



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 02/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 302

In collaborazione con





Il Modulo Recruiting di TeamSystem HR

TeamSystem HR Recruiting è il software che velocizza e ottimizza il processo di ricerca e selezione del personale.

TeamSystem HR Recruiting mette a disposizione strumenti tecnologici all'avanguardia per diminuire il tempo di risoluzione di una vacancy, automatizzare la selezione, ottenere una valutazione oggettiva e psicologica dei candidati, ridurre i bias di ricerca, filtrare e riorganizzare una grossa mole di dati.

Il software si adatta alle esigenze delle aziende con due versioni:

- **Base**, per PMI o startup con bassi livelli di turnover aziendale;
- **Advanced**, per aziende più complesse ed elevati livelli di turnover.

TeamSystem HR Recruiting permette di gestire tutta la filiera di selezione del personale, **dal pre-screening automatico dei candidati attivi e passivi al Video recruiting**, un sistema di video-comunicazione integrato.

Le caratteristiche principali offerte dal sistema sono:

- **classifica dei candidati**, in base alla compatibilità di hard e soft skill con le richieste nell'annuncio;
- **pubblicazione degli annunci sui principali portali per il lavoro**, con ritorno nel gestionale;
- **oltre 50 filtri di ricerca** tra i candidati già presenti nel DB, prima della pubblicazione di un annuncio;
- **Tecnologia OCR per la lettura e l'analisi del contenuto dei CV** raccolti, in qualsiasi formato;
- **test online**, con "killer question" per la valutazione delle hard e soft skill dei candidati;
- **multimailing e multi SMS** per effettuare il recruiting direttamente dal gestionale;
- **agenda condivisa** per pianificare gli appuntamenti e **reportistica** sulle performance aziendali.

TeamSystem HR Recruiting è fruibile in cloud da qualsiasi dispositivo, desktop o mobile, e grazie all'innovativo **Applicant Ranking System (ARS)**, evoluzione del classico Applicant Tracking System (ATS), garantisce la riduzione fino al 50% del time-to-hire, permettendo all'azienda di risparmiare tempo e denaro.

Per maggiori informazioni:

[scarica la brochure](#)

Lavoro e previdenza

Chiarimento dell'Inps sugli ammortizzatori sociali: Cigo e Cigs	2
Indennità di disoccupazione per i lavoratori autonomi dello spettacolo (Alas)	7
Tfr: coefficiente di dicembre 2021	9

Economia e finanza

Equo canone di dicembre 2021	10
------------------------------	----

Fisco e tributi

Regime Iva dei trasporti internazionali di beni	11
L'Agenzia delle entrate conferma le modalità di recupero dei disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali dei beni materiali ammortizzabili	20

Chiarimento dell'Inps sugli ammortizzatori sociali: Cigo e Cigs

In riferimento alla riforma della normativa in materia di ammortizzatori sociali, operata dalla Legge di Bilancio 2022, con la circolare n. 18/2022 l'Inps ha illustrato le novità e fornito le linee di indirizzo e le prime indicazioni che, dal 1° gennaio 2022, interessano gli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro, riservandosi di rendere note ulteriori istruzioni su specifici aspetti della riforma e, in particolare, sulle disposizioni che, per la loro piena operatività, attendono l'emanazione di decreti ministeriali attuativi.

Nel presente contributo si analizzano le novità operate sui principi generali, sulla Cigo e sulla Cigs.

Principi generali

Le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio producono effetti sulle richieste di trattamenti per inizio della riduzione/sospensione dell'attività lavorativa dal 1° gennaio 2022 in avanti, mentre non valgono per le richieste a cavallo degli anni 2021-2022 in cui la riduzione/sospensione sia iniziata nel corso dell'anno 2021, anche se proseguita nel 2022.

Lavoratori destinatari

È ampliata la platea dei destinatari, che ora comprende anche i lavoratori a domicilio e i lavoratori assunti in apprendistato di qualunque tipologia (prima solo i professionalizzanti), finora esclusi dalle tutele dei trattamenti di integrazione salariale (ordinaria e straordinaria), nonché da quelle garantite dai Fondi di solidarietà bilaterali (articoli 26, 27 e 40, D.Lgs. 148/2015) e dal Fis.

Da notare anche che, dal 1° gennaio 2022, i lavoratori assunti con contratto di apprendistato di qualsiasi tipologia, laddove occupati presso datori di lavoro destinatari sia di Cigo che di Cigs (ad esempio, imprese industriali che occupano mediamente più di 15 dipendenti nel semestre precedente) possono accedere, nel rispetto delle singole causali d'intervento, a entrambe le misure (Cigo-Cigs) e sono, perciò, soggetti alle relative contribuzioni di finanziamento. Lo stesso dicasi per gli apprendisti di datori di lavoro rientranti sia nelle tutele del Fis, sia in quelle della Cigs. In precedenza, gli apprendisti con contratto professionalizzante potevano accedere solo ad uno dei trattamenti di integrazione salariale (Cigo o Cigs), a seconda della natura e delle caratteristiche del loro datore di lavoro.

Per i contratti di apprendistato di I e III livello la sospensione o riduzione dell'orario di lavoro non devono pregiudicare il completamento del percorso formativo, come eventualmente ridefinito ai sensi degli articoli 43, comma 3, e 45, comma 4, D.Lgs. 81/2015.

Anzianità di effettivo lavoro

Per i trattamenti richiesti dal 1° gennaio 2022 è ridotta da 90 a 30 giorni l'anzianità minima di effettivo lavoro che i lavoratori devono possedere, presso l'unità produttiva per la quale è richiesto il trattamento, alla data di presentazione della domanda di concessione. Nelle ipotesi di trasferimento d'azienda ai sensi dell'articolo 2112, cod. civ., e nei casi di lavoratore che passa alle dipendenze dell'impresa subentrante nell'appalto, si computa anche il periodo di impiego presso il precedente datore di lavoro. L'anzianità di effettivo lavoro di 30 giorni minimo non è necessaria per le sole domande per eventi oggettivamente non evitabili (c.d. Eone).

Importo dei trattamenti

Per i trattamenti relativi a periodi decorrenti dal 1° gennaio 2022 sono superati i 2 massimali per fasce retributive, essendo stato introdotto un unico massimale, il più alto, che prescinde dalla re-

tribUZIONE mensile di riferimento dei lavoratori.

Modalità di erogazione e termine per il rimborso delle prestazioni

Sono stati introdotti termini decadenziali per la trasmissione dei dati necessari per i trattamenti con pagamento diretto: in caso di richiesta di pagamento diretto delle prestazioni occorre inviare all'Inps quanto necessario entro la fine del secondo mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, ovvero, se posteriore, entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione del provvedimento di autorizzazione. Trascorsi inutilmente tali termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro inadempiente.

Si ricorda che, per i trattamenti non emergenziali, il pagamento diretto a carico dell'Inps è possibile solo su specifica richiesta e in presenza di serie e documentate difficoltà finanziarie.

Computo dei dipendenti

Per valutare la dimensione aziendale si devono comprendere nel calcolo tutti i lavoratori, inclusi i dirigenti, i lavoratori a domicilio e gli apprendisti di tutte le tipologie, che prestano la propria opera con vincolo di subordinazione sia all'interno che all'esterno dell'azienda.

Dal periodo contributivo "gennaio 2022", il contributo di finanziamento dell'ammortizzatore sociale di riferimento verrà richiesto anche ai datori di lavoro che hanno forza aziendale uguale a zero (0), ma che occupano almeno un dipendente.

Compatibilità con lo svolgimento di attività lavorativa

Il lavoratore beneficiario del trattamento di integrazione salariale, che, durante il periodo di sospensione/riduzione, svolga attività di lavoro subordinato di durata superiore a 6 mesi, nonché di lavoro autonomo, non ha titolo al trattamento di integrazione salariale per le giornate di lavoro effettuate. Se il lavoratore svolge, invece, attività di lavoro subordinato a tempo determinato di durata pari o inferiore a 6 mesi, il trattamento di integrazione salariale resta sospeso per la durata del rapporto di lavoro.

Cigo

Le novità non coinvolgono in modo sensibile la Cigo, che resta applicabile a:

- imprese industriali manifatturiere, di trasporti, estrattive, di installazione di impianti, produzione e distribuzione dell'energia, acqua e gas;
- cooperative di produzione e lavoro che svolgano attività lavorative simili a quella degli operai delle imprese industriali, ad eccezione delle cooperative elencate dal D.P.R. 602/1970;
- imprese dell'industria boschiva, forestale e del tabacco;
- cooperative agricole, zootecniche e loro consorzi che esercitano attività di trasformazione, manipolazione e commercializzazione di prodotti agricoli propri per i soli dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- imprese addette al noleggio e alla distribuzione dei film e di sviluppo e stampa di pellicola cinematografica;
- imprese industriali per la frangitura delle olive per conto terzi;
- imprese produttrici di calcestruzzo preconfezionato;
- imprese addette agli impianti elettrici e telefonici;
- imprese addette all'armamento ferroviario;
- imprese industriali degli enti pubblici, salvo il caso in cui il capitale sia interamente di proprietà pubblica;
- imprese industriali e artigiane dell'edilizia e affini;
- imprese industriali esercenti l'attività di escavazione e/o lavorazione di materiale lapideo;
- imprese artigiane che svolgono attività di escavazione e di lavorazione di materiali lapidei, con esclusione di quelle che svolgono tale attività di lavorazione in laboratori con strutture e organizzazione distinte dalla attività di escavazione.

Lavoro e previdenza

È stata introdotta la possibilità di:

- svolgere l'esame congiunto con le organizzazioni sindacali anche in via telematica;
- organizzare diversamente le competenze territoriali Inps di autorizzazione della Cigo.

Per la determinazione dei limiti massimi di durata i periodi di trattamento Covid sono neutralizzati. La domanda deve essere presentata entro 15 giorni dall'inizio della sospensione/riduzione dell'attività lavorativa, fatte salve le istanze riferite a eventi Eone, da presentarsi entro la fine del mese successivo a quello in cui si è verificato l'evento.

Contributo addizionale

L'ammontare del contributo addizionale dovuto in caso di ricorso ai trattamenti (Cigo e Cigs) di integrazione salariale sarà ridotto, dal 1° gennaio 2025, per chi non abbia fruito dei trattamenti per almeno 24 mesi "successivi al termine dell'ultimo periodo di fruizione del trattamento", nelle seguenti misure:

- 6% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate, relativamente ai periodi di integrazione salariale ordinaria o straordinaria fruiti all'interno di uno o più interventi concessi sino a un limite complessivo di 52 settimane in un quinquennio mobile;
- 9% oltre il precedente limite e sino a 104 settimane in un quinquennio mobile.

In caso di fruizione di ulteriori interventi, oltre il limite delle 104 settimane in un quinquennio mobile, permane la misura del contributo addizionale pari al 15%.

Il contributo addizionale è escluso per le imprese che fruiscono di trattamenti concessi per eventi Eone.

Cigo		
Cause di intervento	Requisiti	Cause integrabili
<ul style="list-style-type: none">- Situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali;- situazioni temporanee di mercato. <p>N.B. Nella disciplina ordinaria non sono ammesse le causali Covid-19.</p>	<ul style="list-style-type: none">- Transitorietà;- temporaneità;- involontarietà;- non imputabilità.	<ul style="list-style-type: none">- Mancanza di lavoro o commesse;- crisi di mercato;- mancanza di materie prime o componenti;- fine cantiere/fine lavoro, fine fase lavorativa, perizia di variante;- eventi meteo;- sciopero di un reparto o di - un'altra azienda;- incendi, alluvioni, sisma, crolli, etc.;- sospensione per ordine di pubblica Autorità;- guasti ai macchinari, manutenzione straordinaria.
Documentazione	Relazione tecnica contenente le ragioni che hanno determinato la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa nell'unità produttiva interessata, dimostrando, sulla base di elementi oggettivi attendibili, che la stessa continui a operare sul mercato.	

Cigs

La riforma supera la precedente logica per l'individuazione delle aziende rientranti nel campo di applicazione (requisito occupazionale dei datori di lavoro e loro appartenenza a specifici settori produttivi), allargando significativamente la platea dei destinatari.

Campo di applicazione

Per i trattamenti relativi a periodi di sospensione/riduzione decorrenti dal 1° gennaio 2022, la disciplina Cigs e i relativi obblighi contributivi si applicano:

- ai datori di lavoro che, nel semestre precedente, abbiano occupato mediamente più di 15 dipendenti e che operano in settori non coperti dai Fondi di solidarietà bilaterali di cui agli articoli 26, 27 e 40, D.Lgs. 148/2015;
- alle imprese del trasporto aereo e di gestione aeroportuale e alle società da queste derivate, alle imprese del sistema aeroportuale, nonché ai partiti e ai movimenti politici e alle loro rispettive articolazioni e sezioni territoriali, a condizione che risultino iscritti nell'apposito registro, a prescindere dal requisito dimensionale dei datori di lavoro.

Sono, perciò, attratti dalla disciplina, in relazione alle dimensioni occupazionali medie semestrali, oltre ai datori di lavoro del settore industriale, anche quelli operanti in tutti gli altri settori in cui non sono stati costituiti Fondi di solidarietà bilaterali ai sensi degli articoli 26, 27 e 40, D.Lgs. 148/2015. Inoltre, la Cigs e i relativi obblighi contributivi sono estesi a tutti i datori di lavoro, con dimensione occupazionale media semestrale superiore a 15 dipendenti, che rientrano nelle tutele del Fis.

Non è più applicabile la disposizione che definisce i criteri per attrarre nella sfera di applicazione del trattamento Cigs le c.d. imprese artigiane dell'indotto.

La previgente disciplina relativa al campo di applicazione della Cigs si applica per i trattamenti di integrazione salariale concessi fino al 31 dicembre 2021.

Causali di intervento

Le modifiche interessano anche le causali di intervento. In particolare, è stata ampliata la causale di "riorganizzazione aziendale" ricomprendendovi anche i casi in cui le aziende vi ricorrano "per realizzare processi di transizione", che saranno individuati e regolati con decreto ministeriale.

Parallelamente, sono state modificate anche le disposizioni relative al programma di riorganizzazione aziendale, prevedendo che il recupero occupazionale si possa realizzare anche tramite la riqualificazione professionale dei lavoratori e il potenziamento delle loro competenze.

Quanto al contratto di solidarietà, il nuovo testo innalza le percentuali di riduzione previste per ricorrere all'istituto, che, dal 1° gennaio 2022, si articoleranno come segue:

- la riduzione media oraria (complessiva) massima dell'orario giornaliero, settimane o mensile dei lavoratori interessati al contratto di solidarietà passa dal 60% al 80%;
- la percentuale di riduzione complessiva massima dell'orario di lavoro, per ogni lavoratore, riferita all'arco dell'intero periodo per il quale il contratto di solidarietà è stipulato, passa dal 70% al 90%.

Anche per questo istituto c'è la possibilità di svolgere l'esame congiunto con le organizzazioni sindacali anche in via telematica e, ai fini della determinazione dei limiti massimi di durata dei trattamenti, i periodi connessi alla normativa emergenziale sono neutralizzati.

Aliquote di finanziamento

L'aliquota del contributo ordinario resta allo 0,90% (0,60% a carico datore di lavoro e 0,30% a carico lavoratore), ma per mitigare l'aumento del costo del lavoro, solo per il 2022 (periodi di paga da gennaio a dicembre), è prevista una riduzione delle aliquote ordinarie (sia a carico del datore di lavoro che del lavoratore) di finanziamento del Fis e della Cigs.

Contribuzione ordinaria di finanziamento del Fis anno 2022	
Destinatari	Contribuzione
Datori di lavoro fino a 5 dipendenti	0,15% (0,50% ordinaria - 0,35% riduzione)
Datori di lavoro da 5,1 a 15 dipendenti	0,55% (0,80% ordinaria - 0,25% riduzione)
Datori di lavoro oltre 15 dipendenti	0,69% (0,80% ordinaria - 0,11% riduzione)
Imprese commerciali (incluse logistica), agenzie di viaggio e turismo, operatori turistici con oltre 50 dipendenti	0,24% (0,80% ordinaria - 0,56% riduzione)

Contribuzione ordinaria di finanziamento della Cigs anno 2022	
Destinatari	Misura della contribuzione
Datori di lavoro destinatari del Fis che, nel semestre precedente, abbiano occupato mediamente più di 15 dipendenti.	0,27% (0,90% ordinaria - 0,63% riduzione)

Tale riduzione si applica anche ai datori di lavoro del settore aereo e dei partiti e movimenti politici e alle imprese esercenti attività commerciali, comprese quelle della logistica e le agenzie di viaggio e turismo, inclusi gli operatori turistici, che, nel semestre precedente, abbiano occupato mediamente più di 15 dipendenti.

L'Inps si è riservato di dettare, con successiva circolare, le istruzioni operative concernenti le predette modifiche alla misura della contribuzione ordinaria di finanziamento Fis e Cigs, così come saranno fornite indicazioni, sotto il profilo procedurale, in ordine alle riduzioni previste sulla contribuzione ordinaria per il 2022.

Contributo addizionale

Vale quanto già illustrato in precedenza per la Cigo.

Accordo di transizione occupazionale

Il nuovo articolo 22-ter, D.Lgs. 148/2015, prevede che, al fine di sostenere le transizioni occupazionali all'esito di Cigs per le causali di riorganizzazione e crisi aziendale, ai datori di lavoro che occupano più di 15 dipendenti può essere concesso, in deroga ai limiti massimi di durata stabiliti dagli articoli 4 e 22, D.Lgs. 148/2015, un ulteriore intervento di Cigs finalizzato al recupero occupazionale dei lavoratori a rischio esubero, per un periodo massimo di 12 mesi complessivi non ulteriormente prorogabili. In sede di consultazione sindacale devono essere definite le azioni finalizzate alla rioccupazione o all'autoimpiego, quali formazione e riqualificazione professionale, anche attraverso il ricorso ai Fondi interprofessionali per la formazione continua. I lavoratori destinatari dal trattamento accedono al programma Gol, perciò i loro nominativi sono comunicati all'Anpal, che li mette a disposizione delle Regioni interessate.

Cigs per processi di riorganizzazione e situazioni di particolare difficoltà economica

È prevista la possibilità di concedere un ulteriore trattamento Cigs per fronteggiare, nel biennio 2022-2023, processi di riorganizzazione e situazioni di particolare difficoltà economica. Possono accedere alla misura i datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione della Cigs, che, avendo raggiunto i limiti massimi previsti di durata complessiva dei trattamenti nel quinquennio mobile, non possono accedere ai trattamenti di Cigs.

Il nuovo periodo di Cigs, concesso in deroga agli articoli 4 e 22, D.Lgs. 148/2015, può avere una durata massima di 52 settimane, fruibili nel periodo dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2023, nel rispetto dei limiti di spesa previsti monitorati dall'Inps.

Si ricorda che, in materia di Cigs, la potestà concessoria fa capo al Ministero del lavoro, limitandosi l'Inps ad autorizzare l'erogazione dei trattamenti secondo le modalità (pagamento diretto ovvero conguaglio) stabilite nel decreto di concessione.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 18/2022

Indennità di disoccupazione per i lavoratori autonomi dello spettacolo (Alas)

Il D.L. 73/2021 (Decreto Sostegni-bis) ha introdotto una nuova indennità per la disoccupazione, denominata Alas, rivolta ai lavoratori autonomi dello spettacolo per gli eventi di cessazione involontaria intervenuti a fare data dal 1° gennaio 2022. L'indennità Alas non concorre alla formazione del reddito.

Dalla medesima data, per le prestazioni rese dai lavoratori autonomi interessati, è dovuta un'aliquota contributiva pari al 2% che i datori di lavoro/committenti che instaurano tali rapporti di lavoro autonomo sono tenuti a versare per il finanziamento della prestazione. Successive istruzioni saranno fornite per l'assolvimento degli obblighi contributivi da parte dei datori di lavoro/committenti e dei lavoratori autonomi esercenti attività musicali; nel frattempo la circolare Inps n. 8/2022 fornisce le istruzioni amministrative.

Destinatari

L'indennità Alas è destinata ai lavoratori autonomi di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a) e b), D.Lgs. 182/1997, cioè quelli che:

- prestano a tempo determinato attività artistica o tecnica, direttamente connessa con la produzione e la realizzazione di spettacoli (lettera a),
- prestano attività a tempo determinato al di fuori delle ipotesi della lettera a);
- esercitano attività musicali (articolo 3, comma 1, punto 23-bis, D.Lgs. 708/1947).

Requisiti

L'indennità Alas è riconosciuta a chi possa far valere congiuntamente i seguenti requisiti:

- non avere in corso rapporti di lavoro autonomo o subordinato;
- non essere titolare di trattamento pensionistico diretto a carico di Gestioni previdenziali obbligatorie;
- non essere beneficiario di Reddito di cittadinanza;
- aver maturato, dal 1° gennaio dell'anno civile precedente la conclusione dell'ultimo rapporto di lavoro autonomo alla data di presentazione della domanda, almeno 15 giornate di contribuzione versata o accreditata al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo;
- avere un reddito relativo all'anno civile precedente alla presentazione della domanda non superiore a 35.000 euro.
- Base di calcolo, misura e durata della prestazione

L'indennità Alas è rapportata al reddito imponibile ai fini previdenziali risultante dai versamenti contributivi effettuati al Fpls, relativo all'anno in cui si è concluso l'ultimo rapporto di lavoro autonomo e all'anno civile precedente, diviso per il numero di mesi di contribuzione, o frazioni di essi, presenti nel medesimo periodo di osservazione. La prestazione per i periodi di tutela della maternità/paternità e del congedo parentale concorre alla determinazione della base di calcolo.

L'indennità, rapportata al reddito medio mensile come sopra determinato, è pari:

al 75% del suddetto reddito medio mensile nel caso in cui tale reddito sia pari o inferiore, per l'anno 2021, a 1.227,55 euro, importo che sarà rivalutato annualmente;

al 75% del predetto importo di 1.227,55 euro, più il 25% della differenza tra il reddito medio mensile e il predetto importo di 1.227,55 euro nel caso in cui il reddito medio mensile sia superiore al predetto importo;

all'importo massimo mensile di 1.335,40 euro nel 2021, annualmente rivalutato.

L'indennità è corrisposta mensilmente per un numero di giornate pari alla metà di quelle di contribuzione versata o accreditata al Fpls nel periodo dal 1° gennaio dell'anno civile precedente la

conclusione dell'ultimo rapporto di lavoro autonomo alla data di conclusione del rapporto di lavoro medesimo.

I periodi di maternità/paternità coperti da contribuzione, anche figurativa, nonché i periodi di congedo parentale indennizzati coperti da contribuzione figurativa presenti nel periodo di osservazione, come sopra determinato, sono da considerare utili ai fini della determinazione della durata dell'indennità Alas. Ai fini della durata non sono computati i periodi contributivi – presenti nel periodo di osservazione – che hanno già dato luogo a erogazione di precedente/i prestazione/i Alas. Al riguardo si precisano le seguenti modalità operative:

- ai fini del calcolo della durata della prestazione sono considerate le giornate di contribuzione versata o accreditata al Fpls nel periodo dal 1° gennaio dell'anno civile precedente alla cessazione dell'ultimo rapporto di lavoro autonomo fino alla data di conclusione del rapporto di lavoro medesimo;
- ai fini del non computo delle giornate di contribuzione versata o accreditata al Fpls che hanno già dato luogo ad erogazione di precedenti prestazioni Alas, si escludono le giornate di contribuzione versata o accreditata, presenti nel medesimo periodo di osservazione, precedenti le prestazioni delle quali hanno costituito base di calcolo;
- le giornate di contribuzione versata o accreditata al Fpls relative ai rapporti di lavoro successivi all'ultima prestazione Alas sono sempre utili ai fini della determinazione della durata di una nuova Alas poiché non hanno già dato luogo a erogazione di precedenti prestazioni.

La durata massima di ciascuna prestazione non può superare 6 mesi, corrispondenti a 156 giorni di contributi giornalieri.

Presentazione della domanda

Per fruire dell'indennità i potenziali beneficiari devono, a pena di decadenza, presentare apposita domanda all'Inps, esclusivamente in via telematica, entro 68 giorni dalla cessazione del rapporto di lavoro, utilizzando i consueti canali messi a disposizione per i cittadini e per gli istituti di patronato nel sito internet dell'Inps. Il termine decorre dalle date di seguito individuate:

- data di cessazione dell'ultimo rapporto di lavoro autonomo ex articolo 2, comma 1, lettere a) e b), D.Lgs. 182/1997;
- data di cessazione del periodo di maternità indennizzato;
- data di cessazione del periodo di malattia indennizzato o di infortunio sul lavoro/malattia professionale.
- Nelle ipotesi di intervenuta malattia o di inizio di periodo indennizzabile di maternità il termine di presentazione della domanda rimane sospeso e riprende a decorrere per la parte residua al termine dei seguenti eventi:
- nel caso di evento di maternità indennizzabile, per un periodo pari alla durata dell'evento di maternità indennizzato;
- nel caso di evento di malattia comune indennizzabile da parte dell'Inps o infortunio sul lavoro/malattia professionale indennizzabile da parte dell'Inail, per un periodo pari alla durata dell'evento di malattia indennizzato o di infortunio sul lavoro/malattia professionale.

per le cessazioni del rapporto di lavoro autonome intercorse tra il 1° e il 14 gennaio 2022, il termine per la presentazione della domanda decorre dal 14 gennaio 2022 e, in questi casi, la prestazione viene corrisposta dall'ottavo giorno successivo alla data di cessazione del rapporto di lavoro.

In generale, la prestazione viene corrisposta dall'ottavo giorno successivo alla data di cessazione del rapporto di lavoro, salvo quanto specificato in seguito.

Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 8/2022

Tfr: coefficiente di dicembre 2021

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a dicembre 2021 è risultato pari a 106,2: a dicembre 2021 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2020 è risultata pari a 4,359238

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2020	Tasso mensile	75% Differenza 2020	Rivalutazione
Gennaio 2021	15 gennaio - 14 febbraio	102,9	0,586510	0,125	0,439883	0,564883
Febbraio 2021	15 febbraio - 14 marzo	103,0	0,684262	0,140	0,513196	0,763196
Marzo 2021	15 marzo - 14 aprile	103,3	0,977517	0,375	0,733138	1,108138
Aprile 2021	15 aprile - 14 maggio	103,7	1,368524	0,500	1,026393	1,526393
Maggio 2021	15 maggio - 14 giugno	103,6	1,270772	0,625	0,953079	1,578079
Giugno 2021	15 giugno - 14 luglio	103,8	1,466276	0,750	1,099707	1,849707
Luglio 2021	15 luglio - 14 agosto	104,2	1,857283	0,875	1,392962	2,267962
Agosto 2021	15 agosto - 14 settembre	104,7	2,346041	1,000	1,759531	2,759531
Settembre 2021	15 settembre - 14 ottobre	104,5	2,150538	1,125	1,612903	2,737903
Ottobre 2021	15 ottobre - 14 dicembre	105,1	2,737048	1,250	2,052786	3,302786
Novembre 2021	15 novembre - 14 novembre	105,7	3,323558	1,375	2,492669	3,867669
Dicembre 2021	15 dicembre - 14 gennaio	106,2	3,812317	1,500	2,859238	4,359238

Equo canone di dicembre 2021

L' *inflazione del mese di dicembre 2021 è stata pari a 3,8%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 2,85% (duevirgolaottantacinque).*

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2021 rispetto a novembre 2020 è risultata pari a 3,8% (trevirgolaotto). 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 2,85% (duevirgolaottantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2021 rispetto a dicembre 2019 risulta pari a 3,6% (trevirgolasei). Il 75% risulta pari a 2,7% (duevirgolasette).

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

Regime Iva dei trasporti internazionali di beni

L'articolo 5-septies, D.L. 146/2021, introdotto, in sede di conversione, dalla L. 215/2021, specifica alcune condizioni per l'applicazione del regime di non imponibilità Iva dei trasporti internazionali di beni di cui all'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972, in coerenza con le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza relativa alla causa C-288/16 del 29 giugno 2017.

L'occasione è utile per riepilogare la disciplina Iva delle predette prestazioni anche alla luce dei criteri di collegamento con il territorio dello Stato e, quindi, del rapporto tra il regime di non imponibilità e il presupposto territoriale che caratterizza i trasporti di beni effettuati in ambito internazionale.

Rapporto tra non imponibilità e territorialità dei servizi internazionali

L'applicazione del trattamento di non imponibilità Iva previsto, per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, dall'articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel cui ambito ricadono anche i trasporti internazionali di beni, presuppone che la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia.

Se è vero infatti che, per le cessioni all'esportazione, la detassazione si applica a prescindere dal luogo di stabilimento del cliente, rilevando la destinazione effettiva dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea, per le operazioni assimilate alle esportazioni e per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, la non imponibilità di cui agli articoli 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972 non opera in modo altrettanto oggettivo.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 18/2010, è stata soppressa la previsione di extraterritorialità contenuta nell'ultimo comma dell'articolo 7, D.P.R. 633/1972 e dell'articolo 40, D.L. 331/1993, in base alla quale le operazioni non imponibili non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato.

La previsione abolita dal D.Lgs. 18/2010 era impropria, siccome il Legislatore non aveva inteso classificare le operazioni non imponibili come extraterritoriali, ma come operazioni senza addebito d'imposta in considerazione del luogo di consumo dei beni o, comunque, del carattere internazionale che caratterizza la cessione o la prestazione.

Nel passaggio dalle vecchie alle nuove regole territoriali, l'ambito applicativo degli articoli 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972 è rimasto, pertanto, del tutto immutato, continuando a essere limitato alle operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta ai sensi dei nuovi articoli da 7-bis a 7-septies, D.P.R. 633/1972.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 37/E/2011 (§ 5), ha coerentemente rammentato che, nei rapporti "B2B", le prestazioni di servizi considerate territorialmente rilevanti nel Paese del committente:

- sono escluse da Iva in Italia se il committente è stabilito in altro Paese (UE o extra UE), benché si tratti di operazioni riconducibili alla fattispecie contemplate dagli articoli 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972;
- beneficiano della non imponibilità se il committente è un soggetto passivo stabilito in Italia, laddove si considerano soggetti passivi, per le prestazioni di servizi a essi rese¹:
 1. i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con l'avvertenza che le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
 2. gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972,

¹ Cfr. articolo 7-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972.

anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

3. gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva.

In considerazione del tenore letterale dell'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972:

- nel primo caso (committente stabilito in altro Paese), trattandosi di operazioni non imponibili, la fattura non deve essere emessa dal prestatore nazionale se il committente è comunitario; se extracomunitario, invece, la fattura deve riportare l'annotazione "operazione non soggetta", con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento;
- nel secondo caso (committente stabilito in Italia), invece, la fattura del prestatore italiano deve riportare l'annotazione "operazione non imponibile", con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento.

Rapporto tra non imponibilità e territorialità dei servizi di trasporto internazionale

L'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972, dopo la modifica operata dall'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 37/2019 (Legge europea 2018), considera non imponibili i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile a norma del comma 1, articolo 69, D.P.R. 633/1972.

I trasporti di beni:

- nei rapporti "B2B", costituiscono prestazioni "generiche", alle quali cioè si applica la regola generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, per cui il luogo di effettuazione del trasporto coincide con il Paese del committente;
- nei rapporti "B2C", sono soggetti a un diverso regime territoriale a seconda che il trasporto sia intracomunitario o meno. Infatti:
 1. le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato, ex articolo 7-sexies, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972;
 2. le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni si considerano effettuate in Italia quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato, ex articolo 7-sexies, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972.

Territorialità proporzionale dei trasporti di beni diversi da quelli intracomunitari

La disposizione della lettera b) ripropone, per i rapporti "B2C", la previsione in precedenza contenuta nell'articolo 7, comma 4, lettera c), D.P.R. 633/1972 e, come ribadito dalla circolare n. 37/E/2011 (§ 3.2.2), ai fini della determinazione della quota-parte di tali prestazioni di servizi resa nel territorio dello Stato, occorre fare ancora riferimento:

- alla circolare n. 11/1980, che ha fissato nella misura del 5% la percentuale forfetaria di ogni singolo intero trasporto internazionale marittimo riferibile alle acque territoriali italiane;
- alla risoluzione n. 89/E/1997, che ha fissato nella misura del 38% la percentuale forfetaria dell'intero tragitto del singolo volo internazionale riferibile alla prestazione resa nello spazio aereo italiano.

Territorialità dei trasporti intracomunitari di beni

La disposizione della lettera c), invece, ripropone, sempre per i rapporti "B2C", la previsione in precedenza contenuta nell'articolo 40, comma 5, D.L. 331/1993.

L'articolo 7, comma 1, lettera f), D.P.R. 633/1972, riproducendo il previgente articolo 40, comma 7, D.L. 331/1993, ha stabilito che, per "trasporto intracomunitario di beni", s'intende il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di 2 Stati membri diversi, laddove:

- il "luogo di partenza" è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni;
- il "luogo di arrivo" è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente.

Irrelevanza della qualifica soggettiva del committente

Nell'ipotesi in cui la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia, il regime di non imponibilità si applica in modo oggettivo, ossia a prescindere dallo status del committente (soggetto Iva o meno), sempreché il trasporto riguardi beni in esportazione, transito o importazione.

Sul punto, la circolare n. 37/E/2011 (§ 5) ha ricordato che, a partire dall'anno 1993, vale a dire dall'introduzione della disciplina sugli scambi intracomunitari di beni, i concetti di importazione ed esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al territorio comunitario (che ai fini doganali rappresenta un unicum). In tale prospettiva, è da ritenere che le anzidette previsioni di non imponibilità possano trovare applicazione, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verificano nel territorio di uno Stato UE diverso dall'Italia. In pratica, rispetto ai beni in esportazione, la non imponibilità compete se l'operazione principale ha per oggetto il trasferimento della merce a destinazione di un Paese *extra* UE, indipendentemente quindi dal Paese UE di origine. Come, infatti, chiarito dalla risoluzione n. 134/E/2010, il committente italiano di una prestazione di trasporto di beni in esportazione da un altro Paese membro beneficia, in sede di reverse charge, del regime di non imponibilità, tenuto conto che la prestazione di trasporto dei beni è collegata a una cessione all'esportazione.

Il trattamento di non imponibilità risulta, invece, escluso per i trasporti di beni "estero su estero", come peraltro indicato dalla circolare n. 12/E/2010 (§ 3.3).

ESEMPIO 1

In caso di merce trasportata dalla Svizzera agli Stati Uniti, anche laddove la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia – come nel caso in cui vettore e committente siano soggetti Iva italiani – non ricorrono le condizioni previste per applicare il regime di non imponibilità, atteso che i beni trasportati non formano oggetto di una operazione di esportazione, essendo già materialmente esistenti al di fuori del territorio dell'Unione Europea al momento di effettuazione della prestazione. A conferma di questa conclusione può richiamarsi anche la corrispondente previsione comunitaria, vale a dire l'articolo 146, lettera e), Direttiva 2006/112/CE, che esenta da Iva le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni. Del resto, la previsione nazionale in materia di territorialità è rimasta immutata anche a seguito del riordino operato dal D.Lgs. 18/2010, mentre il n. 7) dello stesso articolo 9, D.P.R. 633/1972, nel disciplinare la non imponibilità dei servizi di intermediazione, è stato modificato, estendendo l'agevolazione, già prevista per i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, ai servizi relativi a operazioni effettuate fuori del territorio dell'Unione Europea.

Vettore	Mittente	Luogo di partenza	Luogo di arrivo	Regime Iva
IT	IT	Italia	Italia	Imponibile
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Italia	Paese <i>extra</i> UE	Non imponibile
		Altro Paese UE	Paese <i>extra</i> UE	
		Paese <i>extra</i> UE	Italia	
		Paese <i>extra</i> UE	Altro Paese UE	
		Paese <i>extra</i> UE	Paese <i>extra</i> UE	Imponibile

IT	UE	Italia	Italia	Non soggetto
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Italia	Paese <i>extra</i> UE	
		Altro Paese UE	Paese <i>extra</i> UE	
		Paese <i>extra</i> UE	Italia	
		Paese <i>extra</i> UE	Altro Paese UE	
		Paese <i>extra</i> UE	Paese <i>extra</i> UE	
IT	<i>Extra</i> UE	Italia	Italia	Non soggetto
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Italia	Paese <i>extra</i> UE	
		Altro Paese UE	Paese <i>extra</i> UE	
		Paese <i>extra</i> UE	Italia	
		Paese <i>extra</i> UE	Altro Paese UE	
		Paese <i>extra</i> UE	Paese <i>extra</i> UE	
UE	IT	Italia	Italia	Imponibile
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Non imponibile	Italia	Paese <i>extra</i> UE
			Altro Paese UE	Paese <i>extra</i> UE
			Paese <i>extra</i> UE	Italia
			Paese <i>extra</i> UE	Altro Paese UE
			Paese <i>extra</i> UE	Paese <i>extra</i> UE
<i>Extra</i> UE	IT	Italia	Italia	Imponibile
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Non imponibile	Italia	Paese <i>extra</i> UE
			Altro Paese UE	Paese <i>extra</i> UE
			Paese <i>extra</i> UE	Italia
			Paese <i>extra</i> UE	Altro Paese UE
			Paese <i>extra</i> UE	Paese <i>extra</i> UE
Imponibile				

Plafond per i servizi internazionali

Le operazioni con l'estero rilevanti, in base all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, ai fini della formazione del plafond e dello status di esportatore abituale sono tutte quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, L. 28/1997, per plafond s'intende il limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare/importare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, salvo le eccezioni (ad esempio, fabbricati e aree fabbricabili e beni/servizi a imposta indetraibile).

Per contro, le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della formazione del plafond, né della verifica dello *status* di esportatore abituale sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

Operazioni rilevanti

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini della formazione del *plafond* e dello *status* di esportatore abituale sono quelle indicate nel rigo VE30.

Rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del plafond)
Cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettere a), b) e b-bis), D.P.R. 633/1972)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (articolo 8-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (articolo 71, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (articolo 72, D.P.R. 633/1972)
Cessioni intracomunitarie (articolo 41, commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una "triangolazione comunitaria"
Triangolazioni nazionali (articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (articolo 50-bis, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993)
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dell'Unione Europea (articolo 50-bis, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972 (articolo 51, comma 3, D.L. 331/1993)
Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (articolo 37, comma 1, D.L. 41/1995)

L'articolo 9, comma 2, D.P.R. 633/1973 stabilisce che "le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 8 si applicano con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa".

In pratica, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali elencati nel comma 1, articolo 9, D.P.R. 633/1972 concorrono a formare il *plafond* per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'Iva da parte dei soggetti in possesso dello status di esportatore abituale. A tal fine, però, è richiesto che le prestazioni di servizi in esame siano effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa e non, quindi, in via meramente occasionale.

Operazioni irrilevanti

Le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della verifica dello status di esportatore abituale, né della formazione del *plafond* sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

Rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili)
Cessioni a viaggiatori extracomunitari (articolo 38-quater, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
Cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi Iva (articolo 50-bis, comma 4, lettera c), D.L. 331/1993)
Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (articolo 50-bis, comma 4, lettere e) e h), D.L. 331/1993)
Trasferimenti da un deposito Iva a un altro (articolo 50-bis, comma 4, lettera i), D.L. 331/1993)

Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate a organizzazioni dello Stato o a organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/1987, che provvedono a effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari (D.M. 10 marzo 1988)

Quota-parte dei corrispettivi che non costituisce "marginale" nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (articolo 37, comma 1, D.L. 331/1993)

Prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione Europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. 340/1999 (articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972)

Beni/servizi oggetto di acquisto/importazione con il plafond

Nel limite dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle prestazioni eseguite nell'anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei 12 mesi precedenti (*plafond* mobile), l'esportare abituale – cioè colui che, con le operazioni agevolate, ha superato la percentuale minima del 10% del volume d'affari nel periodo di ferimento – può acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva. Sono esclusi gli acquisti di fabbricati e aree fabbricabili, anche se in dipendenza di un contratto d'appalto avente per oggetto la loro costruzione o di *leasing*². Di contrario avviso la Suprema Corte, per la quale il plafond può essere speso per acquistare fabbricati e aree fabbricabili mediante appalto in quanto quest'ultimo dà luogo, ai fini Iva, a una prestazione e non a una cessione³, così come il plafond è utilizzabile per acquisire fabbricati e aree fabbricabili in leasing, che configura una prestazione di servizi sino al momento dell'acquisto finale del bene⁴.

Una specifica limitazione è prevista dall'articolo 68, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 per l'utilizzo del plafond in dogana da parte dei soggetti che effettuano servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Tale disposizione stabilisce che non sono soggette a Iva "le importazioni di beni indicati nel comma, 1 lettera c), articolo 8, nell'articolo 8-bis, nonché nel comma 2 dell'articolo 9 limitatamente all'ammontare dei corrispettivi di cui al n. 9) dello stesso articolo, sempreché ricorrano le condizioni stabilite nei predetti articoli".

Di regola, gli esportatori abituali hanno diritto di importare beni di provenienza extracomunitaria senza applicazione dell'imposta in dogana, ma se l'operatore svolge un'attività consistente nel prestare servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali tale diritto è limitato alla quota-parte del plafond maturato a seguito dell'effettuazione dei servizi di cui al n. 9), comma 1, articolo 9, D.P.R. 633/1972, che fa riferimento ai "trattamenti di cui all'articolo 176 del T.U. approvato con D.P.R. 43/1973, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, destinati a essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato".

In pratica, in dogana può essere speso esclusivamente il plafond generato dall'effettuazione di prestazioni di lavorazione, compresi il montaggio, l'assieme e l'adattamento ad altre merci, di trasformazione e di riparazione, compresi il riattamento e la messa a punto. Il restante *plafond* è, invece, liberamente utilizzabile per gli acquisti interni di beni e servizi e per quelli intracomunitari di beni, ex articolo 42, D.L. 331/1993.

Non imponibilità Iva per i trasporti di beni in importazione

La non imponibilità Iva prevista dall'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972 per i "trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile a norma dell'articolo 69, comma 1" si giustifica perché la prestazione corrispondente alla tratta nazionale – che, in ragione del principio di territorialità, costituirebbe un'operazione imponibile – è stata già oggetto di tassazione in dogana, siccome le spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della UE concorrono a formare la base imponibile ai fini della dichiarazione di valore che

² Cfr. circolare n. 145/E/1998 (§ 7) e, da ultimo, risposta a interpello n. 304/E/2020.

³ Cfr. Cassazione n. 7504/2016.

⁴ Cfr. Cassazione n. 1362/2000; n. 2888/2001 e n. 23329/2013.

l'importatore è tenuto a rendere all'atto dello sdoganamento dei beni importati⁵.

La previsione di non imponibilità di tali corrispettivi è, quindi, diretta a evitare che la medesima prestazione sia tassata 2 volte, dapprima in sede doganale e poi in sede di effettuazione del trasporto, allorché l'imposta diviene esigibile.

È onere del vettore dimostrare che la relativa prestazione, avendo formato oggetto di dichiarazione doganale, sia già stata sottoposta a tassazione; se è vero, infatti, che la non imponibilità intende evitare il rischio di una doppia imposizione, la stessa non può condurre a una indebita sottrazione di materia imponibile⁶. In tale contesto assume, pertanto, rilevanza se il trasporto sia stato convenuto:

- "*franco confine*", nel qual caso le spese relative, da dichiarare in sede doganale, corrisponderanno solo al costo del trasporto dal luogo di partenza fino all'ingresso nel territorio dello Stato, mentre il successivo trasporto dal confine alla destinazione finale costituisce un'operazione imponibile; ovvero
- "*franco destinazione*", comprensivo cioè anche del servizio corrispondente alla tratta territoriale, nel qual caso le spese relative, da dichiarare ai fini doganali, sono quelle occorrenti per l'inoltro dei beni fino al luogo di destinazione finale.

In conclusione, solo le importazioni "*franco destino*" legittimano la non imponibilità delle prestazioni di trasporto, in quanto le relative spese rilevano ai fini della determinazione dell'imposta da assolvere in dogana⁷.

Nell'ipotesi di un unico trasporto internazionale di beni che non siano dichiarati in dogana franco destino, ai fini della determinazione del corrispettivo della parte del trasporto medesimo relativa alla tratta nazionale – che ai sensi dell'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972 assume rilevanza agli effetti dell'Iva - detto corrispettivo può essere stabilito per differenza tra l'ammontare complessivo del trasporto internazionale e quello assunto in sede di dichiarazione doganale, a norma dell'articolo 69, D.P.R. 633/1972⁸.

Ai trasporti di beni dichiarati "*franco destino*" vanno assimilati quelli di merci per le quali le operazioni doganali vengono effettuate presso una dogana diversa da quella di introduzione, dato che anche in questo caso l'ufficio doganale assoggetta a imposta l'ammontare delle spese di trasporto sino al luogo di sdoganamento delle merci stesse⁹.

Novità introdotte dalle Leggi europee 2018 e 2014

Le condizioni di non imponibilità Iva dei servizi di spedizione e di trasporto di beni in importazione, previste dall'articolo 9, D.P.R. 633/1972, sono state oggetto di un duplice intervento normativo, volto ad adeguare la disciplina interna a quella comunitaria di riferimento.

Con l'articolo 11, L. 37/2019 (Legge europea 2018) sono stati modificati i n. 2), 4) e 4-bis), comma 1, articolo 9, D.P.R. 633/1972, riferiti, rispettivamente:

- ai servizi di trasporto;
- ai servizi di spedizione;
- ai servizi accessori alle spedizioni.

La novità è che tali prestazioni, se relative a beni in importazione, beneficiano del trattamento di non imponibilità a condizione che il loro valore sia compreso nella base imponibile dell'Iva all'importazione, anziché essere assoggettato a imposta in dogana.

In tal modo, si archivia la procedura di infrazione n. 2018/4000, con la quale la Commissione europea ha evidenziato la difformità delle disposizioni nazionali e della prassi amministrativa¹⁰ rispetto agli articoli 86, § 1, lettera b), e 144, Direttiva 2006/112/CE, alla luce anche della posizione della Corte di Giustizia UE¹¹.

⁵ Cfr. circolare n. 26/1979.

⁶ Cfr. Cassazione n. 23034/2015.

⁷ Cfr. risoluzioni n. 420084/1980 e n. 417101/1987.

⁸ Cfr. circolare n. 26/1979, cit..

⁹ Cfr. circolare n. 26/1979, cit..

¹⁰ Cfr. circolare n. 12/1981.

¹¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 4 ottobre 2017, causa C-273/16.

Quest'ultima previsione, in particolare, nello stabilire che "gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile, conformemente all'articolo 86, § 1, lettera b)", rende palese che la detassazione dei servizi di trasporto e di spedizione, nonché di quelli accessori alle spedizioni – ove riguardanti beni in importazione – non può essere subordinata alla condizione precedentemente richiesta dalla normativa italiana, laddove il richiamato articolo 86, § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE, dispone che "devono essere compresi nella base imponibile, ove non vi siano già compresi, ... le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione ...".

A seguito delle modifiche operate dall'articolo 11 della Legge europea 2018, la non imponibilità si applica, a norma:

- del n. 2), per "i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi del comma 1 dell'articolo 69";
- del n. 4), per "i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi del comma 1 dell'articolo 69 ...";
- del n. 4-bis), per "i servizi accessori relativi alle spedizioni, sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta".

La modifica del n. 4-bis), articolo 9, D.P.R. 633/1972 si pone come completamento di quella operata dall'articolo 12, L. 115/2015 (Legge europea 2014), finalizzata – a suo tempo – a ottenere l'archiviazione della procedura di infrazione n. 2012/2088.

Dopo tale intervento normativo, la non imponibilità, per i servizi accessori alle spedizioni, era limitata "alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle Direttive 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, e 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta".

La condizione di non imponibilità risultava, pertanto, allineata alle disposizioni comunitarie di riferimento, in precedenza richiamate, ma – come desumibile dalla successiva procedura di infrazione n. 2018/4000 – la limitazione della detassazione alle importazioni di beni di modico valore e alle piccole spedizioni si poneva ancora in contrasto con gli articoli 86, § 1, lettera b), e 144, Direttiva 2006/112/CE.

La Legge europea 2018, nell'eliminare il riferimento alle piccole spedizioni e a quelle di valore trascurabile, supera quindi il rilievo della Commissione.

L'entrata in vigore delle nuove disposizioni coincide con il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ma le novità in esame hanno effetto retroattivo per gli operatori, ove interessati ad avvalersene. Essi, infatti, possono validamente applicare le norme comunitarie sopra richiamate, che essendo incondizionate e sufficientemente dettagliate e precise, hanno efficacia diretta nell'ordinamento nazionale, sicché – in caso di controversia – possono essere invocate in giudizio contro lo Stato che non le ha recepite in modo corretto¹².

Limitazione della non imponibilità ai trasporti forniti direttamente al mittente o al destinatario dei beni

L'articolo 5-septies, D.L. 146/2021 specifica alcune condizioni per l'applicazione del regime di non imponibilità Iva dei trasporti internazionali relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché dei trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi

¹² Corte di Giustizia, 17 luglio 2008, causa C-226/07 e 3 marzo 2011, causa C-203/10.

nella base imponibile.

In base al nuovo comma 3, articolo 9, D.P.R. 633/1972, i predetti servizi di trasporto internazionale di beni non comprendono quelli resi a soggetti diversi:

- dall'esportatore;
- dal titolare del regime di transito;
- dall'importatore;
- dal destinatario dei beni;
- dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile;
- dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali.

La limitazione ha effetto dal 1° gennaio 2022 e sono espressamente fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti precedentemente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di Giustizia di cui alla causa C-288/16 del 29 giugno 2017, con la conseguenza che, tutelando il legittimo affidamento degli operatori, è esclusa l'applicazione non solo dell'imposta, ma anche delle sanzioni, per i servizi di trasporto internazionale di beni effettuati fino al 31 dicembre 2021.

Tale pronuncia, nel richiamare la disciplina prevista dall'articolo 146, Direttiva 2006/112/CE recante l'esenzione dall'Iva delle operazioni all'esportazione, mira all'osservanza del principio dell'imposizione dei beni e servizi nel loro luogo di destinazione, stabilendo che l'esenzione i cui all'articolo 146, § 1, lettera e), Direttiva 2006/112/CE, relativa ai servizi di trasporto direttamente connessi all'esportazione di beni fuori della UE *"deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica a una prestazione di servizi ... relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un Paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni"*.

La Corte UE ha messo in luce l'illegittimità della previsione di non imponibilità di cui all'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972 come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, per la quale i trasporti internazionali di beni beneficiano del trattamento di non imponibilità anche se effettuati da più vettori o da terzi sub-contrattenti e, quindi, anche quando i servizi in esame non sono resi direttamente all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni¹³.

Riferimenti normativi

articolo 5-septies, D.L. 146/2021

articolo 40, comma 5, D.L. 331/1993

articolo 42, D.L. 331/1993

articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972

articolo 7, D.P.R. 633/1972

articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972

articolo 146, lettera e), Direttiva 2006/112/CE

Corte di Giustizia UE, causa C-288/16 del 29 giugno 2017

circolare n. 12/E/2010

circolare n. 37/E/2011

risoluzione n. 134/E/2010

¹³ Cfr. risoluzione n. 411861/1978 e circolare n. 26/1979, cit..

L'Agenzia delle entrate conferma le modalità di recupero dei disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali dei beni materiali ammortizzabili

Con la risposta a interpello n. 761/E/2021, l'Agenzia delle entrate è tornata sul tema delle modalità di "recupero" dei disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali dei beni materiali ammortizzabili. Nel caso trattato, l'Amministrazione finanziaria ha confermato quanto già espresso in precedenti occasioni relativamente al riassorbimento dei disallineamenti generatisi in conseguenza di una svalutazione civilistica, estendendo tale trattamento anche ai disallineamenti derivanti dall'applicazione del meccanismo *pro rata temporis*.

Il caso

L'interpello è stato presentato da una società *Ias adopter* operante nel settore dei servizi integrati di noleggio, lavaggio e sterilizzazione di materiali tessili e di strumentario chirurgico per strutture ospedaliere e socio-assistenziali, nonché per strutture alberghiere e della ristorazione. I principali investimenti capitalizzati da tale soggetto sono costituiti dalla dotazione di "biancheria alberghiera", di "biancheria confezionata" destinata alla vestizione di personale medico, infermieristico e professionale ospedaliero, e di "materasseria" (materassi e guanciali) destinata al noleggio agli enti ospedalieri.

Anteriormente al periodo d'imposta 2019, la società ammortizzava tali beni attribuendo loro una vita utile di 30 mesi, utilizzando quindi un coefficiente di ammortamento civilistico pari al 40%, ragguagliando ad anno (1/12 ogni mese) la quota di ammortamento relativa ai beni entrati in funzione nel corso del primo periodo.

Dal punto di vista fiscale, è stato utilizzato il coefficiente di ammortamento pari al 40%, ridotto alla metà per il primo esercizio, in ottemperanza di quanto disposto dall'articolo 102, comma 2, Tuir. Tale meccanismo ha inevitabilmente determinato, per il primo esercizio di entrata in funzione dei beni (anno n), un disallineamento tra la quota di ammortamento civilistica e quella fiscalmente riconosciuta, rendendo di fatto necessaria in sede di dichiarazione dei redditi una ripresa fiscale in aumento per i beni acquistati nei primi 5 mesi dell'anno (l'ammortamento civilistico per tali beni risulta infatti superiore al valore massimo fiscalmente consentito, pari al 20%). In tale contesto, poiché l'aliquota di ammortamento civilistica è allineata con quella fiscale (pari al 40%), il riassorbimento del disallineamento avviene al termine dell'ammortamento civilistico (ossia nell'anno n+2).

Nel corso del 2019, la società ha analizzato la vita utile di tali cespiti in ottemperanza di quanto previsto dallo Ias 16¹ ed è emersa la necessità di rivederne la vita utile, in quanto maggiore rispetto a quella fino a quel momento adottata civilisticamente. In particolare, la vita utile delle classi merceologiche in esame è stata valutata per i materassi in 8 anni (cui corrisponde un coefficiente pari al 12,5%) e per la biancheria confezionata e alberghiera in 4 anni (cui corrisponde un coefficiente pari al 25%).

Di conseguenza, a decorrere dall'esercizio 2019, la società ha imputato a Conto economico una quota di ammortamento inferiore rispetto a quella massima fiscalmente deducibile la quale, ricordiamo, è determinata applicando un coefficiente di ammortamento pari al 40%.

La società ha quindi chiesto all'Agenzia delle entrate quale sia, in caso di variazione della vita utile dei beni, il periodo d'imposta in cui deve essere riassorbito il disallineamento generatosi nei periodi

¹ Cfr. paragrafo "Il quadro normativo di riferimento - L'ammortamento civilistico".

precedenti al 2019 ed emerso nell'anno di entrata in funzione del cespite.

In particolare, la società ha chiesto se il disallineamento in esame, il quale aveva a suo tempo determinato una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, debba essere riassorbito attraverso una variazione in diminuzione:

- nel primo periodo d'imposta in cui si ha "capienza" per la deduzione fiscale, fino a concorrenza dell'ammontare massimo di ammortamento consentito determinato sulla base delle aliquote tabellari previste dal D.M. 31 dicembre 1988 (ipotesi 1); oppure
- al termine di periodo di ammortamento del cespite (ipotesi 2).

Il quadro normativo di riferimento

L'ammortamento civilistico - contabile

Per i soggetti Oic *adopter*, il codice civile, all'articolo 2426, stabilisce i criteri di rilevazione iniziale delle immobilizzazioni, disponendo che le stesse siano iscritte al costo di acquisto o produzione, comprensivo dei relativi costi accessori nel caso di acquisto, e dei costi direttamente imputabili al prodotto nel caso di produzione interna. Tale articolo prevede altresì che il costo delle immobilizzazioni, il cui utilizzo è limitato nel tempo, sia sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione.

Nell'ambito dei Principi contabili nazionali, è l'Oic 16 che si occupa di disciplinare i criteri di rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni materiali. In particolare, l'Oic 16 definisce le immobilizzazioni materiali come quei beni tangibili di uso durevole, la cui utilità economica si estrinseca nel corso di più esercizi.

Il predetto Principio contabile chiarisce che le immobilizzazioni materiali debbano essere rilevate al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, maggiorato dell'Iva qualora la società operi in regime di Iva indetraibile, e ridotto di eventuali sconti incondizionati. Nel costo d'acquisto sono inoltre inclusi gli eventuali costi accessori, quali costi notarili, imposte di registro, dazi su importazioni, costi di progettazione, etc.². Qualora l'immobilizzazione sia prodotta internamente, la rilevazione iniziale è effettuata sulla base del costo di produzione, il quale comprende tutti i costi diretti, quali materiali e mano d'opera diretta, e costi generali di produzione per la quota ragionevolmente imputabile al cespite. È inoltre ammesso, nel rispetto di determinate condizioni, considerare nel costo di produzione anche gli oneri finanziari sostenuti per la fabbricazione interna del bene.

In relazione alle rilevazioni successive, l'Oic 16 prevede che tutti i cespiti siano ammortizzati a eccezione di quei beni la cui utilità non si esaurisce nel tempo, come i terreni e le opere d'arte. Dunque, il costo delle immobilizzazioni materiali deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, tenendo in considerazione la loro residua possibilità di utilizzazione. È bene precisare che la vita utile del bene non è legata alla sua "durata fisica" bensì a quella economica. Tale durata è generalmente stimata sulla base di alcuni fattori, quali deterioramento fisico del bene, grado di utilizzo da parte della società, obsolescenza del bene sulla base dell'evoluzione tecnologia, precedenti esperienze in relazione a cespiti utilizzati dalla società, perizie, fattori ambientali, economici e legali, livello di manutenzione adottato e piani aziendali per la sostituzione degli stessi.

Il processo di ammortamento decorre dal momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso, rendendosi quindi necessario determinare la quota di ammortamento del primo esercizio sulla base del criterio del *pro rata temporis*, ossia proporzionalmente ai mesi di disponibilità. Il Principio contabile in commento ammette inoltre la possibilità di calcolare, per il primo esercizio, la quota di ammortamento utilizzando l'aliquota ordinaria, ridotta alla metà, qualora il valore ottenuto utilizzando tale regola non si discosti significativamente dalla quota calcolata con il metodo *standard* del *pro-rata temporis*. Nella sostanza, solitamente la regola dell'aliquota dimezzata trova applicazione qualora il bene sia acquisito nei mesi centrali dell'anno, ovvero qualora il costo del bene abbia un valore comunque non rilevante.

² Per un'elencazione completa si rimanda all'Oic 16, § 38.

Quanto alla sistematicità, l'Oic 16 precisa che il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento è quello a quote costanti, ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile. Sono altresì ammessi il metodo a quote decrescenti, basato sulla previsione di un maggiore utilizzo del bene nei primi esercizi, e il metodo per unità di prodotto, per il quale la quota di ammortamento di competenza di ciascun esercizio è calcolata sulla base del rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale previste durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione.

È invece vietato l'utilizzo del metodo di ammortamento a quote crescenti poiché risulterebbe in contrasto con il criterio della prudenza, principio che assurge al ruolo di postulato alla base della redazione del bilancio di esercizio.

È altresì previsto che il piano d'ammortamento sia periodicamente rivisto al fine di valutare che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della vita utile del bene. Qualora sia necessaria tale modifica, il valore netto contabile dell'immobilizzazione alla data di tale cambiamento, è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite. L'eventuale variazione del piano di ammortamento costituisce inoltre un cambiamento di stima contabile, sulla base di quanto previsto all'Oic 29, il quale deve essere motivato in Nota integrativa.

Infine, l'articolo 2426, comma 1, n. 3, cod. civ., stabilisce che *"l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; ..."*. Nella sostanza, alla chiusura dell'esercizio, è necessario verificare se il valore residuo dei cespiti sia durevolmente superiore al valore recuperabile degli stessi; in tal caso, si configura una perdita durevole di valore, la quale comporta una svalutazione del valore contabile dell'immobilizzazione al fine di adeguarlo al maggiore fra il valore d'uso o il suo valore di mercato³.

Per i soggetti Ias adopter, e quindi con riferimento ai Principi contabili internazionali, si rileva che lo Ias 16 prevede che il costo degli elementi di immobili, impianti e macchinari debba essere rilevato come un'attività se, e soltanto se:

- a) è probabile che i futuri benefici economici associati all'elemento affluiranno all'entità; e
- b) il costo dell'elemento può essere attendibilmente determinato.

Come per i Principi contabili nazionali, anche lo Ias 16 prevede che la rilevazione iniziale sia effettuata sulla base del costo di acquisto o produzione, comprensivo dei costi accessori e di diretta imputazione. A differenza però dell'Oic 16, i Principi internazionali prevedono che si tenga altresì conto della stima iniziale dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e bonifica del sito su cui insiste.

In merito al processo di ammortamento, lo Ias 16 dispone, allo stesso modo dell'Oic 16, che il valore ammortizzabile di un'attività debba essere ripartito in base a un criterio sistematico durante la sua vita utile. In tale ambito, però, non vi è alcuna preferenza tra i diversi metodi di ammortamento adottabili, quali quote costanti, quote decrescenti e per unità di prodotto; è precisato che la scelta dovrà ricadere sul metodo che riflette più fedelmente la modalità di consumo attesa dei benefici economici futuri generati dal bene. Un ulteriore aspetto in linea con i Principi contabili nazionali è quello relativo al momento dal quale decorre l'ammortamento, ossia da quando il bene è disponibile all'uso.

Sempre lo Ias 16 dispone che *"Il valore residuo e la vita utile di un'attività devono essere rivisti almeno a ogni chiusura di esercizio e, se le aspettative differiscono dalle precedenti stime, il/i cambiamento/i deve/ono essere considerato/i come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dallo Ias 8, Principi contabili, cambiamento nelle stime contabili ed errori"*.

In merito all'eventuale riduzione di valore dell'immobilizzazione, lo Ias 16 rimanda allo Ias 36, il quale disciplina il c.d. impairment test. Come previsto anche dal Legislatore nazionale, in ottem-

³ Cfr. per approfondimenti, si veda il Principio contabile Oic 9.

peranza dei Principi contabili internazionali, è necessario che il redattore del bilancio verifichi alla chiusura di ogni periodo l'esistenza di perdite durevoli di valore. È pertanto richiesto che si accerti che il valore netto contabile del cespite non sia superiore al suo valore d'uso o al suo fair value.

L'ammortamento fiscale

Ai fini fiscali, è l'articolo 102, Tuir che disciplina i criteri di ammortamento delle immobilizzazioni materiali. Preliminarmente, tale articolo individua quali siano i beni a essere oggetto di ammortamento, ossia i beni materiali strumentali utilizzati nel processo produttivo dall'impresa.

Per l'individuazione del valore al quale applicare l'ammortamento occorre rifarsi invece all'articolo 110, Tuir il quale, nel definire le norme generali di valutazione, stabilisce che il costo dei beni da assumere ai fini della determinazione del reddito d'impresa è quello sostenuto per l'acquisizione dei beni stessi.

L'articolo 102, Tuir prevede altresì che le quote di ammortamento siano deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, vale a dire dal momento in cui i beni partecipano all'attività produttiva della società. Come si avrà modo di approfondire nel proseguo, si rileva come tale criterio si differenzi da quello previsto dai Principi contabili nazionali e internazionali, in base ai quali il processo di ammortamento decorre dal momento in cui bene è disponibile per l'uso.

Le quote di ammortamento sono deducibili nei limiti dei coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988. I coefficienti sono definiti per categorie omogenee e per settori di attività, sulla base di un deperimento normale dei beni in questione. In considerazione della non esaustività dei gruppi omogenei indicati nel predetto D.M., in caso di mancata indicazione di un bene nell'ambito della categoria di riferimento, è ammesso l'utilizzo dei coefficienti stabiliti per beni inclusi in differenti settori produttivi con caratteristiche simili. A conferma di tale impostazione, si è espressa l'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 74/1980, la quale ha riconosciuto che *"una volta ammesso che il processo tecnologico può rendere comune a più settori l'uso di determinati fattori produttivi, deve necessariamente ammettere che uno stesso strumento produttivo, posto nelle stesse condizioni di impiego e di usura, va ammortizzato con lo stesso coefficiente e ciò indipendentemente dalla categoria nella quale esso fu originariamente inserito"*.

Inoltre, in merito alla non presenza nelle tabelle ministeriali di un determinato bene e del relativo coefficiente di ammortamento, la giurisprudenza⁴ ha avuto modo di chiarire che tale assenza non può in alcun modo comportare l'inapplicabilità dell'ammortamento al bene in questione, bensì deve essere utilizzato il coefficiente di ammortamento previsto per beni aventi analoghe caratteristiche. Si rileva infine che in caso di perdite durevoli di valore dei beni materiali che comportino l'iscrizione in bilancio di una svalutazione, ai fini reddituali, sebbene la svalutazione sia indeducibile ai sensi dell'articolo 101, Tuir, è consentito il recupero di tale componente in quote a partire dall'esercizio successivo alla svalutazione, proseguendo nella sostanza con il piano di ammortamento nei limiti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

I disallineamenti tra normativa civilistico-contabile e fiscale

Le differenze tra la normativa civilistico-contabile e quella fiscale delineate nei precedenti paragrafi comportano la necessità, in alcuni casi, di gestire i disallineamenti attraverso delle variazioni in aumento e in diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

Tali disallineamenti derivano principalmente dalle seguenti situazioni:

- diversa individuazione del momento dal quale decorre l'ammortamento civile e fiscale;
- applicazione del criterio del pro rata temporis nell'esercizio di avvio dell'ammortamento del bene;
- diversa durata del piano di ammortamento;
- svalutazione dell'immobilizzazione materiale per perdita durevole di valore.

La prima fattispecie si concretizza qualora il bene oggetto di ammortamento entri in funzione in

⁴ Cassazione n. 1557/1995.

un momento successivo a quando lo stesso si considera disponibile all'uso; in tal caso, è richiesto che sia apportata una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi al fine di rispettare la decorrenza della deducibilità prevista dalla normativa fiscale. In merito, si segnala però che tale disallineamento dovrebbe generarsi solamente con riferimento alle c.d. micro imprese, in quanto per i soggetti Oic adopter che redigono il bilancio abbreviato od ordinario, e in generale per gli Ias adopter, in applicazione del principio di derivazione rafforzata ex articolo 83, Tuir, è disposto il riconoscimento ai fini fiscali dei "criteri di quantificazione, imputazione temporale e classificazione" previsti dai Principi contabili nazionali e internazionali⁵. Pertanto, sebbene siano auspicabili chiarimenti in merito da parte dell'Amministrazione finanziaria, sembrerebbe sensato ritenere che, relativamente a quest'ultimi soggetti, sia ammesso dedurre le quote di ammortamento a decorrere dal momento in cui il bene si considera disponibile e pronto all'uso, come previsto appunto dai Principi contabili di riferimento.

Per quanto attiene invece all'applicazione del criterio del *pro rata temporis*, oggetto della risposta all'interpello in commento, si genera un disallineamento qualora la società abbia disponibile per l'uso il bene nella prima parte dell'esercizio. Infatti, in tale situazione, ipotizzando che le aliquote di ammortamento civilistico-contabili e fiscali siano allineate, la quota di ammortamento civilistico-contabile calcolata applicando il *pro rata temporis*, ossia proporzionalmente dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso, risulta maggiore rispetto alla quota di ammortamento deducibile (nel primo esercizio, i coefficienti tabellari sono infatti ridotti alla metà). Alla luce di ciò, sarà necessario apportare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al primo esercizio, che sarà successivamente recuperata, salvo altre vicende che dovessero intervenire, al termine del periodo di ammortamento.

Nel caso in cui, al contrario, il bene sia disponibile per l'uso solamente nell'ultima parte del periodo d'imposta, la quota di ammortamento civilistico-contabile è inferiore rispetto all'ammortamento ammesso ai fini fiscali. In tale contesto, non si genera alcun doppio binario poiché in applicazione del principio previsto dall'articolo 109, comma 4, Tuir, di previa imputazione in bilancio, la quota di ammortamento ammessa in deduzione sarà pari a quella calcolata sulla base dei criteri civilistico-contabili (comunque inferiore rispetto a quella massima fiscalmente consentita per ciascun periodo d'imposta).

Appare infine evidente che qualora il bene sia disponibile per l'uso esattamente a metà del periodo d'imposta, la quota di ammortamento calcolata sulla base delle 2 differenti normative coincide, non richiedendo quindi alcuna variazione.

Tra le cause più frequenti di disallineamento civilistico-fiscale è senz'altro possibile citare la diversa durata del piano di ammortamento. Come noto, ai fini civilistici, è richiesto che sia stimata, sulla base della durata economica del bene, la sua residua possibilità di utilizzazione; mentre, ai fini fiscali, il Tuir pone come limite l'utilizzo dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988. Di conseguenza, tutte le volte in cui la vita utile del bene sia stimata in un periodo più breve rispetto a quello determinabile applicando le aliquote fiscali si genera un doppio binario civilistico-fiscale che comporta delle riprese in aumento ai fini Ires nei primi esercizi e delle conseguenti variazioni in diminuzione al termine del piano di ammortamento civilistico.

Infine, l'ultima causa di disallineamento, riguarda il caso in cui sia effettuata una svalutazione del bene in conseguenza di un'accertata perdita durevole di valore.

Come si è già avuto modo di accennare, qualora alla chiusura del periodo, si accerti che il valore recuperabile del cespite è durevolmente inferiore al corrispondente valore netto contabile, il redattore del bilancio dovrà iscrivere in Conto economico una svalutazione. In particolare, tale svalutazione può comportare i seguenti effetti sul piano di ammortamento originario:

1. la vita utile del bene rimane invariata e si riduce la quota di ammortamento annuo;
2. si rivede la stima relativa alla vita utile del bene, riducendo il periodo di ammortamento e tenen-

⁵ Al riguardo si confronti M. Leo, "In sostanza, la disposizione dell'articolo 102, comma 1 che assegna rilevanza fiscale alla procedura dell'ammortamento a partire dall'esercizio in cui il bene strumentale è stato effettivamente immesso nel ciclo produttivo e non da quello in cui il bene era idoneo ad essere utilizzato sarebbe applicabile alle sole micro-imprese" in Le Imposte sui Redditi nel Testo Unico 2020; F. Landuzzi, "Derivazione rafforzata incerta per la decorrenza dell'ammortamento" in Ecnnews del 7 marzo 2019.

do invece costanti le quote annuali.

Fiscalmente, invece, non rilevando la svalutazione operata, si proseguirà con l'ordinario piano di ammortamento, con la conseguenza di generare un doppio binario.

Posizione dell'Agenzia delle entrate

Con riferimento alla fattispecie in esame, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il recupero del disallineamento – generato dall'effetto del pro rata temporis e reso più complicato, quanto al riassorbimento, dall'intervenuta modifica del piano di ammortamento del cespite - deve essere operato nel primo periodo d'imposta in cui vi è "capienza" per una variazione in diminuzione fino a concorrenza della quota di ammortamento massima calcolata in applicazione delle aliquote di cui al D.M. 31 dicembre 1988. L'Agenzia delle entrate ha, nella sostanza, ritenuto corretta l'ipotesi 1 proposta dall'istante.

Per maggiore chiarezza, si ripropone di seguito l'esempio numerico analizzato nella risposta in esame.

Si assuma un bene entrato in funzione a gennaio 2018, il cui costo storico è pari a 1.000 e il cui periodo di ammortamento civilistico-contabile è allineato con quello fiscale ed è pari a 30 mesi (cui corrisponde un coefficiente di ammortamento pari al 40%).

Il piano di ammortamento, in cui nel primo anno l'ammortamento civilistico-contabile è determinato pro rata temporis (in questo caso 12/12) e l'ammortamento fiscale è calcolato con aliquota dimezzata ai sensi dell'articolo 102, comma 2, Tuir (quindi con aliquota pari al 20%), è il seguente:

Piano di ammortamento ante 2019			
	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Riprese fiscali
2018	400	200	+200
2019	400	400	0
2020	200	400	-200
Totale	1.000	1.000	0

Nell'esempio sopra esposto, il riassorbimento del disallineamento avviene al termine del periodo di ammortamento.

Proseguendo con l'analisi del caso proposto dall'istante, come si è anticipato, nel 2019 è stata revisionata la vita utile del bene, riconoscendola pari a 48 mesi (cui corrisponde un coefficiente di ammortamento pari al 25%).

Di conseguenza, contabilmente il valore residuo di 600 (corrispondente al costo storico al netto del fondo ammortamento, ossia a $1.000 - 400$) è ripartito in base alla vita utile residua di 36 mesi (corrispondente a 48 mesi totali di vita utile meno i 12 già trascorsi nel 2018): ciò comporta che la quota di ammortamento civilistica, contabilizzata per ciascuna delle annualità 2019, 2020 e 2021, ammonti a 200 euro.

Tali valori di ammortamento sono riconosciuti anche dal punto di vista fiscale in quanto inferiori al valore massimo fiscalmente consentito ai sensi dell'articolo 102, comma 2, Tuir e previamente imputati a Conto economico ai sensi dell'articolo 109, comma 4, Tuir.

Alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, il disallineamento civile-fiscale generatosi nel primo periodo d'imposta, pari a 200 euro, deve essere riassorbito mediante una variazione in diminuzione nel primo periodo d'imposta in cui vi è "capienza" fiscale. Nel 2019 l'ammontare massimo di ammortamento fiscalmente consentito è pari a 400 (corrispondente a $1.000 \cdot 40\%$), e pertanto, oltre alla quota di ammortamento imputata a Conto economico (pari a 200 euro), è necessario effettuare una variazione in diminuzione di 200 euro.

Di conseguenza, l'intero disallineamento viene riassorbito nel 2019.

Non è invece possibile aspettare il termine del periodo di ammortamento civilistico (nella specie, il 2021).

In conclusione, il piano di ammortamento aggiornato è il seguente:

Piano di ammortamento post 2019			
	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Riprese fiscali
2018	400	200	+200
2019	200	400	-200
2020	200	200	0
2021	200	200	0
Totale	1.000	1.000	0

Con la risposta a interpello n. 761/E/2021, l’Agenzia delle entrate ha sostanzialmente confermato quanto precedentemente aveva indicato con la risoluzione n. 98/E/2013, nella quale era stata affrontata la tematica, peraltro già analizzata nella circolare n. 26/E/2012, del riassorbimento ai fini Ires e Irap delle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali aventi rilevanza solo civilistica.

In particolare, con la risoluzione n. 98/E/2013, l’Agenzia delle entrate aveva chiarito che qualora il valore di un bene strumentale sia stato svalutato in bilancio a seguito di una perdita durevole di valore, e conseguentemente gli ammortamenti civilistici siano stati inferiori rispetto a quelli massimi consentiti ai fini Ires, è possibile dedurre fiscalmente un ulteriore importo, mediante apposita variazione in diminuzione, pari alla differenza tra la quota di ammortamento calcolata secondo i coefficienti tabellari e la quota di ammortamento imputata a Conto economico.

Anche nel recente intervento, l’Agenzia delle entrate ha richiamato le disposizioni dell’articolo 102, comma 2, e dell’articolo 109, comma 4, Tuir, il cui combinato disposto regola l’ammortamento fiscale dei beni strumentali materiali. Mediante tali disposizioni, il Legislatore fiscale ha di fatto cautelativamente stabilito un limite massimo alla deducibilità annua delle quote di ammortamento e ha contestualmente fissato una durata minima del periodo di ammortamento fiscale del bene.

Tuttavia, come detto, con i precedenti documenti di prassi richiamati dalla stessa Agenzia delle entrate, è stato stabilito che nel caso oggetto di analisi è consentita ai fini Ires la deduzione di quote di ammortamento maggiori rispetto a quelle imputate a Conto economico nel corrispondente esercizio (in considerazione del fatto che il costo, sebbene avente una differente natura, è già transitato in bilancio).

Per una migliore comprensione di quanto detto, si ripota di seguito il seguente esempio numerico.

ESEMPIO 1

Costo storico 1.000;

Vita utile del bene: 5 anni;

Aliquota fiscale 20%;

Svalutazione 100;

Nuovo valore contabile 31 dicembre 2023 (post ammortamento): 300.

Si ipotizza di non modificare la vita utile del bene successivamente alla svalutazione.

Anno	Svalutazione civilistica	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Riprese fiscali
2021		200	200 ⁶	--
2022		200	200	--
2023	-100	200	200	+100
2024		150	200	-50
2025		150	200	-50
Totale	-100	900	1.000	--

Il principio sopra richiamato è stato esteso (“a maggior ragione”) anche alla fattispecie oggetto della risposta in esame. Infatti, la soluzione fornita dall’Agenzia delle entrate consente di riassorbire il

⁶ Si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio.

disallineamento tra valore civile e valore fiscale nel minor tempo possibile, rispettando al contempo le cautele previste dalla normativa fiscale di cui si è detto in precedenza, aventi lo scopo di limitare eventuali atteggiamenti discrezionali in sede di determinazione dei componenti negativi di reddito deducibili e di evitare la deduzione di quote di costo del bene strumentale oltre i limiti fiscali.

Si noti inoltre che nell'intervento del 2013, l'Agenzia delle entrate aveva stabilito che tali modalità e tempistiche di riassorbimento del disallineamento civile-fiscale dovessero essere obbligatoriamente seguite, prevedendo che *"L'eventuale minor ammortamento fiscale non dedotto medio tempore non potrà essere dedotto a titolo di ammortamento, ma potrà essere recuperato solo in sede di eventuale realizzo del cespite"*. Si ritiene che il medesimo concetto debba essere considerato valido anche per la fattispecie trattata nella risposta in esame, anche alla luce del tenore letterale della stessa risposta fornita (*"si ritiene che nel caso di specie la variazione in diminuzione ai fini Ires debba essere recuperata nel primo periodo d'imposta in cui vi è "capienza"; "la variazione in diminuzione di 200 deve essere operata..."*).

Rimane tuttavia aperta una particolare fattispecie che si verifica qualora il piano di ammortamento contabile prevedesse l'applicazione di un coefficiente inferiore a quello massimo ammesso dal D.M. 31 dicembre 1988; anche in questa circostanza, assumendo che nel primo esercizio la società applichi il criterio della mezza aliquota, non vi sarebbe alcun disallineamento fra la quota di ammortamento contabile imputata al Conto economico e quella fiscalmente deducibile, sino a quando non dovesse ricorrere la svalutazione del cespite.

Si riprenda l'esempio precedente, ma assumendo questa volta che il coefficiente di ammortamento contabile applicato dalla società sia pari al 10%, così che le quote di ammortamento annue siano pari a 100 tanto ai fini contabili quanto a quelli fiscali (salvo per il primo anno in cui le rispettive quote di ammortamento sono pari a 50). In questa circostanza, l'interrogativo è il seguente: la svalutazione di 100 effettuata nel 2023, e oggetto di variazione in aumento ai fini fiscali in detto esercizio, è recuperabile per intero nel 2024 (come differenza fra la quota di ammortamento imputata al Conto economico di 81,25 e quella massima che sarebbe fiscalmente consentita pari a 200, in quanto riferita a un coefficiente tabellare del 20%), oppure sarebbe anno per anno pari a 18,75 (ossia, la differenza fra l'ammortamento imputato a Conto economico di 81,25 e quello che sarebbe stato fiscalmente dedotto in assenza di svalutazione, pari a 100)?

Aderendo a una interpretazione stretta della prassi dell'Agenzia delle entrate sopra richiamata, la soluzione più favorevole al contribuente – che, come visto, è quella di assumere come tetto massimo di deduzione annua l'ammortamento fiscale calcolato secondo il coefficiente tabellare – parrebbe percorribile; resta tuttavia una perplessità di fondo che pone obiettivamente alcuni interrogativi. Ci si riferisce al fatto che, in questa circostanza, paradossalmente, nel 2024 la società potrebbe dedurre fiscalmente un importo di 81,25 (corrispondente all'ammortamento contabile imputato a Conto economico) e un'ulteriore variazione in diminuzione di 100 (corrispondente al recupero della svalutazione imputata a Conto economico nel 2023 ma ripresa a tassazione in detto anno). In altre parole, il siffatto recupero fiscale della svalutazione produrrebbe una sorta di accelerazione della deduzione fiscale del costo del cespite che, a tutto il 2024, sarebbe pari a 431,25 (composto da 331,25 di ammortamenti imputati a Conto economico, e 100 di variazione in diminuzione della svalutazione imputata ma non dedotta nel 2023), rispetto a una deduzione fiscale che, in assenza di svalutazione contabile del cespite, sarebbe stata, sempre a tutto il 2024, pari a 350.

Il risultato che emerge dalla esemplificazione sopra riportata, come premesso, suscita quindi interrogativi circa l'equa applicazione, nelle specifiche circostanze del caso, dei criteri indicati nella prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Conclusioni

Alla luce di quanto precede, si ritiene che la possibilità di procedere con il riassorbimento del disallineamento tra valore civile e valore fiscale fin dal primo esercizio in cui risulta esservi capienza costituisca indubbiamente un elemento positivo per i soggetti Ires, in quanto consente il recupero del disallineamento mediante una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi nel mi-

nor tempo possibile.

Tuttavia, la previsione che tale variazione debba essere effettuata obbligatoriamente nel predetto esercizio, a pena dell'impossibilità di recuperare la deduzione non effettuata solo in sede di un'eventuale alienazione del bene, costituisce dal punto di vista pratico un elemento di difficoltà per il contribuente: si pensi al caso in cui un soggetto utilizzi un programma gestionale che gestisce anche gli aspetti fiscali dell'ammortamento dei beni, il quale potrebbe trovarsi costretto a richiedere un aggiornamento del programma (ammesso che sia possibile), onde evitare di dover gestire in dichiarazione una situazione diversa da quella presente a gestionale. Senza considerare inoltre le difficoltà di gestione di tale meccanismo da parte di soggetti con una quantità innumerevole di beni materiali acquistati in momenti diversi.

Sul punto, sarebbe dunque auspicabile un intervento di apertura da parte dell'Agenzia delle entrate nel quale sia prevista la possibilità di recuperare i disallineamenti civili-fiscali in esame entro un tempo massimo meno stringente, quale potrebbe essere, appunto, l'ultimo esercizio di completamento dell'ammortamento contabile.

Riferimenti normativi

articolo 83, Tuir

articolo 102, comma 2, Tuir

articolo 101, Tuir

articolo 109, comma 4, Tuir

articolo 110, Tuir

articolo 2426, cod. civ.

circolare n. 26/E/2012

risoluzione n. 98/E/2013

risposta a interpello n. 761/E/2021

A man with a beard and a watch is looking intently at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen with a blue pen. The background is a blurred office setting with a window showing greenery.

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

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata



 **TeamSystem**

PREMIUM PARTNER