



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 02/2023

Supplemento a TeamSystem Review n. 314

In collaborazione con



Pianificazione e ottimizzazione di materiali e risorse

Pianificazione e ottimizzazione dei materiali e delle risorse sono aspetti critici per una produzione efficiente di beni e servizi. La loro importanza risiede nella capacità di coordinare la disponibilità delle risorse, ottimizzare l'utilizzo delle attrezzature e del personale e migliorare la gestione dei costi. Si tratta quindi di elementi fondamentali per la competitività e il successo a lungo termine di qualsiasi azienda.

Il modulo **planner** di TeamSystem si occupa di gestire e ottimizzare le quattro dimensioni principali della produzione - ovvero le risorse, i materiali, i macchinari e il tempo - per rispondere alle esigenze gestionali delle aziende manifatturiere.

PIANIFICAZIONE DEI MATERIALI:

- **MRP (Material Requirements Planning):** raccogliendo informazioni sulle scorte di materie prime e componenti, sulle richieste di produzione e sui tempi di consegna, genera un programma di produzione ottimizzato e pianifica l'acquisto dei materiali necessari;
- **PRM (Pegging Resolution Management):** gestisce le relazioni tra le richieste di produzione, i materiali e i componenti necessari per soddisfare queste richieste, garantendo che le richieste di produzione siano soddisfatte in modo efficiente e che i materiali e i componenti siano disponibili al momento opportuno.

PIANIFICAZIONE DELLE RISORSE:

- **CRP (Capacity Requirements Planning):** mira a ottimizzare l'utilizzo delle risorse produttive e, se necessario, suggerisce soluzioni per aumentare la capacità produttiva e garantire una programmazione efficiente della produzione;
- **FCP (Finite Capacity Planning):** utilizza algoritmi matematici per pianificare la produzione in modo che le richieste di produzione siano soddisfatte entro le limitazioni di capacità produttiva.

OTTIMIZZAZIONE:

- **ESS (Enterprise Scheduling System):** utilizza algoritmi di ottimizzazione avanzati per pianificare e programmare la produzione in modo che le richieste di produzione siano soddisfatte entro le limitazioni di capacità produttiva delle risorse (come le macchine, il personale e gli spazi), riducendo gli sprechi e massimizzando il magazzino.

Per saperne di più:
[SCARICA LA BROCHURE](#)

Lavoro e previdenza

Legge di Bilancio 2023: le istruzioni Inps su contratto di prestazione occasionale e libretto famiglia	2
Legge di Bilancio 2023: le agevolazioni alle assunzioni	5
Ammortizzatori sociali e congedo parentale 2023	7
<i>Bonus</i> carburante 2023	10
Tfr: coefficiente di dicembre 2022	11

Economia e finanza

Equo canone di dicembre 2022	12
------------------------------	----

Fisco e tributi

Aspetti contabili della trasformazione societaria omogenea progressiva	13
Interconnessione " <i>tardiva</i> " del bene 4.0: cause ed effetti su <i>iper ammortamento</i> e credito d'imposta	19

Legge di Bilancio 2023: le istruzioni Inps su contratto di prestazione occasionale e libretto famiglia

La Legge di Bilancio 2023 ha apportato significative modifiche alle prestazioni occasionali, che l'Inps riassume nella circolare n. 6/2023.

Introduzione

In premessa è giusto ricordare che la norma vigente rende possibile per i datori di lavoro acquisire prestazioni di lavoro occasionali secondo 2 distinte modalità di utilizzo: il libretto famiglia e il contratto di prestazione occasionale.

Possono utilizzare il libretto famiglia soltanto le persone fisiche, non nell'esercizio dell'attività professionale o d'impresa, per remunerare esclusivamente le prestazioni di lavoro occasionali rese in loro favore per:

- piccoli lavori domestici, inclusi i lavori di giardinaggio, di pulizia o di manutenzione;
- assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità;
- insegnamento privato supplementare.

Successivamente è stata estesa la possibilità dell'utilizzo del libretto famiglia per il pagamento, da parte delle società sportive, delle prestazioni occasionali rese dagli *steward*.

Possono fare ricorso al contratto di prestazione occasionale i professionisti, lavoratori autonomi, imprenditori, associazioni, fondazioni e altri enti di natura privata, nonché Amministrazioni pubbliche.

L'articolo 54-*bis*, comma 1, D.L. 50/2017, definisce le prestazioni di lavoro occasionale con riferimento a un limite di compenso annuo con il quale possono essere remunerate le attività lavorative che vengono rese nel rispetto delle previsioni del libretto famiglia e del contratto di prestazione occasionale. Tale limite di compenso, riferito all'anno civile, è relativo a:

- ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori;
- ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori;
- prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore.

Le novità

Per tutti gli utilizzatori del libretto famiglia e del contratto di prestazione occasionale è stato esteso l'importo massimo di compenso erogabile per anno civile dal singolo utilizzatore alla totalità dei prestatori, che, dal 1° gennaio 2023, è pari a 10.000 euro. Restano fermi, invece, i limiti di compenso pari a 5.000 euro per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori (articolo 54-*bis*, comma 1, lettera a), D.L. 50/2017) e di 2.500 euro di compenso per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore (articolo 54-*bis*, comma 1, lettera c), D.L. 50/2017). Pertanto, i limiti di compenso annuo con il quale possono essere remunerate le attività lavorative a titolo di prestazioni occasionali, riferiti all'anno civile, sono pari a:

- a) per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- b) per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori, compensi di importo complessivamente non superiore a 10.000 euro;
- c) per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore, compensi di importo non superiore a 2.500 euro.

La novella normativa, introducendo l'articolo 54-*bis*, comma 1-*bis*, D.L. 50/2017, prevede che i

suddetti limiti si applicano anche alle attività lavorative di natura occasionale, svolte nell'ambito delle attività di discoteche, sale da ballo, *night-club* e simili, di cui al codice ATECO 2007 93.29.1. In via generale, è stata ampliata la platea di utilizzatori del contratto di prestazione occasionale, consentendone il ricorso agli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze fino a 10 lavoratori subordinati a tempo indeterminato (elevando, così, il precedente limite di 5 lavoratori subordinati a tempo indeterminato).

È stato, inoltre, parzialmente abrogato il regime particolare previsto per le aziende alberghiere e le strutture ricettive, che operano nel settore del turismo, le quali potranno, pertanto, acquisire prestazioni occasionali nei limiti dimensionali previsti per tutti gli altri utilizzatori e potranno utilizzare anche lavoratori non appartenenti alle specifiche categorie di cui all'articolo 54-*bis*, comma 8, D.L. 50/2017, diversamente da quanto previsto in precedenza. È opportuno ricordare che rimane fermo l'obbligo, per tale categoria di aziende, di effettuare la comunicazione preventiva delle prestazioni occasionali - almeno un'ora prima l'inizio della prestazione stessa - mediante l'utilizzo di un calendario giornaliero gestito attraverso la procedura dell'Istituto, che prevede l'indicazione, da parte dell'utilizzatore, dell'arco temporale di svolgimento della prestazione, che va da uno a 10 giorni consecutivi, nonché della durata complessiva della predetta prestazione.

Si rammenta che per le sole società sportive di cui, per le attività lavorative indicate dal Decreto del Ministro dell'interno 8 agosto 2007, è possibile erogare compensi per ciascun prestatore, per anno civile, di importo complessivo non superiore a 5.000 euro. Per le stesse società, inoltre, permane la non applicazione del limite di compenso erogabile da ciascun utilizzatore con riferimento alla totalità dei prestatori pari a 10.000 euro dal 1° gennaio 2023.

Per completezza di informazioni si ricorda che, ai fini del rispetto dei limiti di compenso annuo riferiti a ciascun utilizzatore con riguardo alla totalità dei prestatori, la misura del compenso è calcolata sulla base del 75% del suo effettivo importo per le seguenti categorie di prestatori:

- titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;
- giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado, ovvero a un ciclo di studi presso l'università;
- persone disoccupate;
- percettori di prestazioni integrative del salario, ovvero di altre prestazioni di sostegno del reddito.

Per effetto, poi, delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio è stato elevato a 10 lavoratori il previgente limite per il quale non era consentito l'accesso al contratto di prestazione occasionale per gli utilizzatori con alle proprie dipendenze più di 5 lavoratori subordinati a tempo indeterminato. Ne consegue che, dal 1° gennaio 2023, possono fare ricorso al contratto di prestazione occasionale i datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze fino a 10 lavoratori subordinati a tempo indeterminato. Il medesimo limite dimensionale di 10 lavoratori subordinati a tempo indeterminato si applica anche alle aziende alberghiere e alle strutture ricettive del settore turismo.

Lo stesso non opera esclusivamente per le P.A. e per le società sportive per le prestazioni rese dagli *steward*.

Il periodo da assumere a riferimento per il calcolo della forza aziendale con rapporto di lavoro a tempo indeterminato è il semestre che va dall'ottavo al terzo mese antecedente la data dello svolgimento della prestazione lavorativa occasionale.

Ai fini del predetto calcolo del numero dei lavoratori a tempo indeterminato, si applicano le regole dettate per la valorizzazione dell'elemento *<Forza Aziendale>* nella dichiarazione contributiva UniE-mens, limitate ai lavoratori subordinati a tempo indeterminato.

In particolare, ai fini del computo di cui si tratta, devono essere ricompresi i lavoratori di qualunque qualifica (lavoranti a domicilio, dirigenti, etc.). I lavoratori *part-time* sono computati nel complesso del numero dei lavoratori dipendenti in proporzione all'orario svolto, rapportato al tempo pieno, con arrotondamento. I lavoratori intermittenti sono conteggiati in proporzione all'orario effettivamente svolto nel semestre.

Regime speciale per l'agricoltura

L'articolo 1, comma 342, L. 197/2022, ha parzialmente abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2023, quanto disposto dall'articolo 54-*bis*, comma 14, lettera b), D.L. 50/2017. È stata, altresì, prevista, dall'articolo 1, comma 343, L. 197/2022, l'abrogazione delle disposizioni che disciplinavano le prestazioni occasionali nel settore dell'agricoltura.

Ne consegue che, dal 1° gennaio 2023, è vietato l'utilizzo del contratto di prestazione occasionale per le imprese operanti nel settore dell'agricoltura.

Per il biennio 2023-2024 sarà possibile, per le imprese agricole, ricorrere a forme semplificate di utilizzo delle prestazioni di lavoro occasionale a tempo determinato in agricoltura, secondo le disposizioni dell'articolo 1, commi 344-354, L. 197/2022, mediante l'inoltro al competente centro per l'impiego, prima dell'inizio della prestazione, della comunicazione obbligatoria.

In riferimento alle novità introdotte dai citati commi 344-354 e, segnatamente, alle modalità di dichiarazione e di versamento della contribuzione previdenziale e assistenziale agricola all'Istituto, l'Inps fornirà indicazioni in un'apposita circolare illustrativa.

Aggiornamento modello Unilav settore agricolo

Con nota n. 462/2023, il Ministero del lavoro, a seguito dell'introduzione a opera della Legge di Bilancio 2023 della normativa transitoria speciale per il biennio 2023-2024, che consente alle imprese agricole il ricorso alle prestazioni occasionali a tempo determinato riferite ad attività di natura stagionale di durata non superiore a 45 giornate annue per singolo lavoratore, rese da soggetti che, a eccezione dei pensionati, non abbiano avuto un ordinario rapporto di lavoro subordinato in agricoltura nei 3 anni precedenti all'instaurazione del rapporto, ha aggiornato il modello Unilav inserendo nella tabella contratti il codice H.03.00, Prestazione agricola di lavoro subordinato occasionale a tempo determinato, da utilizzare per comunicare l'instaurazione, la modifica o la cessazione di tale tipologia di rapporto di lavoro.

Riferimenti normativi

L. 197/2022

circolare Inps n. 6/2023

Legge di Bilancio 2023: le agevolazioni alle assunzioni

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) introduce, fino al 31 dicembre 2023, 3 distinte agevolazioni in caso di assunzione di lavoratori subordinati.

Agevolazione assunzione percettori reddito di cittadinanza

Con la Legge di Bilancio viene varato un nuovo incentivo, al fine di promuovere occupazione stabile, spettante ai datori di lavoro che assumono, nel corso del 2023, percettori di reddito di cittadinanza (Rdc), escluso il lavoro domestico.

Qualora tali soggetti vengano assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato o si stabilizzi un rapporto di lavoro a tempo determinato, sarà riconosciuto, per un periodo massimo di 12 mesi, l'esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro su base annua (esonero massimo mensile pari a 667 euro).

L'esonero è alternativo all'incentivo ex articolo 8 D.L. 4/2019 (in breve, esonero contributivo nel limite dell'importo mensile di Rdc ancora spettante all'atto dell'assunzione con un minimo di 5 mensilità).

Per poter utilizzare l'incentivo per le assunzioni/stabilizzazioni dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, occorre attendere l'apposita autorizzazione dalla Commissione Europea e la successiva circolare Inps.

Come per la generalità degli incentivi all'assunzione che comportano una riduzione contributiva, i datori di lavoro dovranno essere in regola con il Durc e rispettare le ulteriori condizioni contenute nell'articolo 31, D.Lgs. 150/2015.

Agevolazione donne in condizione di svantaggio

Anche per tutto il 2023 viene riproposto l'incentivo per l'assunzione di donne che si trovano in particolari condizioni. Più nello specifico, l'esonero contributivo può essere concesso ai datori di lavoro che assumano o trasformino a tempo indeterminato donne in condizione di svantaggio ovvero:

- donne residenti in Regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione Europea, prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, indipendentemente dall'età;
- lavoratrici che svolgono professioni o attività lavorative in settori economici caratterizzati da un'accentuata disparità occupazionale di genere e prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, senza limiti di età;
- donne di qualsiasi età, ovunque residenti, prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi.

È opportuno ricordare che la condizione di lavoro non regolarmente retribuito è da riferirsi a coloro che negli ultimi 6 mesi o non hanno lavorato come lavoratrici subordinate o hanno prestato attività come subordinate o come prestazioni riconducibili ad attività lavorativa autonoma o parasubordinata dalla quale derivi un reddito inferiore al reddito annuale minimo personale escluso da imposizione fiscale.

L'esonero è pari al 100% dei contributi dovuti dal datore di lavoro, nel limite massimo di 8.000 euro annui e la durata è di 12 mesi per tempo determinato, 18 mesi per tempo indeterminato e 18 mesi complessivi in caso di rapporto trasformato.

Ai fini del legittimo riconoscimento dell'agevolazione, oltre alle condizioni già previste per la generalità degli incentivi contributivi, occorre che l'assunzione, in questo specifico caso, realizzi incremento occupazionale netto calcolato in Unità lavoro annuo (ULA). È necessaria, inoltre, per il suo

utilizzo, della preventiva autorizzazione della Commissione Europea e ha natura di aiuto di Stato.

Agevolazione assunzione giovani *under 36*

Per il 2023 viene riproposto, anche in questo caso migliorandolo, l'incentivo per l'assunzione di giovani di età inferiore a 36 anni (35 anni e 364 giorni), purché non abbiano mai avuto in precedenza un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, eccezion fatta per un rapporto di lavoro con contratto di apprendistato non confermato.

L'esonero è pari al 100% dei contributi dovuti, nel limite massimo di 8.000 euro annui (massimo 667 euro al mese), per una durata massima di 36 mesi.

Necessita, come per i 2 precedenti, della preventiva autorizzazione della Commissione Europea per poter esser utilizzato e ha natura di aiuto di Stato.

Riferimenti normativi

L. 197/2022

Ammortizzatori sociali e congedo parentale 2023

A seguito dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 e del Decreto Milleproroghe, con la circolare n. 4/2023 l'Inps fornisce un quadro riepilogativo delle principali disposizioni destinate a produrre effetti, nel corso del 2023, in materia di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro e di sostegno al reddito e alle famiglie.

Ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro

Imprese operanti in aree di crisi industriale complessa

Sono stati stanziati fondi, a decorrere dall'anno 2023, nel Fondo sociale per occupazione e formazione, parte dei quali destinati alla prosecuzione dei trattamenti di sostegno al reddito (Cigs e mobilità in deroga) in favore dei lavoratori dipendenti da imprese operanti in aree di crisi industriale complessa. Dette risorse, finalizzate al completamento dei piani di recupero occupazione, saranno ripartite tra le Regioni interessate con D.M., emanato il quale l'Inps fornirà ulteriori indicazioni.

Dipendenti delle imprese del settore dei call center

Sono state prorogate, per l'anno 2023, le misure di sostegno del reddito per i lavoratori dipendenti delle imprese del settore dei *call center*, di cui all'articolo 44, comma 7, D.Lgs. 148/2015 (concessione, in deroga alla vigente normativa, di un'indennità pari al trattamento massimo di integrazione salariale), nel limite di spesa di 10 milioni di euro, a valere sul Fondo sociale per occupazione e formazione. La misura è subordinata all'emanazione di specifici D.M., contenenti le indicazioni relative all'azienda beneficiaria, al periodo di concessione e alla modalità di pagamento prevista. Sono richiamate istruzioni rese note, da ultimo, con il messaggio Inps n. 1495/2022.

Cigs per i dipendenti del gruppo Ilva

È stata prorogata per l'anno 2023, nel limite di spesa di 19 milioni di euro a valere sulle risorse del Fondo sociale per occupazione e formazione, l'integrazione del trattamento di Cigs, prevista anche ai fini della formazione professionale per la gestione delle bonifiche.

Trattamento straordinario di integrazione salariale per cessazione di attività

È stata disposta la proroga, per l'anno 2023, della possibilità di accedere, in deroga ai limiti massimi di fruizione delle integrazioni salariali, al trattamento straordinario di integrazione salariale da parte delle aziende che abbiano cessato o stiano cessando l'attività produttiva, ai fini della gestione degli esuberanti di personale (articolo 44, comma 1, D.L. 109/2018), per un periodo massimo di 12 mesi con la modalità del pagamento diretto ai lavoratori da parte dell'Inps. Quanto a presupposti e condizioni per accedere al trattamento è richiamata la circolare del Ministero del lavoro n. 15/2018, mentre per le istruzioni procedurali sono richiamate le indicazioni fornite con il messaggio Inps n. 4265/2018.

Indennità in favore dei lavoratori dipendenti da imprese del territorio di Savona

È prorogata fino al 31 dicembre 2023 l'indennità pari al trattamento straordinario di integrazione salariale (articolo 16, comma 3-sexies, D.L. 121/2021) in favore dei lavoratori dipendenti da imprese del territorio di Savona impossibilitati a prestare attività lavorativa, in tutto o in parte, a seguito della frana verificatasi lungo l'impianto funiviario di Savona in concessione alla società Funivie Spa, in conseguenza degli eccezionali eventi atmosferici del mese di novembre 2019. Sono richiamate le indicazioni del messaggio Inps n. 4166/2022.

Aziende sequestrate o confiscate sottoposte ad amministrazione giudiziaria

La Legge di Bilancio 2021 ha prorogato - per il triennio 2021-2023 - il trattamento di sostegno al reddito pari al trattamento di integrazione salariale in favore dei lavoratori sospesi dal lavoro o impiegati a orario ridotto, dipendenti da aziende sequestrate e confiscate, sottoposte ad amministrazione giudiziaria (articolo 1, comma 1, D.Lgs. 72/2018). L'intervento è prorogato alle medesime condizioni per una durata massima complessiva di 12 mesi nel triennio e nel limite di spesa di un milione di euro per ciascuna annualità, a valere sul Fondo sociale per occupazione e formazione. Il trattamento, concesso dal Ministero del lavoro, viene erogato dall'Inps con il sistema del pagamento diretto. Le istruzioni procedurali sono state illustrate con il messaggio Inps n. 2679/2019.

Processi riorganizzativi complessi o piani di risanamento complessi di crisi

La Legge di Bilancio 2022 ha disposto la proroga, per gli anni 2022-2024, delle disposizioni di cui all'articolo 22-*bis*, D.Lgs. 148/2015, nel limite di spesa, rispettivamente, di 130 milioni di euro per l'anno 2022, 100 milioni di euro per l'anno 2023 e 50 milioni di euro per l'anno 2024. La norma prevede la possibilità, per le imprese con rilevanza economica strategica anche a livello regionale e con rilevanti problematiche occupazionali, di richiedere un ulteriore periodo di Cigs, in deroga ai limiti massimi di durata stabiliti dagli articoli 4 e 22, D.Lgs. 148/2015, che può avere le seguenti durate:

- 6 mesi per la causale di crisi aziendale;
- 12 mesi per le causali di riorganizzazione aziendale e contratto di solidarietà.

Per accedere alla proroga del trattamento permangono i presupposti e le condizioni stabilite dall'articolo citato e, riguardo alle istruzioni procedurali, si richiamano i contenuti del messaggio Inps n. 1825/2018.

Accordi di transizione occupazionale

Nel 2023 troverà applicazione, in quanto disposizione di carattere strutturale, la previsione ex articolo 22-*ter*, D.Lgs. 148/2015, che, per sostenere le transizioni occupazionali all'esito dell'intervento Cigs per le causali di riorganizzazione e crisi aziendale, prevede la possibilità di ricorrere a un ulteriore intervento di integrazione salariale straordinaria. Il trattamento, finalizzato al recupero occupazionale dei lavoratori a rischio esubero, può essere concesso, in deroga ai limiti massimi di durata, per un periodo massimo di 12 mesi complessivi non ulteriormente prorogabili, in relazione alle causali di riorganizzazione e crisi aziendale. La disposizione si rivolge ai datori di lavoro destinatari della disciplina in materia di Cigs, che, nel semestre precedente, abbiano occupato mediamente più di 15 dipendenti. Sulla materia sono richiamate la circolare n. 6/2022 del Ministero del lavoro, la circolare Inps n. 18/2022, § 3.4.1, nonché le istruzioni operative del messaggio Inps n. 2423/2022.

Processi di riorganizzazione e situazioni di particolare difficoltà economica

Nel corso del 2023 continuerà a trovare applicazione anche la disposizione ex articolo 44, comma 11-*ter*, D.Lgs. 148/2015, che prevede la possibilità di ricorrere al trattamento Cigs per fronteggiare, nel biennio 2022-2023, processi di riorganizzazione e situazioni di particolare difficoltà economica. Possono accedere alla misura in commento i datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione della Cigs che hanno raggiunto i limiti massimi di durata complessiva dei trattamenti nel quinquennio mobile. Il periodo di Cigs in parola può avere una durata massima di 52 settimane fruibili nel periodo dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2023.

Sono richiamate le indicazioni fornite al § 3.4.2 della circolare n. 18/2022, nonché nel messaggio Inps n. 1459/2022.

Cigo e Ais

Le disposizioni in materia di Cigo e di assegno di integrazione salariale di cui all'articolo 44, commi 11-*quinquies* e 11-*sexies*, D.Lgs. 148/2015 (circolare Inps n. 97/2022), in quanto riferite a periodi

fruibili entro il 31 dicembre 2022, non trovano più applicazione con riferimento a periodi di sospensione o riduzione di attività lavorativa decorrenti dal 1° gennaio 2023.

Adeguamento dei decreti istitutivi dei Fondi di solidarietà bilaterali

I Fondi di solidarietà bilaterali disciplinati dagli articoli 26, 27 e 40, D.Lgs. 148/2015, già costituiti al 31 dicembre 2021, avranno tempo fino al 30 giugno 2023 (anziché 31 dicembre 2022) per adeguarsi alla riforma degli ammortizzatori sociali del 2022. Conseguentemente, in caso di mancato adeguamento, i datori di lavoro dei relativi settori confluiranno nel Fis a decorrere dal 1° luglio 2023. Dal punto di vista operativo i datori di lavoro interessati continueranno ad attenersi alle indicazioni amministrative in uso al 31 dicembre 2022 (§ 5.1 della circolare n. 18/2022). Nelle more dell'adeguamento dei decreti istitutivi dei citati Fondi di solidarietà, quindi, i dipendenti dei datori di lavoro che operano nei settori coperti dai medesimi Fondi e che occupano un numero di addetti inferiore a quello stabilito dai singoli decreti istitutivi, continueranno a essere tutelati dal Fis, al quale dovrà continuare ad affluire la relativa contribuzione di finanziamento.

Gli aspetti contributivi relativi alle novità del 2023 sono illustrati nel messaggio Inps n. 316/2023. Dalla data di adeguamento dei singoli decreti istitutivi dei Fondi di solidarietà in argomento, o da quella in cui si realizza il raggiungimento dei requisiti minimi dimensionali dagli stessi previsti, i menzionati datori di lavoro rientrano nell'ambito di applicazione del Fondo di settore e non sono più soggetti alla disciplina del Fis e ai relativi obblighi contributivi, ferma restando la gestione a stralcio delle prestazioni già deliberate. Gli effetti degli accordi di adeguamento decorreranno dalla formale adozione del D.I. di adeguamento e sua successiva pubblicazione nella G.U..

Trasporto aereo e sistema aeroportuale

Le domande di accesso alla prestazione integrativa dei trattamenti di integrazione salariale, a carico del Fondo di solidarietà del trasporto aereo e del sistema aeroportuale, trasmesse tra il 1° gennaio 2022 e il 30 settembre 2022, sono ritenute validamente trasmesse anche se inviate oltre il termine di decadenza (60 giorni successivi all'adozione del D.M. di concessione del trattamento Cigs). Le suddette istanze saranno, quindi, considerate nei termini e istruite secondo le indicazioni fornite con le circolari e i messaggi pubblicati in materia.

Inoltre, in deroga a quanto disposto dall'articolo 5, comma 8, D.I. 95269/2016, le prestazioni integrative di cui trattasi possono essere anticipate ai lavoratori direttamente dalle aziende e da queste ultime recuperate secondo le norme per il conguaglio fra contributi dovuti e prestazioni corrisposte. In relazione a tale ultimo aspetto, l'Inps si è riservato di fornire le istruzioni operative con successivo specifico messaggio.

Congedo parentale

Nell'ambito delle disposizioni in materia di sostegno alle famiglie, è stata disposta, per la durata massima di un mese di congedo e fino al 6° anno di vita del bambino, l'elevazione dell'indennità dal 30% all'80% della retribuzione.

In particolare, la nuova misura – che può essere fruita in alternativa tra i genitori – trova applicazione con riferimento ai lavoratori dipendenti che terminano il periodo di congedo di maternità o, in alternativa, di paternità, successivamente al 31 dicembre 2022 e sarà illustrata, nel dettaglio, con specifica successiva circolare.

Riferimenti normativi

circolare Inps n. 4/2023

Bonus carburante 2023

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 11/2023 il D.L. 5/2023, recante disposizioni urgenti in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti e di rafforzamento dei poteri di controllo del Garante per la sorveglianza dei prezzi, nonché di sostegno per la fruizione del trasporto pubblico.

Introduzione

Nella prima versione (Consiglio dei Ministri 15/2023) era previsto che la disposizione valesse solo nel periodo gennaio-marzo 2023, ma sono state apportate modifiche (Consiglio dei Ministri 16/2023) ed è stato prorogato al 31 dicembre 2023 il termine entro il quale il valore dei buoni benzina ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti, nel limite di 200 euro per lavoratore, non concorrerà alla formazione del reddito da lavoro dipendente.

Nello specifico, la norma prevede che, fermo restando quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, terzo periodo, Tuir, in materia di *fringe benefit* (258,23 euro annui nel 2023), il valore dei buoni benzina o di analoghi titoli per l'acquisto di carburanti ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti, nel periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023, non concorre alla formazione del reddito del lavoratore, se di importo non superiore a 200 euro per lavoratore.

In attesa di eventuali istruzioni ufficiali, si potrebbero ritenere valide, data l'analogia con l'agevolazione già prevista per l'anno scorso dal D.L. 21/2022, quelle fornite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 27/E/2022, indicando in busta paga tale erogazione separatamente dai *fringe benefit*, anche ai fini dell'inserimento nella CU.

Ambito di applicazione

Dato il tenore letterale della disposizione in esame, che richiama, come detto, i "datori di lavoro privati", rientrano nell'ambito di applicazione della norma, tra gli altri, anche i soggetti che non svolgono un'attività commerciale e i lavoratori autonomi, sempre che dispongano di propri lavoratori dipendenti.

In merito alla specifica categoria di lavoratori dipendenti destinatari dei buoni benzina, la disposizione agevolativa in esame non effettua espressamente delle distinzioni e non pone alcun limite reddituale per l'ammissione al beneficio.

Inoltre, considerato che la norma si riferisce genericamente ai "lavoratori dipendenti", si è dell'avviso che, al fine di individuare i potenziali beneficiari dei buoni benzina in parola, rilevi la tipologia di reddito prodotto, ossia quello di lavoro dipendente.

Riferimenti normativi

D.L. 5/2023

circolare n. 27/E/2022

Tfr: coefficiente di dicembre 2022

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a dicembre 2022 è risultato pari a 118,2: a dicembre 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 9,974576

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
Gennaio 2022	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
Febbraio 2022	15 febbraio – 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
Marzo 2022	15 marzo – 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994
Aprile 2022	15 aprile – 14 maggio	109,7	3,295669	0,500	2,471751	2,971751
Maggio 2022	15 maggio – 14 giugno	110,6	4,143126	0,625	3,107345	3,732345
Giugno 2022	15 giugno – 14 luglio	111,9	5,367232	0,750	4,025424	4,775424
Luglio 2022	15 luglio – 14 agosto	112,3	5,743879	0,875	4,307910	5,182910
Agosto 2022	15 agosto – 14 settembre	113,2	6,591337	1,000	4,943503	5,943503
Settembre 2022	15 settembre – 14 ottobre	113,5	6,873823	1,125	5,155367	6,280367
Ottobre 2022	15 ottobre – 14 novembre	117,2	10,357815	1,250	7,768362	9,018362
Novembre 2022	15 novembre – 14 dicembre	117,9	11,016949	1,375	8,262712	9,637712
Dicembre 2022	15 dicembre – 14 gennaio	118,2	11,299435	1,500	8,474576	9,974576

Equo canone di dicembre 2022

L'inflazione del mese di dicembre 2022 è stata pari a 11,3%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 8,475% (ottovirgolaquattrocentosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2022 rispetto a dicembre 2021 è risultata pari a 11,3% (undicivirgolatre). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 8,475% (ottovirgolaquattrocentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2022 rispetto a dicembre 2020 risulta pari a 15,5% (quindicivirgolacinque). Il 75% risulta pari a 11,625% (undicivirgolaseicentoventicinque).

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

Aspetti contabili della trasformazione societaria omogenea progressiva

La contabilizzazione dell'operazione di trasformazione societaria omogenea progressiva, che prevede il mutamento della veste giuridica di una società di persone affinché assuma la veste di società di capitali, non trova una specifica regolamentazione in alcun Principio contabile, risultando - per certi aspetti - influenzata sia dalla disciplina prevista ai fini delle imposte sui redditi dall'articolo 170, Tuir, sia da quanto previsto dall'articolo 2500-ter, cod. civ., soprattutto nella parte in cui dispone che "... il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da relazione di stima ...". Con il presente contributo si è, quindi, inteso ripercorrere i tratti caratterizzanti la contabilizzazione di questa tipologia di operazione societaria, nonché i dubbi interpretativi ancora attuali sui quali ciascun operatore deve porre particolare attenzione.

Introduzione

Come noto, al pari di quanto riscontrabile per le operazioni di conferimento di azienda (o ramo di essa), il trattamento contabile da riservare all'operazione di trasformazione del tipo sociale non trova una specifica regolamentazione in alcun Principio contabile, diversamente da quanto invece riscontrabile per le operazioni di fusione e di scissione, regolate dal Principio contabile nazionale Oic 4, e per le liquidazioni societarie, regolate dal Principio contabile nazionale Oic 5.

Il codice civile regola l'operazione di trasformazione societaria, in termini generali, agli articoli da 2498 a 2500-bis, cod. civ., dedicando una peculiare disciplina alla trasformazione delle società di persone all'articolo 2500-ter, cod. civ., rivolta - tra gli altri aspetti - a tutelare i soggetti terzi in ordine all'effettività del patrimonio della trasformanda società di persone, stante anche il mutamento del regime di responsabilità in capo ai propri soci¹.

Dal punto di vista delle imposte sui redditi, con effetti anche ai fini dell'individuazione dei documenti contabili da predisporre, l'operazione di trasformazione omogenea è regolata dall'articolo 170, Tuir, il quale prevede che, nel caso di trasformazione societaria omogenea progressiva (da società di persone in società di capitali), "... il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di apposito Conto economico"².

È, quindi, la disciplina prevista ai fini delle imposte sui redditi a imporre alla trasformanda società di persone di predisporre un "apposito Conto economico" relativo al periodo che va tra "l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione", che - si ricorda - esplica efficacia dal giorno di iscrizione nel Registro Imprese della delibera di trasformazione³.

Per il caso della trasformazione societaria omogenea progressiva (da società di persone in società di capitali), il menzionato articolo 170, Tuir, al comma 3 prevede, inoltre, che "... le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell'articolo 5, se dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il

¹ Fermo restando quanto previsto dall'articolo 2500-quinquies, cod. civ., in ordine alla responsabilità dei soci, a norma del quale: "La trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata dalla responsabilità per le obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dal comma 3 dell'articolo 2500, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione. Il consenso si presume se i creditori, ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata per raccomandata o con altri mezzi che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento, non lo hanno espressamente negato nel termine di 60 giorni dal ricevimento della comunicazione".

² Cfr. articolo 170, comma 2, Tuir.

³ Cfr. articolo 2500, comma 3, cod. civ.. Si precisa che, a differenza di quanto espressamente previsto per le fusioni e le scissioni societarie, non è ammessa la possibilità di retrodatare gli effetti della trasformazione. Per quanto concerne la posticipazione dei relativi effetti, parrebbe ammetterne la possibilità, entro precisi limiti temporali, il Comitato Triveneto dei notai (orientamento K.A.10), il quale così si è espresso: "Alle delibere di trasformazione societaria, comprese le trasformazioni in società di capitali di cui all'articolo 2500, ultimo comma, cod. civ., è possibile apporre un termine iniziale di efficacia, a condizione che detto termine non decorra da una data anteriore alla iscrizione della delibera nel Registro Imprese né sia superiore ai 60 giorni da detta iscrizione".

reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'articolo 47".

In ragione degli obblighi previsti dalla disciplina ai fini delle imposte sui redditi si renderà, quindi, necessario procedere a una "chiusura dei conti" della società trasformanda e alla "riapertura dei conti" della società risultante dalla trasformazione. Ciò, tuttavia, non determina l'approvazione di un vero e proprio bilancio di esercizio, né – in tale occasione – si può dar luogo alla distribuzione di utili "di periodo", in quanto l'esercizio sociale resta immutato e prescinde dalla trasformazione perfezionatasi nel corso del medesimo, la quale determina, semplicemente, che l'esercizio sociale risulti suddiviso in 2 distinti periodi d'imposta.

La relazione di stima

Per le operazioni di trasformazione societaria omogenea progressiva, l'articolo 2500-ter, comma 2, cod. civ., stabilisce che *"il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da relazione di stima redatta a norma dell'articolo 2343, ovvero, dalla documentazione di cui all'articolo 2343-ter ovvero, infine, nel caso di Srl, dell'articolo 2465. Si applicano altresì, nel caso di Spa o Sapa, il secondo, terzo e, in quanto compatibile, quarto comma dell'articolo 2343, ovvero, nelle ipotesi di cui al primo e secondo comma dell'articolo 2343-ter, il terzo comma del medesimo articolo"*.

La relazione di stima assume la prevalente funzione di tutela dei terzi che potrebbero risultare astrattamente lesi dall'operazione, mirando a garantire l'effettività del patrimonio della trasformanda società di persone, tenuto conto che, con il mutamento della veste giuridica della società, la garanzia per le obbligazioni sociali non è più rappresentata anche dal patrimonio dei singoli soci (per via del regime di responsabilità illimitata sugli stessi gravante), bensì dal solo patrimonio della società di capitali risultante dalla trasformazione⁴.

Sui criteri di nomina del soggetto tenuto alla predisposizione della relazione di stima, in caso di trasformazione in Spa o Sapa, l'esperto stimatore dovrà essere designato, su istanza della società, dal Tribunale nel cui circondario ha sede la società, mentre, in caso di trasformazione in Srl, questi sarà designato direttamente dalla società tra i revisori o le società di revisione iscritti nel Registro dei revisori legali⁵.

Si ricorda, inoltre, che, in caso di trasformazione in società per azioni, l'articolo 20, comma 5, D.L. 91/2014 ha riconosciuto la possibilità di ricorrere, in alternativa alla relazione di stima prevista dall'articolo 2343, cod. civ., ai metodi di valutazione previsti dall'articolo 2343-ter, cod. civ., per quanto compatibili. In tal senso, è stato osservato, in modo del tutto condivisibile, che *"La relazione di stima non potrà, infatti, essere sostituita dal bilancio approvato da oltre un anno e sottoposto a revisione legale senza rilievi per l'evidente motivo che la società di persone non redige un bilancio soggetto a revisione legale; per cui è sicuramente da escludersi la possibilità di fare ricorso al metodo valutativo di cui all'articolo 2343-ter, comma 2, lettera b), cod. civ., qualora sussistano i presupposti quivi prescritti"*⁶.

Sui criteri di valutazione che dovranno essere utilizzati dall'esperto stimatore nella predisposizione della relazione di stima non vi è unanimità di vedute, in quanto la locuzione "valori attuali" ha indotto a teorizzare quantomeno i seguenti 2 approcci valutativi:

⁴ Fermo restando quanto previsto dall'articolo 2500-quinquies, cod. civ., in ordine alla responsabilità dei soci, a norma del quale: *"La trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata dalla responsabilità per le obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dal comma 3 dell'articolo 2500, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione. Il consenso si presume se i creditori, ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata per raccomandata o con altri mezzi che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento, non lo hanno espressamente negato nel termine di 60 giorni dal ricevimento della comunicazione"*.

⁵ Sul punto, S. Santangelo, *"La trasformazione progressiva omogenea: recesso, capitale post trasformazione, socio d'opera"*, in *La gestione straordinaria delle imprese n. 6/2021* osserva che *"La relazione deve poi essere redatta e asseverata con giuramento, davanti a un notaio o alla cancelleria di un Tribunale, anteriormente alla decisione di trasformazione. In argomento, è discussa la necessità dell'allegazione della perizia. Secondo alcuni, l'allegazione della relazione di stima è condizione di validità dell'atto in base all'espressa previsione degli articoli 2343 comma 1, ultimo periodo, e 2465 comma 1, ultimo periodo, cod. civ.. Altra parte della dottrina ha, invece, osservato che non dovrebbe sussistere l'obbligo di allegazione poiché l'articolo 2500-ter, cod. civ., nel rinviare all'articolo 2343, cod. civ. (e all'articolo 2465, cod. civ.), si riferirebbe esclusivamente ai criteri di redazione e alla necessità della sua revisione da parte dell'organo di amministrativo"*.

⁶ Cfr. S. Santangelo, *"La trasformazione progressiva omogenea: recesso, capitale post trasformazione, socio d'opera"*, in *La gestione straordinaria delle imprese n. 6/2021*.

1. preferenza per l'adozione di metodi di valutazione analitici, come – a mero titolo esemplificativo – il metodo patrimoniale *“semplice”* o *“complesso”*, con diversità di vedute circa la possibilità di far emergere l'avviamento *“interno”*, non acquisito a titolo oneroso, nonché, più in generale, i plusvalori latenti nel patrimonio sociale;

2. ammissibilità dell'adozione di metodi di valutazione sintetici, come – a mero titolo esemplificativo – i metodi fondati sull'attualizzazione dei flussi *“reddituali”* o *“finanziari”*.

Sulla questione non appare risolutivo nemmeno quanto evidenziato dai Principi italiani di valutazione, i quali, trattando congiuntamente i conferimenti e le trasformazioni, precisano soltanto nella sezione IV.5 *“viene affrontato il tema della valutazione dei conferimenti in natura disciplinato dagli articoli 2343, 2343-ter e 2465, cod. civ.. Poiché l'articolo 2500, cod. civ. relativo alle trasformazioni, espressamente rinvia agli articoli 2343 e 2465, gli stessi principi trovano applicazione nel campo delle trasformazioni”*.

Detto in altri termini, i PIV trattano congiuntamente le valutazioni da eseguire in sede di conferimento in natura, a norma di quanto previsto dagli articoli 2343, 2343-ter e 2465, cod. civ., con le valutazioni da eseguire a servizio di un'operazione di trasformazione societaria omogenea progressiva, nonostante l'evidente diversa finalità cui è diretta la relazione di stima in tali casi: utilizzando le parole di attenta dottrina, in caso di trasformazione, infatti *“la perizia dovrebbe avere semplicemente la funzione di verificare l'integrità e la fondatezza del patrimonio aziendale e non quella di individuare i nuovi valori che devono essere obbligatoriamente recepiti nella contabilità e sulla base dei quali fissare la misura del capitale”*⁷.

Sul punto viene segnalata ancora come *“best practice”*⁸ la tesi espressa dalla Fondazione Ariesteia – Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, con il documento n. 55 del gennaio 2006, la quale conclude per l'utilizzo del metodo patrimoniale, con preferenza di utilizzo per la metodologia semplice.

I bilanci nella trasformazione societaria omogenea progressiva

In ragione di quanto fin qui rappresentato, risulta allora agevolmente intuibile che, nell'ambito delle operazioni di trasformazione societaria omogenea progressiva, si rende necessaria la predisposizione del c.d.:

1. *“bilancio di trasformazione”*, predisposto alla data di riferimento della perizia e a supporto della stessa;

2. *“bilancio di chiusura”*, predisposto alla data antecedente a quella di iscrizione dell'atto di trasformazione nel Registro Imprese;

3. *“bilancio di apertura”*, predisposto alla data di iscrizione dell'atto di trasformazione nel Registro Imprese;

4. *“primo bilancio post-trasformazione”*, predisposto alla data del 31 dicembre o comunque alla data di chiusura dell'esercizio nel corso del quale si è perfezionata la trasformazione.

Per quanto concerne il *“bilancio di trasformazione”*, occorre precisare che, secondo la dottrina prevalente⁹, lo stesso, è rappresentato dalla situazione patrimoniale redatta ai fini della relazione di stima, nella quale devono essere distintamente e analiticamente indicati gli elementi dell'attivo e del passivo della società, rappresentandone i *“valori attuali”*.

Sul significato da attribuire alla locuzione *“valori attuali”*, secondo una prima interpretazione¹⁰ *“... attraverso l'operazione di trasformazione [può] procedersi alla rivalutazione di beni che nei bilanci sociali anteriori ... erano iscritti al costo ... con evidenza dei plusvalori latenti”*.

Detto in altri termini, secondo tale tesi interpretativa, in occasione di una trasformazione di una società di persone in una società di capitali sarebbe necessario recepire nella contabilità del sog-

⁷ Cfr. Fondazione Ariesteia - Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, *“La perizia di stima nella trasformazione (omogenea) progressiva”*, documento n. 55 del gennaio 2006.

⁸ Cfr. G. Montecchi e M. Fontani, *“La contabilizzazione delle trasformazioni societarie progressive”*, in Amministrazione & finanza n. 1/2019.

⁹ Ex multis. G. Savioli, *“Le operazioni di gestione straordinaria”*, 2005.

¹⁰ Ex multis. E. Bergamo e P. Tiburzi, *“Le nuove trasformazioni fusioni scissioni”*, 2005; F. Rossi Ragazzi, *“Trasformazione di società: problematiche civilistiche e fiscali”*, in Il Fisco n. 31/2012.

getto risultante dall'operazione i valori emergenti dalla perizia di stima, derogando, quindi, ai valori contabili di funzionamento, non solo in diminuzione dell'attivo (o a incremento del passivo), per evidenti ragioni di tutela dei creditori sociali, bensì anche in aumento dell'attivo (o a decremento del passivo).

Si precisa, tuttavia, che, anche a voler dar credito a tale tesi interpretativa, che presenta più di una criticità, la "rivalutazione" degli elementi patrimoniali dell'attivo (o la riduzione di quelli del passivo) per i quali in sede di perizia è stato esplicitato un diverso valore rispetto a quello contabile "di funzionamento" non dovrebbe in ogni caso legittimare l'iscrizione di un avviamento "interno", in quanto non acquisito a titolo oneroso, coerentemente con quanto disposto dall'articolo 2426, comma 1, n. 6, cod. civ., oltre che indurre comunque a prudenza nel registrare incrementi di patrimonio netto utili da mera valutazione e, quindi, non realizzati.

Si tenga, inoltre, in considerazione che, nel caso in cui, in sede di trasformazione, si intenda derogare al valore di funzionamento, si renderà necessario recepire le plusvalenze latenti esplicitate in sede di relazione di stima al netto del carico fiscale a esse sotteso. In tal caso, infatti, in ragione di un generale principio di neutralità ai fini delle imposte sui redditi (ex articolo 170, Tuir), i plusvalori esplicitati in sede di perizia e recepiti nella contabilità saranno generalmente privi di rilevanza ai fini fiscali e sarà, quindi, necessario gestire un "doppio binario" tra i valori contabili e i valori fiscalmente riconosciuti dei cespiti "plusvalenti", nonché la conseguente fiscalità differita¹¹.

Il recepimento contabile dei maggiori valori di perizia pone, altresì, qualche problema nella successiva indicazione in Nota integrativa dei criteri di valutazione adottati nella redazione del bilancio di esercizio. L'iscrizione di plusvalenze non realizzate, infatti, deroga al criterio del "costo storico" e al postulato della prudenza, in virtù del quale è consentita l'iscrizione dei soli utili realizzati. In tal senso - qualora si sposasse la tesi della possibile emersione dei plusvalori latenti - deve, quindi, ritenersi che le "riserve di trasformazione", formatesi nel patrimonio netto della società risultante dall'operazione per effetto del recepimento dei maggiori valori di perizia, siano da considerare come non distribuibili¹², quantomeno sino al relativo successivo "realizzo". Tali maggiori valori, infine, non essendo "realizzati", non potranno in nessun caso essere compensati sul piano contabile con eventuali prelievi di utili "eccedenti" da parte dei soci della società di persone trasformata.

Secondo un diverso orientamento interpretativo¹³, che appare preferibile, la perizia assolve la funzione di attestare l'integrità del patrimonio sociale, ovvero, detto in altri termini "la perizia dovrebbe avere semplicemente la funzione di verificare l'integrità e la fondatezza del patrimonio aziendale e non quella di individuare i nuovi valori che devono essere obbligatoriamente recepiti nella contabilità e sulla base dei quali fissare la misura del capitale"¹⁴.

In ragione di tale prospettazione, la relazione di stima avrebbe lo scopo di "valutare i singoli elementi attivi e passivi del patrimonio, escludendo l'avviamento, al fine di fare emergere un valore dei mezzi propri sicuramente esistente"¹⁵.

In tal senso, dal confronto tra i valori contabili delle attività e delle passività della società trasformata e i valori esplicitati in sede di perizia di stima per le medesime attività e passività, potreb-

¹¹ Tale principio generale può, tuttavia, incontrare delle deroghe: in tal senso, si porta all'attenzione quanto osservato in "La trasformazione", 2015, a cura di G. Bevilacqua e G. Cristofori, nel quale si legge che, "In altri casi, le norme specifiche in materia di reddito d'impresa potrebbero creare i presupposti per mettere in discussione l'effettiva neutralità fiscale della trasformazione. Un primo esempio riguarda le obbligazioni e i titoli a esse assimilati. In relazione a tali attività, la lettera c), comma 1, articolo 110, Tuir prevede che eventuali rivalutazioni assumono rilevanza fiscale e, dunque, concorrono integralmente alla determinazione del reddito qualora i titoli siano iscritti nell'attivo circolante. Nell'ipotesi in cui si tratti di immobilizzazioni finanziarie, i plusvalori iscritti trovano riconoscimento sul piano fiscale esclusivamente nel limite delle minusvalenze in precedenza dedotte. Disposizioni analoghe sono previste per le rimanenze di beni fungibili dal medesimo articolo 110, Tuir, laddove non include questi beni tra quelli il cui costo fiscalmente riconosciuto non è comprensivo delle rivalutazioni. Alla luce di quanto detto, sembrerebbe corretto ritenere che eventuali plusvalori attribuiti dall'esperto a obbligazioni e beni fungibili, qualora dovessero essere accolti nella contabilità della società trasformata, assumano rilevanza fiscale". Nello stesso senso, si vedano, tra gli altri, M. Del Fabbro e M. Pezzetta, "La neutralità della trasformazione", in AA.VV., "Operazioni di finanza straordinaria", a cura di G. Cristofori, 2010, nonché più di recente E. Zanetti, "Nelle trasformazioni progressive rivalutazione del magazzino imponible", in Eutekne.info del 18 giugno 2019.

¹² Sulla qualificazione, ai fini fiscali, di tali riserve sia consentito il rinvio a E. Zanetti, "Natura giuridica e fiscale incerta per la riserva da trasformazione progressiva", in Eutekne.info del 2 luglio 2019.

¹³ Ex multis. E. Bergamo e P. Tiburzi, "Le nuove trasformazioni fusioni scissioni", 2005; F. Rossi Ragazzi, "Trasformazione di società: problematiche civilistiche e fiscali", in Il Fisco n. 31/2012.

¹⁴ Cfr. Fondazione Aristeia - Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, "La perizia di stima nella trasformazione (omogenea) progressiva", documento n. 55 del gennaio 2006.

¹⁵ Cfr. M. Tavernini, "Perizie di stima in ipotesi di trasformazione da società di persone in società di capitali", in La rivista delle operazioni straordinarie n. 3/2013.

bero astrattamente emergere le seguenti fattispecie, in ipotesi di valori peritali:

1. coincidenti con i valori contabili, la società continua a mantenere i valori "di funzionamento" nella contabilità;
2. più bassi per le attività e più alti per le passività, rispetto a quelli contabili, la società è obbligata a recepire nella contabilità i valori peritali, con adeguamento del patrimonio netto "al ribasso";
3. più alti per le attività e più bassi per le passività, rispetto a quelli contabili, la società potrebbe recepire i valori peritali (fatta eccezione, sempre e comunque, per l'avviamento "interno"), oppure dei valori intermedi, con adeguamento "al rialzo" del patrimonio netto, senza essere però obbligata a farlo.

Tale possibile recepimento dei maggiori valori di perizia è stato, tuttavia, ritenuto da una certa dottrina¹⁶ non rispondente a una pratica contabile corretta, in ragione della neutralità economica dell'operazione di trasformazione societaria, quale operazione chiaramente non "realizzativa". La trasformazione, infatti, comporta un semplice mutamento della veste giuridica dell'ente, rappresentando una mera modifica dell'atto costitutivo, dalla quale non consegue l'estinzione di un soggetto e la nascita di una nuova entità, né dà luogo a un trasferimento intersoggettivo del patrimonio sociale.

Si consideri, peraltro, che il recepimento dei maggiori valori di perizia si scontrerebbe con il disposto di cui agli articoli 2423 e 2423-bis, cod. civ., in base ai quali le deroghe agli ordinari criteri di valutazione sono consentite solo in casi eccezionali (tra i quali non sembra di potersi ricomprendere anche la trasformazione societaria).

Sulla base di tali presupposti, l'obbligo di adeguare i valori contabili delle attività e delle passività a quelli peritali sussisterebbe solo nell'ipotesi in cui la relazione di stima evidenziasse un "annacquamento" dei valori dei singoli elementi patrimoniali. Aderendo a tale prospettazione, la società:

- non dovrebbe recepire i plusvalori latenti delle attività eventualmente emersi in sede di perizia;
- sarebbe invece tenuta ad allinearsi ai valori peritali in caso di minusvalori delle attività (o di maggiori valori assunti dalle passività).

Dal punto di vista operativo, l'adeguamento dei valori contabili ai valori esplicitati in sedi di perizia avviene mediante l'utilizzo del conto transitorio "Rettifiche di trasformazione", che andrà successivamente chiuso in contropartita a una posta del patrimonio netto di trasformazione.

Si consideri, da ultimo, che nell'eventualità - piuttosto frequente - nella quale la relazione di stima evidenzi sia attività "plusvalenti" sia attività "minusvalenti", in contabilità sarà necessario recepire le sole rettifiche "al ribasso" dell'attivo, non essendo possibile eseguire compensazioni in virtù del generale obbligo di valutazione separata degli elementi del patrimonio sociale anche ove contabilizzati nella medesima voce di bilancio.

Per quanto concerne il "bilancio di chiusura", merita ribadire che la sua redazione non è prevista dal codice civile, ma dalla normativa dettata ai fini delle imposte sui redditi. In tal senso, infatti, l'articolo 170, comma 2, Tuir prevede che, nel caso di trasformazione societaria omogenea progressiva "... il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di apposito Conto economico".

Tale bilancio sarà riferito al giorno antecedente al perfezionamento giuridico dell'operazione, così da consentire, in termini coerenti, la determinazione del reddito imponibile della società¹⁷ formatosi nel periodo ante trasformazione (ovverosia, dalla data di inizio del periodo d'imposta al giorno antecedente all'iscrizione della trasformazione nel Registro Imprese).

Si segnala, infine, che per la redazione di tale bilancio si farà riferimento agli ordinari criteri di valutazione previsti dall'articolo 2426, cod. civ., trattandosi di un'impresa in funzionamento che pre-dispone un bilancio "intermedio" per esplicitare il risultato della frazione di esercizio in cui l'entità ha (ancora) assunto la veste di una società di persone.

¹⁶ *Ex multis*. Fondazione Aristeia - Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, "La perizia di stima nella trasformazione (omogenea) progressiva", documento n. 55 del gennaio 2006.

¹⁷ Da imputare ai rispettivi soci ai sensi dell'articolo 5, Tuir.

Il “bilancio di apertura” assume, invece, la funzione di illustrare i valori attribuiti agli elementi dell’attivo e del passivo della società a seguito della trasformazione¹⁸ e di determinare quanta parte del valore del patrimonio netto della società trasformata risulta imputato a capitale sociale e a riserve¹⁹.

È, quindi, formato mediante la semplice riapertura dei conti del bilancio chiuso dalla trasformanda società di persone, eventualmente rettificati per tener conto dei valori espressi nella relazione di stima.

Con riferimento alla data in cui termina l’esercizio sociale si deve, infine, procedere con la redazione del “*primo bilancio post trasformazione*”, il quale – secondo l’opinione prevalente – riguarderà l’intero esercizio sociale. È in tale bilancio che si renderà necessario evidenziare, tra le poste del patrimonio netto, anche le riserve di utili e la quota di utile dell’esercizio corrispondenti ai redditi già imputati ai soci ai sensi dell’articolo 5, Tuir, così da evitare che possano assumere ulteriore rilevanza ai fini fiscali in sede di eventuale successiva distribuzione.

Per ottemperare agli obblighi previsti dalla disciplina ai fini delle imposte sui redditi, si renderà infine necessario predisporre un autonomo Conto economico afferente il periodo post trasformazione, ovvero sia dalla data di efficacia giuridica dell’operazione (giorno di iscrizione della trasformazione nel Registro Imprese) alla data di chiusura dell’esercizio sociale, così da determinare il risultato di periodo da assoggettare a imposizione ai fini dell’Ires in ragione dell’intervenuto mutamento della veste giuridica della società.

Riferimenti normativi

articolo 170, Tuir

articolo 2500-ter, cod. civ

¹⁸ Cfr. S. Sanna, “I bilanci di trasformazione” in AA.VV., “Trasformazione, scioglimento e liquidazione della società”, 2007.

¹⁹ In relazione all’obbligo di imputabilità a capitale del patrimonio netto di una società di persone trasformata in una società di capitali, si porta all’attenzione la tesi sostenuta dal Comitato Trivento dei notai (orientamento K.A.7): “Nell’ipotesi di trasformazione di società di persone in società di capitali non sussiste alcun obbligo di legge di imputare a capitale della società trasformata il patrimonio netto della società di persone eccedente il capitale preesistente, quale risultante dalla perizia di stima redatta ai sensi dell’articolo 2500-ter, comma 2, cod. civ.”.

Interconnessione "tardiva" del bene 4.0: cause ed effetti su iper ammortamento e credito d'imposta

Con la risposta a interpello n. 551/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha affrontato il tema dell'interconnessione c.d. "tardiva" di un bene 4.0 nel caso specifico di beni in locazione finanziaria soggetti al c.d. iper ammortamento.

Il momento di interconnessione del bene si conferma il dies a quo per la fruizione dell'agevolazione in misura "piena", sia essa spettante nella forma di iper deduzione fiscale delle quote di ammortamento o delle quote in linea capitale dei canoni di leasing, sia essa spettante nella forma di credito d'imposta calcolato sul costo di acquisto del bene in proprietà o sul costo sostenuto dal concedente del bene in leasing.

La ratio dell'incentivo è infatti quella di collegare la spettanza dell'agevolazione all'utilizzo del bene nel processo produttivo aziendale e di consentirne la fruizione in misura "piena" o "maggiorata" qualora i beni vengano impiegati secondo il paradigma 4.0.

Non esiste, infine, un termine entro il quale il bene 4.0 debba essere interconnesso e le sue caratteristiche tecniche debbano essere attestate: l'interconnessione "tardiva" e il ritardo nell'acquisizione della perizia non comportano il venir meno dell'agevolazione, ma determinano semplicemente lo slittamento in avanti del termine iniziale e del termine finale di fruizione del beneficio.

La risposta a interpello n. 551/E/2022: interconnessione tardiva del bene in leasing e iper ammortamento

Il quesito dell'istante

Nella risposta a interpello n. 551/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha affrontato il caso del c.d. *iper ammortamento* applicato a beni in leasing interconnessi successivamente alla data di entrata in funzione.

Alfa Srl aveva sottoscritto, nell'anno 2019, contratti di *leasing* di durata pari a 67 mesi aventi a oggetto beni nuovi inclusi nell'Allegato A annesso alla L. 232/2016 (c.d. Legge di Bilancio 2017). Gli investimenti risultavano regolarmente prenotati entro il 31 dicembre 2018, sussistendo entrambi i requisiti per l'estensione temporale della disciplina del c.d. iper ammortamento di cui all'articolo 1, comma 30, L. 205/2017 (c.d. Legge di Bilancio 2018).

Nel caso della locazione finanziaria la circolare n. 4/E/2017 ha declinato specificatamente i 2 requisiti per la validità della prenotazione come segue:

sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria;

versamento di un *maxi* canone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

I beni erano stati consegnati e collaudati nel mese di dicembre 2019, ma entrati in funzione nel processo produttivo e interconnessi al sistema aziendale nel mese di settembre 2020.

Il quesito verte sull'individuazione dell'esatto momento di fruizione dell'agevolazione, sia esso decorrente:

- "dal primo mese di maturazione del canone di leasing del periodo di imposta durante il quale si è verificata l'interconnessione (senza tenere conto dei risconti contabili)" ovvero da gennaio 2020;
- "dal primo mese di entrata in funzione del bene del periodo di imposta durante il quale si è verificata l'interconnessione" ovvero da settembre 2020.

I beni acquisiti tramite leasing

L'Agenzia delle entrate, in premessa alla risposta fornita, ripercorre i principi generali a cui soggiace la disciplina del c.d. *iper ammortamento* applicata ai beni in *leasing*, come esposti nella circolare n. 4/E/2017:

- la maggiorazione spetta solo all'utilizzatore e non anche al concedente;
- l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile;
- la maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via *extra* contabile, non correlata alle valutazioni di bilancio, attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi;
- l'iper deduzione deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'articolo 102, comma 7, Tuir "Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa...".

La risposta dell'Agenzia delle entrate

La risposta dell'Agenzia delle entrate si fonda su un criterio imprescindibile, caratteristico sia della disciplina dei c.d. *super* e *iper ammortamento*, sia del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali: il momento di effettuazione dell'investimento non coincide con il momento di fruizione dell'agevolazione.

L'investimento in un bene strumentale nuovo 4.0 è, infatti, contraddistinto da 3 momenti rilevanti:

1. il momento di effettuazione, che determina la disciplina agevolativa a cui è incardinato l'investimento;
2. il momento di entrata in funzione, dal quale è possibile fruire dell'agevolazione in misura "ridotta", nella forma di *super ammortamento* o di credito d'imposta ordinario;
3. il momento di interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, dal quale è possibile fruire dell'agevolazione in misura "piena".

Nel caso di acquisizione del bene in *leasing*, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento rileva:

- il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario; ovvero
- nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la "clausola di prova a favore del locatario", la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte del locatario.

In nessuna circostanza assume rilevanza il momento del riscatto, non configurandosi un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

Il momento di interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura risulta decisivo per la fruizione del c.d. *iper ammortamento* e, parimenti, del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali in misura maggiorata.

Nel caso in esame, dunque, il momento di effettuazione dell'investimento si è verificato nel mese di dicembre 2019 con la consegna e il collaudo, mentre l'entrata in funzione e l'interconnessione risalgono a settembre 2020.

Ne deriva l'impossibilità per il contribuente/utilizzatore dei beni di godere dell'agevolazione nell'anno 2019, stante la sospensione del diritto alla fruizione del beneficio fino al momento di entrata in funzione e interconnessione.

Coerentemente con quanto sopra esposto, il c.d. *iper ammortamento* non può estendersi nemmeno alle quote in linea capitale dei canoni di *leasing* relativi ai mesi da gennaio ad agosto 2020, in quanto a tali date non sussistevano né il requisito di entrata in funzione, né il requisito di interconnessione "La deduzione quale *iper ammortamento* in ipotesi di interconnessione operata successivamente all'effettuazione dell'investimento ed alla sua messa in funzione, non può estendersi anche alla quota di canoni relative ai mesi precedente poiché, in ogni caso, il requisito dell'interconnessione deve sussistere e integrare la predetta messa in funzione...omissis...Con riferimento alla fattispecie rappresentata dall'istante, per quanto sopra descritto ne consegue che, la sovven-

zione possa essere fruita con riferimento alle ideali quote dei canoni relativi ai mesi da settembre a dicembre, successivi al momento di entrata in funzione del bene, nei limiti disposti dall'articolo 102, comma 7, Tuir".

Le cause dell'interconnessione "tardiva"

L'interconnessione c.d. "tardiva" si verifica in presenza di un disallineamento temporale tra:

- l'anno di entrata in funzione del bene;
- l'anno di interconnessione del bene.

Sebbene il "ritardo" nell'interconnessione fosse già contemplato, in relazione alla complessità degli investimenti, nella circolare n. 4/E/2017, le cause dell'interconnessione "tardiva" sono state oggetto di puntuali chiarimenti nella risposta a interpello n. 394/E/2021, resa sulla base del parere tecnico del Mise.

L'interconnessione "tardiva" non è sempre legittima, dal momento che le caratteristiche tecnologiche del bene nuovo devono essere presenti anteriormente alla sua entrata in funzione "le richiamate 5+2/3 caratteristiche tecnologiche devono caratterizzare i beni nella loro configurazione di beni "nuovi", nel senso che le caratteristiche che il paradigma 4.0 "richiede" ai beni medesimi devono essere presenti prima del loro utilizzo nel processo di produzione (o messa in funzione)".

Resta dunque preclusa, per i beni appartenenti al primo gruppo dell'Allegato A annesso alla L. 232/2016 "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti", la possibilità di fruire dell'agevolazione in caso di modifiche o integrazioni apportate *ex post* per sanare la carenza di una o più delle caratteristiche tecnologiche richieste dalla disciplina agevolativa.

In tal caso, l'applicazione dei benefici 4.0 potrebbe riferirsi esclusivamente ai dispositivi e software oggetto di successivo investimento, per realizzare l'interconnessione "tardiva" del bene carente dei requisiti tecnologici.

A prescindere dalle motivazioni dell'interconnessione "tardiva", che incidono sull'ammissibilità all'agevolazione dell'investimento originario, i costi delle strumentazioni aggiuntive possono essere oggetto di autonoma applicazione dei benefici 4.0 qualora rientranti in una delle seguenti casistiche:

- inquadrabili nell'Allegato A, secondo gruppo, "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità", annesso alla L. 232/2016;
- inquadrabili tra i "Dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti", purché assicurino che la macchina o l'impianto oggetto di ammodernamento rispettino necessariamente le 5+2/3 caratteristiche tecnologiche dei beni del primo gruppo dell'Allegato A annesso alla L. 232/2016;
- inquadrabili, come *software stand alone*, nell'Allegato B annesso alla L. 232/2016.

L'interconnessione "tardiva" è invece legittima nel caso in cui sia dovuta alla necessità di dotazione o adeguamento dell'infrastruttura informatica indispensabile a interconnettere il bene "Quanto all'interconnessione, requisito il cui soddisfacimento, come accennato, dipende non solo dalle caratteristiche intrinseche del nuovo bene oggetto d'investimento, ma anche, strettamente, dalle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa, è stato riconosciuto che lo stesso possa essere soddisfatto anche in un momento successivo a quello di effettuazione dell'investimento e messa in funzione del bene; e ciò, proprio per consentire all'impresa di potersi dotare o di poter adeguare i sistemi informatici ai quali il bene (già dotato delle caratteristiche tecniche al momento del suo primo utilizzo) dovrà interconnettersi".

L'interconnessione può dunque intervenire in uno o più anni successivi a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene esclusivamente per la necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione, nel rispetto dei seguenti 2 requisiti:

1. le caratteristiche tecnologiche del bene siano presenti già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione);

2. il soddisfacimento di tutte le caratteristiche tecnologiche e del requisito di interconnessione per-manga per l'intero periodo di fruizione dell'agevolazione.

Con la risposta a interpello n. 71/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha precisato che il momento di interconnessione deve dipendere da cause oggettive documentate e dimostrate dall'impresa (ad esempio l'esigenza di dotarsi del sistema informativo aziendale con cui interconnettere le macchine), non potendo essere il risultato di comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente *"In ogni caso, la circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo non può estendersi fino a ricomprendere "qualsiasi" periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente"*.

Gli effetti dell'interconnessione "tardiva"

Gli effetti dell'interconnessione "tardiva" sono stati oggetto di chiarimenti dell'Agenzia delle entrate in una molteplicità di documenti di prassi, dalla circolare n. 4/E/2017 alla circolare n. 9/E/2021, dalla risposta a interpello n. 394/E/2021 alla più recente risposta a interpello n. 71/E/2022.

Nella citata circolare n. 4/E/2017 è stato precisato che la fruizione del c.d. iper ammortamento è possibile solo dal momento di entrata in funzione del bene, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene.

Qualora l'interconnessione venga effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione del c.d. iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo *"il "ritardo" nell'interconnessione (conseguente, ad esempio, alla complessità dell'investimento), non è di ostacolo alla completa fruizione dell'iper ammortamento, ma produce un semplice slittamento del momento a partire dal quale si può godere del beneficio"*.

Al § 5.4 della circolare n. 9/E/2021 l'Agenzia delle entrate ha confermato che l'effetto di slittamento del dies a quo per la fruizione dell'agevolazione in misura "piena" opera anche in relazione al credito d'imposta secondo la disciplina dell'articolo 1, commi 1051 - 1063, L. 178/2020.

L'effetto complessivo dell'interconnessione "tardiva", secondo le puntualizzazioni dell'Agenzia delle entrate contenute nella risposta a interpello n. 71/E/2022 in relazione al c.d. iper ammortamento, è sintetizzabile nello slittamento temporale di 2 momenti:

- il termine iniziale di fruizione del maggior beneficio;
- il termine finale di fruizione del maggior beneficio.

Lo slittamento in avanti del termine iniziale e finale di fruizione del c.d. iper ammortamento vale anche nell'ipotesi di beni acquisiti mediante contratto di leasing, in virtù della sostanziale equivalenza con l'acquisto in proprietà.

Pertanto, l'interconnessione "tardiva" del bene, qualora giustificata dalla necessità di acquisire o adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione, non comporta il venir meno dell'agevolazione, ma determina lo slittamento in avanti del dies a quo per la fruizione del maggior beneficio, sia esso il c.d. iper ammortamento o credito d'imposta "maggiorato", con conseguente slittamento anche del termine finale di fruizione.

Nell'attesa che venga realizzata l'interconnessione l'impresa può avvalersi di una facoltà: godere anticipatamente, a partire dal momento di entrata in funzione del bene, dell'agevolazione in misura ridotta.

Tale opzione era prevista, sin dalle origini, nella disciplina dei c.d. *super* e *iper ammortamento*, secondo le modalità precisate nella circolare n. 4/E/2017:

- facoltà, nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, di godere temporaneamente del c.d. *super ammortamento*;
- facoltà di godere del c.d. *iper ammortamento* a partire dal periodo d'imposta di interconnessione, nettizzando quanto già fruito in precedenza a titolo di temporaneo *super ammortamento*.

In continuità con la disciplina del c.d. *iper ammortamento* e del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi introdotto dalla L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), il comma 1059, L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) ammette la facoltà, in caso di disallineamento temporale tra

l'entrata in funzione del bene 4.0 e la sua interconnessione, di fruizione del credito d'imposta ordinario dall'anno di entrata in funzione, rinviando la fruizione del credito d'imposta in misura "piena" a partire dall'anno di avvenuta interconnessione ai sensi del comma 1062, articolo 1, L. 178/2020. A tal proposito la circolare n. 9/E/2021 meglio precisa "Pertanto, nel caso in cui l'impresa decida di avvalersi del credito di imposta "in misura ridotta" a seguito dell'entrata in funzione del bene, l'ammontare del credito d'imposta "in misura piena" successivamente fruibile dall'anno di interconnessione dovrà essere decurtato di quanto già fruito in precedenza. Tale valore, al netto del credito di imposta già fruito, sarà poi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo".

Resta inteso che la fruizione anticipata rappresenta per l'impresa una facoltà: il contribuente può attendere l'avvenuta interconnessione, sospendendo l'agevolazione fino a tale momento e differendo temporalmente la fruizione del credito in misura "piena".

Nella sezione "Dichiarativi – Risposte alle domande più frequenti" del proprio sito internet, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni valide per la corretta indicazione delle quote di credito compensabili con modello F24 in caso di fruizione anticipata, oltre che per la corretta compilazione del quadro RU del modello Redditi 2022 periodo d'imposta 2021.

Per la compensazione del credito d'imposta tramite il modello F24, l'impresa deve:

- utilizzare il codice tributo "6936" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - articolo 1, commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020";
- valorizzare il campo "anno di riferimento" con l'anno di entrata in funzione del bene;
- a seguito dell'intervenuta connessione, valorizzare il campo "anno di riferimento" con l'anno di interconnessione.

Inoltre, qualora per la compensazione negli anni antecedenti a quello di interconnessione sia stato erroneamente utilizzato il codice tributo 6935 denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - articolo 1, commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020", l'impresa potrà richiedere in qualsiasi momento, anche ad avvenuto ricevimento dell'eventuale comunicazione d'irregolarità, la correzione del modello F24 senza applicazione di sanzioni, tramite Civis oppure rivolgendosi direttamente agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate.

Il meccanismo di fruizione anticipata viene di seguito esemplificato con un caso pratico.

Esempio

Si ipotizzi che nel corso del 2022 l'impresa Alfa Spa proceda all'acquisto, con entrata in funzione, di un bene agevolabile incluso nell'allegato A annesso alla L. 232/2016, il cui costo sia pari a 100.000 euro e che nel corso del 2023 proceda alla sua interconnessione.

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali spetta nella misura del 40% del costo di acquisizione, ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{credito 4.0} = 100.000 \times 40\% = 40.000 \text{ euro}$$

Quanto alla modalità di fruizione, l'impresa ha a disposizione 2 scelte:

- opzione 1:
 1. fruizione anticipata del credito spettante in misura "ridotta" dal 2022, ad avvenuta entrata in funzione del bene;
 2. fruizione del credito spettante in misura "piena" (al netto della quota già fruita nel 2022) dal 2023, ad avvenuta interconnessione;
- opzione 2:
 1. nessuna agevolazione nel 2022;
 2. fruizione del credito spettante in misura "piena" dal 2023, ad avvenuta interconnessione.

Le quote di credito utilizzabili in compensazioni, stante la ripartizione in 3 quote annuali di pari importo decorrenti dall'interconnessione, sono di seguito sintetizzate.

Opzione 1:

- compensazione anno 2022 - credito spettante in misura "ridotta", ai sensi del comma 1055 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2022} = 100.000 \times 6\% \times 1/3 = 2.000 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6936		2022		2.000,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	B	2.000,00	- 2.000,00

- compensazione anno 2023 - prima quota di credito spettante in misura "piena", ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020, al netto della quota già fruita:

$$\text{quota 2023} = (100.000 \times 40\% - 2.000) \times 1/3 = 12.667 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6936		2023		12.667,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	B	12.667,00	- 12.667,00

- compensazione anno 2024 - seconda quota di credito spettante in misura "piena", ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020, al netto della quota già fruita:

$$\text{quota 2024} = (100.000 \times 40\% - 2.000) \times 1/3 = 12.667 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6936		2023		12.667,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	B	12.667,00	- 12.667,00

- compensazione anno 2025 - terza quota di credito spettante in misura "piena", ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020, al netto della quota già fruita:

$$\text{quota 2025} = (100.000 \times 40\% - 2.000) \times 1/3 = 12.666 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6936		2023		12.666,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	B	12.666,00	- 12.666,00

Dunque, in caso di fruizione anticipata del credito d'imposta in misura "ridotta", l'impresa Alfa compenserà il credito complessivo spettante, pari a 40.000 euro, in 4 quote annuali, decorrendo il triennio minimo di compensazione del credito in misura "piena" dall'anno di interconnessione.

Opzione 2:

- compensazione anno 2023 – prima quota di credito spettante in misura “piena”, ai sensi del comma 1057 dell’articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2023} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.333 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6936		2023		13.333,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	B	13.333,00	- 13.333,00

- compensazione anno 2024 - seconda quota di credito spettante in misura “piena”, ai sensi del comma 1057 dell’articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2024} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.333 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6936		2023		13.333,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	B	13.333,00	- 13.333,00

- compensazione anno 2025 - terza quota di credito spettante in misura “piena”, ai sensi del comma 1057 dell’articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2025} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.334 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6936		2023		13.334,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	B	13.334,00	- 13.334,00

Dunque, in caso di mancato esercizio di fruizione anticipata del credito d’imposta in misura “ridotta”, l’impresa Alfa compenserà il credito complessivo spettante, pari a 40.000 euro, in 3 quote annuali a partire dall’anno di interconnessione.

Gli effetti della perizia “tardiva”

L’acquisizione “tardiva” della perizia tecnica asseverata o giurata, pur rappresentando una fattispecie diversa dall’interconnessione “tardiva”, produce i medesimi effetti sulla fruizione del credito d’imposta.

Il tema è stato affrontato dall’Agenzia delle entrate nelle circolari n. 4/E/2017 e n. 9/E/2021, nelle risoluzioni n. 152/E/2017 e n. 27/E/2018 e da ultimo nella risposta a interpello n. 62/E/2022.

Nella disciplina del c.d. *iper ammortamento*, la Relazione illustrativa al DDL di Bilancio 2017 disponeva che la dichiarazione del legale rappresentante e l’eventuale perizia dovessero essere acquisite dall’impresa:

- entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione; ovvero, se successivo,

- entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Sempre in tema di c.d. iper ammortamento la risoluzione n. 27/E/2018 chiarisce che, nella particolare fattispecie in cui l'acquisizione dei documenti necessari per godere del beneficio (dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità) avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, la fruizione dell'agevolazione deve iniziare dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti "In altri termini, l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio".

La risoluzione citata, riproponendo l'esempio 9 tratto dal § 6.4.1 della circolare n. 4/E/2017, affronta il caso di un bene rientrante nell'Allegato A annesso alla L. 232/2016, acquistato, entrato in funzione e interconnesso nel 2017, per il quale la perizia giurata sia stata acquisita nel 2018.

L'impresa per il 2017 ha potuto avvalersi della fruizione anticipata del c.d. *super ammortamento* e a partire dal 2018, a documentazione acquisita, ha potuto fruire del c.d. *iper ammortamento*.

Analogamente all'ipotesi di interconnessione "tardiva", la quota di c.d. *iper ammortamento* annualmente fruibile dal 2018 deve essere stata calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa al c.d. iper ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di *super ammortamento* nel periodo d'imposta 2017.

Un caso simile, anche se caratterizzato da un disallineamento temporale maggiore tra interconnessione del bene e acquisizione della perizia, è quello esemplificato nella risposta a interpello n. 62/E/2022.

Trattasi di un bene incluso nell'allegato A, acquistato, entrato in funzione e interconnesso nel 2017 con perizia giurata acquisita nel 2021.

Secondo l'Agenzia delle entrate l'impresa poteva fruire:

- del c.d. *super ammortamento* in relazione ai periodi d'imposta dal 2017 al 2020;
- del c.d. *iper ammortamento* a partire dal periodo di imposta 2021, ad avvenuta acquisizione della perizia.

Anche nell'attuale disciplina del credito d'imposta ex L. 178/2020 l'acquisizione tardiva della perizia tecnica asseverata (non più giurata) produce i medesimi effetti che nel c.d. iper ammortamento.

Al § 5.4 della circolare n. 9/E/2021 l'Agenzia delle entrate ha precisato che le disposizioni di legge non prevedono espressamente un termine entro il quale, a pena di decadenza dal diritto all'agevolazione, il bene 4.0 debba essere interconnesso e i relativi documenti attestanti le caratteristiche tecnologiche e l'interconnessione debbano essere acquisiti.

L'acquisizione "tardiva" della perizia tecnica asseverata, in uno o più anni successivi a quello di interconnessione del bene, non comporta il venir meno dell'agevolazione, ma comporta lo slittamento in avanti:

- del termine iniziale di fruizione del maggior beneficio;
- del termine finale di fruizione del maggior beneficio.

Esempio

Si ipotizzi che nel corso del 2022 l'impresa Alfa Spa proceda all'acquisto, con entrata in funzione, di un bene agevolabile incluso nell'Allegato A annesso alla L. 232/2016, il cui costo sia pari a 100.000 euro e che alla fine del mese di dicembre 2022 proceda alla sua interconnessione.

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali spetta nella misura del 40% del costo di acquisizione, ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{credito 4.0} = 100.000 \times 40\% = 40.000 \text{ euro}$$

L'impresa Alfa si rivolge a un ingegnere iscritto all'albo professionale affinché verifichi le caratteristiche tecnologiche del bene e la relativa interconnessione, sebbene in tal caso (costo di acquisizione non superiore a 300.000 euro) possa optare per la dichiarazione sostitutiva:

ipotesi 1:

- la perizia tecnica asseverata viene acquisita entro il 31 dicembre 2022;

ipotesi 2:

- la perizia tecnica asseverata viene acquisita nel 2023;
- le modalità di fruizione dell'agevolazione risentono della data di acquisizione della perizia, come di seguito descritto.

Ipotesi 1

Il triennio di fruizione del credito d'imposta in misura "piena" decorre dal 2022, anno di interconnessione e acquisizione della perizia.

L'impresa Alfa potrà dunque compensare la quota del 2022, in aggiunta a quella del 2023, già a partire dal mese di gennaio 2023:

- compensazione anno 2023 – prima quota di credito spettante in misura "piena", ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2022} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.333 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO							
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA		6936		2022		13.333,00	
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					B	13.333,00	SALDO (A-B)
							- 13.333,00

- compensazione anno 2023 – seconda quota di credito spettante in misura "piena", ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2023} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.333 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO							
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA		6936		2022		13.333,00	
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					B	13.333,00	SALDO (A-B)
							- 13.333,00

- compensazione anno 2024 - terza quota di credito spettante in misura "piena", ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2024} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.334 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO							
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA		6936		2022		13.334,00	
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					B	13.334,00	SALDO (A-B)
							- 13.334,00

Dunque, in caso di acquisizione della perizia entro il 31 dicembre 2022, l'impresa Alfa avrà la possibilità, nell'anno 2023, di compensare la prima e la seconda quota del credito in misura "piena".

Ipotesi 2

Il triennio di fruizione del credito d'imposta in misura "piena" decorrerà dal 2023, anno di acquisi-

zione della perizia.

Nel modello F24, seguendo le indicazioni della risoluzione n. 3/E/2021 istituiva dei codici tributo, dovrebbe essere indicato pur sempre l'anno di interconnessione e non l'anno di acquisizione "tar-diva" della perizia:

- compensazione anno 2023 – prima quota di credito spettante in misura "piena", ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2023} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.333 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO							
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
		6936		2022		13.333,00	
IMPOSTE DIRETTE - IVA							
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						+/-
				TOTALE A	B	13.333,00	SALDO (A-B)
							- 13.333,00

- compensazione anno 2024 – seconda quota di credito spettante in misura piena, ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2024} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.333 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO							
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
		6936		2022		13.333,00	
IMPOSTE DIRETTE - IVA							
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						+/-
				TOTALE A	B	13.333,00	SALDO (A-B)
							- 13.333,00

- compensazione anno 2025 - terza quota di credito spettante in misura piena, ai sensi del comma 1057 dell'articolo 1, L. 178/2020:

$$\text{quota 2025} = (100.000 \times 40\%) \times 1/3 = 13.334 \text{ euro}$$

SEZIONE ERARIO							
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
		6936		2022		13.334,00	
IMPOSTE DIRETTE - IVA							
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						+/-
				TOTALE A	B	13.334,00	SALDO (A-B)
							- 13.334,00

Alfa potrà pur sempre avvalersi della facoltà di fruizione anticipata, nel 2022, della prima quota di credito spettante in misura "ridotta".

Dunque, in caso di acquisizione della perizia successivamente al 31 dicembre 2022, il diritto alla fruizione del credito d'imposta "pieno" subirà uno slittamento dei termini iniziale e finale dall'originario triennio 2022-2024 al 2023-2025.

Riferimenti normativi

articolo 102, comma 7, Tuir

articolo 1, comma 30, L. 205/2017

articolo 1, commi 1051 - 1063, L. 178/2020

risposta a interpello n. 62/E/2022

risposta a interpello n. 71/E/2022

risposta a interpello n. 551/E/2022

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

TeamSystem Enterprise

Esperienza digitale per le Aziende

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

Per info: www.teamsystem.com/enterprise

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