



# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 01/2023

Supplemento a TeamSystem Review n. 313

In collaborazione con



SECTOR PERFORMANCE

HEALTH SERVICES	+6.67%
RETAIL TRADE	+4.81%
TECHNOLOGY SERVICES	+3.24%
FINANCE	+3.18%
ELECTRONIC TECHNOLOGY	+4.18%
UTILITIES	+3.67%
CONSUMER DURABLES	+2.90%
COMMERCIAL SERVICES	+1.96%

## La Business Intelligence accresce il valore delle informazioni in Azienda

**TeamSystem Enterprise BI** è la piattaforma web di Business Intelligence più avanzata nel mercato, per la visualizzazione e l'individuazione dei dati aziendali, che consente a chiunque di analizzare con semplicità le informazioni, monitorare le prestazioni rispetto agli obiettivi e prendere con maggior rapidità le decisioni relative al proprio business.

I dati possono essere visti come “pepite” all'interno di una miniera, che accrescono il loro valore se inserite in un processo di raccolta, integrazione, elaborazione e circolazione all'interno dell'azienda. Al termine del processo, i dati rappresentano il patrimonio informativo in grado di rendere più approfondite e consapevoli le decisioni aziendali in chiave tattica e strategica.

I punti di forza di **TeamSystem Enterprise BI** sono:

- **Copertura funzionale:** dashboard già preconfigurate consentono una visione completa dell'andamento dell'azienda in tutti i suoi ambiti, per permettere sin da subito alle persone di prendere decisioni data-driven e di agire al momento giusto
- **Facilità d'uso:** tutti gli utenti possono navigare e approfondire i dati visualizzati nelle dashboard in modo naturale e intuitivo, grazie anche alle descrizioni fornite per ogni tipo di supporto analitico
- **AI – Artificial Intelligence:** grazie al supporto dell'intelligenza artificiale gli utenti sono facilitati nella costruzione di analisi personalizzate, con suggerimenti sul metodo grafico più indicato per rappresentare i dati da visualizzare

Per saperne di più:

<https://www.teamsystem.com/business-intelligence-ts-enterprise>

## Lavoro e previdenza

Le attività di prevenzione in materia di <i>privacy</i> : dal <i>design</i> alla formazione dei lavoratori	2
Regime sanzionatorio in tema di conciliazione dei tempi di vita e lavoro: il congedo di paternità	8
Tfr: coefficiente di novembre 2022	10

## Economia e finanza

Equo canone di novembre 2022	11
------------------------------	----

## Fisco e tributi

Modalità di fatturazione per le cessioni di beni con San Marino da parte dei soggetti non residenti in Italia	12
L'interpello probatorio Ace, utile strumento per bilanciare l'effetto negativo delle clausole antielusive anche ai fini <i>super Ace</i>	19

## Le attività di prevenzione in materia di *privacy*: dal *design* alla formazione dei lavoratori

*In un mondo del lavoro in continua evoluzione, che diventa progressivamente digitale e smart, essere compliance al GDPR rappresenta una condizione imprescindibile per operare in maniera sicura, oltre che conforme alle disposizioni normative vigenti. Nonostante l'accelerazione portata dalla pandemia, ancora oggi molte realtà - sia pubbliche sia private - non sono totalmente in regola con gli adempimenti previsti dal Regolamento (UE) 2016/679. Analizziamo, step by step, i passaggi pratici per ottemperare agli obblighi vigenti e prevenire data breach e non conformità in azienda.*

### **Il nuovo approccio alla *privacy* del GDPR e come adeguarsi alla normativa**

Il Regolamento (UE) 2016/679 entra in vigore il 25 maggio 2018 ed è la massima espressione dei "tempi che cambiano": nasce, infatti, dalle puntuali necessità di certezza giuridica, semplicità di applicazione e armonizzazione della norma riguardante il trattamento del dato delle persone fisiche; se in precedenza il soggetto della norma era la persona fisica, con il GDPR l'attenzione si sposta sul dato della persona fisica, che diventa nuovo soggetto delle disposizioni.

Il Regolamento costituisce, inoltre, una risposta alle sfide poste dallo sviluppo tecnologico e da un mondo del lavoro che si sta evolvendo progressivamente verso un approccio totalmente digitale: la spinta data dall'emergenza pandemica ci ha mostrato in questi 2 anni le caratteristiche dei nuovi modelli di crescita economica, tenendo conto delle esigenze di tutela dei dati personali sempre più avvertite dai cittadini dell'Unione Europea.

In questo contesto propositivo nei confronti di una nuova attenzione all'argomento *privacy*, si sottolinea la struttura della normativa europea, di tipo anglosassone, che, partendo da alcuni concetti imprescindibili, lascia poi ampio spazio di manovra al titolare del trattamento del dato, che può adempiere alle disposizioni in maniera completamente (o quasi) libera, garantendo sotto la propria completa responsabilità il risultato finale dell'adozione di una politica *compliance* al GDPR.

Tale approccio, indubbiamente innovativo, potrebbe tuttavia risultare problematico per l'applicazione alla realtà italiana, abituata all'applicazione di chiare e definite norme dispositive.

A tal proposito l'intervento dell'Autorità garante dei singoli Stati membri ha un ruolo fondamentale per il supporto a imprese, professionisti e P.A..

In Italia, successivamente all'entrata in vigore del Regolamento Europeo, è stato introdotto, con validità dal 19 settembre 2018, il D.Lgs. 101/2018, che ha introdotto le disposizioni necessarie per l'adeguamento della normativa nazionale italiana precedente, D.Lgs. 196/2003, alle disposizioni del GDPR.

Schematizzando le novità introdotte dal Garante europeo, il GDPR introduce il nuovo concetto di *accountability* (responsabilizzazione) del titolare, affiancandolo ai nuovi concetti di *privacy by design* e *privacy by default*, nonché di approccio basato sul rischio e adeguatezza delle misure di sicurezza, di valutazione d'impatto e *data breach* (violazione del dato).

A questi nuovi concetti corrispondono regole più rigide per la selezione e la nomina di un responsabile del trattamento (nonché di eventuali *sub* responsabili), prevedendo in alcuni casi la nomina obbligatoria di un responsabile della protezione dei dati aziendali, conosciuto anche come DPO.

La necessità di semplificazione ha comportato regole più chiare su informativa e consenso, ampliando la tipologia dei diritti che spettano all'interessato.

Non per ultimo sono stati definiti criteri rigorosi per il trasferimento dei dati in territori *extra* UE, con obbligo di fornirne comunicazione all'interessato del trattamento del dato e di monitorare le

# Lavoro e previdenza

condizioni di sicurezza previste dal Paese terzo.

Per adempiere in maniera corretta alle disposizioni previste dal Regolamento Europeo sopra sintetizzate, può essere utile l'utilizzo di una *check list*, come di seguito riportata:

N. step	Attività da svolgere	Termine di completamento della procedura	Piano di miglioramento futuro
1	Produrre una descrizione schematica della propria attività, definendo i trattamenti collegati a essa e scegliendo gli strumenti e le soluzioni più idonei per l'esercizio		
2	Verificare le garanzie contrattuali date dai fornitori e siglare un <i>data processing agreement</i> (accordo per il trattamento dei dati) da sottoscrivere ex articolo 28, Regolamento (UE) 2016/679		
3	Verificare che le soluzioni sviluppate per esercitare l'attività siano conformi ai principi di <i>privacy by design</i> e <i>privacy by default</i> , garantendo la sicurezza dei dati ex articolo 32, Regolamento (UE) 2016/679		
4	Analizzare il rischio <i>privacy</i> collegato alla modalità di trattamento del dato		
5	Valutare il potenziale invasivo di eventuali sistemi che consentano il monitoraggio della prestazione lavorativa e, nel caso, stipulare un accordo con Rsu/Rsa o - in mancanza - chiedere autorizzazione all'ufficio ITL competente		
6	Elaborare la valutazione di impatto <i>privacy</i> (Dpia), ex articolo 33, Regolamento (UE) 2016/679, ove sia richiesto dal punto 4, o i dati trattati siano particolari (articolo 9, GDPR - dati relativi alla salute, all'orientamento politico, sessuale, dati finanziari e similari)		
7	Redigere il registro del trattamento dei dati indicando i trattamenti svolti, le tipologie di dati trattati e il loro utilizzo e conservazione. Il Registro del trattamento è obbligatorio, ex articolo 30, Regolamento (UE) 2016/679, in caso di trattamento di dati particolari oppure nel caso in cui la struttura occupi oltre 250 dipendenti.		
8	Individuare i lavoratori addetti al trattamento dei dati e predisporre la lettera di incarico al trattamento dati del lavoratore, ex articolo 29, Regolamento (UE) 2016/679		
9	Individuare i soggetti esterni alla struttura aziendale che trattano dati in nome e per conto del titolare e predisporre l'incarico a responsabile esterno del trattamento del dato, ex articolo 4, Regolamento (UE) 2016/679		
10	Definire la necessità di nominare un <i>data protection officer</i> (DPO), ex articolo 37, Regolamento (UE) 2016/679		
11	Redigere l'informativa <i>privacy</i> , ex articolo 13, Regolamento (UE) 2016/679		
12	Predisporre il regolamento <i>privacy</i> in uso ai dipendenti, prevedendo misure di sicurezza informatica e fisica del dato e definendo i comportamenti standardizzati per la gestione di un eventuale <i>data breach</i>		
13	Organizzare sessioni di formazione e informazione dedicate ai lavoratori incaricati al trattamento del dato		

14	Prevedere sanzioni disciplinari per chi non rispetta la <i>policy privacy</i> aziendale, tipizzando gli illeciti e le relative sanzioni		
15	Verbalizzare la consegna e/o utilizzo dei dispositivi informatici e relativo impegno del rispetto delle condizioni d'uso		

## Il nuovo approccio alla *privacy* del GDPR: i concetti di *accountability*, *privacy by design*, *privacy by default* e la valutazione del rischio

Come analizzato in premessa, il Regolamento (UE) 2016/679 introduce il nuovo concetto di responsabilizzazione, traduzione italiana del concetto originale di *accountability*: richiamando tale concetto il Regolamento dispone che il titolare del trattamento adotti e attui, su base volontaria e autonoma, politiche e misure adeguate per garantire e dimostrare, in caso di necessità, che il trattamento dei dati personali effettuato sia conforme al Regolamento stesso.

Tenuto conto della natura, del campo di applicazione, del contesto e delle finalità del trattamento, nonché dei rischi di varia probabilità e gravità per i diritti e le libertà delle persone fisiche, il titolare del trattamento deve predisporre tutte le misure tecniche e organizzative adeguate per garantire, ed essere in grado di dimostrare, che il trattamento dei dati personali è effettuato conformemente al Regolamento: tale previsione è espressamente definita dall'articolo 24, Regolamento (UE) 2016/679.

A differenza di quanto precedentemente disposto dal D.Lgs. 196/2003, oggi il titolare del trattamento si deve autoregolamentare, in piena libertà, ma con una forte responsabilità sulle proprie scelte; se, infatti, la precedente normativa elencava in maniera puntuale le attività autorizzate o meno, oggi il Legislatore si focalizza sul risultato finale, fornendo al titolare del trattamento del dato ampia autonomia gestionale.

Strettamente collegati al principio di *accountability*, trovano collocazione i principi di *privacy by design* e *privacy by default*.

Secondo un approccio concettuale innovativo (almeno per la mentalità italiana), la *privacy* non deve essere "un accessorio" aggiunto a posteriori, ma viene imposto in capo al titolare del trattamento del dato l'obbligo di prevedere, fin dallo stadio di progetto (*by design*), le misure tecniche e organizzative adeguate per tutelare i dati che verranno trattati da manipolazioni illecite. Inoltre, per impostazione predefinita (*by default*), i dati personali dovranno essere trattati nella misura necessaria e sufficiente per le finalità previste e per il periodo strettamente necessario a tali fini, evitando il trattamento di dati non strettamente necessari per la gestione *compliance* del trattamento stesso.

L'ampia libertà organizzativa tipica del Regolamento Europeo, che permette al titolare di autoregolare la propria *policy privacy*, rende necessaria la valutazione del rischio, definendo un approccio *risk based* molto simile a quello adottato dal D.Lgs. 81/2008 in materia di sicurezza sul lavoro.

L'approccio *risk based* ha una duplice valenza: se, da un lato, il titolare determina "cosa fare e come farlo", dall'altro determina anche la sua misura di responsabilità in caso di controllo o inadempienza; il tutto tenendo conto della natura, della portata, del contesto e delle finalità del trattamento, nonché della probabilità e della gravità dei rischi per i diritti e le libertà degli interessati al trattamento.

In base al principio di *accountability*, ove la valutazione del rischio rilevi un'elevata probabilità di rischio grave per i diritti e le libertà dell'interessato in caso di perdita o trafugazione del dato, si renderà necessaria una valutazione di impatto.

La valutazione di impatto, così come definita dall'articolo 33, Regolamento (UE) 2016/679, consiste nell'analisi dei possibili danni subiti dall'interessato del trattamento in caso di perdita, trafugazione e divulgazione illecita dei dati trattati (*data breach*); l'analisi sarà, quindi, seguita da una procedura - a volte condivisa preventivamente con l'Autorità garante - utile a prevenire eventuali *data breach* e, ove si palesassero, a evitare danni agli interessati.



## Dalla valutazione del rischio alla gestione delle violazioni della sicurezza: *il data breach*

Il termine tecnico "*data breach*" identifica qualsiasi violazione di sicurezza che comporta (sia accidentalmente, sia in modo illecito) la distruzione, la perdita, la modifica, la divulgazione non autorizzata o l'accesso ai dati personali trasmessi, conservati o comunque trattati da un soggetto terzo; tale violazione può compromettere la riservatezza, l'integrità o la disponibilità di dati personali.

Alcuni possibili esempi, come indicato dal Garante *privacy*, potrebbero essere i seguenti:

1. l'accesso o l'acquisizione dei dati da parte di terzi non autorizzati;
2. il furto o la perdita di dispositivi informatici contenenti dati personali;
3. la deliberata alterazione di dati personali;
4. l'impossibilità di accedere ai dati per cause accidentali o per attacchi esterni (*virus* informatici, *malware*, etc);
5. la perdita o la distruzione di dati personali a causa di incidenti, eventi avversi, incendi o altre calamità;
6. la divulgazione non autorizzata dei dati personali.

In caso di *data breach* il titolare del trattamento deve notificare sollecitamente tale violazione al Garante per la protezione dei dati personali, ove possibile entro 72 ore dal momento in cui ne è venuto a conoscenza (o comunque senza mancato ritardo). Inoltre, se la violazione comporta un rischio elevato per i diritti delle persone, il titolare deve anche comunicarla a tutti gli interessati, utilizzando i canali più idonei, a meno che abbia già preso misure tali da ridurre l'impatto.

Al Garante vanno notificate unicamente le violazioni di dati personali che possono avere effetti avversi significativi sugli individui, e che possano causare danni fisici, materiali o immateriali, quali, ad esempio, la perdita del controllo sui propri dati, la limitazione di alcuni diritti, la discriminazione, il furto d'identità o il rischio di frode, la perdita di riservatezza dei dati personali protetti da segreto professionale, una perdita finanziaria, un danno alla reputazione e qualsiasi altro significativo svantaggio economico o sociale.

La notifica di *data breach* deve contenere le informazioni previste all'articolo 33, § 3, Regolamento (UE) 2016/679, e può essere predisposta sulla base di uno specifico modello disponibile sul sito del Garante, cui deve essere inviata via pec previa sottoscrizione formale.

Il Garante, in seguito alla notifica, può prescrivere misure correttive nel caso sia rilevata una violazione delle disposizioni del Regolamento UE sopracitato, anche per quanto riguarda l'adeguatezza delle misure di sicurezza tecniche e organizzative applicate ai dati oggetto di violazione.

## Il registro del trattamento del dato: la *slow motion* della *privacy*

Il registro del trattamento<sup>1</sup> costituisce uno dei principali elementi di *accountability*, è lo strumento attraverso cui il titolare del trattamento fornisce un quadro costantemente aggiornato dei trattamenti adottati dalla propria organizzazione ed è elemento indispensabile per ogni attività di valutazione o analisi del rischio.

Il registro consiste in un documento contenente le principali informazioni di cui all'articolo 30, Regolamento (UE) 2016/679, relative alle operazioni di trattamento svolte dal titolare del trattamento e, se nominato, dal responsabile esterno del trattamento.

Il registro deve avere forma scritta (anche elettronica) e dev'essere aggiornato costantemente in base alle eventuali modifiche apportate alla struttura *privacy* aziendale.

Il registro del trattamento, consistendo nella "*fotografia in movimento*" dei trattamenti adottati dal titolare, dev'essere il primo adempimento da attuare e ha carattere obbligatorio per le imprese che occupano almeno 250 dipendenti. Tale previsione non si applica, quindi, alle imprese o organizzazioni che occupano meno di 250 dipendenti, tranne nei casi in cui il trattamento effettuato possa presentare un rischio per i diritti e le libertà dell'interessato, non sia occasionale o includa il trattamento di categorie particolari di dati o i dati personali relativi a condanne penali e a reati,

<sup>1</sup> Il Garante *privacy* italiano ha dedicato un'intera sezione del proprio sito al registro del trattamento, fornendo risposte a *faq* ed esempi di registro e di compilazione dello stesso: <https://www.garanteprivacy.it/home/faq/registro-delle-attivita-di-trattamento>.

così come identificato dall'articolo 9, Regolamento (UE) 2016/679.

## **La definizione di trattamento del dato e degli "attori della privacy": interessato, incaricato e responsabile**

Come anticipato in premessa, il GDPR sposta il *focus* normativo dalla tutela dell'interessato (ovvero la persona fisica alla quale si riferiscono i dati) alla tutela diretta del dato stesso: come recita il Garante stesso i dati da tutelare *"sono dati personali, le informazioni che identificano o rendono identificabile, direttamente o indirettamente, una persona fisica e che possono fornire informazioni sulle sue caratteristiche, le sue abitudini, il suo stile di vita, le sue relazioni personali, il suo stato di salute, la sua situazione economica, etc."*.

### **Trattamento del dato**

Per trattamento di questi dati si intende (articolo 4, § 1, punto 2, GDPR) qualsiasi operazione o insieme di operazioni, compiute con o senza l'ausilio di processi automatizzati, che, applicate a dati personali, ne permetta, ad esempio, la raccolta, la registrazione, l'organizzazione, la strutturazione, la conservazione, l'adattamento o la modifica, l'estrazione, la consultazione, l'uso, la comunicazione mediante trasmissione, diffusione o qualsiasi altra forma di messa a disposizione, il raffronto o l'interconnessione, la limitazione, la cancellazione o la distruzione.

### **Titolare del trattamento**

Il titolare del trattamento è definito dal GDPR, all'articolo 4, come *"la persona fisica o giuridica, l'autorità pubblica, il servizio o qualsiasi altro organismo che, singolarmente o insieme ad altri, determina le finalità e i mezzi del trattamento di dati personali; quando le finalità, le condizioni e i mezzi del trattamento sono determinati dal diritto dell'Unione o dal diritto di uno Stato membro, il titolare del trattamento o i criteri specifici applicabili alla sua nomina possono essere designati dal diritto dell'Unione o dal diritto dello Stato membro"*.

Nella pratica, titolare del trattamento è colui che decide sia le ragioni che le modalità del trattamento dei dati e che, quindi, ha la facoltà di trattare i dati personali degli interessati senza ricevere istruzioni da altri (e senza dover rendere conto a terzi che non siano gli interessati stessi).

In linea generale, quindi, il titolare è individuabile nel vertice dell'azienda (ovvero la società, l'ente, l'associazione o altro) e, pertanto, corrisponde a una persona giuridica.

Il GDPR riconosce anche possibile la coesistenza di più titolari del trattamento (*jointes controllers*) che decidono congiuntamente il trattamento di uno specifico insieme di dati per conseguire una finalità comune.

### **Responsabile del trattamento**

Il responsabile del trattamento è, invece, la persona fisica o giuridica alla quale il titolare richiede di eseguire per suo conto specifici e definiti compiti di gestione e controllo del trattamento dei dati (articolo 4, § 1, punto 8), Regolamento (UE) 2016/679).

### **Incaricato al trattamento**

La figura dell'incaricato del trattamento (seppur non definita direttamente dal GDPR) individua le persone autorizzate al trattamento dei dati personali sotto l'autorità diretta del titolare o del responsabile, previo specifico processo di formazione e informazione.

### **La figura del data protection officer**

Il responsabile della protezione dei dati, o *data protection officer*, è il soggetto incaricato di sorvegliare l'osservanza delle disposizioni in materia di protezione dei dati personali ed è individuato in funzione delle qualità professionali e della conoscenza specialistica della normativa e della prassi in materia di protezione dati.

Si tratta di una figura, assimilabile a quella di un consulente esperto, che viene prevista obbligato-



riamente dal nuovo Regolamento (UE) all'articolo 37, che ne dispone la nomina - in alcuni specifici casi - per affiancare il titolare nella gestione delle problematiche del trattamento dei dati personali su larga scala.

Il DPO, figura già storicamente già presente nel mondo anglosassone come *Chief Privacy Officer*, è un professionista esterno all'azienda (o interno, ma comunque dotato di autonomia, indipendenza e di una posizione che non lo ponga di conflitto di interessi) che abbia competenze giuridiche, informatiche, di *risk management* e di analisi dei processi.

La sua responsabilità principale è quella di osservare, valutare e organizzare la gestione del trattamento di dati personali (e dunque la loro protezione) all'interno di un'azienda (sia essa pubblica che privata), affinché questi siano trattati nel rispetto delle normative *privacy* europee e nazionali.

## La formazione dei lavoratori: obblighi e contenuti

Il Regolamento Europeo, pur prevedendo un obbligo formativo e informativo nei confronti degli addetti al trattamento, non specifica nel dettaglio la tipologia di corsi, ma tale obbligo si desume dagli articoli 29, 32 e 39, Regolamento (UE) 2016/679 (GDPR): la norma non fornisce, dunque, istruzioni da seguire pedissequamente, ma più semplicemente delimita un perimetro entro cui operare; il lavoratore dovrà, una volta formato in base alla policy privacy aziendale, avere gli strumenti utili per trattare il dato in maniera consapevole e sicura.

Gli obblighi formativi sono introdotti dall'articolo 39.1.b, Regolamento, il quale prevede, tra i compiti del DPO, quello di *"sorvegliare l'osservanza delle politiche del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento in materia di protezione dei dati personali, compresi la sensibilizzazione e la formazione del personale che partecipa ai trattamenti e alle connesse attività di controllo"*, e, inoltre, l'articolo 32.4, Regolamento, dispone che *"chiunque abbia accesso a dati personali non tratti tali dati se non istruito in tal senso dal titolare del trattamento"*.

Le aziende e le P.A., pertanto, devono organizzare per chiunque gestisca dati personali percorsi formativi, in base alla propria *policy privacy*, che rispondano ai requisiti del principio di *accountability*: testabili, verificabili e valutabili.

In caso di violazione degli articoli 29 e 39 (obbligo formativo), verranno applicate sanzioni amministrative pecuniarie che potrebbero essere rilevanti, in considerazione del fatto il GDPR non prevede sanzioni in misura fissa, ma proporzionali al tipo di mancanza e al fatturato del settore di riferimento.

## Conclusioni

In un mondo del lavoro in continua evoluzione, che diventa progressivamente digitale e smart, essere compliance al GDPR rappresenta una condizione imprescindibile per operare in maniera sicura, oltre che conforme alle disposizioni normative vigenti.

Il dato delle persone fisiche è considerato, a oggi, a tutti gli effetti il *"nuovo petrolio"*, per suo il potenziale intrinseco.

Un dato in sé non è quasi mai esatto o sbagliato, ciò che fa la differenza è l'utilizzo (o trattamento) che si vuole disporre: ciò implica che la qualità del dato è collegata alla finalità di trattamento.

Per questo, attuare in modo proattivo il GDPR non è un costo, ma un investimento; non dobbiamo scordare le sanzioni definite in caso di riscontrate irregolarità, che possono raggiungere la soglia massima di 10 milioni di euro o fino al 2% del fatturato totale annuo mondiale del settore di appartenenza del titolare del trattamento; in Italia le sanzioni sono irrogate dal Garante *privacy* attraverso la Guardia di finanza e, come per tutta l'Unione Europea, sono stabilite a discrezione del Garante, che le quantifica in funzione della gravità dell'inadempimento.

## Riferimenti normativi

Regolamento (UE) 2016/679 (GDPR)

## Regime sanzionatorio in tema di conciliazione dei tempi di vita e lavoro: il congedo di paternità

**L** 'INL, con nota n. 2414/2022, ha fornito indicazioni in merito alle novità normative e sanzionatorie collegate alle variazioni al D.Lgs. 151/2001 dal D.Lgs. 105/2022 in materia di conciliazione dei tempi di vita e lavoro.

### Il congedo obbligatorio di paternità

La nuova disciplina dei congedi riconosciuti al padre lavoratore è forse il principale intervento normativo del D.Lgs. 105/2022. Teso a un'equa suddivisione del lavoro di cura tra uomini e donne.

Il congedo di paternità obbligatorio è normato dall'articolo 27-*bis*, D.Lgs. 151/2001. Nella sua attuale formulazione, la norma riconosce al padre lavoratore il diritto ad astenersi dal lavoro per un periodo di 10 giorni lavorativi, non frazionabili a ore, da utilizzare anche in via non continuativa. Il periodo è aumentato a 20 giorni lavorativi in caso di parto plurimo. Il congedo può essere fruito sin dai 2 mesi precedenti la data presunta del parto ed entro i 5 mesi successivi.

Due quindi le modifiche principali operate:

- l'arco temporale del congedo obbligatorio aumentato a 10 giorni;
- l'aumento dello stesso in caso di parto plurimo a 20 giorni.

Per i giorni di congedo di paternità obbligatorio è riconosciuta un'indennità giornaliera pari al 100% della retribuzione; il trattamento normativo ed economico è poi il medesimo previsto per il congedo di maternità. Si precisa che il congedo obbligatorio di paternità si configura come un diritto autonomo del padre lavoratore, pertanto, spetta indipendentemente dal diritto della madre al proprio congedo di maternità. Il congedo di paternità obbligatorio è compatibile con la fruizione del congedo di paternità alternativo di cui all'articolo 28 del T.U. Tanto premesso, l'INL sottolinea l'obbligatorietà, in capo al datore di lavoro, di riconoscere il congedo al lavoratore, il quale è tenuto a presentare, sulla base della previsione contenuta al comma 6, articolo 27-*bis*, una comunicazione in forma scritta dei giorni in cui intende fruire del congedo, con un anticipo non minore a 5 giorni, ove possibile, in relazione all'evento nascita, sulla base della data presunta del parto e fatte salve le condizioni di miglior favore introdotte dalla contrattazione collettiva, anche avvalendosi, in luogo della forma scritta, del sistema informativo aziendale all'uopo istituito per la richiesta e la gestione delle assenze. L'articolo 31-*bis*, comma 1, D.Lgs. 151/2001 stabilisce, sotto il profilo sanzionatorio, che il rifiuto, l'opposizione o l'ostacolo all'esercizio dei diritti di assenza dal lavoro di cui all'articolo 27-*bis* sono puniti con la sanzione amministrativa da 516 a 2.582 euro e, ove rilevati nei 2 anni antecedenti alla richiesta della certificazione della parità di genere di cui all'articolo 46-*bis*, D.Lgs. 198/2006, o di analoghe certificazioni previste dalle Regioni e dalle Province autonome nei rispettivi ordinamenti, impediscono al datore di lavoro il conseguimento delle stesse certificazioni. Gli ispettori, pertanto, saranno tenuti a verificare i comportamenti adottati dai datori di lavoro nella gestione di tali congedi, con possibilità di applicare l'istituto della diffida obbligatoria ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 124/2004, qualora il congedo possa essere ancora fruibile dal lavoratore. In caso di constatata inosservanza delle norme di legge - o del contratto collettivo - dai quali derivino sanzioni amministrative, il personale ispettivo provvede a diffidare il trasgressore alla regolarizzazione delle inosservanze ai sensi dell'articolo 6, L. 689/1981. Si ricorda che queste trasgressioni sono comunque materialmente sanabili entro il termine di 30 giorni dalla data di notificazione del verbale. In caso di ottemperanza alla diffida, il trasgressore è ammesso al pagamento di una somma pari all'importo della sanzione nella misura del minimo previsto dalla legge ovvero, qualora l'ottemperanza avvenga già entro 15 giorni dalla scadenza del termine, nella minor misura pari a 1/4 della sanzione stabilita in misura fissa. Il pagamento in ottemperanza alla diffida estingue il procedimento sanzionatorio.

## Il congedo di paternità alternativo

Al congedo di paternità obbligatorio si aggiunge quello disciplinato dall'articolo 28 T.U., c.d. "alternativo". La norma riconosce al lavoratore padre il diritto di astenersi dal lavoro per tutta la durata del congedo di maternità o per la parte residua che sarebbe spettata alla lavoratrice madre, in caso di sua morte, grave infermità o abbandono nonché in caso di affidamento esclusivo del bambino al padre. Da qui si comprende il perché sia stato denominato "congedo di paternità alternativo": il diritto deve essere esercitato in alternativa a quello di maternità. L'attuale comma 2, articolo 31-bis della novellata normativa dispone il rifiuto, l'opposizione o l'ostacolo all'esercizio dei diritti di assenza dal lavoro di cui all'articolo 28 è punito con le sanzioni previste all'articolo 18 (del medesimo D.Lgs. 151/2001). Dunque, la violazione da parte del datore di lavoro della suddetta norma comporta l'applicazione della sanzione penale dell'arresto fino a sei mesi. Non sono previste ammende. Inoltre. Come già previsto per la violazione delle norme sul congedo di paternità obbligatorio, anche la trasgressione della normativa del congedo di paternità alternativo impedisce al datore di lavoro di conseguire le certificazioni della parità di genere di cui all'articolo 46-bis, D.Lgs. 198/2006 o di analoghe certificazioni previste dalle Regioni e dalle Province autonome.

## Congedi di paternità: divieto di licenziamento

In virtù delle modifiche legislative intervenute, il divieto di licenziamento ex articolo 54, D.Lgs. 151/2001 trova applicazione anche al lavoratore padre durante il periodo di congedo di paternità sia obbligatorio che alternativo. Inoltre, l'inosservanza del divieto è punita con sanzione amministrativa da 1.032 a 2.582 euro di cui non è ammesso il pagamento in misura ridotta ed è impedito l'ottenimento della certificazione di parità di genere.

## Congedi di paternità: diritto al rientro e alla conservazione del posto

Come noto l'articolo 56, D.Lgs. 151/2001 prevede, durante la fruizione del congedo di paternità, il diritto alla conservazione del posto e al rientro nella medesima unità produttiva con diritto allo svolgimento della stessa mansione. Le recenti modifiche hanno esteso le sanzioni già delineate in caso di violazione del divieto di licenziamento. Di seguito si riepilogano gli aspetti sanzionatori:

Congedi e permessi	Sanzione
Congedo di paternità obbligatorio (articolo 27-bis, D.Lgs. 151/2001)	Il rifiuto, l'opposizione o l'ostacolo all'esercizio dei diritti relativi sono puniti con la sanzione amministrativa da 516 a 2.582 euro
Riposi giornalieri della madre (articolo 39, D.Lgs. 151/2001)	
Riposi giornalieri del padre (articolo 40, D.Lgs. 151/2001)	
Riposi per parti plurimi (articolo 41, D.Lgs. 151/2001)	
Riposi e permessi per i figli con <i>handicap</i> grave (articolo 42, D.Lgs. 151/2001)	
Adozioni e affidamenti (articolo 45, D.Lgs. 151/2001)	
Congedi parentali (Capo V, D.Lgs. 151/2001)	Il rifiuto, l'opposizione o l'ostacolo all'esercizio dei diritti relativi sono puniti con la sanzione penale dell'arresto fino a 6 mesi
Congedo di paternità alternativo (articolo 28, D.Lgs. 151/2001)	
Divieto di licenziamento (articolo 54, D.Lgs. 151/2001)	L'inosservanza delle disposizioni è punita con la sanzione amministrativa da 1.032 a 2.582 euro
Diritto al rientro e alla conservazione del posto (articolo 56, D.Lgs. 151/2001)	

In merito al regime intertemporale, l'INL precisa che, per quanto attiene alle tutele previste dagli articoli 54, comma 7 (divieto di licenziamento), e 55, comma 2 (indennità di mancato preavviso in caso di dimissioni), le stesse trovano 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'articolo 4, comma 24, L. 92/2012" ora "confluito nell'articolo 27-bis, D.Lgs. 151/2001" sia stato fruito anche solo parzialmente dopo tale data.

## Riferimenti normativi

INL, nota n. 2414/2022

## Tfr: coefficiente di novembre 2022

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a novembre 2022 è risultato pari a 117,9: a novembre 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 8,26712

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
<b>Gennaio 2022</b>	15 gennaio - 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
<b>Febbraio 2022</b>	15 febbraio - 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
<b>Marzo 2022</b>	15 marzo - 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994
<b>Aprile 2022</b>	15 aprile - 14 maggio	109,7	3,295669	0,500	2,471751	2,971751
<b>Maggio 2022</b>	15 maggio - 14 giugno	110,6	4,143126	0,625	3,107345	3,732345
<b>Giugno 2022</b>	15 giugno - 14 luglio	111,9	5,367232	0,750	4,025424	4,775424
<b>Luglio 2022</b>	15 luglio - 14 agosto	112,3	5,743879	0,875	4,307910	5,182910
<b>Agosto 2022</b>	15 agosto - 14 settembre	113,2	6,591337	1,000	4,943503	5,943503
<b>Settembre 2022</b>	15 settembre - 14 ottobre	113,5	6,873823	1,125	5,155367	6,280367
<b>Ottobre 2022</b>	15 ottobre - 14 novembre	117,2	10,357815	1,250	7,768362	9,018362
<b>Novembre 2022</b>	15 novembre - 14 dicembre	117,9	11,016949	1,375	8,262712	9,637712

## Equo canone di novembre 2022

**L'** inflazione del mese di novembre 2022 è stata pari a 11,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 8,625% (ottovirgolaseicentoventicinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di novembre 2022 rispetto a novembre 2021 è risultata pari a 11,5% (undicivirgolacinque). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 8,625% (ottovirgolaseicentoventicinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di novembre 2022 rispetto a novembre 2020 risulta pari a 14,9% (quattordicivirgolannove). Il 75% risulta pari a 11,175% (undicivirgolacentosettantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

## Modalità di fatturazione per le cessioni di beni con San Marino da parte dei soggetti non residenti in Italia

**C**on la risposta a interpello n. 557/E/2022, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alla modalità di fatturazione, da parte dei soggetti non residenti e non stabiliti in Italia, per le cessioni di beni nei confronti di operatori sammarinesi. L'occasione è utile per riepilogare la disciplina applicabile, ai fini dell'Iva, dei rapporti di scambio con San Marino dopo le novità introdotte dal D.M. 21 giugno 2021, in vigore dal 1° ottobre 2021 su base volontaria e dal 1° luglio 2022 per obbligo.

### Oggetto dell'istanza di interpello

L'interpello è stato proposto da una società, avente lo status di soggetto non stabilito in Italia ma ivi identificato ai fini dell'Iva mediante l'avvenuta nomina di un rappresentante fiscale, che effettua operazioni di cessione di beni, già in precedenza nazionalizzati in Italia, a clienti stabiliti nella Repubblica di San Marino. Alla luce delle nuove regole introdotte dall'articolo 1, D.M. 21 giugno 2021 in materia di fatturazione elettronica, per documentare le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori residenti a San Marino, l'istante ha posto il dubbio se un soggetto non residente ma identificato in Italia abbia l'obbligo di emettere fattura elettronica nei confronti dei soggetti stabiliti a San Marino.

### Ambito applicativo

L'articolo 1, D.M. 21 giugno 2021 dispone che le cessioni effettuate mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino, e i servizi connessi, da parte dei soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, sono non imponibili ai sensi degli articoli 8 e 9, D.P.R. 633/1972.

Si considera assimilato alle cessioni di cui sopra l'invio di beni nel territorio della Repubblica di San Marino, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato o da terzi per suo conto, fatta eccezione per i beni inviati nel territorio della Repubblica di San Marino:

- per lo svolgimento di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita, quando i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente;
- per essere temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Le eccezioni in esame operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

L'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino dà luogo all'applicazione dell'Iva secondo quanto previsto dall'articolo 71, D.P.R. 633/1972 e dal D.M. 21 giugno 2021. Tuttavia, non è soggetta a Iva l'introduzione nel territorio dello Stato di beni:

- oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, operatore economico, nella Repubblica di San Marino;
- temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Anche le eccezioni in esame operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.



## Momento di effettuazione

Il citato articolo 1, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce, inoltre, che le operazioni di cui ai commi sopra si considerano effettuate all'inizio del trasporto o della spedizione, al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato o dal territorio della Repubblica di San Marino.

Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna o spedizione, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Parimenti, nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi, ovvero – se i beni non sono restituiti anteriormente – alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Le disposizioni che precedono, riferite agli effetti traslativi differiti e ai beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto. È, inoltre, previsto che se, anteriormente all'inizio del trasporto o della spedizione o indipendentemente da tale evento, sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

## Cessioni di beni verso San Marino

L'articolo 3, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che le fatture relative alle cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino, emesse in formato elettronico da soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino:

- riportano il numero identificativo del cessionario sammarinese;
- sono trasmesse dal SdI all'ufficio tributario di San Marino, il quale – dopo avere verificato il regolare assolvimento dell'imposta sull'importazione – convalida la regolarità della fattura e comunica l'esito del controllo al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate attraverso apposito canale telematico.

L'operatore economico italiano visualizza telematicamente l'esito del controllo effettuato dall'ufficio tributario di San Marino attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Se, entro i 4 mesi successivi all'emissione della fattura, l'ufficio tributario di San Marino non ha convalidato la regolarità della fattura, l'operatore economico italiano, nei 30 giorni successivi, emette nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

## Emissione della fattura cartacea

Ai sensi dell'articolo 4, D.M. 21 giugno 2021, gli operatori economici residenti, stabiliti o identificati in Italia, che per le cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino non sono obbligati a emettere fattura elettronica, possono emettere la fattura in formato elettronico o, in alternativa, in formato cartaceo.

In quest'ultimo caso, la fattura è emessa in 3 esemplari, 2 dei quali sono consegnati al cessionario. L'operatore italiano che, entro 4 mesi dall'emissione della fattura, non ha ricevuto dal cessionario l'esemplare della fattura cartacea vidimata dall'ufficio tributario di San Marino, ne dà comunicazione, al medesimo ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; se entro 30 giorni non ha ricevuto l'esemplare della fattura vidimata, emette nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

In merito alla modalità di fatturazione per i soggetti non stabiliti in Italia, ma ivi identificati ai fini dell'Iva, l'articolo 12, D.L. 34/2019 prevede che:

- per le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e

la Repubblica di San Marino, di cui all'articolo 71, D.P.R. 633/1972, la fattura, nonché la nota di variazione, è emessa in formato elettronico utilizzando il SdI;

- in deroga a quanto precede, l'emissione della fattura in formato elettronico non è obbligatoria per le ipotesi escluse da disposizioni di legge.

Di conseguenza, con la risposta a interpello n. 557/E/2022, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le fatture di cessione di beni effettuate da un soggetto non residente in Italia ma ivi identificato mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta nei confronti di un soggetto residente nel territorio della Repubblica di San Marino non devono essere emesse, per obbligo, in formato elettronico mediante il SdI, in quanto tale modalità non è prevista come obbligatoria dall'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015.

In definitiva, le cessioni di beni effettuate da un soggetto identificato ai fini Iva in Italia, ma ivi non stabilito, né residente, laddove non vengano documentate tramite fattura elettronica via SdI su base volontaria devono dare luogo all'emissione di fatture analogiche nel rispetto delle evidenziate disposizioni normative.

### **Cessioni non imponibili**

Come previsto dall'articolo 5, D.M. 21 giugno 2021, le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio della Repubblica di San Marino, effettuate nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, sono non imponibili ai sensi degli articoli 8 e 9, D.P.R. 633/1972 se:

- in caso di fattura elettronica, l'ufficio tributario di San Marino ha convalidato la regolarità del documento ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del D.M. 21 giugno 2021;
- in caso di fattura cartacea, il cedente sia in possesso di un esemplare della fattura restituita dal cessionario sammarinese vidimata con l'indicazione della data, munita di timbro a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura "*Rep. di San Marino - Uff. tributario*".

Se non ricorrono le condizioni di cui sopra, il cedente regolarizza la fattura ai sensi degli articoli 3, comma 3, e 4, comma 3, D.M. 21 giugno 2021, che prevedono, rispettivamente, che:

- se, entro i 4 mesi successivi all'emissione della fattura, l'ufficio tributario di San Marino non ha convalidato la regolarità, l'operatore economico italiano, nei 30 giorni successivi emette nota di variazione senza il pagamento di sanzioni e interessi;
- l'operatore italiano che, entro 4 mesi dall'emissione della fattura, non abbia ricevuto dal cessionario l'esemplare della fattura cartacea vidimata dall'ufficio tributario di San Marino, ne dà comunicazione, al medesimo ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; se entro 30 giorni non ha ricevuto l'esemplare della fattura vidimata emette nota di variazione senza il pagamento di sanzioni e interessi.

### **Cessioni di beni verso l'Italia**

L'articolo 6, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che le fatture elettroniche emesse da operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio italiano accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, sono trasmesse dall'ufficio tributario di San Marino al SdI, che le recapita al cessionario che visualizza, attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, le fatture elettroniche ricevute.

### **Fattura elettronica con addebito d'imposta**

In base all'articolo 7, D.M. 21 giugno 2021, se la fattura elettronica indica l'ammontare dell'Iva dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'imposta è versata dall'operatore sammarinese all'ufficio tributario di San Marino, il

quale, entro 15 giorni, riversa le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e trasmette al medesimo ufficio in formato elettronico gli elenchi riepilogativi delle fatture corrispondenti a tali versamenti. Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 15 giorni, controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi e ne dà comunicazione all'ufficio tributario di San Marino. In caso di mancata corrispondenza tra i dati delle fatture e i versamenti ricevuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate chiede all'ufficio tributario di San Marino di procedere ai necessari adeguamenti. In caso, invece, di versamenti carenti e di versamenti eccedenti, è previsto, rispettivamente, che l'ufficio tributario di San Marino provveda alla relativa integrazione e che l'ufficio dell'Agenzia delle entrate restituisca all'ufficio tributario di San Marino le somme versate e non dovute. L'esito positivo del controllo da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate è reso noto telematicamente all'ufficio tributario di San Marino e al cessionario, che da tale momento può operare la detrazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972.

### **Fattura elettronica senza addebito d'imposta**

L'articolo 8, D.M. 21 giugno 2021 dispone che, se la fattura elettronica non indica l'ammontare dell'Iva dovuta in relazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'operatore economico italiano al quale la fattura è stata recapitata tramite SdI assolve l'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, cioè con il sistema del reverse charge, indicando l'ammontare dell'imposta dovuta con le modalità previste dall'Agenzia delle entrate per l'integrazione delle fatture elettroniche.

L'operatore economico italiano annota le fatture nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, secondo le modalità e i termini previsti dagli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972.

### **Emissione della fattura cartacea**

In base all'articolo 9, D.M. 21 giugno 2021, gli operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, che non emettono fattura in formato elettronico, per le cessioni di beni spediti o trasportati in Italia, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, emettono la fattura in formato cartaceo, in modalità ordinaria o semplificata.

### **Fattura cartacea con addebito d'imposta**

L'articolo 10, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che, se la fattura cartacea indica l'ammontare dell'Iva dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, il cedente operatore economico sammarinese:

- emette fattura in 3 esemplari, indicando sia il proprio numero di identificazione sia quello della partita Iva del cessionario italiano;
- presenta all'ufficio tributario di San Marino le predette fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in 3 esemplari e consegna all'ufficio tributario di San Marino la somma corrispondente all'ammontare dell'Iva che risulta dovuta;
- trasmette al cessionario italiano la fattura originale restituita dall'ufficio tributario di San Marino che l'ha vidimata con datario e timbrata con impronta a secco.

L'ufficio tributario di San Marino, al quale pervengono i documenti di cui sopra:

- acquisisce i dati relativi alle singole fatture e presenta gli elenchi riepilogativi;
- entro 15 giorni, riversa le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e trasmette al medesimo ufficio i 3 esemplari delle fatture ricevute e 3 copie dei relativi elenchi di presentazione compilati dai cedenti sammarinesi.

Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 15 giorni dal ricevimento dei documenti:

- controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi e ne dà comunicazione all'ufficio tributario di San Marino;

- restituisce all'ufficio tributario di San Marino l'originale e un esemplare delle fatture, 2 esemplari dei corrispondenti elenchi di presentazione, nonché, in segno di ricevuta, una copia della distinta di trasmissione con il timbro a secco o a calendario dell'ufficio e la firma del titolare o di un funzionario appositamente delegato;
- trattiene agli atti una copia delle fatture, quale titolo dell'avvenuta riscossione del tributo.

Il Decreto delegato 147/2021 della Repubblica di San Marino stabilisce che sono esclusi dall'obbligo di emettere le fatture elettroniche gli operatori economici stabiliti o identificati nel territorio della Repubblica di San Marino che hanno dichiarato ricavi nell'anno solare precedente per un importo inferiore a 100.000 euro, salvo il loro diritto di optare per la fatturazione elettronica.

Pertanto, nella versione 1.8 del 30 settembre 2022 della guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro, l'Agenzia delle entrate ha specificato che il soggetto passivo italiano che riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta da un soggetto residente nella Repubblica di San Marino deve predisporre un documento "TD28" e inviarlo tramite il SdI per rispettare l'obbligo di comunicazione previsto per le operazioni transfrontaliere (di cui all'articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015).

Il tipo documento "TD19" deve essere, invece, utilizzato per l'assolvimento dell'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, nel caso, cioè, in cui la fattura ricevuta dall'operatore sammarinese (elettronica o cartacea) sia senza addebito dell'imposta, in quanto soggetta al meccanismo del reverse charge.

Il tipo documento "TD28" deve essere utilizzato esclusivamente per gli acquisti di beni, in quanto gli acquisti di servizi presso operatori sammarinesi devono essere comunicati al SdI utilizzando il tipo documento "TD17".

In caso di mancata corrispondenza tra i dati delle fatture e i versamenti ricevuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate chiede all'ufficio tributario di San Marino di procedere ai necessari adeguamenti. Invece, nei casi di versamenti carenti o eccedenti è previsto, rispettivamente, che l'ufficio tributario di San Marino provveda alla relativa integrazione e che il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate restituisca all'ufficio tributario di San Marino le somme versate non dovute.

L'operatore economico italiano annota la fattura originale trasmessa dal cedente sammarinese nel registro degli acquisti e può operare, ai sensi dell'articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

## **Fattura cartacea senza addebito d'imposta**

Il successivo articolo 11, D.M. 21 giugno 2021 dispone che, se la fattura cartacea non indica l'ammontare dell'Iva dovuta in relazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, gli operatori economici sammarinesi:

emettono fattura in 2 esemplari, indicando sia il proprio numero identificativo sia quello della partita Iva del cessionario italiano;

presentano all'ufficio tributario di San Marino le 2 fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in 2 copie;

trasmettono al cessionario uno dei 2 esemplari della fattura restituiti dall'ufficio tributario di San Marino dopo avervi apposto il timbro a secco circolare.

Gli operatori economici italiani:

- assolvono l'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, cioè con il sistema del reverse charge, indicandone l'ammontare sull'esemplare della fattura trasmessa dal fornitore sammarinese;
- annotano le fatture nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972 e possono operare, ai sensi dell'articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

## **Cessioni nei confronti dei privati**

Secondo l'articolo 11, D.M. 21 giugno 2021, le cessioni di beni effettuate nei confronti di:

- soggetti sammarinesi non operanti nell'esercizio di imprese, arti o professioni, diverse da quelle aventi per oggetto i mezzi di trasporto nuovi, le vendite a distanza e dalle cessioni poste in essere da enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi, sono assoggettate a Iva;
- soggetti italiani non operanti nell'esercizio di imprese, arti o professioni, diverse da quelle aventi per oggetto i mezzi di trasporto nuovi, le vendite a distanza e dalle cessioni poste in essere da enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi, sono assoggettate a Iva nel territorio della Repubblica di San Marino.

## Cessioni di mezzi di trasporto nuovi

Ai sensi dell'articolo 14, D.M. 21 giugno 2021, le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, D.L. 331/1993, sono assoggettate al pagamento dell'Iva nel Paese di destinazione.

L'acquirente italiano può chiedere al cedente sammarinese di emettere fattura con indicazione dell'Iva. In caso contrario deve presentare la fattura o il documento equipollente, per il pagamento del tributo, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, secondo le modalità e i termini previsti dall'articolo 1, D.M. 19 gennaio 1993.

I cedenti italiani che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni possono fruire del rimborso dell'imposta pagata sull'acquisto del mezzo di trasporto, ai sensi dell'articolo 53, comma 1, D.L. 331/1993.

## Vendite a distanza

Come previsto dall'articolo 15, D.M. 21 giugno 2021, le vendite di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione di acquirenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni, scontano l'imposta nel Paese di destinazione, quando il cedente nel corso dell'anno solare precedente ha posto in essere vendite a distanza nei confronti di soggetti dell'altro Stato per un ammontare complessivo superiore a 28.000 euro e sempreché tale limite non sia stato superato nell'anno in corso. Al di sotto della predetta soglia, tuttavia, il cedente può optare per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione dei beni.

Gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Italia esercitano l'opzione per il pagamento dell'imposta nella Repubblica di San Marino secondo le modalità e i termini previsti dall'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993. Ferma, pertanto, restando la rilevanza del comportamento concludente del contribuente, l'opzione:

- ha effetto a decorrere dall'anno nel corso del quale è esercitata;
- è valida fino a quando non venga revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno nel corso del quale è esercitata, purché ne permangano i presupposti;
- deve essere comunicata, come anche la sua revoca, nella dichiarazione Iva relativa all'anno in cui è stata effettuata la scelta.

Gli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni da assoggettare all'imposta in Italia, nominano un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972.

## Cessioni di enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta in Italia

Ai sensi dell'articolo 15, D.M. 21 giugno 2021, gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, non soggetti d'imposta e che non siano già identificati ai fini Iva, quando effettuano acquisti di beni dalla Repubblica di San Marino, corrispondono l'imposta in Italia se l'ammontare dei loro acquisti abbia superato nell'anno solare precedente ovvero superi nell'anno in corso il limite di 8.000 euro. Per importi inferiori, l'imposta è assolta nella Repubblica di San Marino, a meno che detti soggetti non esercitino l'opzione per il pagamento dell'imposta in



Italia, secondo le modalità e i termini previsti dall'articolo 38, comma 6, D.L. 331/1993.

Detti soggetti devono presentare all'Agenzia delle entrate in via telematica il modello INTRA 13, ai sensi dell'articolo 50, comma 4, D.L. 331/1993.

Gli enti non commerciali in esame, aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica italiana e identificati ai fini Iva, quando effettuano acquisti nella Repubblica di San Marino, assolvono l'Iva anche se agiscono nell'esercizio di attività istituzionali.

Tali ultimi enti, se ricevono una fattura con addebito d'imposta, effettuano la registrazione dell'acquisto nella propria contabilità. Se, invece, ricevono una fattura senza addebito d'imposta devono, ai sensi dell'articolo 49, commi 1 e 2, D.L. 331/1993, presentare il modello INTRA 12 ed effettuare il versamento dell'imposta dovuta.

Le fatture in formato cartaceo sono annotate, entro il mese successivo a quello di ricevimento, in apposito registro, istituito ai sensi dell'articolo 47, comma 3, D.L. 331/1993. Qualora le fatture non siano ricevute o siano irregolari, gli enti provvedono all'emissione della stessa o alla sua regolarizzazione nei termini di cui all'articolo 6, comma 9-*bis*, D.Lgs. 471/1997.

## Elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni

Ai sensi dell'articolo 17, D.M. 21 giugno 2021, l'ufficio tributario di San Marino, in relazione a ciascun operatore economico sammarinese, acquisisce a livello informatico i seguenti dati, relativi alle fatture di vendita emesse in formato cartaceo dagli operatori economici italiani presentate per il pagamento dell'imposta sammarinese:

- numero di partita Iva e dati anagrafici del cedente;
- numero, data e imponibile della fattura.

Lo stesso ufficio, entro il giorno 15 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, trasmette all'Amministrazione finanziaria italiana i dati sopra specificati dei cedenti italiani, unitamente al numero e ai dati identificativi degli operatori economici sammarinesi che risultano loro cessionari.

Specularmente, ai sensi dell'articolo 18, D.M. 21 giugno 2021, l'ufficio tributario di San Marino, entro il giorno 15 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, trasmette all'Amministrazione finanziaria italiana le seguenti informazioni in relazione alle fatture emesse in formato cartaceo relative alle cessioni di beni effettuate dagli operatori economici sammarinesi nei confronti di quelli italiani:

- numero e dati identificativi degli operatori economici sammarinesi;
- numero, data e imponibile della fattura di vendita;
- numero di partita Iva e dati identificativi dei cessionari italiani.

Le informazioni di cui sopra, relative agli acquisti e alle cessioni, sono riassunte e trascritte in elenchi riepilogativi.

## Prestazioni di servizi

Per le prestazioni di servizi rese nei confronti degli operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, l'articolo 20, D.M. 21 giugno 2021 prevede che la fattura – riportante la dicitura "operazione non soggetta" ai sensi dell'articolo 21, comma 6-*bis*, lettera b), D.P.R. 633/1972 – può essere emessa in formato elettronico tramite il SdI, che la trasmette all'ufficio tributario di San Marino per il successivo inoltro al committente.

## Riferimenti normativi

risposta a interpello n. 557/E/2022

articoli 8 e 9, D.P.R. 633/1972

articolo 39, D.P.R. 633/1972

articolo 1, D.M. 21 giugno 2021



## L'interpello probatorio Ace, utile strumento per bilanciare l'effetto negativo delle clausole antielusive anche ai fini *super Ace*

**N**on sono da sottovalutare gli interessanti impatti derivanti dalla possibile presentazione di apposita istanza d'interpello probatorio Ace, considerando la convenienza data dall'aliquota della *super Ace* per il 2021.

### L'agevolazione Ace e la nuova *super Ace* introdotta

Sin dalla sua originaria introduzione (articolo 1, D.L. 201/2011), l'aiuto alla crescita economica (di seguito anche Ace) è una misura ideata al fine di porre nuovo equilibrio tra le forme di finanziamento e capitalizzazione delle imprese. Prima dell'introduzione di questo beneficio, infatti, le imprese che richiedevano capitali sotto forma di finanziamento da terzi avevano la possibilità di dedurre gli interessi nei limiti posti dall'articolo 96, Tuir, diversamente – invece – le società virtuose, per cui la compagine societaria decideva di introdurre nuovo capitale sociale al fine di non gravare sulla redditività aziendale, non avevano alcun beneficio; anzi, si vedevano discriminate dal fatto che non avrebbero avuto alcuna deduzione fiscale a seguito di tale capitalizzazione.

Tale discrepanza è stata attenuata con l'introduzione di un beneficio fiscale volto a creare una *extra* deduzione dal reddito imponibile per il tramite dell'applicazione di un rendimento figurativo calcolato sui nuovi apporti di capitale in denaro versati dai soci - ovvero - sugli accantonamenti di utile d'esercizio a riserva. Detta misura ha avuto, sin dalla sua entrata in vigore, l'obiettivo di stimolare fortemente alla capitalizzazione delle imprese al fine di rendere maggiormente bilanciata la scelta della compagine sociale.

La Relazione illustrativa, dell'originario Decreto Mef del 14 marzo 2012, evidenziava infatti che *"l'obiettivo perseguito con l'Ace, tenendo conto delle esigenze di rafforzamento dell'apparato produttivo del sistema Paese, è quello di incentivare la capitalizzazione delle imprese mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio. Si tratta di una misura di riequilibrio, nel senso che l'Ace intende migliorare il trattamento di sfavore del capitale di rischio rispetto al capitale di terzi"*.

La deduzione viene calcolata partendo dall'identificazione di tutti gli aumenti di capitale proprio rispetto a quelli esistenti alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 ed è rappresentata dalla somma algebrica di:

- conferimenti in denaro versati dai soci, tale fattispecie comprende anche la restituzione incondizionata di crediti verso la società. Tali conferimenti sono rilevanti dalla data di versamento;
- utili accantonati a riserva a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili. Tali aumenti di capitale rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le riserve sono formate.

Rilevano invece come elementi negativi, le riduzioni del patrimonio netto che rilevano invece – a prescindere dalla data di effettivo pagamento – sin dall'inizio dell'esercizio in cui vengono effettuate. La somma algebrica di incrementi e decrementi rileva però sino a concorrenza del patrimonio netto della società, ciò significa che se la somma degli incrementi supera il patrimonio netto sociale, tali incrementi saranno considerati nel limite del patrimonio netto. Tale limite ha attenuato la formazione di casi in cui le società con eccessiva esposizione di perdite pregresse potessero agevolare gli incrementi di capitale più recenti a nulla rilevando la effettiva patrimonializzazione della società stessa. Il risultato ottenuto dalla somma algebrica dei diversi componenti positivi e negativi rapportati al patrimonio netto, viene moltiplicata per il rendimento nozionale che per il 2021 è pari all'1,3%. La deduzione calcolata va poi inserita come variazione in diminuzione nel calcolo delle imposte di un soggetto Ires.

## Esempio – Calcolo Ace

Incrementi capitale: 300

Decrementi capitale: 50

Patrimonio netto di confronto: 210

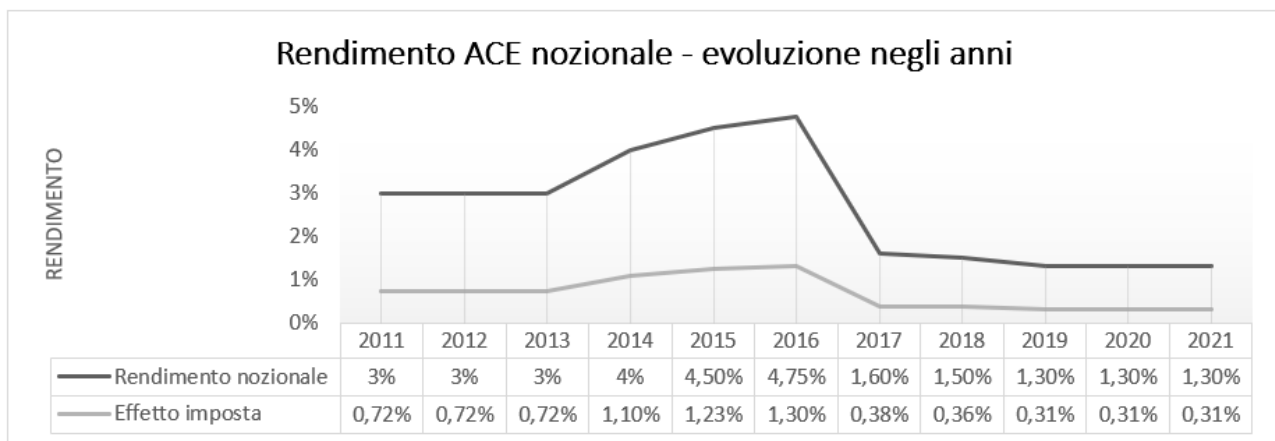
Dalla somma algebrica si ottiene un valore di 250 di potenziale base di calcolo, ridotta a 210 in applicazione del test sul patrimonio netto. Tale ammontare sarà moltiplicato per il rendimento nozionale ottenendo ( $210 \times 1,3\% =$ ) 2,73. Tale valore della deduzione sarà inserito nel calcolo delle imposte come variazione in diminuzione nell'ammontare del reddito imponibile determinando un effetto imposta di ( $2,73 \times 24\% =$ ) 0,65.

Appare evidente che, a causa dei rendimenti nozionali esigui, soprattutto negli ultimi anni, la misura ha perso il proprio appeal determinando conseguentemente un minore impatto a livello di beneficio fiscale per le imprese.

La causa è ovviamente legata ai bassi costi del capitale riscontrati negli ultimi anni che hanno indotto anche il Legislatore a determinare un tasso di rendimento in linea con il dato di mercato. Di seguito si riporta una tabella di sintesi dei rendimenti storici nozionali Ace per singolo esercizio:

Esercizio	Rendimento nozionale	Effetto imposta
2011, 2012 e 2013	3%	0,72% (Ires 27,5%)
2014	4%	1,1% (Ires 27,5%)
2015	4,5%	1,23% (Ires 27,5%)
2016	4,75%	1,3% (Ires 27,5%)
2017	1,60%	0,38% (Ires 24%)
2018	1,50%	0,36% (Ires 24%)
2019 e successivi	1,30%	0,31% (Ires 24%)

Come evidente dalla decrescita dei rendimenti nozionali riportati in tabella, risulta interessante osservare come la spinta iniziale alla ricapitalizzazione delle società Italiane sia concretamente realizzata nei primi 5/6 anni di entrata in vigore della norma agevolativa e che successivamente si sia verificato un allentamento nell'appeal della misura fiscale agevolativa; sicuramente dovuto al riallineamento dei rendimenti nozionali Ace con i rendimenti reali di mercato garantiti alle imprese.



Con l'articolo 19, commi 2-7, D.L. 73/2021, il Legislatore ha riaperto i riflettori sulla citata misura fiscale a valle della c.d. crisi pandemica che ha determinato rilevanti impatti nei risultati economici per le annualità 2020 e 2021 delle società che hanno subito chiusure e cali del fatturato. La modifica introdotta dal Legislatore nel 2021 ha potenziato – in modo transitorio – la disciplina Ace prevedendo che gli incrementi rilevati nel solo 2021 possano beneficiare di un rendimento nozionale del 15% (in luogo del menzionato rendimento ordinario del 1,3%) fino a un limite massimo di 5 milioni di euro di incrementi agevolabili. Detto diversamente, tale misura comporta per gli incrementi effettuati nel 2021 un effetto imposta netto del 3,6% (ottenuto dalla moltiplicazione del rendimento nozionale e dell'aliquota Ires). La principale caratteristica di tale "boost" alla capitalizzazione delle

imprese sta nel fatto che spetta solamente in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (ovvero il periodo d'imposta 2021 per le imprese con l'anno solare). Più in particolare, mancando una disciplina specifica afferente la c.d. *super Ace*, gli incrementi restano quelli menzionati all'articolo 5, D.M. 3 agosto 2017 ovvero i conferimenti in denaro dei soci, le rinunce ai crediti dei soci e gli utili accantonati a riserva, a esclusione delle riserve indisponibili. Inoltre, per questa misura è stata prevista una ulteriore facilitazione: la stessa norma istitutrice (articolo 19, comma 2, D.L. 73/2021) ha previsto che tutti gli incrementi rilevano dal "primo giorno del periodo d'imposta", ovvero non è necessario effettuare il ragguglio a anno in funzione della data di effettivo versamento, di effettiva rinuncia del credito o di delibera<sup>1</sup> di aumento di capitale<sup>2</sup>. Rispetto alla disciplina ordinaria esiste un forte limite rappresentato dal limite massimo quantitativo di 5 milioni di euro oltre il quale non rilevano ulteriori incrementi ai fini della c.d. *super Ace*. Ciò sicuramente comporta che il massimo rendimento determinabile è pari a 750.000 euro (5 milioni\*15%) con un massimo beneficio Ires corrispondente pari a 180.000 euro (750.000\*24%), con l'obiettivo di contenere l'impatto della misura sulla spesa pubblica e, al pari, per permettere una misura di appeal a tutti i contribuenti a prescindere dalle dimensioni effettive. Pur in assenza di una specifica formulazione normativa, così come previsto per la disciplina ordinaria Ace, anche nel caso della c.d. *super Ace* risulta applicabile la normativa afferente all'imputazione dei decrementi e delle riduzioni nel caso in particolare di:

- corrispettivi delle operazioni infragruppo potenzialmente elusive menzionate dall'articolo 10, D.M. 3 agosto 2017;
- incrementi delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni.

Di seguito, nel quadro di sintesi sono riportate le principali differenze tra la normativa della Ace ordinaria e quello della c.d. *super Ace*:

<b>Ace</b>	<b>Super Ace</b>
- i conferimenti rilevano dalla data di versamento o di rinuncia al debito	- i conferimenti rilevano dal 1° gennaio a prescindere dalla data di versamento
- la somma dei conferimenti rileva sino a concorrenza del patrimonio netto	- è fatta salva la verifica del limite del patrimonio netto
- rilevano tutti le variazioni di capitale effettuate tra il 31 dicembre 2010 e il 31 dicembre 2021	- rilevano solo gli incrementi di capitale effettuati tra il 31 dicembre 2020 e il 31 dicembre 2021
- il rendimento nozionale applicabile al 2021 è dell'1,3% con un potenziale beneficio netto dello 0,312% (1,3%*24%)	- il rendimento nozionale applicabile a tali incrementi è pari al 15% con un potenziale beneficio netto del 3,6% (15%*24%)

## Le clausole antielusive Ace

L'articolo 10, Decreto Ace 2017 (D.M. 3 agosto 2017) ha previsto specifiche clausole antielusive tese a evitare effetti moltiplicativi dei benefici nel caso di gruppi di società. L'obiettivo è quello di evitare indebite fruizioni dell'agevolazione alla crescita economica nei casi in cui, a fronte di una unica immissione di capitale venga duplicato il beneficio su diversi contribuenti. A tal fine, infatti, è stato previsto che per i soggetti appartenenti al medesimo gruppo<sup>3</sup> la base Ace risulta automaticamente ridotta per:

- (comma 2) i conferimenti effettuati a favore di soggetti del gruppo (o divenuti tali a valle del conferimento). L'obiettivo è quello di evitare che a fronte di una sola immissione di denaro possa essere moltiplicata la base di calcolo Ace tramite una reiterazione di atti di apporto a catena nel gruppo. Tale ri-formulazione della norma mira a colpire sia i conferimenti effettuati nei confronti di soggetti residenti che non residenti in maniera identica;
- (comma 3, lettera a) i corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società

<sup>1</sup> Tale regola vale anche per gli accantonamenti degli utili a riserva, dove – già nella disciplina Ace ordinaria – non era previsto il ragguglio ad anno.

<sup>2</sup> Detto in altri termini, ciò permette a una società che ha intenzione di fruire della norma di prevedere un versamento in capitale al 30 dicembre 2021 che sarà riconosciuto ai fini della c.d. *super Ace* come valido e spettante nel calcolo per tutto l'esercizio 2021, senza dover fare alcun ragguglio ad anno della disciplina.

<sup>3</sup> Così come definito dal comma 1 dell'articolo 10, Decreto Ace 2017 che individua in modo puntuale la nozione di gruppo.

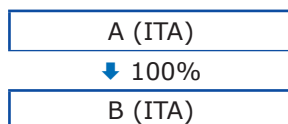
controllate già appartenenti al gruppo. Anche in questo caso l'obiettivo è di evitare che, tramite operazioni differenti dal conferimento avvengano trasferimenti di liquidità finalizzati a creare indebite duplicazioni del beneficio;

- (comma 3, lettera b) i corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami d'aziende già appartenenti ai soggetti del gruppo. Vale la medesima considerazione fatta al punto precedente, si tratta di una fattispecie identica funzionale a evitare che tramite operazioni di cessioni infragruppo vi siano passaggi di denaro funzionali alla duplicazione del beneficio Ace;
- (comma 3, lettera c) l'incremento, rispetto a quelli risultanti dal bilancio 2010, dei crediti di finanziamento nei confronti dei soggetti del gruppo;
- (comma 4, lettera a) i conferimenti derivanti da soggetti diversi da quelli domiciliati in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, anche se non appartenenti al gruppo.

Come evidente dalle casistiche sopra riportate, il Legislatore ha inteso preservare tutti i casi in cui a fronte di una unica immissione di capitale vi sia, tramite un trasferimento di denaro effettuato in diverse forme, una duplicazione del beneficio Ace. Il meccanismo di neutralizzazione opera, solitamente, sulle società che operano gli investimenti idonei a generare la moltiplicazione del beneficio, permettendo di tenere il beneficio in capo alla società che riceve l'ultimo apporto.

Di seguito, si riportano alcuni esempi di come operano le norme antielusive in casistiche specifiche:

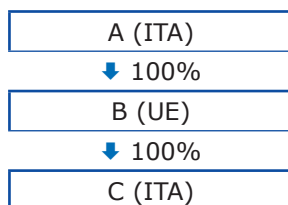
## ESEMPIO 1



Si pensi infatti, al caso in cui A (soggetto italiano) detiene il 100% della partecipazione di B (soggetto italiano). A, dopo aver ricevuto una iniezione di capitale di 100 da parte dei soci che detengono il 100% del proprio capitale procede a sua volta a effettuare un conferimento di 100 nei confronti della controllata totalitaria B. Se non esistesse una norma volta a sterilizzare il conferimento effettuato in capo al conferente A, si potrebbe creare un doppio beneficio in primis in capo ad A e successivamente in capo a B a fronte di un unico conferimento di capitale di 100 transitato in A per atterrare in B.

A tal fine, il comma 2 dell'articolo 10, Decreto Ace chiarisce proprio questo punto: in caso di conferimenti a cascata tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo, il conferente è obbligato a sterilizzare il conferimento tra i propri incrementi Ace al fine di permettere solamente all'ultimo soggetto che ha effettivamente ricevuto la disponibilità, di poter fruire del beneficio fiscale.

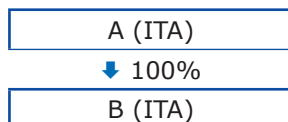
## ESEMPIO 2



Si pensi a un caso identico al precedente in cui B non è un soggetto italiano ma un soggetto UE. A, dopo aver ricevuto una iniezione di capitale di 100 da parte dei soci che detengono il 100% del proprio capitale procede a sua volta a effettuare un conferimento di 100 nei confronti della controllata totalitaria B residente in UE. A differenza del caso sopra riportato, B – non essendo un soggetto italiano – non fruisce automaticamente della normativa Ace ma potrà eventualmente fruire di norme agevolative in funzione della normativa fiscale applicabile nel proprio Paese. A ogni modo, come nel caso precedente, opera automaticamente la clausola antielusiva che obbliga A a sterilizzare la base Ace del conferimento effettuato. Ciò in quanto, potenzialmente B potrebbe essere idonea a

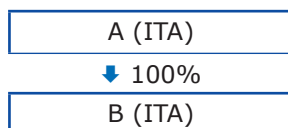
effettuare un conferimento in una sua ulteriore controllata residente in Italia. In mancanza di una conoscenza dettagliata delle strutture societarie di gruppi assai complessi, il normatore ha preferito operare con prudenza a una automatica disapplicazione del beneficio Ace anche in caso di conferimenti a società non residenti. In questo caso, però, a differenza del precedente, sarà potenzialmente più agevole dimostrare all'Amministrazione finanziaria la mancanza di effettivi obiettivi di duplicazione e richiedere la disapplicazione della normativa automatica disapplicativa Ace.

## ESEMPIO 3



Diversamente, si prenda ad esempio il caso in cui A (soggetto italiano), dopo aver ricevuto un conferimento acquista da C (società parte del medesimo gruppo) il 100% della partecipazione di B (soggetto italiano). A questo punto, dopo aver ricevuto la disponibilità da A per l'acquisto della partecipazione in C, B potrebbe utilizzare quella liquidità per fare operazioni funzionali a incrementare la base Ace di società controllate dirette (ad esempio per il tramite di un conferimento in denaro). A tal fine, il Legislatore per il tramite del Decreto Ace del 2017 obbliga il contribuente a operare una sterilizzazione automatizzata. Anche in questo caso è ovviamente fatta salva la possibilità del contribuente di disapplicare autonomamente oppure previa presentazione di interpello probatorio questa normativa qualora non sussista alcuna potenziale duplicazione del beneficio Ace.

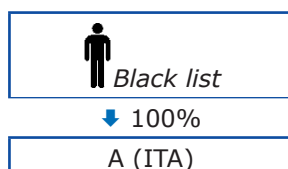
## ESEMPIO 4



Infine, si prenda il caso in cui A (soggetto italiano), dopo aver ricevuto un conferimento effettua un finanziamento nei confronti di B (soggetto italiano). A questo punto, dopo aver ricevuto la disponibilità da A del finanziamento ricevuto, B potrebbe utilizzare quella liquidità per fare operazioni funzionali a incrementare la base Ace di società controllate dirette (ad esempio per il tramite di un conferimento in denaro).

Come detto in altri casi, il Legislatore per il tramite del Decreto Ace del 2017 obbliga il contribuente a operare una sterilizzazione automatizzata. A differenza dei casi precedenti, nel caso di finanziamenti si tratta di una sterilizzazione di tipo temporaneo e non permanente che pertanto può essere "riassorbita" nel caso in cui venga ripagato il conferimento per la sua totalità o tramite tranches parziali. A ogni rimborso del finanziamento consegue un riassorbimento della clausola antielusiva Ace per il soggetto che concede il finanziamento.

## ESEMPIO 5



Infine, l'ultima casistica mira a punire il caso in cui il socio conferente di una società di capitali italiana A sia un soggetto residente in un Paese che non opera uno scambio di informazioni con altre giurisdizioni fiscali. In tal caso, vista l'opacità del soggetto conferente il Legislatore ha previsto la possibilità di ridurre automaticamente la base Ace per evitare che vi possano essere indebite fruizioni di beneficio generate tramite il giroconto di conferimenti preventivamente effettuate in soggetti residenti in Italia.

## L'interpello probatorio strumento di disapplicazione delle clausole antielusive

Visto il funzionamento "automatico" delle clausole antielusive contenute nell'articolo 10, D.M. 3 agosto 2017 applicabile, tese a evitare che "a fronte di una unica immissione di denaro possa essere moltiplicata la base di calcolo dell'Ace mediante una reiterazione di atti di apporto a catena all'interno delle società del gruppo", il Legislatore ha previsto un bilanciamento tramite il diritto del contribuente a "richiedere la disapplicazione mediante apposito interpello probatorio di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente, laddove ritenga che tale proliferazione del beneficio non si verifichi". Detto altrimenti, nonostante le norme antielusive richiamate abbiano la particolare caratteristica di trovare automatica applicazione, è concessa al contribuente potenzialmente inciso la possibilità di richiedere, tramite la presentazione di apposita istanza di interpello probatorio all'Agenzia delle entrate, la disapplicazione di tale disciplina antielusiva, dimostrando che, nello specifico caso, non vi sia stata alcuna impropria proliferazione del beneficio Ace in capo ai soggetti controllati. Per calare questo tema sulle diverse casistiche si riportano di seguito degli esempi:

Clausola antielusiva	Possibile metodo di dimostrazione
Conferimenti a cascata effettuati a favore di soggetti del gruppo (articolo 10, comma 2, Decreto Ace)	In tal caso, è possibile dimostrare che la conferente ha utilizzato solamente gli utili accantonati per effettuare il conferimento a valle ovvero che non ha ricevuto preventivamente alcuna disponibilità finanziaria a monte prima di procedere al conferimento. In particolare, qualora la conferente non abbia mai ricevuto conferimenti in denaro precedenti al conferimento effettuato potrebbe essere agevolmente dimostrato che la clausola antielusiva può tranquillamente essere disapplicata. Ciò in quanto non si può verificare la fattispecie della duplicazione del beneficio (su soggetti diversi) a fronte dell'unico trasferimento di denaro. Diversamente, qualora a monte vi sia stato un conferimento in denaro precedente alla data di conferimento, a valle non potrà essere disapplicata agevolmente la clausola antielusiva
Corrispettivi per l'acquisizione di partecipazioni in società controllate già appartenenti al gruppo o per l'acquisizione di aziende o rami di aziende già appartenenti al gruppo (articolo 10, comma 3, lettere a) e b), Decreto Ace)	In tal caso, il contribuente potrà dimostrare come la provvista finanziaria trasferita per acquisto di partecipazioni o aziende o rami di aziende a soggetti del gruppo non sia poi stata utilizzata per creare base "aceabile" in altri soggetti del gruppo. Ad esempio, qualora il soggetto che riceve la disponibilità finanziaria non abbia effettuato conferimenti a valle verso controllate italiane e non abbia trasferito come finanziamento tale disponibilità ad altri soggetti del gruppo, potrebbe essere dimostrato all'Amministrazione finanziaria come non vi sia alcun rischio di duplicazione della base Ace a fronte di un unico trasferimento di denaro. Diversamente, qualora il soggetto che ha ricevuto la disponibilità disponga tramite conferimento a incrementare la base Ace di altri soggetti del gruppo, tale disapplicazione non potrà essere applicata
Incremento dei crediti di finanziamento nei confronti di soggetti del gruppo (articolo 10, comma 3, lettera c, Decreto Ace)	Anche in questo caso, a seguito dell'incremento dei crediti di finanziamento, il soggetto ricevente di tali crediti non effettui conferimenti nei confronti di soggetti residenti in Italia e potenzialmente aceabili, allora potrebbe essere disapplicata la disciplina antielusiva visto che sarebbe dimostrata la mancanza di intenti duplicativi del beneficio Ace

Dallo schema di sintesi sopra riportato, appare evidente come esistono molteplici casistiche in cui è possibile disapplicare una normativa "punitiva" come quella afferente la disciplina antielusiva Ace, ovviamente nei soli casi in cui non vi sia stato effettivamente intento duplicativo del beneficio Ace a fronte di un unico conferimento effettuato.

Ciò significa che, un atteggiamento "passivo" del contribuente che si limiti ad applicare la normativa antielusiva Ace permette sicuramente di applicare il regime Ace in maniera corretta ma sicuramente non permette una massimizzazione del beneficio fiscale. Diversamente, un atteggiamento proattivo alla fiscalità Ace che preveda la valutazione di interPELLI preventivi al fine di disapplicare obblighi di sterilizzazione di conferimenti effettuati può permettere una gestione attiva della misura fiscale garantendo quindi la massimizzazione del beneficio fiscale per il contribuente mantenendo



sempre un alto grado di certezza preventiva. Lo strumento che permette di ottenere la disapplicazione della normativa antielusiva è appunto l'interpello probatorio ovvero la tipologia di interpello che "raggruppa tutte quelle istanze volte a ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori richiesti dalla norma ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale, nei casi espressamente previsti (secondo un approccio di tassatività delle ipotesi riconducibili a questa categoria)"<sup>4</sup>. L'interpello, in quanto preventivo, deve essere sempre presentato prima della scadenza per l'invio della dichiarazione dei redditi afferente il periodo d'imposta per cui si richiede una interpretazione. La presentazione può avvenire tramite consegna a mano, spedizione mezzo plico raccomandata A/R oppure tramite presentazione telematica via pec. Per quanto riguarda la risposta dell'Agenzia delle entrate agli interpelli probatori, è previsto un termine di 120 giorni dall'invio dell'istanza. Si ricorda inoltre, che in caso di richiesta di integrazione documentale inviata dall'Amministrazione finanziaria prima del decorso del termine dei 120 giorni, la stessa sospende i termini della risposta ma viene garantito al contribuente il termine di risposta massimo di 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa. Ciò significa che, in caso di richiesta documentale presentata dall'Amministrazione finanziaria, la risposta sarà fornita in 180 giorni, ovvero in circa 6 mesi dalla presentazione dell'istanza. Si fa infine presente, che tale strumento non è obbligatorio e alternativamente il contribuente ha la possibilità di disapplicare la clausola antielusiva dandone evidenza nella compilazione del modello Redditi<sup>5</sup> e conservando la documentazione necessaria a provare la disapplicazione della clausola antielusiva in caso di verifica. In particolare, nel quadro RS115, in colonna 1, deve essere indicato il codice 1 in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello, codice 2 in caso di presentazione dell'istanza di interpello in assenza di risposta. Pertanto, deve essere data informativa qualora la disapplicazione sia stata fatta o in mancanza di un interpello o in mancanza di una risposta all'interpello presentato.

**FIGURA 1**

Interpello	Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017				
1	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati	
2	,00	3	,00	4	,00
RS115	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Incrementi col. 8 sterilizzati	
6	,00	7	,00	8	,00
10	,00	11	,00	9	,00

Figura 1 - Estratto del quadro RS della dichiarazione Redditi 2022

Ovviamente questa ipotesi non permette al contribuente di ottenere certezza preventiva e, al contrario, espone il contribuente a potenziali verifiche. Per i motivi esposti, a parere di chi scrive, risulta sicuramente suggeribile presentare un interpello probatorio preventivo al fine di avere certezza immediata e preventiva del corretto trattamento fiscale della clausola antielusiva. L'interpello, infatti, oltre a essere l'unico strumento che permette di ottenere la certezza preventiva sulle tematiche dubbie, dà la possibilità di agevolare l'interlocuzione tra il Fisco e il contribuente rendendo più trasparente e collaborativo il dialogo. Si auspica inoltre che, i contribuenti che utilizzano in modo più frequente strumenti di interlocuzione preventiva con l'Amministrazione finanziaria, vengano percepiti dalla stessa Amministrazione finanziaria come contribuenti virtuosi e collaborativi sui quali ponderare delle azioni di verifica quanto più mirate e limitate, avendo la possibilità di escludere dal novero della verifica tutti i temi preventivamente chiariti e analizzati. Sul tema già la circolare n. 4/E/2021 ha evidenziato una attenzione da parte dell'Amministrazione finanziaria all'identificazione del profilo di rischio del contribuente in funzione dei comportamenti posti in essere, in particolare viene riportato che "in sede di determinazione del livello di rischio, si dovrà tener conto dei comportamenti che attestino la propensione del contribuente alla realizzazione di un rap-

<sup>4</sup> In questo modo circolare n. 9/E/2016, § 1.2, pag. 13.

<sup>5</sup> In particolare, nella compilazione del quadro RS sarà necessario valorizzare l'ammontare della variazione in aumento disapplicata e indicare appositamente se il contribuente ha presentato un interpello preventivo o meno. La mancata compilazione di questo quadro in caso di disapplicazione della normativa comporta l'applicazione di sanzioni.

porto collaborativo con l'Amministrazione finanziaria, fondato sulla trasparenza e sulla reciproca fiducia (in tal senso, potrà essere valorizzata, ad esempio, l'adesione al programma di cooperative compliance o la presentazione di interpelli per i nuovi investimenti)". Questa ultima considerazione è un motivo in più per richiedere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria e ottenere una risposta certa sulla disapplicazione della clausola antielusiva nel singolo caso specifico.

## **Il combinato effetto del nuovo rendimento *super Ace* e l'interpello probatorio**

La normativa della c.d. *super Ace* applicabile al periodo d'imposta 2021 e introdotta dai commi 2-7 dell'articolo 19, D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni-*bis*) ha previsto un potenziamento della disciplina *Ace*, prevedendo che gli incrementi rilevati nel 2021 possano fruire di un coefficiente di remunerazione incrementato al 15% rispetto all'ordinario 1,3%. Inoltre, il meccanismo previsto riduce il periodo di osservazione alle sole variazioni in aumento del capitale proprio rispetto al patrimonio al 31 dicembre 2020, "dimenticando" pertanto il precedente periodo di osservazione.

Questa nuova base di calcolo pone prospettive nuove per le società che si trovano a calcolare l'agevolazione c.d. *super Ace* per il periodo d'imposta 2021 sul nuovo arco temporale (2020/2021). Ciò potrebbe comportare che, una società che non ha mai fruito dell'agevolazione *Ace* nelle annualità precedenti in quanto le riduzioni *Ace* nell'arco temporale 2010-2021 erano tali da non far residuare una base di calcolo positiva, possa invece trovarsi a beneficiare di una base *super Ace* rilevante a causa degli accantonamenti a riserve di utili del risultato d'esercizio 2020 o per mezzo dei versamenti di capitale effettuati dai soci nel periodo d'imposta 2021. Su tale ultimo punto, si ricorda che la normativa incentivante ha previsto che i conferimenti di capitale effettuati nel periodo d'imposta 2021 non scontino l'applicazione del pro-rata relativamente alla data di effettivo versamento, ma che invece siano considerati *tout cour* effettuati con efficacia dal 1° gennaio 2021.

A ogni modo, la base di calcolo della c.d. *super Ace* potrebbe però essere intaccata dall'applicazione della "normativa antielusiva" nel 2021. Ad esempio nel caso in cui nel periodo d'imposta 2021 vengano effettuati dei conferimenti di capitale nei confronti di società controllate estere, automaticamente sarà necessario apportare una riduzione del medesimo valore nel calcolo della c.d. *super Ace* (vista la priorità nell'imputazione delle riduzioni alla *super Ace*) salvo che la società non decida di disapplicare la normativa in maniera autonoma o tramite la predisposizione e l'invio di un interpello probatorio ex articolo 11, comma 1, lettera b, L. 212/2000 necessario per ottenere preventivamente l'autorizzazione alla disapplicazione della normativa antielusiva. La presentazione di un interpello probatorio ha il vantaggio, non ottenibile in altri modi, di fornire certezza preventiva evitando l'applicazione di sanzioni e di interessi. Il coefficiente di rendimento nozionale particolarmente appetibile (15%) introdotto dal c.d. Decreto Sostegni-*bis*, rende pertanto particolarmente interessante, per le società che si trovano nella situazione in cui l'incentivo *super Ace* è notevolmente intaccato dall'applicazione delle "sterilizzazioni antielusive" previste dall'applicazione dell'articolo 10, Decreto *Ace* (normativa antielusiva), la possibilità di presentare un interpello probatorio. Diversi contribuenti si troveranno infatti a fare valutazioni sulla possibilità di presentare interpelli probatori finalizzati alla fruizione del beneficio *super Ace* per l'annualità 2021 in misura piena e senza l'applicazione della disciplina antielusiva con piena certezza del diritto. Questo fa presumere che, nel corso del 2021 e fino alla data di presentazione del modello Redditi 2022 (periodo d'imposta 2021), il contribuente ha la possibilità di presentare un interpello probatorio al fine di richiedere preventivamente la disapplicazione della clausola antielusiva che opera in via automatica.

## **Un case study afferente la tematica della disapplicazione clausole antielusive**

Di seguito si prova a illustrare la rilevanza della fattispecie esposta già in teoria tramite il supporto di qualche esempio numerico. Si veda, tra gli altri, il caso di una società Alfa che nel 2011 ha osservato una riduzione di capitale di 100 e che negli anni successivi fino al 2020 ha accumulato incrementi di capitale rilevanti ai fini *Ace* per 50, nel 2020 ha realizzato un risultato d'esercizio particolarmente positivo pari a 150 che ha deciso interamente di accantonarlo nel corso del 2021 a riserva di utili e al termine dell'esercizio 2021 ha proceduto inoltre ad effettuare conferimenti di capitale per com-

nessivi 100 nei confronti di 2 società controllate estere. Nel caso descritto, la società non ha mai avuto la possibilità di fruire dell'agevolazione Ace avendo avuto fino al 2020 una base Ace negativa (50-100). A seguito dell'introduzione della normativa *super Ace*, invece, è sorta la possibilità di fruire del beneficio *super Ace* su una base teorica di 150 tale da determinare un rendimento nozionale di 22,5. A ogni modo, l'applicazione della normativa antielusiva riduce la base del valore dei conferimenti effettuati ottenendo una base *super Ace* di soli 50 (150-100), in luogo dei precedenti 150, con conseguente rendimento nozionale di soli 7,5. Per questo motivo, qualora la società abbia solide ragioni per poter dimostrare che, a fronte dell'aumento di capitale della società controllata estera non vi è stata alcuna duplicazione di base Ace, potrebbe valutare seriamente la possibilità di presentare interpello probatorio preventivo per poter fruire dell'agevolazione in misura "piena".

Società Alfa
Periodo 2011: distribuzione dividendi (100)
Periodi 2012-2020: accantonamento di utili 50
Periodo 2021: accantonamento utile 2020 per 150 e conferimento vs società controllate estere per (100)
Calcolo base Ace ordinaria (2020): $50-100 = -50$ (base negativa) → no Ace spettante
Calcolo base <i>super Ace</i> decurtata da norma antielusiva (2021): $50 (150-100) \rightarrow$ <i>super Ace</i> spettante 7,5 ( $50 \cdot 15\%$ )
Calcolo base <i>super Ace</i> "piena" (2021): $150 \rightarrow$ <i>super ACE</i> spettante 22,5 ( $150 \cdot 15\%$ )

Detta in altri termini, la possibilità di attivare l'interpello probatorio anticipato potrebbe permettere la fruizione di un beneficio più alto, nel caso di specie di 15 (ovvero del 66% circa del totale beneficio potenzialmente fruibile). Il lettore attento potrà ben comprendere come tale opportunità oltre a essere un *test* di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria, rappresenta anche la tecnica per ottimizzare la variabile fiscale e in particolare il calcolo del beneficio *super Ace* spettante alle società.

Il percorso prodromico alla presentazione dell'interpello		
<b>I step</b>	Analisi del beneficio <i>super Ace</i> spettante	Si suggerisce una attenta verifica e ricalcolo sia della base di calcolo Ace sia di quella <i>super Ace</i>
<b>II step</b>	Verifica dell'applicazione di norme antielusive	Analisi della normativa antielusiva e della potenziale applicabilità al caso di specie
<b>III step</b>	Valutazione sulla possibilità di presentare interpello probatorio	Analisi della situazione <i>de quo</i> per valutare la sussistenza dei requisiti funzionali alla disapplicazione delle clausole antielusive
<b>IV step</b>	Presentazione dell'interpello probatorio	Invio dell'istanza di interpello corredata da allegati che supportano la tesi e la proposta effettuata dal contribuente (disapplicazione norma antielusiva)
<b>V step</b>	Ricezione della risposta all'interpello presentato	A seguito delle interlocuzioni, il contribuente riceve l'esito del controllo effettivamente realizzato
<b>VI step</b>	Invio della dichiarazione integrativa funzionale alla fruizione del beneficio	In caso di esito positivo, il contribuente potrà fruire dell' <i>extra</i> deduzione <i>super Ace</i> calcolata senza specifiche falcidie

## Le prospettive Ace nella dimensione europea: DEBRA

In conclusione, preme evidenziare come la disciplina dell'aiuto alla crescita economica stia acquisendo una rilevanza sempre maggiore nell'ottica europea. A tal fine, la Commissione Europea in data 11 maggio 2022 ha fatto una proposta di introduzione di una *Debt-Equity Bias Reduction* (di seguito anche DEBRA) finalizzata alla riduzione del diverso trattamento del debito e dell'*equity*. La misura sarà finalizzata a:

1. supportare i *business* delle aziende virtuose che preferiranno virare su aumenti di capitale o sull'accantonamento di riserve di utili in luogo di propendere per la richiesta di finanziamenti. La Commissione europea ha infatti ritenuto che è assai rilevante mettere nelle medesime condizioni le società

che scelgono di capitalizzarsi tramite aumenti di capitale rispetto a quelle che decidono di propendere per la richiesta di capitali di terzi tramite il riconoscimento di una deduzione ai fini dell'imposizione sul reddito che sia proporzionale al proprio patrimonio al fine di indennizzarla dall'effetto positivo che avrebbero avuto nel caso in cui avessero preferito richiedere un finanziamento da istituti bancari;

2. favorire una patrimonializzazione delle società in quanto l'indebitamento eccessivo potrebbe minare la stabilità del sistema finanziario e aumentare il rischio di bancarotta (a sua volta fonte di disoccupazione);

3. rendere il sistema di tassazione europeo egualitario e al contempo efficiente e competitivo anche nell'ottica della transizione digitale e *green* richiesta dal PNRR incentivando i nuovi investimenti tramite l'immissione di capitale sociale ovvero tramite la ritenzione di utili accumulanti<sup>6</sup>.

Tale iniziativa va inoltre concepita in un'ottica di armonizzazione della disciplina europea anche della tassazione delle imprese per rendere univoci gli impatti tra le diverse legislazioni nazionali. Questa apprezzata iniziativa europea potrà degli impatti anche a livello di applicazione della disciplina Ace – che immaginiamo sarà rimpiazzata dalla disciplina DEBRA – e che potrà, di conseguenza, a ragionare non solo in ottica domestica ma in ottica europea.

La bozza di Direttiva pare evidenziare delle sostanziali differenze rispetto alla normativa domestica Ace. Ciò significa che, ad esempio, una applicazione della disciplina DEBRA armonica a livello EU porterà anche a una uniformità applicativa della disciplina delle clausole antielusive a livello EU e in tale ottica sarà interessante vederne gli impatti e l'ideazione della normativa.

## ESEMPIO 6

A (ITA)
↓ 100%
B (GER)
↓ 100%
C (SPA)

Si immagini infatti il caso di un soggetto italiano (A) che detiene un soggetto tedesco (B) e, a cascata, un soggetto spagnolo (C). Nel caso in cui A conferisca B e a sua volta B conferisca C per un valore identico di 100, a fronte di una unica immissione di capitale sia B che C potrebbero fruire della disciplina DEBRA nelle singole legislazioni nazionali. Qualora fosse inserita una normativa antielusiva che consideri le differenti legislazioni identiche ai fini dell'applicazione DEBRA potrebbe portare a vedere l'applicazione della DEBRA solamente nell'ultimo Paese (Spagna) operando una automatica disapplicazione in Germania. Come evidente, anche della definizione delle norme antielusive si dovrebbe fare uno sforzo ulteriore al fine di ragionare degli impatti a livello comunitario e non solo nazionale (come invece fatto sinora con la normativa Ace). Sarà interessante dunque monitorare gli sviluppi di questa normativa ancora allo stato embrionale e come le diverse legislazioni europee provvederanno a integrarla nelle legislazioni domestiche. Chi scrive infatti crede fortemente che uno sviluppo armonico e omogeneo al livello europeo di uno strumento particolarmente interessante in quanto volto all'eliminazione del *bias* di trattamento fiscale tra capitale di rischio e capitale finanziario sia fondamentale per semplificare l'utilizzo di una forma agevolativa di per sé utile per ottenere un mercato europeo bilanciato e competitivo in cui le aziende possono fruire di strumenti agevolativi di per sé identici negli effetti.

### Riferimenti normativi

articolo 1, D.L. 201/2011

articolo 19, commi 2-7, D.L. 73/2021

articolo 10, D.M. 3 agosto 2017

circolare n. 9/E/2016

<sup>6</sup> In tal senso si leggano le dichiarazioni di Vladis Dombrovskis (*executive vice-president*) e di Paolo Gentiloni (*commissioner for economy*).



A man with a beard and a watch is looking at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen. The background is blurred, showing a window with greenery outside.

# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:  
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze  
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati  
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: [www.teamsystem.com/enterprise](http://www.teamsystem.com/enterprise)

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:



Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

