150 veicoli elettrici. «È il primo passo della transizione globale di tutta la flotta di recapito di Poste», ha spiegato Bianca Maria Farina, presidente di Poste. Per poi ribadire, nella sua veste di numero uno dell'Ania, la potenza di fuoco del mercato assicurativo «che, però, fa fatica a incanalare in investimenti di medio-lungo termine di sostenibilità». Da qui l'auspicio, ha proseguito, che la Bei intervenga «offrendo garanzie su alcuni investimenti in modo da modificarne e renderlo compatibile con quello dei nostri assicurati». Accanto a lei, sfilano poi le altre tre imprese che

hanno stretto un'alleanza con la Bei. La prima è il gruppo Danieli che ha ricevuto un finanziamento di 350 milioni per riconvertire in chiave green la sua produzione di acciaio. «Puntiamo a coprire l'80% del nostro fabbisogno di energia attraverso fonti rinnovabili», ha spiegato la vicepresidente Camilla Benedetti. Mentre Fabio Todeschini, ad di Blubrake, specializzata nella componentistica per bici elettriche, ha sottolineato come il supporto della Bei (un finanziamento venture debt da 10 milioni) abbia costituito altresì «una certifica-

ne di qualità» da utilizzare nel rapporto con altri operatori. Una spinta in più, insomma, di cui ha beneficiato anche Ambienta (con un investimento di 50 milioni del Fei, il fondo europeo per gli investimenti, in Ambienta IV, lanciato lo scorso anno), per la quale, ha detto Fabio Ranghino, partner e head of sustainability&strategy della sgr, «è stato dirimente poter contare sul supporto di istituzioni che condividessero con noi obiettivi e visione».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Prime prove tecniche di staffetta generazionale

Antonio Carlo Scacco, Guida al Lavoro, 3 febbraio 2023, n. 5, p. 25-31

Il decreto legge cd. Energia ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico la espressione “staffetta generazionale”, locuzione finora utilizzata principalmente nell’immaginario mediatico. Il Ministero del Lavoro ha diffuso in proposito le prime indicazioni interpretative ed applicative

Il decreto legge cd. Energia ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico la espressione “staffetta generazionale”, locuzione finora utilizzata principalmente nell’immaginario mediatico. Il Ministero del Lavoro ha diffuso in proposito le prime indicazioni interpretative ed applicative.

Con il decreto legge 21 marzo 2021, n. 21(1) (cd. Energia), entra ufficialmente nel nostro ordinamento giuridico la espressione “staffetta generazionale”, locuzione che denota quelle misure di politica economica e sociale che mirerebbero a favorire un ricambio generazionale (la staffetta) sia “liberando” posti di lavoro da parte dei lavoratori più anziani sia favorendo la occupazione di tali posti da parte dei lavoratori più giovani (il cd. “effetto rimpiazzo”). La norma possiede l’oggettivo merito di dare dignità giuridica ad un concetto la cui sostanza e le cui finalità, tuttavia, non sono da considerarsi inedite o perlomeno nuove. Già con il risalente decreto legge 726/1984 erano state adottate opportune misure di incentivazione della contrattazione aziendale che avessero previsto, al fine di incrementare gli organici, la riduzione stabile dell’orario di lavoro accompagnata da una riduzione della retribuzione e contestuale assunzione a tempo indeterminato di nuovo personale, unitamente alla previsione di particolari agevolazioni per la assunzione di giovani. Norme successivamente replicate in diverse forme e modalità(2), talune anche singolari(3), tutte contrassegnate dal comune denominatore rappresentato dall’obiettivo di favorire il rimpiazzo della forza lavoro più “attempata” con nuova occupazione giovanile. Ma di “staffetta generazionale”,

almeno sui media, si è diffusamente parlato anche in relazione alle più recenti misure previdenziali, da “quota 100” (ora “quota 103”)(4) al più performante “contratto di espansione”. Una foga normativa i cui risultati non sembrano, alla prova dei fatti, aver corrisposto alle aspettative. Tutte queste misure, in altri termini, non sembrano aver favorito un effettivo “rimpiazzo” della forza lavoro. Secondo Bankitalia le maggiori fuoriuscite dal mercato del lavoro connesse con la forma di pensionamento anticipato denominata quota 100 sono state solo parzialmente compensate da nuove assunzioni, generando un modesto impatto sull’occupazione complessiva nell’ordine di -0,4 punti percentuali(5). Analoghe valutazioni sono sostanzialmente confermate da altre, autorevoli fonti(6). Tutto ciò non sembra in ogni caso inficiare la valenza economica e sociale del principio di solidarietà intergenerazionale nelle dinamiche di accesso al mercato del lavoro che rappresenta, se opportunamente sostenuta e disciplinata in via generale, un formidabile strumento di riequilibrio delle politiche per l’occupazione. Ne è prova il fatto che la “staffetta generazionale” sia tuttora al centro dei futuri piani del nuovo Esecutivo, declinata nella previsione di “forme sostenibili di compartecipazione fra oneri a carico del datore di lavoro e dello Stato con esodo dei lavoratori più vicini alla pensione» e percorsi “mirati” di staffetta generazionale(7).”. Non è da sottovalutare, inoltre, il possibile effetto indotto della garanzia di adeguata formazione in ingresso mediante l’affiancamento dei lavoratori in uscita, di maggiore esperienza.

In tale contesto si inseriscono le nuove misure previste dal decreto Energia che di seguito si esamina, anche alla luce dell'ultima circolare del Ministero del Lavoro 17 gennaio, n. 1, peraltro già accolte benevolmente da talune organizzazioni sindacali(8) e autorevoli istituzioni(9).

La staffetta generazionale nel decreto Energia

L'articolo 12-ter del decreto legge 21/2022 ha previsto una nuova possibile tipologia di prestazioni, in aggiunta a quelle già contemplate dal comma 9 dell'articolo 26 del decreto legislativo n. 148/2015, per i Fondi di solidarietà bilaterali vedi *infra*. In base a tale norma è possibile prevedere il versamento mensile di contributi previdenziali relativi a lavoratori ormai prossimi alla pensione in caso di contestuale assunzione per un periodo non inferiore a tre anni di lavoratori di età non superiore a 35 anni. Si tratta, pertanto, di una nuova prestazione facoltativa che si aggiunge a quelle già previste il cui onere, secondo la nuova formulazione dell'articolo 33, comma 3, del citato decreto legislativo, sarà interamente a carico del datore di lavoro mediante un contributo di carattere straordinario, comunque idoneo a coprire integralmente gli oneri finanziari e le minori entrate relative alla nuova tipologia di prestazione.

Un primo rilevante problema interpretativo si è posto circa la articolazione temporale delle diverse fasi dell'uscita e dell'entrata dei lavoratori interessati alla "staffetta". Se, in altri termini, la assunzione del giovane lavoratore (che la norma richiede essere "contestuale") debba essere accompagnata dalla definitiva uscita dell'altro lavoratore meno giovane o se sia ipotizzabile un accompagnamento all'uscita, ovvero una coesistenza dei differenti rapporti lavorativi fino al pensionamento (in tal caso, ovviamente, le prestazioni di entrambi i lavoratori sarebbero ad orario ridotto). Il meccanismo dell'affiancamento permetterebbe al lavoratore vicino alla pensione di alleggerire il proprio carico di lavoro e, soprattutto, trasmettere il proprio bagaglio di conoscenza al nuovo assunto. La problematica, priva di soluzioni puntuali stando alla mera lettera della norma, è stata recentemente sottoposta alla attenzione del Ministro del Lavoro(10) ricevendo, sotto certe condizioni, una risposta positiva(11). Richiamata la ratio della disposizione, ossia la agevolazione del ricambio generazionale tramite l'avvicendamento dei lavoratori prossimi al pensionamento ed evitando a questi ultimi un pregiudizio in ordine all'*an* e al *quantum* del diritto alla pensione,

il Ministro ha sottolineato come anche nella ipotesi del mancato immediato pensionamento del lavoratore anziano, rimarrebbero garantite le condizioni necessarie della staffetta generazionale, ossia la assunzione del giovane lavoratore e la tutela previdenziale di quello prossimo alla pensione.

Verrebbe pertanto rispettata la finalità della norma attraverso la salvaguardia sia dell'interesse del lavoratore con maggiore anzianità professionale e anagrafica di alleggerire il proprio orario di lavoro senza pregiudizio previdenziale, sia quello dei giovani neoassunti che acquistano le competenze necessarie ai fini dell'esecuzione della prestazione lavorativa. Tuttavia, si legge nella risposta, "questo risultato non può essere conseguito se non ottemperando a quanto richiesto dall'ordinamento(12)". Pertanto, oltre alla contestuale assunzione del giovane con contratto di lavoro non inferiore a tre anni è necessario che alla riduzione dell'orario di lavoro del lavoratore meno giovane si addivenga con le procedure ordinarie, ossia quelle previste dal decreto legislativo 81/2015, in modo particolare quella contenuta nell'articolo 8 che richiede la forma scritta dell'accordo delle parti dal quale risulti la trasformazione del rapporto di lavoro a tempo pieno in rapporto a tempo parziale. Le posizioni espresse dal Ministro sono state interamente recepite nella citata circolare ministeriale 1/2023 nella quale, peraltro, sono ulteriormente richiamate due avvertenze operative di importanza non trascurabile. In primo luogo il lavoratore che riduce l'orario di lavoro deve essere "reso edotto" della disciplina applicabile al rapporto di lavoro "trasformato", inducendo l'interprete a ritenere che la informativa corrispondente debba essere contenuta nell'accordo scritto che trasformerà il rapporto (quindi esposta con la medesima forma). In secondo luogo la modulazione della staffetta generazionale nei termini indicati dovrà essere conforme alle eventuali ulteriori condizioni applicate a tale tipologia contrattuale dal CCNL o aziendale concretamente applicato.

Altra questione di rilevante momento, cui risponde in modo puntuale la citata circolare ministeriale 1/2023, attiene all'ambito applicativo della nuova disposizione. In proposito il Dicastero del lavoro si esprime condivisibilmente escludendo dal novero dei soggetti legittimati i Fondi bilaterali alternativi di cui all'art. 27 del decreto legislativo 148/2015 (settore artigianato e somministrazione). I rilievi ermeneutici esposti nella nota ministeriale appaiono in proposito ineccepibili atteso che lo stesso art. 27

co. 5 lett. f) richiama le sole finalità di cui all'articolo 26, comma 9, lettere a) e b) e non anche quelle di cui alla lettera c-bis) (riferite alla nuova prestazione di staffetta generazionale). Non altrettanto ineccepibili appaiono le motivazioni logiche che hanno indotto il legislatore a limitare l'ambito soggettivo nelle modalità come sopra delineate, non immediatamente giustificabili agli occhi dell'interprete se non evocando il richiamo ad un probabile difetto di coordinamento normativo.

Le regole della staffetta generazionale

La prestazione facoltativa di staffetta generazionale deve essere espressamente prevista dalla disciplina del relativo Fondo. Il che implica che i Fondi già costituiti dovranno necessariamente procedere ad una modifica della disciplina vigente secondo le ordinarie procedure. A tale proposito le organizzazioni sindacali e imprenditoriali comparativamente più rappresentative a livello nazionale dovranno stipulare accordi e contratti collettivi, anche inter-settoriali. Tali accordi dovranno successivamente essere recepiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze (d'intesa con il Presidente della Provincia Autonoma nel caso dei Fondi di solidarietà territoriali di cui all'articolo 40 del decreto legislativo n. 148/2015), entro 90 giorni dalla data della sottoscrizione. L'atto regolamentare sarà adottato in esito alla trasmissione al Ministero del lavoro e delle politiche sociali – Direzione Generale Ammortizzatori Sociali – Divisione IV – dell'accordo medesimo ed alla conclusione della relativa istruttoria e procedimento amministrativo di istituzione o di modifica del Fondo. Procedimento certamente rispettoso delle prescrizioni contenute nella norma ma che non mancherà di produrre i consueti ritardi nel processo di implementazione della nuova prestazione. Si noti che è nella piena facoltà delle organizzazioni sindacali interessate procedere o meno alla modifica; non vi è, in altri termini, alcun obbligo in tal senso né vi è, come opportunamente ribadito nella nota ministeriale, alcun termine decadenziale in proposito. La nota ministeriale elenca inoltre i parametri cui dovranno attenersi gli accordi ed i contratti collettivi al fine di garantire l'esito positivo della successiva istruttoria. In particolare l'accordo dovrà prevedere:

A) la prestazione in esame, consistente nel versamento mensile di contributi previdenziali nel quadro dei processi connessi alla staffetta generazionale a favore di lavoratori che raggiun-

gono i requisiti previsti per il pensionamento di vecchiaia o anticipato nei successivi tre anni;

- B) la necessità di un periodo minimo di (contestuale) assunzione pari a 3 anni dei lavoratori di età non superiore ai 35 anni compiuti;
- C) Il finanziamento dei costi connessi alla erogazione della prestazione che dovrà essere, come da norma, interamente a carico del datore di lavoro e non del Fondo a mezzo di contributo straordinario idoneo a coprire integralmente gli oneri finanziari e le minori entrate relativi alla nuova tipologia di prestazione. E' appena il caso di notare come tale previsione (si ripete chiaramente esplicitata dalla norma⁽¹³⁾) e pertanto non suscettibile di deroga), fortemente penalizzante per le piccole e medie imprese che incontreranno verosimilmente qualche difficoltà a coprire i costi necessari, sia quella ad aver suscitato i maggiori rilievi critici. Già nella replica alla interrogazione a risposta orale cui sopra si è accennato, il proponente on. Dieter Steger ha ad esempio evidenziato come sia ancora aperto "il tema del finanziamento della misura: noi riteniamo che il finanziamento non debba essere interamente a carico del datore di lavoro, ma sarebbe giusto trovare spazi per un intervento quanto meno parziale a carico del Fondo di solidarietà⁽¹⁴⁾."

Modalità applicative

Circa la contestuale assunzione del lavoratore più giovane, la nota ministeriale specifica che la assunzione dovrà avvenire "con contratto a tempo indeterminato o con contratto di apprendistato" (ma il contratto di apprendistato è usualmente considerato a tempo indeterminato), restando ovviamente il lavoratore assumendo, in quest'ultimo caso, nei limiti anagrafici previsti dalla relativa disciplina (ossia fra i 18 e i 29 anni nel caso dell'apprendistato professionalizzante). Incidentalmente si nota come le indicazioni del Dicastero del lavoro sembrano eccedere la lettera della norma che parla solo di assunzione "per un periodo non inferiore a 3 anni", non di assunzione a tempo indeterminato. Non appaiono chiare, inoltre, le conseguenze derivanti da una assunzione che si interrompa prima dei tre anni canonicamente previsti, ad esempio per licenziamento.

(1) In virtù dell'aggiunta del comma c-bis) operata all'art. 26, c. 9, D.Lgs. 14 settembre 2015,

- n. 148. La norma è stata introdotta in sede di conversione con legge 20 maggio 2022, n. 51.
- (2) Ad esempio l'art. 19 della legge n.223/1991, l'art. 19 della legge 196/1997, l'art. 1 co. 1160 e 1161 della legge 296/2006 ec. .
- (3) Un esempio è l'inedito contratto di part-time «generazionale», previsto in via sperimentale dal disegno di legge n. 2412 per gli anni 2022-2024 e presentato nella scorsa legislatura.
- (4) I commi 283-285 della legge di bilancio per il 2023 hanno previsto una nuova tipologia di trattamento pensionistico anticipato per coloro che nel 2023 raggiungono i requisiti di età anagrafica pari a 62 anni e di anzianità contributiva pari a 41 anni. Precedentemente quota 100, a partire dal 2019, permetteva di accedere al pensionamento ove si fossero maturati almeno 62 anni di età e almeno 38 anni di contribuzione al 31 dicembre 2021. Quota 102, avviata nel 2022, permetteva di accedere alla pensione a coloro che avessero maturato almeno 64 anni di età e almeno 38 di contribuzione al 31 dicembre 2022.
- (5) Banca d'Italia, Bollettino economico n. 1/2020, p. 48.
- (6) Ad esempio XX Rapporto annuale INPS, p. 8.
- (7) Cfr. IlSole24 Ore del 14 dicembre 2022, "Pensioni, ecco il piano Calderone: staffetta generazionale, incentivi e anno zero per il Tfr" di M. Rogari.
- (8) "Per la Cisl si tratta di una novità interessante, che valorizza ulteriormente il ruolo della bilateralità nella gestione del sostegno al reddito e, più in generale, nella ricerca di soluzioni alle crisi e riorganizzazioni di impresa, anche se la previsione che i costi siano interamente a carico dei datori di lavoro rende questa soluzione difficilmente utilizzabile da parte delle piccole imprese. "Cfr. sito web Cisl, 22 giugno 2022.
- (9) Ad esempio nel XXIV RAPPORTO MERCATO DEL LAVORO E CONTRATTAZIONE COLLETTIVA, 2022, curato dal Cnel, si legge a p. 240 che "Occorrerebbe così individuare adeguate soluzioni volte a favorire una più agevole, progressiva transizione dal mondo del lavoro alla pensione, ad esempio favorendo l'accesso dei lavoratori con maggiore anzianità anagrafica a forme di part time incentivato, senza penalizzazioni sul versante pensionistico, prevedendo la piena copertura contributiva attraverso forme di contribuzione figurativa (come sperimentato negli anni passati in diverse Regioni), ovvero consentendo ai datori di lavoro, agli enti bilaterali e/o ai Fondi di solidarietà bilaterali di garantire il versamento dei contributi sulla retribuzione "piena". In tale direzione, sembra opportunamente tendere la L. n. 51 del 2022 [...]".
- (10) Interrogazione all'ordine del giorno Steger n. 3-00042 del 29 novembre 2022.
- (11) Resoconto stenografico dell'Assemblea Seduta n. 16 di mercoledì 30 novembre 2022.
- (12) Resoconto stenografico, cit.
- (13) Periodo aggiunto al comma 3 dell'articolo 33 del decreto legislativo 148/2015. (14) Resoconto stenografico, cit.

SPIRITS

Alex Pezzoli, Founder e CIO di Brightside Capital

*I got guns in my head and they won't go
Spirits in my head and they won't go
I got guns in my head and they won't go
Spirits in my head and they won't go
But the gun still rattles, the gun still rattles, oh
But the gun still rattles, the gun still rattles, oh
And I don't want a never-ending life
I just want to be alive
The Strumbellas, Hope Album, 2016*



Le grandi delusioni finanziarie, peculiari del Bel Paese, sono da sempre legate all'investimento obbligazionario; in un Paese in cui il secondo partito più votato dagli italiani sale sul podio promettendo il reddito di cittadinanza a tutela di chi ha meno voglia di lavorare, va da sé che il sogno di una rendita, alta e perenne, senza fatica, agiti a sua volta i

sogni di milioni di risparmiatori che indefessi hanno cercato in diverse epoche di fare, appunto, della rendita la pietra angolare del proprio patrimonio. E sono stati ben ricompensati dal sistema che, capendo questa debolezza, se ne è pesantemente approfittato. Alleghiamo, a memoria dei posteri, una rassegna stampa purtroppo non esaustiva di

alcune delle pagine più tristemente note che hanno riguardato il rapporto tra italiani e investimento obbligazionario:

Le politiche delle banche centrali che, da Lehman in poi per evitare che il mondo finisse in una spirale deflazionista, hanno sostenuto l'economia con prestiti a tassi incredibilmente bassi o addirittura negativi ("*Financial repression*"), come effetto collaterale hanno messo in ginocchio le attese di rendimento fisso sui risparmi, picconando per almeno una decade il sogno di rendita alta e perenne di cui sopra.

Il sistema finanziario ha naturalmente lavorato per trovare una soluzione e mettere sul tavolo una *value proposition* che potesse comunque, da un lato, dare una risposta ai sogni di tutti e, dall'altro, garantire la maggior redditività possibile: la forma tecnica che ha reso possibile il nuovo miracolo italiano è stata quella del *private debt*. Cos'è esattamente il *private debt*? Consiste in titoli di debito non quotati, originati nei settori più svariati che per quello che interessa a quest'analisi hanno alcune caratteristiche peculiari:

- sono illiquidi, nel senso che non si può uscire quando si vuole come da una normale obbligazione; servono anche anni per essere rimborsati;
- pagano interessi più alti rispetto ad obbligazioni di buona qualità, perché sono originati da debito di società più piccole e perché devono compensare il "premio per l'illiquidità", dato che chi li sottoscrive se li deve tenere per un pezzo;
- sono definiti dagli "specialisti" come meno volatili dato che, per il fatto che non sono negoziati e non fanno un prezzo giornaliero, danno ai sottoscrittori la falsa sensazione di non muoversi, di restare sempre al costo, tranquillizzando chi soffre per i continui saliscendi delle quotazioni dei mercati quotati. Occhio non vede, cuore non duole, si direbbe;
- permettono a chi li piazza di guadagnare molto di più rispetto al collocamento delle normali obbligazioni e di incamerare flussi commissionali per quasi una decade, senza ulteriori sforzi commerciali.

Un sito italiano che dà suggerimenti su come investire la propria pensione/previdenza integrativa dedica un approfondimento al tema, costruendo un *business case* estremamente eccitante attorno alla nuova *asset class*:

Ne segue che, davanti a prospettive così floride, gli investitori abbiano risposto "presente" alla chiamata in modo estremamente importante: qui sotto sono riportati i valori di investimento nell'*asset class* degli ultimi anni. Investimenti di questo tipo sono finiti anche nei portafogli di molti investitori *retail*, uno dei segnali che la tendenza è ormai ai massimi dei massimi come livello di adozione.

E pensare che quando David Swensen, circa vent'anni fa, aveva aperto l'*asset allocation* della famosa università di Yale ai mercati privati, lo aveva fatto perché autenticamente credeva che fosse necessario diversificare fuori da azioni e obbligazioni quotate per ridurre l'influenza del profitto rapido, perpetrato dai manager delle grandi società quotate alla ricerca di massimizzare i loro cospicui bonus, mai avrebbe immaginato che un pensiero così costruttivo potesse trasformarsi in qualcosa di totalmente diverso: una fuga dalla realtà.

Con la promessa di portare a casa ritorni superiori, si è creato un sistema che blocca i patrimoni dei clienti per spazi temporali importanti, circa dieci anni, con meccanismi di reporting alla clientela nel migliore dei casi trimestrali, dove il fatto di tenere gli investitori all'oscuro di quanto succede ben si accoppia con la volontà degli stessi di non voler avere a che fare con l'agonia della volatilità giornaliera. Il Financial Times sintetizza il tutto con una frase davvero perfetta: "*a conspiracy of silence, built on hope*". Certo, ci sarà una recessione ma se sarà rapida come con il Covid e le banche centrali arriveranno al salvataggio di tutti con la solita rapidità, nessuno si sarà accorto di nulla e non sarà necessario aggiornare i prezzi degli investimenti sottostanti.

Il problema è che con un'inflazione che rischia di essere *higher for longer*, se le banche centrali non corrono ai ripari in modo molto risoluto, c'è il grande rischio che sia questa la prossima bolla ad esplodere dopo quelle del *fixed-income*, del *tech* e degli asset digitali che hanno caratterizzato il 2022. La tipica società detenuta da un *private equity* ha debiti per almeno cinque volte il proprio margine operativo lordo, un numero che va confrontato con le tre volte delle società quotate. Oggi, circa il 100% dei prestiti usati per finanziare *buyout* sui *private markets* sono "*covenant like*", dieci anni fa lo stesso numero era invece prossimo allo zero.

Il comparto nel suo complesso ha vissuto negli anni uno sviluppo iperbolico: 41bn di assets nel

dicembre 2000, 311bn nel dicembre 2010 e 1.22tn a dicembre del 2021 (Preqin data).

Se l'inflazione resterà *higher for longer*, i manager saranno chiamati ad abbassare il valore dei NAV (mark down), molti investitori scopriranno che non c'è poi tutta questa decorrelazione, e se magari vorranno uscire rischiamo di vedere scene già note (gli investitori in Hedge funds durante gli anni di Lehman Brothers sanno bene a cosa mi riferisco), tipo *redemption* bloccate e *gates*. Nulla di

nuovo sotto il sole e alcune avvisaglie dei rischi si sono già stagliate all'orizzonte dei *private markets*, nello spazio del *real estate*, come evidenziato qui sotto:

La chiusa è lasciata ad un famoso economista ed in seguito diplomatico americano, JK Galbraith con una sua godibile facezia: "*It is easy enough to burst a bubble. To incise it with a needle so that it subsides gradually is an operation of undoubted delicacy.*"

Stralcio delle mini cartelle per 7 milioni: cancellati 18 miliardi di vecchi debiti

Giovanni Parente, Marco Mobili, Il Sole 24 Ore, PRIMO PIANO, 27 gennaio 2023, p. 2

Cancellazione delle mini cartelle fino a mille euro per sette milioni di contribuenti. Nel complesso saranno stralciati tra 25 e 27 milioni di atti (su un totale attuale di 150 milioni da gestire) affidati alla riscossione tra il 2000 e il 2015: tradotto in valore economico potenziale la sanatoria vale 18 miliardi di euro. Sono i numeri al momento certi della misura introdotta dall'ultima legge di Bilancio e relativa a cartelle che contengono debiti nei confronti delle agenzie fiscali e degli enti previdenziali pubblici (mentre enti locali e casse di previdenza private hanno tempo fino a martedì 31 gennaio per decidere se aderire o meno). A renderli noti per la prima volta è stato il direttore delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, durante l'intervista a Telefisco 2023. Un intervento nel corso del quale Ruffini ha tenuto a specificare che tregua fiscale e lotta all'evasione viaggiano su due binari diversi: «Una cosa è consentire ai contribuenti e ai loro consulenti che hanno già ricevuto una contestazione da parte dei nostri Uffici la possibilità di rimettersi in regola, pagando nella misura fissata dal legislatore. Altra cosa invece è l'ordinaria attività di accertamento, di verifiche, di contrasto all'evasione che l'Agenzia porta avanti ogni giorno. Indipendentemente dalla tregua fiscale, quindi, a questa attività, quella un po' più precipua o che caratterizza l'agenzia delle Entrate, è dedicato molto impegno, dal contrasto alle frodi fiscali all'evasione in genere messa in atto da parte di chi si sottrae ai propri adempimenti». La vera sfida resta «quella di impedire l'evasione fiscale che si realizza e quindi indurre al gettito spontaneo», perché con un'analogia «non è un Paese civile se i vigili del fuoco spengono gli incendi, è un Paese civile se nessuno appicca gli incendi» e

lo stesso vale per «l'evasione fiscale». Una strada in cui sembra andare la riduzione del tax gap che, dal 2011 al 2019, per le principali imposte (Irpef, Ires, Iva e Irap) è sceso da 90 a 74 miliardi. Un recupero possibile grazie al fatto che «i cittadini hanno versato spontaneamente». Al netto dell'influenza dei cicli economici, «c'è un maggior adempimento» ed è «una tendenza che si sta strutturando progressivamente e viene confermata anno dopo anno». Bisognerà attendere, invece, i tempi delle dichiarazioni (prima di quella Iva e poi di quella dei redditi) per la partenza dei controlli mirati sugli extra profitti. Ruffini ha sottolineato che l'agenzia delle Entrate è al lavoro «con la Guardia di Finanza per aggiornare tutti quelli che sono gli indici e le analisi di rischio di questi fenomeni, anche alla luce degli interventi che tempo per tempo il legislatore ha messo in campo». In ogni caso, «una prima analisi dovrà essere valutata dopo l'invio dei modelli Iva 2023» la cui scadenza è fissata al 30 aprile (il termine slitta al 2 maggio per la presenza di giorni festivi). E un «analogo discorso vale per il contributo 2023 che invece è parametrato sui redditi 2022» con la campagna dichiarativa relativa al 2022 che si concluderà nel prossimo autunno. Quindi solo dopo la trasmissione dei modelli ci sarà «il parametro su cui valutare il comportamento» dei soggetti tenuti a versare il contributo. Sui crediti d'imposta per i rincari energetici abbattutisi sulle imprese, nel ricordare che i termini per l'utilizzo in compensazione relativi al terzo e quarto trimestre 2022 sono stati differiti dalla conversione del DL Aiuti quater al 30 settembre 2023 rispetto al termine precedente del 30 giugno, Ruffini ha rimarcato che l'Agenzia ha «cercato di mettere a

disposizione le piattaforme per le varie cessioni». Non a caso ieri sono state diramate anche le istruzioni per l'utilizzo dei crediti di dicembre (si veda pagina 29). Poi, ha concluso Ruffini, ci sono «profili di rapporti tra privati e per la circolazione di questi bonus, ma speriamo che tempo

per tempo si possa vedere un buon utilizzo dello strumento che si trasforma comunque in soldi pubblici messi a disposizione delle imprese, della parte produttiva del Paese».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il potenziale

27 Milioni di cartelle Lo stralcio dei carichi fino a mille euro affidati alla riscossione dal 2000 al 2015 può portare a cancellare 27 milioni di cartelle. La stima riguarda solo i debiti nei confronti delle agenzie fiscali e degli enti previdenziali pubblici (mentre enti locali e casse di previdenza private hanno tempo fino a martedì 31 gennaio per decidere se aderire o meno)

I numeri

74 Miliardi Dal 2011 al 2019, il tax gap per le principali imposte (Irpef, Ires, Iva e Irap) è sceso da 90 a 74 miliardi. Un recupero possibile grazie al fatto che ad avviso di Ruffini, «i cittadini hanno versato spontaneamente». Al netto dell'influenza dei cicli economici, «c'è un maggior adempimento» ed è «una tendenza che si sta strutturando»



Barbuto
di Ettore Greco

A cura di

GREGGIO
AVVOCATI D'IMPRESA

Cybersecurity: le risorse del PNRR e della legge di Bilancio 2023 per la tutela di imprese e professionisti

Sauro Mostarda*, Il Sole 24 Ore, Norme&Tributi Plus Diritto, 27 gennaio 2023

Alle risorse del PNRR si aggiungono due importanti fondi nazionali, stanziati con la Legge di Bilancio 2023: uno è il Fondo per l'attuazione della Strategia Nazionale Di Cybersicurezza, che finanzia gli investimenti volti al conseguimento dell'autonomia tecnologica in ambito digitale; il secondo Fondo ha come obiettivo la gestione dei progetti di cybersecurity, con risorse pari a 10 milioni di euro per il 2023, 50 per il 2024 e 70 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2025

ultimi anni non è certo mistero; l'ondata di digitalizzazione - accelerata anche dalla pandemia - ha riportato sotto i riflettori uno dei principali rischi per le infrastrutture digitali delle imprese, con nuovi scenari di esposizione che emergono costantemente. Guardando all'attuale contesto geopolitico, inoltre, la crisi economica e il conflitto Russo-Ucraino hanno introdotto **strumenti cyber-offensivi altamente sofisticati** a supporto di attività di **cyber-intelligence e di cyber-warfare**.

I dati parlano chiaro: secondo il Rapporto Clusit 2022, nel periodo compreso tra il 2018 e il 2022, gli attacchi globali hanno registrato una crescita del 53%; solo nei primi sei mesi del 2022 sono stati 1.141 gli attacchi cyber gravi, con una crescita dell'8,4% rispetto al primo semestre 2021, per una media complessiva di 190 attacchi al mese, e con un picco di 225 attacchi a marzo 2022, il valore più alto mai verificato.

Si prevede che incrementeranno sia la frequenza sia la gravità dei danni, con conseguenze drammatiche anche in diversi aspetti della società, della politica, dell'economia e della geopolitica. Confermando tale previsione già evidente nell'anno appena concluso, gli attacchi gravi sono stati nei primi sei mesi del 2022 il 45% del totale, mentre quelli

con impatto "critico" hanno rappresentato un terzo di tutti gli attacchi. Nel complesso, gli attacchi con impatto Critical e High sono stati il 78% del totale. Lo scenario di **tensione geopolitica** sta aumentando il rischio di una **guerra cibernetica globale** che potrebbe causare conseguenze di inaudita gravità.

Ma allora in che modo possiamo predisporre e avviare una serie di misure che rendano il nostro Paese più sicuro e resiliente - oggi più che mai, in un contesto così interconnesso e digitalizzato?

Mai come ora è importante usare al meglio le risorse presenti all'interno del **PNRR** e destinate a **progetti di Cybersecurity** aventi l'obiettivo di supportare le aziende pubbliche, private e i professionisti nel ridurre gli effetti degli attacchi alla propria infrastruttura di sicurezza informatica. Già a maggio 2022 era stata delineata dall'ACN la **Strategia Nazionale di Cybersicurezza** con **82 misure da attuare entro il 2026** per supportare aziende nell'adozione di soluzioni di **sicurezza informatica avanzate** e nella formazione del personale per la gestione dei rischi cyber, per migliorare le tecnologie di sicurezza informatica e aiutare le aziende a rimanere al passo con le ultime minacce e per sviluppare una maggiore cooperazione tra il settore privato e quello pubblico per la gestione dei danni,

in modo da poter condividere informazioni e best practice e creare così una rete di difesa comune.

Per concretizzare tali obiettivi, quest'anno il **PNRR ha stanziato 623 milioni di euro** da destinare alla **cybersecurity**. Di questi, 174 milioni di euro saranno impiegati per l'operatività dell'Agenzia, delle reti e dei servizi in fase di realizzazione e futuri, 147 milioni serviranno per i laboratori di scrutinio e certificazione tecnologica, e 301 milioni saranno utilizzati per il potenziamento e la resilienza cyber della PA.

Non solo! Alle risorse europee del PNRR si aggiungono due importanti fondi nazionali, stanziati con la **Legge di Bilancio 2023**: uno è il **Fondo per l'attuazione della Strategia Nazionale Di Cybersicurezza**, che finanzia gli investimenti volti al conseguimento dell'autonomia tecnologica in ambito digitale, innalzando così i livelli di cybersecurity nazionale. Sono stati stanziati *70 milioni di euro per l'anno 2023, 90 milioni di euro per l'anno 2024, 110 milioni di euro per l'anno 2025 e ulteriori 150 milioni di euro annui dal 2026 al 2037.*

Il *secondo Fondo*, invece, ha come obiettivo la **gestione dei progetti di cybersecurity**, di cui è incaricata l'Agenzia, con risorse pari a *10 milioni di euro per l'anno 2023, 50 milioni di euro per il 2024 e 70 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2025.*

La disponibilità di queste risorse economiche potrà aumentare e migliorare le infrastrutture difensive di aziende, professionisti ed enti pubblici. In questo scenario il settore assicurativo gioca comunque un ruolo fondamentale nell'accompagnare cittadini, professionisti e imprese nel limitare i danni derivanti da eventuali attacchi informatici mediante la sottoscrizione di adeguate **polizze assicurative cyber-risk**.

Secondo il nuovo report di Research & Markets, infatti, il settore delle assicurazioni cyber raggiungerà un *giro d'affari mondiale da 32,6 miliardi di dollari nei prossimi sei anni*, entro il 2028, segnando un tasso di crescita annuale composto del 18,8%. Un incremento considerevole se comparato con i 6 miliardi di dollari del 2019.

Pertanto, oggi più che mai, è importante diffondere una **cultura aziendale di gestione del rischio in ambito cybersecurity e best practice interne** volte alla tutela della sicurezza informatica. Nell'ambito del mercato nazionale, le aziende italiane hanno storicamente sempre adottato una strategia difensiva rispetto alla gestione del rischio cyber con scarsi investimenti; ora stanno cambiando il loro approccio facendo del **risk management una leva strategica di impresa**.

**A cura di Sauro Mostarda, CEO di Lokky*

GEOPOLITICA



Figura
di Ettore Greco

A cura di

GREGGIO
AVVOCATI D'IMPRESA

Così Gazprom cerca di riaprire un passaggio al gas russo in Europa

Sissi Bellomo, Il Sole 24 Ore, FINANZA E MERCATI, 5 febbraio 2023, p. 10

Uscito dalla porta, il gas russo potrebbe rientrare in Europa dalla finestra. Mosca non solo punta ad accelerare la produzione di Gnl (che già adesso, spinti da necessità, le compriamo in quantità crescenti) ma si è messa al lavoro per sfruttare anche i gasdotti, individuando percorsi tortuosi, alternativi rispetto al passato, e predisponendo una serie di stratagemmi per mascherare la vera origine delle forniture. Se le strategie avranno successo c'è il rischio che le molecole russe, mescolate ad altre, ritornino anche attraverso il Tap, il tratto finale del Corridoio Sud del gas, che dall'Azerbaijan arriva fino in Italia: una beffa visto che l'infrastruttura è nata proprio per emanciparci dallo strapotere di Gazprom e che oggi puntiamo a servircene in modo crescente, raddoppiandone la portata entro il 2027. Gazprom guarda ovviamente alla Cina e in generale all'Asia per compensare il crollo delle esportazioni nel Vecchio continente, che ha già ridotto la nostra dipendenza da Mosca a meno del 10% rispetto a oltre il 40% di un tempo. Ma i russi, al di là della propaganda, sono ben consapevoli dell'estrema difficoltà della sfida di sostituire i clienti europei, che richiederà investimenti miliardari e molti anni di pazienza. La speranza di riconquistare la storica roccaforte europea non è stata abbandonata e il Cremlino non ne fa mistero. A ottobre, lanciando l'idea di promuovere un hub del gas in Turchia, il presidente Vladimir Putin ha offerto anche agli europei «se lo vorranno» maggiori forniture attraverso quella rotta, divenuta «la più affidabile» con la guerra in Ucraina e la perdita del Nord Stream. A molti è sembrata una provocazione. Ma in pochi mesi le cose si sono mosse in fretta e Mosca, con l'appoggio (interessato) di Ankara, ha

già iniziato a gettare le basi per recuperare terreno in Europa: in parte alla luce del sole, proponendosi di aumentare i flussi nel gasdotto TurkStream – che nel 2022 ha funzionato solo al 40% della capacità e di cui ora i russi sono tornati a ipotizzare un raddoppio a 63 miliardi di metri cubi (Bcm) – e in parte lavorando nell'ombra. Per molti soggetti europei «comprare sul mercato spot turco o attraverso mediatori potrebbe essere politicamente accettabile», osserva Alexander Gryaznov, direttore di S&P Global Ratings. E comunque, come si diceva, una volta in rete le molecole di gas sono tutte uguali. Agli occhi di Gazprom il Tap è un cavallo di Troia ideale per rientrare in Europa, anche perché non richiederebbe grandi investimenti: le istituzioni Ue vogliono ad ogni costo il potenziamento e sembrano anche pronte co-finanziare i lavori. Il primo market test vincolante per collocare ulteriori forniture di gas trasportate dal gasdotto si è concluso questa settimana con risultati inferiori alle attese: impegni ad acquistare appena 1,2 Bcm in più. Ma tanto è bastato per dichiarare che «si sono accesi i motori» del processo che punta a raddoppiare la portata a 20 Bcm nel 2027, scadenza peraltro messa nera su bianco nel memorandum d'intesa che la Commissione Ue ha firmato lo scorso luglio con l'Azerbaijan. Il patto ha rafforzato i legami con un fornitore che finora non ha tradito le attese, ma ha trascurato un aspetto cruciale, forse poco noto al grande pubblico ma che per gli addetti ai lavori (russi compresi) è il segreto di Pulcinella: gli azeri non avranno abbastanza gas per mantenere da soli le promesse. I consumi interni crescono in fretta e non ci sono impegni d'investimento sufficienti per prevedere un forte sviluppo della

produzione in tempi così brevi. L'ha confermato anche Bp, operatore del giacimento Shah Deniz, da cui oggi arrivano le forniture via Tap. Baku si è messa in un vicolo cieco. Come fa notare Gubad Ibadoghlu, Senior visiting fellow della London School of Economics, «l'unica strada praticabile per rispettare gli impegni con l'Europa entro il 2027 sarebbe acquistare gas dalla Russia e dal Turkmenistan». È proprio quello che sta succedendo. La compagnia azera Socar a novembre ha siglato un contratto per importare da Gazprom 1,5 Bcm di gas entro marzo, cosa che non faceva da tempo e che potrebbe ripetere in futuro se necessario. Baku sta anche lavorando con il Turkmenistan, Paese ricchissimo di gas ma privo di infrastrutture per esportare in Europa: a dicembre 2021 si è accordata per ottenere indirettamente 1,5-2 Bcm l'anno di gas da Ashgabat mediante uno swap che coinvolge anche l'Iran. Proprio in Turkmenistan c'è un improvviso risveglio di attività diplomatiche, sia da parte della Russia che da parte della Turchia: il presidente Recep Tayyip Erdoğan ha annunciato a breve una soluzione concordata con Ashgabat per consentire al gas turkmeno di immettersi nel Tapanap (gasdotto che in Grecia si congiunge al Tap). Allo studio ci sono tre ipotesi: uno swap, una pipeline o una soluzione mista «navi più gasdotto», ha detto Erdoğan, senza però fornire dettagli. Gli analisti ipotizzano che si tratti di condotte brevi (oltre che veloci ed economiche da costruire), come il Trans-Caspian Interconnector, proposto da una società Usa per collegare un giacimento turkmeno nel Caspio a impianti offshore azeri. Mosca nel frattempo ha intensificato le relazioni con tutti i Paesi ex sovietici dell'Asia Centrale, su cui ha sempre mantenuto una forte influenza. Putin ha incontrato più volte il presidente turkmeno Serdar Berdimukhamedov, che a marzo 2022 è subentrato al padre Gurbanguly alla guida del regime autoritario di Ashgabat. A Uzbekistan e Kazakistan il Cremlino ha invece proposto con insistenza di costituire con Mosca un'«unione tripartita del gas»: i governi hanno preso tempo, esprimendo anche pubblicamente il timore di sanzioni, salvo poi firmare entrambi un accordo di non meglio precisata «cooperazione» con Gazprom. Tashkent e Astana riescono ad esportare sempre meno gas e quando un'ondata di gelo quest'inverno le ha messe in crisi Mosca ha colto la palla al balzo per suggerire l'inversione dei flussi nei gasdotti della rete Central Asia-Center, con ben 80 Bcm di capacità oggi quasi del tutto inutilizzata. Ai tempi dell'Urss i tubi portavano gas

in Russia, ora Gazprom vorrebbe usarli al contrario, come rotta a basso costo verso Nord e poi verso la Cina (ed eventualmente l'Europa, visto che anche il Turkmenistan è connesso alla rete centro-asiatica). Con l'aiuto della Turchia Gazprom si è nel frattempo riaperta un varco in Bulgaria. Un'inchiesta di Icis ha messo in luce manovre sospette da parte della società statale turca Botaş e della bulgara Bulgargaz. In particolare Botaş starebbe approfittando delle difficoltà finanziarie di alcuni operatori privati (create in gran parte da un arbitrato perso con Gazprom) per acquistare i volumi di gas che questi ricevono da Mosca, tornando così a concentrare nelle sue mani tutte le forniture russe: un ruolo di monopolista che si scontra con la liberalizzazione del mercato turco, avviata a inizio millennio. In parallelo c'è stata la firma di un accordo commerciale tra Botaş e Bulgargaz con aspetti così poco trasparenti da aver sollevato un allarme anche da parte dell'Efet, la federazione europea dei trader di energia, che ha inviato una lettera in proposito alla Commissione Ue. L'accordo – siglato il 3 gennaio, per una durata di 13 anni – consentirà a Sofia di importare via Turchia fino a 1,5 Bcm all'anno di gas (in aggiunta al miliardo di Bcm che riceverà dall'Azerbaijan con il nuovo gasdotto Igb) ed è stato festeggiato da tutti – compresa la presidente dell'esecutivo Ue, Ursula von der Leyen – come un ulteriore passo verso l'emancipazione dal gas russo. Ma il dubbio è che si tratti in realtà di uno stratagemma per favorire Gazprom. Il gas passerà il confine bulgaro al punto di accesso di Strandzha 1 - Malkoclar, ma sembra non esserci un contratto di interconnessione, né capacità a disposizione di terzi come prevedono le regole europee. Da quella “porta” è sempre entrato solo gas russo e non è più stata usata da quando, a gennaio 2020, Gazprom ha cominciato a servire i Balcani con il nuovo TurkStream 2. Un'inchiesta del Sole 24 Ore a marzo 2021 aveva evidenziato come proprio a Strandzha-Malkoclar la capacità (quanto meno in uscita, dalla Bulgaria alla Turchia) fosse riservata per oltre il 90% a Gazprom in virtù di un contratto con scadenza 2039. La Bulgaria peraltro continua a importare anche petrolio dalla Russia, col permesso di Bruxelles, da cui ha ottenuto un rinvio dell'embargo in modo da poter rifornire una grande raffineria di Lukoil: la stessa società che gestiva l'impianto italiano di Priolo, salvatosi dal collasso con il passaggio di proprietà a un fondo cipriota.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La recessione globale non spaventa tutti allo stesso modo

Sri Mulyani Indrawati, Il Sole 24 Ore, COMMENTI, 20 gennaio 2023, p. 19

Durante l'apertura del vertice del G20 dei ministri delle Finanze e dei governatori delle banche centrali lo scorso 12 ottobre 2022, ho lanciato un avvertimento rispetto al fatto che il mondo si trova di fronte a dei rischi sempre maggiori e più gravi derivanti da un alto livello d'inflazione, da una crescita debole, dall'insicurezza alimentare ed energetica, dalla frammentazione geopolitica e da un aumento dell'indebitamento. I Paesi a basso reddito dovranno sopportare il peso maggiore, ma anche quelli a medio reddito e persino le economie avanzate dovranno affrontare delle difficoltà significative. L'economia globale si sta dirigendo verso una vera e propria tempesta. La pandemia del Covid-19 ha avuto un effetto considerevole su tutte le nostre economie e ha comportato una riduzione rapida sia della domanda che dell'offerta aggregata. I sintomi sono simili a quelli della "trappola della liquidità" in base alla quale i fondi stanziati da parti terze nel settore finanziario rimangono elevati, mentre l'economia reale si trova in una fase di stagnazione. Per risolvere questo problema, uno dei principali economisti del ventesimo secolo, John Maynard Keynes, aveva proposto una politica fiscale anticiclica secondo cui un'economia senza difficoltà è in grado di contenere il deficit di bilancio annuale, mentre se rallenta può prevedere un aumento del deficit. Con la legge del 2003, l'Indonesia ha regolamentato la sua politica fiscale, ponendo un limite al deficit di bilancio pari al 3% del Pil e sul debito pubblico complessivo pari al 60% (utilizzando gli stessi parametri del Patto di crescita e di stabilità dell'Unione europea). Ma quando il Covid-19 ha portato a una contrazione dell'economia, le aspettative di crescita del deficit

di bilancio annuale sono andate ben oltre il 3% del Pil per creare un margine per gli incentivi. Al fine di garantire questa flessibilità, il governo ha pertanto revocato il limite posto sul deficit di bilancio. Dopo poche settimane dalla dichiarazione dell'11 marzo 2020 da parte dell'Organizzazione mondiale della sanità dello scoppio della pandemia, il governo indonesiano ha rivisto la legge di bilancio al fine di autorizzare un aumento del deficit. Il deficit annuale dell'Indonesia è poi cresciuto fino al 6,5% del Pil nel 2020 per poi diminuire fino al 4,6% nel 2021 con la ripresa dell'economia. Nel libro *Keeping Indonesia Safe from the Covid-19 Pandemic* pubblicato dal ministero delle finanze nel 2022, abbiamo descritto nel dettaglio come l'Indonesia sia riuscita ad essere uno dei pochi Paesi a livello mondiale a sostenere la sua *performance* economica anche di fronte allo *shock* della domanda aggregata su scala globale. Espandendo il proprio deficit, il governo indonesiano ha evitato che la crescita diminuisse oltre il 2,1% nel 2020 e ha creato le condizioni per una crescita pari al 3,7% nel 2021 mantenendo bassa l'inflazione, ovvero all'1,7% nel 2020 e all'1,9% nel 2021. Inoltre, nel 2021 l'*output* è aumentato dell'1,6%, superando i livelli del 2019. Quest'anno, secondo le stime, il deficit di bilancio annuale dovrebbe assestarsi intorno al 4,5%, rispecchiando la risposta del governo all'ultima ondata di *shock* globale sul fronte dell'offerta. Ma dal 2023 il deficit dovrebbe tornare al di sotto del 3% salvo un'eventuale nuova crisi. Dopo la prima tempesta iniziale provocata dal Covid-19, l'economia globale è ora nel pieno di una seconda tempesta. Le restrizioni sulla mobilità e altre misure sanitarie introdotte nel picco della pandemia hanno messo in ginoc-

chio i servizi, creato difficoltà alle filiere e ridotto la produzione nei settori chiave come quello dei semiconduttori (che sono utilizzati in molti prodotti manifatturieri comprese le nuove auto). Il valore aggiunto complessivo nel settore manifatturiero globale è diminuito del 4% dal 2019 al 2020, così come il numero di grandi navi cargo destinate alle spedizioni tra i principali porti. A differenza della prima tempesta, questa seconda perturbazione ha comportato sia una crescita più debole che un'inflazione elevata a causa dell'aumento dei costi della produzione e del trasporto a livello globale che sono cresciuti ancora di più nel 2022 per l'aumento dei prezzi degli idrocarburi e dei prodotti alimentari. Il prezzo del greggio in Indonesia ha superato i 100 dollari al barile e in base alle stime dovrebbe assestarsi in media intorno a 105 dollari al barile. A causa dell'aumento dei prezzi, decine di milioni di persone in più hanno oggi problemi di sicurezza alimentare. Purtroppo, indipendentemente da quello che succederà sul fronte geopolitico, i prezzi dei prodotti alimentari tenderanno a rimanere elevati a causa degli *shock* climatici. Le pressioni sull'offerta alimentare ed energetica hanno comportato delle conseguenze importanti sull'economia globale che sta ancora cercando di riprendersi dai colpi che la pandemia ha inflitto sulle catene globali dei valori. Ciò nonostante, l'economia dell'Indonesia rimane relativamente resiliente per diverse ragioni. Innanzitutto, i rapporti dell'Indonesia con le catene globali del valore tendono a essere più focalizzati sui prodotti alimentari e sulle bevande piuttosto che sull'industria automobilistica o elettronica. In secondo luogo, il Paese produce una percentuale importante della sua elettricità da fonti di energia rinnovabile. In terzo luogo, l'Indonesia ha un vantaggio comparativo maggiore rispetto alle materie prime piuttosto che ai beni intermedi, il che significa che è meno esposta alle carenze di semiconduttori e che ha quindi potuto beneficiare di guadagni inattesi e di un avanzo

delle partite correnti a seguito dell'aumento dei prezzi dei prodotti primari (olio di palma, carbone, gomma e nickel) nel 2021. In prospettiva, tuttavia, l'Indonesia intende comunque incoraggiare l'industria manifatturiera nazionale con una produzione di prodotti intermedi maggiore in particolar modo per le principali catene globali del valore come l'industria automobilistica ed elettronica. Nel 2022, lo *shock* provocato dalla pandemia sulla domanda aggregata si è poi incrociato con i nuovi *shock* legati all'offerta dei prodotti alimentari e dell'energia provocati dalla guerra in Ucraina. Alla luce di ciò, secondo le previsioni ci sarà una stagflazione e una recessione globale nel 2023.

Ciò nonostante, l'economia dell'Indonesia continua a seguire un *trend* positivo con vari miglioramenti sia in termini di domanda aggregata, come indicato dall'indice di fiducia dei consumatori (Cci), sia in termini di offerta aggregata, come indicato dall'indice dei responsabili degli acquisti (Pmi). Un indice di fiducia dei consumatori elevato ha permesso all'Indonesia di mantenere una crescita solida nel secondo trimestre del 2022, quando la crescita anno su anno dei consumi delle famiglie ha superato la crescita economica complessiva per la prima volta dall'inizio della pandemia. Con un indice di fiducia dei consumatori in continuo aumento, dal 123,2 registrato a luglio al 124,7 di agosto, e un aumento dell'indice Pmi nel terzo trimestre del 2022, da 51,3 a luglio a 53,7 a settembre, la *performance* economica del Paese ha continuato a migliorare nel corso dell'anno. In un contesto globale sempre più cupo, l'Indonesia e pochi altri Paesi sono diventati un'eccezione e gli stessi vantaggi che l'hanno aiutata a ripararsi dalle tempeste degli ultimi anni dovrebbero continuare a farlo anche nel 2023. (Traduzione di Marzia Pecorari) Ministro delle Finanze indonesiano.

© PROJECT SYNDICATE, 2022

La Russia congela il trattato Start ma il rischio sono le armi tattiche

Antonella Scotti, Il Sole 24 Ore, ECONOMIA E POLITICA INTERNAZIONALE, 5 febbraio 2023, p. 9

«E to ne blef», non sto bluffando. Vladimir Putin non aveva mai espresso con tanta chiarezza la determinazione «a usare tutti i mezzi a nostra disposizione» per difendere l'integrità territoriale della Federazione Russa, in risposta a quello che il 22 settembre ha chiamato «il ricatto nucleare» della NATO. «Ricordo a chi ipotizza l'uso di armi di distruzione di massa contro la Russia " ha detto Putin " che anche il nostro Paese ne ha a disposizione diverse, in alcuni casi anche più all'avanguardia dei Paesi NATO». Chi prova a ricattarci, concludeva, «deve sapere che la rosa dei venti può girarsi dalla loro parte». In che mani sono, e in che mani potrebbero finire gli arsenali nucleari russi? Per la prima volta in 50 anni - nel 1972 la firma del primo accordo sul disarmo - la guerra in Ucraina sta mettendo seriamente alla prova l'equilibrio costruito da Stati Uniti e Unione Sovietica - e in seguito dalla Russia - attraverso i negoziati sul controllo e la riduzione degli armamenti nucleari. Con l'invasione dell'Ucraina, del resto, Mosca ha tradito uno dei pilastri di quell'equilibrio: il trasferimento alla Russia delle testate nucleari sovietiche rimaste in Bielorussia, Ucraina e Kazakistan, repubbliche dell'ex URSS che nel 1994 rinunciarono allo status di potenza nucleare e ad arsenali per loro troppo complessi da gestire. In cambio, Mosca si era impegnata a rispettare la sovranità e a garantire la protezione nucleare di questi nuovi Stati, indipendenti dal 1991. La grande crisi nei rapporti tra Mosca e Kiev, controversi fin dai primi anni successivi allo scioglimento dell'URSS, è radicata nel fatto che la Russia non è mai stata pronta ad accettare disinteressatamente l'indipendenza ucraina. Inoltre, il principio della deterrenza che ha trattenuto

le due superpotenze nucleari dal farsi la guerra è basato sulla paura delle conseguenze, non tanto sulla condivisione di valori. In un legame che ora non esiste quasi più. L'ultimo filo rimasto tra Mosca e Washington, l'unica ancora di stabilità strategica è il Nuovo Start, rinnovato per cinque anni nel 2021 per dare un seguito al trattato del 2011. Gli impegni reciproci a limitare gli arsenali offensivi strategici e a scambiarsi informazioni dettagliate sulle rispettive forze sono rimasti in vigore malgrado l'invasione dell'Ucraina. A fine gennaio, però, il dipartimento di Stato americano ha accusato la Russia di aver violato il Nuovo Start, rifiutandosi di riprendere le ispezioni reciproche interrotte di comune accordo nel 2020 a causa della pandemia. Nell'agosto 2022 gli Stati Uniti hanno ipotizzato la ripresa delle verifiche, ma i russi hanno fatto presente che le sanzioni impediscono ai loro ispettori di viaggiare e raggiungere i siti americani. Difficile, in queste condizioni, impostare il confronto per non far cadere la cooperazione nucleare alla scadenza del Nuovo Start, nel 2026. Malgrado ora non sia più possibile verificare i dati forniti, gli Usa ritengono che a fine 2022 la Russia mantenesse un numero di testate nucleari montate su missili o bombardieri non lontano dal tetto di 1.550 previsto dallo Start. E malgrado l'allarme suscitato un anno fa dall'ordine di Putin di porre le forze nucleari in allerta combattimento, e l'enfasi posta sui progressi nella modernizzazione di alcuni tipi di nuovi missili, il ricorso alle armi nucleari strategiche resta, nel parere degli esperti militari, oltre un limite che nessuno oserebbe valicare: nelle parole di Hans Kristensen, direttore del Nuclear Information Project presso la Federation of Ameri-

can Scientists, «l'ultima cosa che tocchi». Maggiori preoccupazioni suscitano le armi nucleari tattiche: piccole bombe atomiche meno potenti di quelle strategiche e in grado di percorrere distanze molto inferiori, distruttive su un orizzonte più limitato ma più difficili da controllare perché più piccole. Convinti che, se usati, gli ordigni tattici provocherebbero una devastazione sproporzionata ai vantaggi sul piano militare, gli Stati Uniti le hanno ridimensionate mantenendone in Europa solo un centinaio, a fronte delle 1.912 attribuite ai russi. Un arsenale non regolato da alcun trattato, un segreto di Stato su cui Mosca è estremamente riluttante a condividere informazioni. La mappa dei siti nucleari russi "una quarantina" si affida per lo più alle immagini satellitari studiate dagli analisti militari. Murmansk, confine con la Bielorussia, Caucaso, Siberia: normalmente i luoghi in cui sono custodite le testate si trovano a una certa distanza dai siti di lancio, da basi aeree o navali. Le testate nucleari tattiche non sono montate: gli esperti ricordano che il trasporto e l'installazione delle testate implicano movimenti difficili da nascondere, coinvolgono molte persone e richiedono di tempo: «Finora» scriveva in ottobre Pavel Podvig, analista che da Ginevra dirige un progetto di ricerca sulle forze nucleari russe - le agenzie di intelligence occidentali assicurano di non aver registrato segnali che potrebbero indicare il dispiegamento» delle testate. Molto più difficile da monitorare, spiega Podvig, è il processo decisionale e l'esecuzione di un ordine trasmesso dal Cremlino. Una sequenza che in Russia, a differenza dagli Stati Uniti, non chiama in causa solo il presidente ma prevede l'attivazione dell'opzione nucleare da

tre diverse valigette, appartenenti al presidente, al ministro della Difesa e al comandante delle Forze armate. Secondo l'Institute for the Study of War anche l'utilizzo delle armi nucleari tattiche resta un azzardo poco probabile: la devastazione provocata nelle regioni scelte come obiettivo non basterebbe a Vladimir Putin, si ritiene, a centrare il suo obiettivo principale, la totale sottomissione dell'Ucraina. Mentre il ricorso all'arma nucleare, commenta Podvig, «verrebbe condannato universalmente, lasciando la Russia nell'isolamento più completo». A meno che in quella che considera una battaglia esistenziale Putin non ritenga la sconfitta inevitabile, e si veda messo all'angolo anche sul piano interno. Una possibilità che dipende dal controllo che il presidente mantiene sul Paese e soprattutto al Cremlino. Sulla solidità del regime si possono fare solo ipotesi, con la prospettiva che gli arsenali nucleari finiscano in mani ancor meno affidabili, come negli anni successivi al crollo dell'URSS in cui separatismi e terrorismo facevano temere attentati alle installazioni nucleari. Quella fase di instabilità finì con l'avvento di Putin al potere. Ora però la contrapposizione con l'Occidente si è aggravata al punto che gli interpreti della propaganda russa non esitano a invocare l'azzardo nucleare, come ignari delle conseguenze. In questo buio, qualche voce razionale ancora resta anche tra i sostenitori del presidente. Uno di loro è il politologo Aleksej Chadajev: «Se arriveremo a usare l'arma nucleare - ha ricordato di recente nel corso di un infuocato dibattito in tv - saremo tutto ciò di cui ci hanno accusato».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le nuove rotte del commercio globale: meno rischi geopolitici e più scambi con i Paesi amici

Janet Yellen, Il Sole 24 Ore , COMMENTI, 3 dicembre 2022, p. 17

Le economie di tutto il mondo sono state messe a dura prova dagli eventi degli ultimi tre anni. La pandemia di Covid-19 ha causato milioni di vittime e ha bloccato l'economia mondiale. La brutale guerra della Russia ha avuto un impatto devastante sulle vite umane e sulle infrastrutture in Ucraina, generando ripercussioni devastanti sui prezzi del petrolio e dei prodotti alimentari in un momento in cui l'economia globale stava cominciando a ingranare. [...] Nel mondo di oggi, credo che qualsiasi agenda economica debba considerare il potenziale impatto degli *shock* regionali e globali sulle nostre catene di approvvigionamento, compresi gli *shock* provocati dalle politiche di alcuni governi stranieri. Siamo preoccupati per le vulnerabilità derivanti dall'eccessiva concentrazione, dai rischi geopolitici e per la sicurezza, e dalle violazioni dei diritti umani. Attraverso un approccio chiamato *friend-shoring*, l'amministrazione Biden mira a mantenere l'efficienza del commercio promuovendo al contempo la resilienza economica per gli Stati Uniti e i suoi partner. Partiamo dai fondamentali. Nessun Paese può, o dovrebbe, produrre tutti i beni di cui la sua economia ha bisogno. Il commercio porta notevoli vantaggi economici a tutti i paesi coinvolti. Possiamo esportare merci che produciamo in modo più efficiente. E possiamo importare merci prodotte in modo più efficiente da altri Paesi. Per le imprese, il commercio aumenta la produzione fornendo un mercato più ampio per le esportazioni. Consente alle nostre aziende più produttive di espandersi e creare buoni posti di lavoro per più persone. Per i consumatori, comporta prezzi più bassi e una maggiore scelta nei prodotti che acquistiamo. Il commercio incoraggia anche il flusso globale di idee che è essenziale per la scoperta scientifica e il progresso tecnologico. Dobbiamo proteggere con for-

za l'integrazione economica globale. Nel farlo, abbiamo bisogno di un commercio sicuro che raccolga i vantaggi dell'integrazione economica, fornendo al contempo una maggiore affidabilità nella fornitura dei beni da cui dipendiamo. Tre rischi destano particolare preoccupazione. 1 L'eccessiva concentrazione. Gli Stati Uniti e i loro partner hanno un forte interesse a creare ridondanze nelle catene di approvvigionamento. Dobbiamo evitare un'eccessiva concentrazione della produzione di beni critici in un particolare mercato. La concentrazione di fonti per componenti fondamentali a volte può ridurre i costi. Ma rende le catene vulnerabili alle interruzioni a cascata che danneggiano lavoratori e consumatori. Prendiamo l'esempio dei semiconduttori. I *microchip* sono elementi costitutivi essenziali dell'economia moderna. Tuttavia, praticamente tutta la produzione dei *chip* più avanzati si trova in Asia orientale. Abbiamo toccato con mano le conseguenze di una loro carenza che, secondo una stima, ha colpito almeno 169 industrie. Per la sola industria automobilistica, si stima che nel 2021 la carenza di *chip* dovuta alla pandemia sia costata 210 miliardi di dollari di entrate perse, con produttori come Ford e General Motors costretti a chiudere temporaneamente molti stabilimenti. [...] 2 I rischi geopolitici e per la sicurezza. Non solo la Russia sta conducendo una guerra brutale contro il popolo ucraino; ha anche trasformato le esportazioni di materie prime in un'arma contro il mondo. Per troppo tempo, gran parte del mondo è stato eccessivamente disposto a credere alla pretesa della Russia di essere un fornitore affidabile di energia economica e conveniente. Le conseguenze sono evidenti. Nei primi cinque mesi successivi all'invasione russa dell'Ucraina, il prezzo del gas naturale in Europa è aumentato del 170

per cento. La distruzione dei depositi di grano e il blocco dei porti ucraini da parte della Russia hanno fatto aumentare anche i costi del cibo. Il Programma alimentare mondiale stima che la guerra della Russia potrebbe spingere fino a 70 milioni di persone in più nell'insicurezza alimentare acuta. 3 Le catene di approvvigionamento che violano i diritti umani fondamentali. Per decenni gli Stati Uniti hanno proibito l'importazione di beni realizzati con il lavoro forzato. Un'area di particolare preoccupazione sono le importazioni dalla regione dello Xinjiang in Cina, dove il governo di Pechino ha perpetrato violazioni dei diritti umani contro gli Uiguri e altri gruppi di minoranze etniche e religiose. Ha sottoposto i detenuti dei suoi campi di internamento a lavori forzati - con minacce di violenza, abusi fisici e sessuali, e torture. L'amministrazione Biden sta limitando le importazioni di beni prodotti con il lavoro forzato dallo Xinjiang, tra cui cotone, pomodori e alcuni prodotti a base di silice. Gli Stati Uniti difenderanno sempre i diritti umani. E dobbiamo continuare a farlo, anche attraverso le nostre scelte di filiera. [...] Dobbiamo innanzitutto riconoscere che il settore privato non interiorizza da solo il giusto livello di resilienza economica. Alcune aziende sono fortemente incentivate a concentrarsi sulla riduzione dei costi a breve termine e potrebbero non tenere conto dei rischi a lungo termine come l'eccessiva concentrazione nelle catene di approvvigionamento. Anche quando le aziende perseguono privatamente un livello ottimale di resilienza attraverso polizze assicurative e accumulo di scorte, spesso non prendono in considerazione i problemi di sicurezza nazionale, o le conseguenze che un'interruzione della loro produzione potrebbe avere su altre aziende o consumatori. I governi svolgono un ruolo fondamentale nel rafforzare la resilienza economica a livello nazionale. [...] Riteniamo che sia importante allontanarsi dal commercio che insegue solo le catene di approvvigionamento più economiche senza considerare altri fattori come concentrazione, geopolitica e sicurezza, e rischi per i diritti umani. In tal modo, creeremo maggio-

re certezza e affidabilità per beni chiave e *input* fondamentali per i nostri consumatori e le nostre imprese. Allo stesso tempo, il *friend-shoring* confuta la tesi di coloro che sostengono che la sicurezza economica può essere raggiunta solo attraverso il protezionismo. Il *friend-shoring* mira a raggiungere la resilienza economica e allo stesso tempo realizzare l'efficienza economica del commercio. [...] Più in generale, molte aziende stanno diversificando le proprie catene di approvvigionamento in risposta alle recenti crisi. In un sondaggio, l'81% dei gestori di catene di approvvigionamento in tutto il mondo ha affermato di acquistare le materie prime da due fornitori anziché da uno, rispetto al 55% nel 2020. Le aziende americane mostrano un crescente interesse a spostare segmenti delle catene di fornitura fuori dalla Cina, anche nel sud-est asiatico o in Messico. Sappiamo che, a lungo termine, il cambiamento climatico porrà rischi sempre più gravi per l'affidabilità delle forniture critiche. I Paesi devono lavorare insieme per sviluppare la resilienza climatica, in particolare per le comunità più vulnerabili. Devono anche lavorare insieme per evitare i peggiori effetti del riscaldamento globale raggiungendo gli obiettivi dell'accordo sul clima di Parigi del 2015. [...] Quando tra alcuni decenni guarderemo indietro a questa stagione, credo che gli ultimi tre anni saranno visti come un periodo di instabilità unico nella nostra storia moderna. Siamo stati tutti soggetti a enormi sconvolgimenti nelle nostre vite collettive: la pandemia, una terribile guerra in Europa, e disastri naturali sempre più distruttivi. Ma credo anche che sarà visto come il momento in cui gli Stati Uniti e i loro partner hanno promosso un nuovo pilastro della nostra agenda economica, incentrato sulla resilienza. Sono fiduciosa che questa agenda rafforzerà il nostro dinamismo economico fornendo al contempo una maggiore stabilità economica per la nostra gente.

© PROJECT SYNDICATE, 2002

PERICOLO ESCALATION

1 Il TRATTATO START L'ultimo baluardo Il primo Trattato START (acronimo dell'espressione inglese Strategic Arms Reduction Treaty), proposto negli anni Ottanta dal presidente americano Ronald Reagan, venne firmato da Mosca e Washington nel luglio 1991 da George Bush senior e Mikhail Gorbachev. Il limite posto allora ai rispettivi arsenali strategici (6.000 testate montate su non più di 1.600 vettori) è sceso fino alle 1.550 testate e 800 tra bombardieri e missili di lungo raggio previsti dal Nuovo START. Il Trattato oggi in vigore, firmato nel 2011, è stato prorogato nel 2021 per cinque anni, e scadrà nel 2026 2 Bombe atomiche Armi strategiche e armi tattiche Le armi nucleari strategiche, le più potenti, sono montate su missili balistici, portate da bombardieri o sottomarini nucleari in grado di percorrere lunghe distanze, traversando oceani e andando a distruggere anche le città più grandi. Le armi nucleari tattiche sono bombe atomiche per così dire «piccole» perché rispondono a obiettivi militari circoscritti: trasportate da vettori su un raggio d'azione inferiore, hanno comunque la capacità di devastare intere regioni. Gli Stati Uniti le hanno ridotte a 230 testate, e calcolano che la Russia ne abbia 1.912. Si stima anche che Mosca abbia 1588 testate.



Nettuno
di Ettore Greco

A cura di

GREGGIO
AVVOCATI D'IMPRESA

Il turismo: un prospetto di inizio anno

Prof. Claudio Mattia Serafin

Il turismo come alone tematico sembra essere entrato di diritto nel dibattito culturale alto, come anche in quello trasversale e divulgativo.

Ed è giusto che sia così, perché l'Italia in questo è caposcuola di una grande qualità esperienziale: il senso del viaggio, la scoperta di sé, il rapporto con luoghi emblematici e indimenticabili. Si segnala dunque la presenza di un'attenzione forte nei confronti delle tante e diverse forme di turismo. Culturale, enogastronomico, delle radici, ecc.: molti tipi di turismo, forse troppo numerosi da elencare nella presente sede. Ed è anche edificante che sia così, in una continua ricerca spirituale e pragmatica, che non avrà mai fine. In fondo, ci siamo riscoperti turisti dopo il blocco pandemico, con la ripresa delle normali attività. Non a caso, secondo la recente letteratura sul tema e secondo il parere degli esperti di settore, il turismo è vocazione al confronto con il citato contesto esterno e collettivo (se non anche arcaico e naturalistico, con importanti riflessi psicologici e del benessere). Proprio all'inizio di questo 2023, si segnalano numerose iniziative a carattere convegnistico e culturale, a partire dalla salvaguardia dei dialetti e delle lingue locali, con importanti premiazioni e *contest* letterari ("*Salva la tua lingua locale*", con premiazione in Campidoglio, Roma, 26 gennaio 2023), sino alla

presentazione della guida ai Borghi più belli d'Italia, in versione sia italiana che inglese (presso la Sala dei Gruppi Parlamentari della Camera dei Deputati, 17 gennaio 2023). Momenti particolarmente pregni ed emozionanti.

In particolare, si segnala un'interessante uscita scientifica, il "*Turismo delle Radici. Un'opportunità per ripartire con il Rooting Experience Planning*" (Rooting, 2021), saggio di Letizia Sinisi, ex *manager*, ora dedicata a questo settore in ampia espansione.

La coesione delle comunità locali, dei Sindaci e delle *pro loco* è indubitabile, proprio perché si va verso una concezione unitaria del turismo, che guarda al Paese tutto e non ai singoli particolari, proprio come è all'estero e, in ispecie, in Francia; le dichiarazioni recenti dei settori istituzionali di riferimento mirano proprio a questo, ovvero a valorizzare i tanti sforzi degli operatori, evidenziando anche molte nostre peculiarità, dal turismo montano ai percorsi religiosi alla scoperta dei luoghi di culto, da Nord a Sud.

Non resta a chi scrive che augurare a tutti quanti, e in senso ampio: buon viaggio.

Pillole di coaching

Public Speaking 5.0

Le dieci chiavi per comunicare da leader

Numero 8: La Chiarezza

di Francesca Trevisi e Stefania Del Gaizo - Speaker coach TEDx

“Ardo dal desiderio di spiegare,
e la mia massima soddisfazione
è prendere qualcosa di ragionevolmente intricato
e renderlo chiaro passo dopo passo.
È il modo più facile per chiarire le cose a me stesso.”
Isaac Asimov

Nel 1713, re Carlo XII di Svezia, mentre si trova nell'Europa dell'Est, al comando delle proprie truppe, invia a Stoccolma questo ordine: “Sua Maestà il Re esige che la Cancelleria Reale si sforzi di scrivere tutti i documenti in uno svedese chiaro e semplice”. Nel 1940 il Primo Ministro britannico Winston Churchill emana un memorandum, diretto ai membri del governo da lui presieduto, intitolato Brevity. Un manifesto ante litteram cui si ispirerà trent'anni dopo il “plain language movement”, il movimento nato negli anni Settanta nei paesi anglofoni per promuovere una comunicazione pubblica chiara, trasparente e accessibile al comune cittadino. Lo studio del plain language ha dato vita e continua a dar vita ad opere specialistiche di grande valore di linguisti, giuristi ed economisti di tutto il mondo. Non si tratta di un linguaggio semplicistico e banalizzato, elementare e impoverito anche nei contenuti che veicola, bensì di un linguaggio che sfrutta tutte le potenzialità offerte dalla lingua e capace di esprimere qualsiasi contenuto. Un linguaggio depurato delle complicazioni inutili, che evita quanto più possibile quelle caratteristiche linguistiche, lessicali, sintattiche, testuali, che, secondo la ricerca, soprattutto psicolinguistica, tendono a ostacolare la comprensione come ad esempio i tecnicismi, le nominalizzazioni o le forme passive. È importante riconoscere il valore del principio di cooperazione nella comunicazione: impegnarsi per l'esito felice della comunicazione, avere considerazione per il destinatario e adottare speciali accorgimenti per favorirlo nella comprensione del messaggio. Per gli psicolinguisti Kintsch e Miller identificare le qualità che rendono un testo facile o difficile non costituisce solo un affascinante dilemma intellettuale ma anche un problema di grande rilevanza sociale: perché la nostra società possa funzionare, la gente deve essere in grado di comprendere.

La principale causa delle ambiguità nella comunicazione che genera incomprensioni e conflitti deriva dalla mancanza di chiarezza comunicativa.

Dunque, analizza il contesto, scegli con cura l'intenzione e l'obiettivo della tua comunicazione, cosa dire e come dirlo e fallo con un linguaggio limpido, sentilo con esattezza e poi esprimilo con forza e **chiarezza**.

Tutto quello che si può dire, lo si può dire chiaramente. Sempre.

TEMPO DI LETTURA PREVISTO: **4 minuti**

La nostra proposta TED sulla **Chiarezza**

https://www.ted.com/talks/nancy_duarte_the_secret_structure_of_great_talks?referrer=playlist-how_to_make_a_great_presentation&autoplay=true&subtitle=it

Bio

Francesca Trevisi

TEDx Presenter & Speaker Coach. Public Speaking. Effective Communication. Licensed NLP Coach™. Journalist. Keynote Speaker.

Stefania Del Gaizo

Communication's Strategic Consultant. Project Manager. Executive Business Coach ICF. Public Speaking Trainer. Speaker Coach. Speaker Coach di TEDx.

Solo la bellezza salverà il mondo

*La poesia è molto più che un insieme di parole. È emozioni, è vita, è amore.
Le parole racchiudono dei sogni, e la poesia li dischiude. Ma solo a chi vuole sognare. E vivere.*

Questo amore (Jaques Prevert)

*Questo amore
Così violento
Così fragile
Così tenero
Così disperato
Questo amore
Bello come il giorno
E cattivo come il tempo
Quando il tempo è cattivo
Questo amore così vero
Questo amore così bello
Così felice
Così gaio
E così beffardo Tremante di paura come un bambino
al buio
E così sicuro di sé
Come un uomo tranquillo nel cuore della notte
Questo amore che impauriva gli altri
Che li faceva parlare
Che li faceva impallidire
Questo amore spiato
Perché noi lo spiavamo
Perseguitato ferito calpestato ucciso negato
dimenticato
Perché noi l'abbiamo perseguitato ferito calpestato
ucciso negato dimenticato
Questo amore tutto intero
Ancora così vivo
E tutto soleggiato
E' tuo
E' mio
E' stato quel che è stato
Questa cosa sempre nuova
E che non è mai cambiata*

*Vera come una pianta
Tremante come un uccello
Calda e viva come l'estate
Noi possiamo tutti e due
Andare e ritornare
Noi possiamo dimenticare
E quindi riaddormentarci
Risvegliarci soffrire invecchiare
Addormentarci ancora
Sognare la morte
Svegliarci sorridere e ridere
E ringiovanire
il nostro amore è là
Testardo come un asino
Vivo come il desiderio
Crudele come la memoria
Sciocco come i rimpianti
Tenero come il ricordo
Freddo come il marmo
Bello come il giorno
Fragile come un bambino
Ci guarda sorridendo
E ci parla senza dir nulla
E io tremante l'ascolto
E grido
Grido per te
Grido per me
Ti supplico
Per te per me per tutti coloro che si amano
E che si sono amati
Sì io gli grido
Per te per me e per tutti gli altri
Che non conosco
Fermati là
Là dove sei*

*Là dove sei stato altre volte
Fermati
Non muoverti
Non andartene
Noi che siamo amati
Noi ti abbiamo dimenticato
Tu non dimenticarci
Non avevamo che te sulla terra
Non lasciarci diventare gelidi
Anche se molto lontano sempre
E non importa dove
Dacci un segno di vita
Molto più tardi ai margini di un bosco
Nella foresta della memoria
Alzati subito
Tendici la mano
E salvaci.*

*Quando ti ho conosciuto ho lanciato una goccia
nell'oceano, quando la ritroverò smetterò di amarti.*
(Anonimo)

*Tempi duri danno vita a uomini forti, uomini forti
danno vita a tempi facili. Tempi facili danno vita a
uomini deboli, uomini deboli danno vita a tempi duri.*
(Proverbio arabo)

*Sono come un pezzo di ghiaccio entro cui brucia una
fiamma.*
(Giorgio Armani)

*La Provvidenza è la risposta di Dio alle preghiere
degli uomini. Ed è meraviglioso pensare che ciò possa
avvenire attraverso i santi, le persone morte che ci
hanno amato. L'intero Vangelo non è che un invito
a pregare: "Chiedete e vi sarà dato". La liturgia è
preghiera: la Chiesa non fa altro che pregare. Ma la
fede del credente incontra sempre momenti di prova:
perché resta da spiegare la preghiera non esaudita. Il
male, la sofferenza, l'ingiustizia. E oggi, per la prima
volta nella storia, la scienza offre risposte alternative,
sino a mettere in crisi l'idea stessa di creazione. Anche
per questo il mondo ha sempre meno fede.*

(Giovanni Bazoli, intervista a
"Il Corriere della sera")

*Va ripensato il concetto di anima, che fa parte
della nostra educazione tradizionale, ma è di
derivazione platonica. Il Vangelo promette molto più
dell'immortalità dell'anima; promette la resurrezione
della carne. L'Aldilà sarà la ripresa di questa nostra
vita umana, ma del tutto rinnovata: senza più
affanni, perché liberata dal male. Sarà il ristoro
dell'ingiustizia. Sarà illuminato il grande mistero in
cui siamo immersi.*

(Giovanni Bazoli, intervista a
"Il Corriere della sera")

*Il vero luogo natio è quello dove per la prima volta si
è posato uno sguardo consapevole su sé stessi: la mia
prima patria sono stati i libri.*

(Margherite Jorcenar,
"Memorie di Adriano")

Un ringraziamento a



Marco Greggio

Avvocato in Padova, specializzato in diritto societario e della crisi d'impresa



Alessandro Vianello

Commercialista e consulente aziendale in Venezia, esperto in ristrutturazioni aziendali, gestione e direzione d'impresa



Alex Pezzoli

Founder e CIO di Brightside Capital



Eleonora Mingati,

Avvocato in Padova, esperta in diritto del lavoro



Dario Ceccato

Dario Ceccato, Founder Ceccato Tormen & Partners



Paolo Tormen

Consulente del lavoro in Padova (Ceccato Tormen & Partners)



Claudio Mattia Serafin

Professore di Filosofia del Diritto ("Il diritto e i percorsi della cultura contemporanea") presso l'Università LUISS di Roma



Andrea Barbera

Dottore commercialista e revisore contabile in Padova



Francesca Trevisi

Public Speaking Trainer, Speaker Coach di TEDx, Licensed NLP Coach™, Journalist, Keynote Speaker.



Fabiola Giornetta

Senior Partners Ceccato Tormen & C.



Stefania Del Gaizo

Public Speaking Trainer, Speaker Coach di TEDx, Executive Business Coach ICF, Project Manager, Communication's Strategic Consultant.



Carlotta Seghi

Avvocato in Padova, diritto societario e commerciale

Torso
di Ettore Greco

