



# TeamSystem Business review

n. 06/2019

Supplemento a TeamSystem Review n. 270

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con  
 Euroconference

 TeamSystem®

# LYNFA Azienda® e POLYEDRO Experience



## LA NUOVA USER EXPERIENCE DI LYNFA AZIENDA

Un'esperienza d'uso più naturale, incentrata sul valore dei dati e sull'agilità dei processi.

POLYEDRO e LYNFA si evolvono grazie alla nuova experience, con cui lavorare in modo più veloce e dinamico, una modalità di lavoro progeata sulle esigenze dell'utente.

La nuova experience di POLYEDRO garantirà, a partire dal 2018:

- **Una nuova user experience** facile e naturale grazie ad un'interfaccia dinamica, che assicura accesso immediato alle procedure e alle funzionalità con percorsi di navigazione personalizzabili.
- **Dati e informazioni subito in primo piano** grazie a dashboard personalizzate e indicatori sintetici per monitorare l'avanzamento delle attività quotidiane, le news dall'assistenza

mysupport per rimanere sempre aggiornati, indicatori di performance, grafici e tabelle navigabili dinamicamente.

- **Strumenti di produttività e collaboration** per lavorare meglio e recuperare efficienza: dal nuovo sistema di gestione dei contenuti che semplifica la pubblicazione di notizie e post in bacheca, al workflow che permea la gestione guidata dei processi interni.
- Grazie ai **Live Update**, la gestione automatica degli aggiornamenti, è possibile scegliere il momento migliore della giornata in cui aggiornare le procedure, per risparmiare tempo ed evitare interruzioni all'operatività quotidiana.

[www.teamsystem.com](http://www.teamsystem.com)

 **TeamSystem®**

**TeamSystem**  
Business review

Periodico  
di informazione  
alle imprese

Editrice TeamSystem  
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro  
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:  
 **Euroconference**  
Editoria

S.E. o O.  
Riproduzione vietata

## Lavoro e previdenza

Abuso nella fruizione dei permessi sindacali: licenziamento legittimo	2
Le ultime novità in materia di agevolazioni	5
Gestione nuove domande telematizzate ANF	7
Tfr: coefficiente di aprile 2019	9

## Economia e finanza

Equo canone di aprile 2019	10
----------------------------	----

## Fisco e tributi

Retroattività della disciplina del rimborso al cliente dell'Iva non dovuta	11
Adempimenti legati ai misuratori fiscali	17
Prorogato il <i>bonus</i> Formazione 4.0.	23

## Abuso nella fruizione dei permessi sindacali: licenziamento legittimo

**L**a Corte di Cassazione, con sentenza n. 4943/2019, affronta un'interessante questione afferente alla tematica dell'abuso del diritto nel rapporto di lavoro, relativa all'utilizzo dei permessi sindacali accordati dall'azienda per finalità ricreative e comunque estranee alle loro finalità.

### Introduzione

La fruizione per finalità non consone con la natura di permessi e congedi accordati al lavoratore ha ormai prodotto una mole consistente di pronunce giurisprudenziali, volte in principal modo a definire, in base alla gravità dell'abuso, le conseguenze disciplinari legittime, che si sostanziano generalmente in licenziamenti per giusta causa, stante la gravità del comportamento del lavoratore che va a recidere il vincolo fiduciario sotteso al rapporto di lavoro.

Recentemente la Corte di Cassazione ha affrontato la specifica problematica della fruizione da parte di un lavoratore dei permessi sindacali per finalità diverse, di natura ricreativa, e ovviamente non afferenti alle motivazioni che avevano giustificato la sospensione temporanea della prestazione di lavoro, non avendo partecipato alle riunioni degli organismi sindacali per i quali i permessi, 4 giornate di assenza (consecutive), erano stati accordati.

Il datore di lavoro aveva ritenuto il comportamento tenuto dal lavoratore meritevole di licenziamento, impugnato dal lavoratore e, dopo una prima sentenza di merito in cui la domanda di accertamento dell'illegittimità era stata respinta, aveva trovato accoglimento con sentenza della Corte di Appello di Venezia depositata il 29 luglio 2017.

In particolare, i Giudici veneziani avevano ritenuto che la contestazione - a prescindere che si tratti di permessi articolo 23, L. 300/1970 per i dirigenti sindacali ovvero di permessi articolo 30, L. 300/1970 per i componenti degli organi direttivi provinciali e nazionali delle associazioni sindacali di cui all'articolo 19, L. 300/1970 - potesse riguardare non l'assenza ingiustificata dal lavoro, quanto l'utilizzo del permesso per finalità diverse rispetto a quelle previste e richieste, arrivando in via estremamente benevola ad ammettere soltanto la restituzione della retribuzione delle somme corrisposte per le giornate dei permessi, senza alcuna conseguenza sul rapporto di lavoro.

### Quali permessi sindacali sono controllabili?

Il datore di lavoro, con il ricorso presentato in Cassazione, contestava la lettura data dalla Corte di Appello, in base alla quale, come sopra accennato, la protezione dell'attività sindacale dei lavoratori durante i permessi, non legittimando alcuna forma di controllo da parte del datore di lavoro, determinerebbe soltanto un diritto risarcitorio del datore di lavoro sulle retribuzioni versate nelle giornate di permesso, ma non la contestazione di un'assenza ingiustificata disciplinarmente sanzionabile. La Cassazione accoglie il ricorso, motivandolo come segue.

Il punto di partenza delle motivazioni della sentenza della Cassazione è l'equiparazione effettuata in appello tra permessi articolo 23 e permessi articolo 30 dello Statuto dei Lavoratori (L. 300/1970), anche per precisare i margini di verifica del datore di lavoro senza rischiare di ledere i principi di libertà e autonomia dell'attività sindacale dei lavoratori.

Si ricorda che l'articolo 23, L. 300/1970 prevede al comma 1 che "i dirigenti delle rappresentanze sindacali aziendali di cui all'articolo 19 hanno diritto, per l'espletamento del loro mandato, a permessi retribuiti". Dopo aver definito, al comma 2, i dirigenti sindacali interni che possono beneficiare dei permessi retribuiti, nei commi 3 e 4 si specifica che "I permessi retribuiti di cui al presente articolo non potranno essere inferiori a 8 ore mensili nelle aziende di cui alle lettere b) e c) del comma precedente; nelle aziende di cui alla lettera a) i permessi retribuiti non potranno essere inferiori a un'ora all'anno per ciascun dipendente. Il lavoratore che intende esercitare il diritto di cui

*al comma 1 deve darne comunicazione scritta al datore di lavoro di regola 24 ore prima, tramite le rappresentanze sindacali aziendali”.*

L'articolo 30, sempre dello Statuto dei Lavoratori, prevede, viceversa, in riferimento ai dirigenti provinciali o nazionali, che *“i componenti degli organi direttivi, provinciali e nazionali, delle associazioni di cui all'articolo 19 hanno diritto a permessi retribuiti, secondo le norme dei contratti di lavoro, per la partecipazione alle riunioni degli organi suddetti”.*

Se da una parte è sicuramente vero che le attività in cui si sostanzia il mandato sindacale (articolo 23) non sono controllabili dal datore di lavoro, fermo restando la censurabilità nel caso in cui si accerti la fruizione del permesso per fini personali, la partecipazione alle riunioni degli organi direttivi (articolo 30) può essere controllata e, in caso di accertata mancata partecipazione, essere sanzionata disciplinarmente.

Riguardo ai permessi ai dirigenti “interni” (RSA o RSU) ex articolo 23, la Corte di Legittimità (Cassazione n. 5223/2001) aveva chiarito come il diritto all'astensione dal lavoro fosse legato puramente e semplicemente all'esigenza di espletare il loro mandato e, pertanto, nessun tipo di sindacato o di controllo è previsto in ordine all'utilizzazione delle ore di permesso: *“il permesso, se non è controllabile l'attività sindacale, è quindi legato alla carica rivestita, atteso che le attività sono suscettibili di essere qualificate di natura sindacale anche sotto il profilo esclusivamente teleologico”.* In relazione all'articolo 30 dello Statuto dei Lavoratori, in giurisprudenza (si veda sempre Cassazione n. 5223/2001) si ammetteva la possibilità di verificare la partecipazione alle riunioni degli organi direttivi, ma gli effetti si limitavano ad aspetti retributivi.

Dalla qualificazione in termini di diritto potestativo della facoltà di richiedere il permesso sindacale, dal cui esercizio discende una situazione di soggezione del datore di lavoro, nella cui sfera giuridica si verificano immediatamente, senza la mediazione di un suo comportamento, si riteneva che discendesse dall'indebita utilizzazione dei permessi non un inadempimento di un obbligo assunto dal dipendente (inadempimento da provarsi dal creditore della prestazione) ma l'inesistenza degli elementi della fattispecie costitutiva del diritto potestativo.

Da una parte, i dirigenti sindacali provinciali e nazionali, in quanto titolari di un diritto potestativo, devono provare l'esistenza delle condizioni e dei presupposti necessari per l'insorgenza del diritto stesso: in assenza di essa, *“trovano applicazione le regole ordinarie del rapporto di lavoro e l'assenza del dipendente è reputata mancanza della prestazione per causa a lui imputabile che impedisce la nascita del credito alla retribuzione”.*

Pertanto, in linea con i propri precedenti, la sentenza della Cassazione in commento (n. 4943/2019), superato il primo scoglio della controllabilità dei permessi sindacali ex articolo 30, Statuto dei Lavoratori, entra nel merito delle conseguenze dell'utilizzo dei permessi per finalità diverse.

## **Legittimità del licenziamento in caso di permessi per finalità diverse**

Riguardo alle possibili conseguenze per la fruizione dei permessi per finalità diverse, la sentenza n. 4943/2019 opera una distinzione tra finalità comunque di matrice sindacale e finalità esterne e assolutamente personali.

Se i permessi articolo 30 sono utilizzati per la preparazione delle riunioni o per l'attuazione delle decisioni, viene meno l'obbligo retributivo da parte del datore di lavoro e l'indebito utilizzo dei permessi non determina un inadempimento. Se, viceversa, si travalica la finalità sindacale, l'abuso commesso rileva sicuramente a livello disciplinare e, potenzialmente, può giustificare la sanzione disciplinare espulsiva del licenziamento per giusta causa.

Già in passato vi erano pronunce in tal segno (si veda Cassazione n. 454/2003), ma riguardavano casi dove i permessi sindacali erano un ulteriore strumento di contenzioso in un rapporto ormai logorato (nella sentenza 454): nella sentenza in commento, la fruizione dei permessi sindacali articolo 30, Statuto dei Lavoratori rientra nelle consuete dinamiche disciplinari e anche poche giornate di permesso “abusivo” possono determinare la risoluzione del rapporto.

Per quanto riguarda i permessi dei dirigenti “interni” articolo 23, non sembrano percorribili indirizzi che consentano anche limitati controlli e che legittimino conseguenze disciplinari: la protezione da

utilizzi distorti in favore del datore di lavoro non può che estrinsecarsi in limiti quantitativi e obblighi procedurali, definiti, oltre che dalla norma sopra citata (richiesta in forma scritta di regola 24 ore prima) dalla contrattazione collettiva applicabile.

Ovviamente, i primi interessati all'utilizzo conforme dei permessi sindacali sono le stesse organizzazioni sindacali, per non veder danneggiata la propria attività verso gli iscritti e la propria credibilità verso il datore di lavoro: in un momento storico che sembra sempre in procinto di generare una disciplina generale della rappresentatività sindacale e della efficacia della contrattazione collettiva, precludere relazioni sindacali potrebbe riservare in futuro amare sorprese.

## **Riferimenti normativi**

articolo 23, L. 300/1970

articolo 30, L. 300/1970

## Le ultime novità in materia di agevolazioni

**C**on la circolare n. 7/2019 l'INL fornisce alcune ulteriori precisazioni sulla corretta applicazione della disposizione di cui all'articolo 1, comma 1175, L. 296/2006, che stabilisce che "a decorrere dal 1° luglio 2007, i benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale sono subordinati al possesso, da parte dei datori di lavoro, del documento unico di regolarità contributiva, fermi restando gli altri obblighi di legge e il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale".

### Il rispetto sostanziale

La nuova linea dell'Ispettorato consiste nell'opportunità di svolgere un accertamento sul merito del trattamento economico/normativo effettivamente garantito ai lavoratori, piuttosto che sulla formale applicazione del contratto sottoscritto dalle "organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale": dato che la norma chiede il "rispetto" degli accordi e contratti collettivi *leader* e non la loro applicazione, allora si può ritenere che anche il datore di lavoro che si obblighi a corrispondere ai lavoratori dei trattamenti economici e normativi equivalenti o superiori a quelli previsti da tali contratti, possa legittimamente fruire dei benefici normativi e contributivi, a prescindere da quale sia il contratto collettivo "applicato" o da una formale indicazione, abitualmente inserita nelle lettere di assunzione, circa l'applicazione di uno specifico contratto collettivo. La valutazione di equivalenza di cui sopra non potrà, però, tenere conto dei trattamenti previsti in favore del lavoratore che siano sottoposti, in tutto o in parte, a regimi di esenzione contributiva e/o fiscale (come ad esempio avviene per il c.d. *welfare* aziendale).

### Impatto dello sgravio dei premi di risultato sul contributo Ivs 0,50%

L'Inps, con il messaggio n. 1817/2019, ha precisato che rientra nel campo di applicazione della riduzione contributiva sui premi di produttività introdotta dall'articolo 55, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, anche il contributo aggiuntivo Ivs pari allo 0,50% a carico del datore di lavoro. Pertanto, i datori di lavoro che fruiscono della riduzione contributiva sui premi di produttività (20% Ivs) applicano la suddetta riduzione anche sull'aliquota aggiuntiva dello 0,50% prevista dall'articolo 3, L. 297/1982. Avendo applicato l'esonero dal versamento del contributo aggiuntivo Ivs sul premio, non si dovrà operare il correlato abbattimento sulla quota annua del Tfr del lavoratore.

### Fiscalizzazione degli oneri sociali Mezzogiorno

Con la risposta a interpello n. 4/2019, il Ministero del lavoro ha fornito il proprio parere sulla corretta interpretazione delle disposizioni dell'articolo 6, comma 10, D.L. 338/1989, convertito, con modificazioni, dalla L. 389/1989, in materia di fiscalizzazione degli oneri sociali. Tale disciplina prevede che le riduzioni contributive non spettino in relazione ai lavoratori che siano stati denunciati agli Istituti previdenziali con orari o giornate di lavoro inferiori a quelli effettivamente svolti o con retribuzioni inferiori a quelle minime previste dai contratti collettivi o, ancora, siano stati retribuiti in misura inferiore a tali retribuzioni minime. La norma consente di "calmierare", in caso di inadempienza, gli effetti sanzionatori della perdita del beneficio contributivo in precedenza riconosciuto, assicurando nei confronti del lavoratore interessato una riduzione contributiva proporzionata all'inadempimento commesso e contenuta entro i limiti della maggior somma tra la retribuzione corrisposta e la contribuzione omessa. Si ricorda che l'assenza del Durc (che può derivare da un'accertata violazione di legge e/o di contratto) incide, invece, sull'intera compagine aziendale e, quindi, sulla fruizione, per tutto il periodo di scopertura, dei benefici. Come si coordinano, dunque, le diverse discipline? Secondo il Ministero, la disciplina oggetto dell'interpello, pur enunciando un

principio tuttora valido che pone in stretta connessione il godimento dei benefici contributivi con la regolarità del singolo rapporto di lavoro, risulta circoscritta a uno specifico ambito di applicazione, sia sotto il profilo territoriale che temporale, perché le disposizioni in esame sono state introdotte in relazione a specifici periodi di paga ormai risalenti nel tempo e per tali ragioni deve ritenersi che tali previsioni siano oggi prive di operatività.

## **Incentivo occupazione Sud 2019**

Con l'adozione del Decreto 178/2019, l'Anpal ha istituito l'Incentivo Occupazione Sviluppo Sud per l'anno 2019, i cui destinatari sono i datori di lavoro privati che assumano nelle Regioni "meno sviluppate" (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia) o nelle Regioni "in transizione" (Abruzzo, Molise e Sardegna), indipendentemente dalla residenza del lavoratore, dal 1° maggio 2019 al 31 dicembre 2019, disoccupati che non hanno avuto un rapporto di lavoro negli ultimi 6 mesi con il medesimo datore di lavoro:

- di età compresa tra i 16 anni e 34 anni di età;
- con 35 anni di età e oltre, privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi.

Nonostante la norma rechi un generico riferimento all'anno 2019, l'incentivo è stato limitato alle sole assunzioni effettuate dal 1° maggio 2019, escludendo quelle avvenute dal 1° gennaio al 30 aprile 2019.

L'incentivo:

- è escluso in caso di assunzioni con contratto di lavoro domestico, occasionale o intermittente;
- è riconosciuto, anche in caso di lavoro a tempo parziale nonché in caso di trasformazione a tempo indeterminato di un rapporto a tempo determinato, per i contratti:
  - di lavoro a tempo indeterminato, anche a scopo di somministrazione;
  - di apprendistato professionalizzante;
- va fruito, a pena di decadenza, entro il 28 febbraio 2021;
- è pari alla contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, con esclusione di premi e contributi dovuti all'Inail, per un periodo di 12 mesi a partire dalla data di assunzione, nel limite massimo di 8.060 euro su base annua, per lavoratore assunto, riparametrato e applicato su base mensile (in caso di lavoro a tempo parziale il massimale è proporzionalmente ridotto);
- è cumulabile con l'incentivo previsto per chi assume percettori di reddito di cittadinanza e con l'incentivo strutturale all'occupazione giovanile stabile, nel limite massimo di un importo di esonero pari a 8.060 euro su base annua nonché, nei limiti massimi di intensità di aiuto previsti dai regolamenti europei in materia di aiuti di stato, con altri incentivi di natura economica introdotti e attuati dalle Regioni del Mezzogiorno in favore dei datori di lavoro che abbiano sede nel territorio di tali Regioni.

Modalità operative - Per fruire dell'agevolazione occorre inoltrare un'istanza telematica preliminare di ammissione all'Inps, indicando i dati relativi all'assunzione effettuata o da effettuare, con le modalità che saranno definite dall'Inps con apposita circolare.

L'Inps, dal canto suo:

- determinerà l'importo dell'incentivo spettante in relazione alla durata e alla retribuzione del contratto sottoscritto;
- verificherà i requisiti di ammissione all'incentivo;
- accerterà la disponibilità residua delle risorse;
- comunicherà, in caso di esito positivo delle verifiche, l'avvenuta prenotazione dell'importo dell'incentivo in favore del datore di lavoro.

Il datore di lavoro, dovrà poi, se non abbia già provveduto, effettuare l'assunzione e confermare la prenotazione effettuata in suo favore entro 10 giorni dalla ricezione della comunicazione di prenotazione da parte dell'Inps. A seguito dell'autorizzazione, l'erogazione del beneficio avverrà mediante conguaglio sulle denunce contributive.

## **Riferimenti normativi**

INL, circolare n. 7/2019

## Gestione nuove domande telematizzate ANF

**L** 'Inps, col recente messaggio Inps n. 1777/2019, fornisce ulteriori indicazioni ai datori di lavoro per la gestione delle domande di ANF, inviate dai dipendenti a mezzo dell'obbligatorio canale telematico.

### Introduzione

A decorrere dal 1° aprile 2019, infatti, le domande per ottenere gli ANF, sinora presentate dai lavoratori ai propri datori di lavoro utilizzando il modello "ANF/DIP" (cod. SR16), devono essere necessariamente presentate direttamente all'Inps con modalità esclusivamente telematica. Tali domande possono essere presentate solo tramite i patronati oppure direttamente dall'interessato che disponga delle necessarie credenziali di accesso, tramite l'apposito servizio presente sul sito dell'Istituto previdenziale.

Si ricorda che le domande già presentate al datore di lavoro fino alla data del 31 marzo 2019, valide per il periodo compreso tra il 1° luglio 2018 e il 30 giugno 2019, o a valere per arretrati di anni precedenti, non devono essere reiterate in via telematica. In tali situazioni i datori di lavoro, infatti, potranno operare normalmente, ossia calcolare l'importo dovuto sulla base delle dichiarazioni presenti nell'istanza, liquidare gli assegni ed effettuare il relativo conguaglio (ciò per il periodo compreso fra il 1° aprile e il 30 giugno 2019).

La nuova procedura telematica "ANF DIP" permette, invece, all'Inps di calcolare subito gli importi giornalieri e mensili teoricamente spettanti al richiedente, in riferimento alla tipologia, al numero dei componenti e al reddito complessivo del nucleo familiare nel periodo di riferimento per la prestazione richiesta.

### Gestione operativa ANF

Il lavoratore, dopo aver inviato la domanda, sarà avvisato con un provvedimento formale solo in caso di reiezione della richiesta stessa. Egli potrà accedere con le proprie credenziali alla specifica sezione "Consultazione domanda", disponibile nell'area riservata. Il lavoratore dovrà, quindi, comunicare al datore di lavoro l'esito positivo della propria richiesta.

Il datore di lavoro, a questo punto, avrà accesso ai dati necessari all'erogazione e al conguaglio degli ANF attraverso un'apposita applicazione, già disponibile nel Cassetto previdenziale aziendale, indicando il codice fiscale del lavoratore. Vi troverà gli importi teoricamente spettanti, così come calcolati direttamente dall'Inps, ma dovrà provvedere a calcolare l'importo effettivamente spettante al richiedente, in relazione alla tipologia di contratto di lavoro in essere e alla presenza/assenza del lavoratore nel periodo di riferimento.

Da notare che la somma corrisposta mensilmente non potrà comunque eccedere quella mensile indicata dall'Istituto.

Per il resto, il datore di lavoro erogherà gli importi Anf con le consuete modalità, unitamente alla retribuzione mensile, e provvederà al relativo conguaglio con le denunce mensili.

L'applicazione "Consultazione Importi ANF" è rivolta alle aziende e agli intermediari delegati ed è disponibile all'interno del Cassetto previdenziale aziende. Detta procedura consente di visualizzare le informazioni inerenti alle domande ANF (ANF DIP) relative ai propri lavoratori, ossia: gli importi massimi spettanti, giornalieri e mensili, e il periodo di riferimento. Da notare che la procedura visualizza esclusivamente i dati relativi alle domande accolte nella procedura "ANF DIP".

La procedura potrà essere utilizzata in 2 modi:

1. ricerca puntuale, indicando: la matricola aziendale di interesse; il codice fiscale del lavoratore; il periodo (da 1 a 6 mesi) rispetto al quale si vogliono conoscere i massimali ANF giornalieri e mensili spettanti ai fini della compilazione dei flussi UniEmens. L'informazione sarà immediatamente disponibile;

2. richiesta massiva (per tutti i lavoratori di un'azienda per la quale il soggetto richiedente ha delega). In tal caso si dovrà indicare: la matricola aziendale di interesse; uno specifico mese di competenza per il quale si vogliono conoscere i massimali ANF giornalieri e mensili spettanti ai fini della compilazione dei flussi UniEmens. Le informazioni saranno rese disponibili dopo i necessari tempi di elaborazione del sistema.

Anche la compilazione del flusso UniEmens subirà modifiche a partire dal mese di luglio 2019, restando immutata fino ad allora.

Si ricorda che, in caso di variazione nella composizione del nucleo familiare nel periodo già richiesto, ovvero nel caso in cui si modificano le condizioni che danno diritto all'aumento dei livelli reddituali, il lavoratore interessato dovrà presentare all'Inps, esclusivamente in modalità telematica procedura "ANF DIP", una domanda di variazione per il periodo di interesse.

Sono previste novità anche in merito ai casi di autorizzazione per il lavoratore dipendente che presenta domanda di "ANF DIP". Ove non abbia disponibile un'autorizzazione in corso di validità, il lavoratore deve presentare una domanda di autorizzazione tramite la procedura telematica "Autorizzazione ANF", corredandola della documentazione necessaria. In caso di esito positivo dell'istruttoria, il lavoratore richiedente non riceverà più, come in precedenza, il provvedimento di accoglimento della domanda di autorizzazione (modello ANF43), ma l'Inps procederà immediatamente alla successiva istruttoria della domanda di "ANF DIP". Solo in caso di reiezione sarà inviato al richiedente il relativo provvedimento (modello ANF58). Il datore di lavoro, quindi, non dovrà più prendere visione né acquisire agli atti i provvedimenti autorizzativi, ciò in quanto il diritto alla prestazione familiare è verificato dall'Istituto stesso.

Con la circolare n. 66/2019, inoltre, l'Inps ha diffuso i livelli di reddito delle tabelle contenenti gli importi mensili degli assegni per il nucleo familiare che sono stati rivalutati, per il periodo 1° luglio 2019-30 giugno 2020.

## **Riferimenti normativi**

Inps messaggio n. 1777/2019

## Tfr: coefficiente di aprile 2019

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a aprile 2019 è risultato pari a 102,6: a aprile 2019 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2018 è risultata pari a 0,867287

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2018	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
Gennaio 2019	15 gennaio - 14 febbraio	102,2	0,097943	0,125	0,073457	0,198457
Febbraio 2019	15 febbraio - 14 marzo	102,3	0,195886	0,250	0,146915	0,396915
Marzo 2019	15 marzo - 14 aprile	102,5	0,391773	0,375	0,293830	0,668830
Aprile	15 aprile - 14 maggio	102,6	0,489716	0,500000	0,367287	0,867287

## Equo canone di aprile 2019

**L'** inflazione del mese di aprile 2019 è stata pari a 0,9%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 0,675% (zerovirgolaseicentosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2019 rispetto a aprile 2018 è risultata pari a 0,9% (zerovirgolanove). 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 0,675% (zerovirgolaseicentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2019 rispetto a aprile 2017 risulta pari a più 1,3% (unovirgolatrate). Il 75% risulta pari a 0,975% (unovirgolanovecentosettantacinque).

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

## Retroattività della disciplina del rimborso al cliente dell'Iva non dovuta

**L'** Agenzia delle entrate, con le risposte agli interpelli n. 128/2019 e n. 129/2019, ha chiarito che, con la definizione agevolata ex articolo 6, D.L. 119/2018 della controversia avente a oggetto l'avviso di accertamento per il recupero dell'Iva indebitata in capo al cliente, il procedimento può considerarsi concluso in via definitiva al momento del passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale che dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito della definizione agevolata. Di conseguenza, il fornitore è legittimato, in applicazione del comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, a presentare domanda di restituzione, entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cliente, dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Nell'occasione, l'Agenzia delle entrate ha precisato, altresì, che la previsione del comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, introdotta dalla L. 167/2017 (Legge Europea 2017), ha efficacia retroattiva, essendo applicabile anche alle vicende anteriori al 12 dicembre 2017 (data di entrata in vigore della disposizione).

### Le questioni rivolte all'esame dell'Agenzia delle entrate

Nei casi oggetto delle istanze di interpello, l'ufficio – in esito alla verifica condotta su alcune operazioni di cessione di beni e di crediti commerciali – ha rilevato che le stesse sono state erroneamente assoggettate a Iva, in quanto configurano un unico trasferimento di ramo d'azienda, soggetto a imposta proporzionale di registro.

Al cessionario è stato notificato l'avviso di accertamento, recante la pretesa a titolo di Iva indebitamente detratta in conseguenza dell'acquisto dei singoli beni, nonché l'irrogazione della sanzione. Con avviso di liquidazione, notificato sia al cessionario sia al cedente, l'ufficio ha inoltre preteso il pagamento a titolo di imposta di registro, corrispondente al 3% del valore del presunto ramo d'azienda asseritamente ceduto, irrogando, altresì, la sanzione in misura pari al 120% dell'imposta. Il cessionario ha impugnato l'avviso di accertamento ai fini dell'Iva dinanzi alla CTP, mentre il medesimo cessionario e il cedente hanno proposto un unico ricorso avverso l'avviso di liquidazione. In pendenza dei giudizi è entrato in vigore, in data 24 ottobre 2018, il D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018, il quale, all'articolo 6, consente la definizione agevolata delle controversie pendenti alla sua data di entrata in vigore.

Ciò premesso, ai fini delle determinazioni da assumere in relazione all'eventuale esperimento della definizione agevolata delle controversie tributarie ex articolo 6, D.L. 119/2018 e alle conseguenti azioni restitutorie, all'Agenzia delle entrate è stato chiesto se:

- l'eventuale perfezionamento della definizione agevolata della controversia avente a oggetto l'avviso di accertamento per il recupero dell'Iva indebitata in capo al cessionario costituisca accertamento "in via definitiva" della non debenza dello stesso tributo nei confronti dell'Erario da parte del cedente, agli effetti del comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972;
- una volta perfezionata la definizione agevolata, corrisposto l'intero importo dovuto a fronte della stessa - pari al 90% del tributo preteso - e restituito nella stessa misura il tributo dal cedente al cessionario, nulla osti alla tempestiva proposizione all'Agenzia delle entrate, da parte del cedente, della domanda di rimborso - sempre nel limite del 90% - dell'imposta erroneamente applicata sulle cessioni di beni e di crediti commerciali, dal momento che l'Agenzia delle entrate, a oggi, non ha ancora restituito l'imposta addebitata in via di rivalsa al cessionario e, pertanto, deve ancora interamente decorrere il termine biennale previsto dal comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972.

## La soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ha ritenuto:

- in primo luogo, che, dal tenore letterale della rubrica dell'articolo 6, D.L. 119/2018, recante disposizioni per la *"definizione agevolata delle controversie tributarie"*, nonché del comma 6 dello stesso articolo, il pagamento dell'intero importo dovuto - commisurato, ai sensi del comma 1-*bis*, al 90% della pretesa impositiva recata dall'atto impositivo impugnato - o della prima rata dello stesso, e il conseguente perfezionamento della definizione agevolata, comporti la definizione del rapporto tributario in maniera certa e irreversibile, anche agli effetti del ricordato articolo 30-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972;
- in secondo luogo, che sia applicabile *ratione temporis* il comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, anche a fatti verificatisi anteriormente alla data di entrata in vigore della predetta disposizione (12 dicembre 2017), trattandosi di una norma essenzialmente di natura procedimentale, che non introduce nell'ordinamento un nuovo diritto, ma detta i presupposti e i termini per azionare un procedimento volto a far valere un diritto già esistente, ossia quello del soggetto passivo Iva di ottenere, in caso di erronea applicazione dell'imposta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, il rimborso del tributo indebitamente corrisposto all'Erario. Ne consegue che, nel momento in cui il cedente dovesse procedere alla restituzione dell'imposta al cessionario e, conseguentemente, intendesse promuovere istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate, troverebbe applicazione il comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, a nulla rilevando in senso contrario che la vicenda sia riferibile ad annualità antecedenti alla data di entrata in vigore di detta disposizione, né, in particolare, che alla stessa data fossero già decorsi 2 anni dal versamento originario del tributo all'Erario.

## Il rimborso dell'Iva non dovuta

In via preliminare all'esame della risposta dell'Agenzia delle entrate è opportuno esporre la disciplina del rimborso dell'Iva non dovuta come novellata dalla Legge Europea 2017, che a tal fine ha introdotto l'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972.

In base al comma 1, che corrisponde al contenuto dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992, avente per oggetto il c.d. "rimborso anomalo" *"il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di 2 anni dal versamento della medesima ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*. Il successivo comma 2 stabilisce che *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*.

Infine, il comma 3 pone un limite più generale al diritto di rimborso, disponendo che *"la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale"*.

## Rimborso dell'Iva non dovuta in funzione della natura del rapporto tra le parti

Come anticipato, in merito alla possibilità, per il cedente/prestatore, di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il novellato comma 1, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972 ha trasposto il contenuto dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992, disponendo che *"il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di 2 anni dal versamento della medesima ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*.

Riguardo all'ambito applicativo di questa previsione, valgono le indicazioni formulate, in particolar modo, dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, che traggono origine dalla natura del rapporto tra le parti dell'operazione che ha dato luogo all'addebito dell'Iva non dovuta.

È il caso, però, di ricordare che sono 2 le impostazioni seguite dalla Suprema Corte, la prima delle quali tiene conto della circostanza che, dall'effettuazione dell'operazione imponibile, discende un triplice rapporto, rispettivamente tra<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Cfr. Cassazione n. 4020/2012, n. 14933/2011, n. 24794/2005, n. 6632/2003 e n. 6419/2003.

- l'Amministrazione finanziaria e il cedente/prestatore, per il pagamento dell'imposta;
- il cedente/prestatore e il cessionario/committente, in ordine alla rivalsa dell'imposta;
- l'Amministrazione finanziaria e il cessionario/committente, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

In base a questo primo approccio, i suddetti rapporti, pur essendo collegati, non interferiscono tra di loro, con la conseguenza che:

- il cedente/prestatore non può opporre al cessionario/committente – il quale agisca nei suoi confronti per la restituzione dell'indebitato ex articolo 2033, cod. civ. – l'avvenuto versamento dell'imposta, il cui obbligo è previsto dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, con il quale è stato trasposto il principio di cartolarità dell'Iva stabilito dall'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE;
- il cessionario/committente non può opporre all'Amministrazione finanziaria – che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura – che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Erario;
- solo il cedente/prestatore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972), la quale pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa.

In base, tuttavia, a una diversa impostazione<sup>2</sup>, la pretesa di rimborso dell'Iva pagata in rivalsa dal cessionario/committente può essere diversamente diretta in considerazione della differente angolazione con la quale viene prospettata.

In particolare:

- il rapporto di natura privatistica tra cedente/prestatore e cessionario/committente – che dà luogo alla giurisdizione del giudice ordinario, venendo meno la connotazione tributaria del rapporto controverso – si configura laddove il cessionario/committente rivesta la posizione di "consumatore finale", identificandosi nel soggetto definitivamente inciso dall'imposta<sup>3</sup>;
- diversamente riemergendo il rapporto tributario – con conseguente legittimazione del cessionario/committente ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – tutte le volte in cui l'indebita applicazione dell'Iva versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica, venga a riflettersi sulla liquidazione dell'imposta nella dichiarazione annuale del contribuente, qualora l'ufficio contesti, in tutto o in parte, la detrazione dell'Iva in rivalsa, in quanto relativa a una operazione esente o imponibile, ma soggetta a una aliquota inferiore rispetto a quella indicata erroneamente in fattura<sup>4</sup>.

In base a questa impostazione, il rapporto tributario tra il cessionario/committente e l'Amministrazione finanziaria – in relazione al rimborso dell'imposta indebitamente versata in rivalsa al cedente/prestatore – viene a ravvisarsi non per il solo fatto che i beni e servizi acquistati "a monte" siano impiegati nell'attività svolta dal cessionario/committente, ma nel caso in cui la suddetta attività dia luogo a operazioni imponibili, atteso che solo in tale ipotesi può trovare applicazione il principio di neutralità dell'Iva volto a traslare l'onere economico dell'imposta sul consumatore finale.

Diversamente, nel caso in cui l'operatore economico abbia acquistato beni e servizi destinati in via esclusiva alla realizzazione di operazioni esenti o non imponibili, tale soggetto assume la stessa posizione, ai fini fiscali, del consumatore finale, non insorgendo a suo favore il diritto alla detrazione né, tantomeno, al rimborso dell'Iva liquidata nella fattura passiva e versata in rivalsa al cedente/prestatore, venendo pertanto a gravare definitivamente a suo carico l'imposta.

## **Rimborso dell'Iva non dovuta dopo la scadenza del termine biennale**

Nella nuova disciplina del rimborso dell'Iva non dovuta trova specifica regolamentazione l'ipotesi in cui il cedente/prestatore non possa più chiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione

<sup>2</sup> Cfr. da ultimo, Cassazione n. 24923/2016. Nello stesso senso, anche Cassazione n. 17169/2015, n. 18425/2012, n. 355/2010, n. 9107/2009 e n. 20752/2008.

<sup>3</sup> Cfr. Cassazione, SS.UU. n. 2686/2007 e n. 1147/2000.

<sup>4</sup> Cfr. Cassazione, SS.UU. n. 18425/2012, n. 12433/2011 e n. 20752/2008.

dell'imposta versata per decorso del termine biennale di decadenza, ma si trovi esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente in considerazione del maggior termine prescrizione a sua disposizione, pari a 10 anni dal pagamento dell'imposta in rivalsa.

La soluzione è individuata dal comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, secondo cui *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*.

Tale disposizione ha inteso recepire i principi espressi dalla Corte di Giustizia nella causa C-427/10, risolvendo – tutelando i principi di effettività e di equivalenza – il disallineamento dei termini di rimborso a disposizione, rispettivamente, del fornitore e del cliente.

Sulla questione dell'applicazione in fattura di un'Iva o una maggiore Iva non dovuta, è stato infatti rimarcato che il fornitore ha, a pena di decadenza, 2 anni di tempo dal pagamento dell'imposta per attivare la richiesta di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria a fronte del termine decennale di prescrizione a disposizione del cliente per l'azione di ripetizione nei confronti dell'operatore.

La tutela dei principi di effettività e di equivalenza esige, tuttavia, che sia garantita la restituzione dell'Iva al fornitore se esposto all'azione di ripetizione del cliente.

La convivenza delle 2 disposizioni configgenti persegue, quindi, l'obiettivo, già indicato dall'avvocato generale, di non rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di rimborso dell'imposta non dovuta.

Giunto al vaglio della Corte di Cassazione il tema della coesistenza del doppio termine di rimborso, i giudici di legittimità hanno recepito in modo alquanto rigoroso le indicazioni della Corte Europea, ritenendo che – per la restituzione dell'imposta al fornitore – non sia sufficiente la mera richiesta di rimborso avanzata dal cliente, essendo necessario un provvedimento coattivo che disponga l'obbligo di pagamento a suo favore<sup>5</sup>.

Non è, tuttavia, lecito teorizzare che la Corte di Giustizia, nel rapporto "tributario" tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria, abbia inteso escludere il rimborso nel caso in cui l'imposta sia stata restituita al cliente "spontaneamente", anziché a seguito di un provvedimento coattivo, siccome la particolare "cautela" imposta dai giudici nazionali, vale a dire il richiamo al "dovere" di rimborso, risulta esclusivamente finalizzata a garantire che gli effetti dell'indebito pagamento dell'Iva e, dunque, del recupero, non ricadano in danno dell'Erario.

In pratica, il cliente al quale venga disconosciuta la detrazione operata in ragione della natura indebita dell'imposta si rivolgerà al proprio fornitore per ottenerne la restituzione, per cui è logico ritenere che se quest'ultimo ha provveduto al relativo rimborso, in modo spontaneo o coattivo, avrà diritto – anche oltre il termine biennale di decadenza previsto dall'articolo 21, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972) – a essere reintegrato dall'Amministrazione finanziaria; in caso contrario, l'Erario trarrebbe un indebito arricchimento a danno del fornitore, sul quale finirebbe per gravare il tributo con una evidente violazione del principio di neutralità.

Si tratta, pertanto, di tutelare una duplice esigenza:

- da un lato, quella dell'Erario, che non deve subire la perdita di gettito che si concretizzerebbe qualora al fornitore fosse restituita un'imposta che il cliente ha detratto e che, eventualmente, l'Amministrazione finanziaria non ha più potere di recuperare a tassazione in ragione dell'intervenuta decadenza dell'azione di accertamento; e
- dall'altra, quella del fornitore, che si trova esposto a un "doppio fuoco", cioè alla richiesta di restituzione dell'Iva al proprio cliente senza essere più in grado di rivalersi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria stante l'intervenuto decorso del termine biennale.

La questione è stata risolta, per via normativa, con la Legge Europea 2017, sicché il comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972 stabilisce, come anticipato, che *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva"*

<sup>5</sup> Cfr. sentenza n. 12666/2012, ribadita da sentenze n. 1426/2016, sentenza n. 3627/2015, sentenza n. 25988/2014 e sentenza n. 6605/2013.

dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa".

## La risposta dell'Agenzia delle entrate

Nei casi oggetto delle istanze di interpello n. 128/2019 e n. 129/2019 si è trattato di chiarire se, qualora il cessionario abbia aderito alla definizione agevolata della controversia tributaria, il cedente possa avvalersi, nei limiti delle somme corrisposte dal cessionario ai fini della definizione, della previsione dell'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che, nella circolare n. 23/E/2017, è stato precisato che il cedente/prestatore che abbia aderito validamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 11, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, può avvalersi della disposizione di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, secondo cui "Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi".

Tale indicazione può essere estesa alla fattispecie in esame, in quanto, con la definizione agevolata ex articolo 6, D.L. 119/2018 della controversia avente a oggetto l'avviso di accertamento per il recupero dell'Iva indetraibile in capo al cessionario, il procedimento può considerarsi concluso in via definitiva al momento del passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale che dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito della definizione agevolata; conseguentemente il cedente è legittimato, in applicazione del comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, a presentare domanda di restituzione entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

## Retroattività della previsione sul differimento del termine biennale in caso di restituzione dell'imposta al cliente

In merito all'ulteriore questione, riguardante l'applicazione *ratione temporis* del comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972 anche a fatti verificatisi anteriormente alla data di entrata in vigore di tale disposizione, avvenuta il 12 dicembre 2017, l'Agenzia delle entrate ha fornito risposta positiva.

Innanzitutto, benché non evidenziato dall'Agenzia delle entrate, non bisogna dimenticare che la previsione in esame è espressione dell'interpretazione della normativa unionale offerta dalla Corte di Giustizia nella sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta sopra richiamata, sicché a essa non può che essere riconosciuto effetto retroattivo.

Si ricorda, al riguardo, che, al pari delle disposizioni delle Direttive, le interpretazioni fornite dalla Corte di giustizia integrano il contenuto della disciplina unionale e, in particolare, laddove riferite a disposizioni sufficientemente dettagliate e precise, sono direttamente applicabili negli ordinamenti nazionali.

La stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che "a norma dell'articolo 234 (già articolo 177) del Trattato, alla Corte di Giustizia è riservato in via esclusiva il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie; in particolare, come affermato dagli stessi giudici comunitari in precedenti giurisprudenziali, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario, resa dalla Corte di Giustizia nell'ambito delle proprie attribuzioni, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata dal momento della sua entrata in vigore. Una sentenza della Corte che precisi il significato di una norma comunitaria, determinandone ampiezza e contenuto, viene quindi ad integrare e costituisce un tutt'uno con la norma interpretata ed ha la stessa immediata efficacia - con riguardo agli ordinamenti nazionali - di quest'ultima"<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Si veda la circolare n. 67/E/2007 (§ 4), avente per oggetto i riflessi della sentenza *Halifax*, in materia di abuso del diritto nel settore dell'Iva, sull'operato degli uffici.

L'Agenzia delle entrate ha riconosciuto l'efficacia retroattiva del comma 2, articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972 richiamando le indicazioni contenute nella risposta all'interpello n. 66/2018, in cui, con riguardo a un avviso di accertamento relativo all'anno 2012, concernente una fattispecie, analoga a quella in esame, di indebita applicazione dell'Iva a una operazione ritenuta dall'ufficio non soggetta al tributo, è stata riconosciuta l'applicabilità dell'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972 e la conseguente proponibilità, da parte del cedente, dell'istanza di rimborso, a decorrere dalla data di restituzione dell'Iva a suo tempo applicata, in via di rivalsa, al cliente.

In conclusione, nel caso di definizione ex articolo 6, D.L. 119/2018 della controversia tributaria da parte del cessionario che abbia detratto l'Iva indebitamente addebitatagli a titolo di rivalsa, il cedente può presentare domanda di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972:

- entro il termine di 2 anni dalla data di restituzione al cessionario dell'importo pagato a titolo di rivalsa;
- per un importo pari a quanto restituito al cessionario, che non può essere superiore a quanto effettivamente pagato - con il codice tributo PF30 (Iva e relativi interessi - Definizione controverse tributarie - articolo 6, D.L. 119/2018) di cui alla risoluzione n. 29/E/2019 - dal cessionario per la definizione e, quindi, al massimo, nel caso in esame, pari al 90% del valore della controversia. Ciò comporta fra l'altro che rilevano le rate effettivamente pagate in caso di pagamento dilazionato di quanto dovuto per la definizione agevolata.

## Riferimenti normativi

interpello n. 128/2019

interpello n. 129/2019

articolo 30-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972

articolo 12, D.Lgs. 546/1992

circolare n. 23/E/2017

## Adempimenti legati ai misuratori fiscali

**C**ome è noto i soggetti indicati dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972, per certificare le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, sono esonerati dall'obbligo di emissione della fattura salvo il caso in cui questa sia richiesta dal cliente. In luogo dell'emissione della fattura, l'operazione è certificata fiscalmente mediante l'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale tramite particolari apparecchi detti misuratori fiscali. Le caratteristiche e le modalità di utilizzo di questi macchinari sono state dettate dal D.M. 23 marzo 1983.

La disciplina dei misuratori fiscali sarà aggiornata con l'entrata in vigore dello "scontrino telematico", applicabile a decorrere dal 1° luglio 2019 (per taluni soggetti). Nel presente contributo sarà analizzata la disciplina attualmente vigente; con futuri interventi andremo ad analizzare le evoluzioni.

### Caratteristiche dei misuratori fiscali

I misuratori fiscali in oggetto sono costituiti da<sup>1</sup>:

- speciali registratori di cassa, ovvero apparecchi atti a registrare e a elaborare dati numerici introdotti attraverso tastiera funzionale o altro idoneo apparecchio di acquisizione delle informazioni, muniti di dispositivo per la stampa su appositi supporti degli stessi dati nonché dei loro totali;
- terminali elettronici, ossia apparecchiature che utilizzano componenti elettronici, con o senza capacità elaborativa, collegate direttamente o tramite linee telefoniche a una unità centrale di elaborazione automatica di dati, con la quale colloquiano in tempo reale o in tempo differito. Le funzioni svolte dai terminali possono essere definite e/o integrate dall'utente;
- idonee bilance elettroniche munite di stampante, ovvero apparecchi di misura che determinano il valore della massa di un corpo, visualizzano e stampano, mediante apposita stampante, lo scontrino fiscale e il giornale di fondo contenente il corrispettivo, gli altri dati numerici funzione o meno di quelli ponderali, nonché i loro totali parziali e/o complessivi;

conformi alle prescrizioni del decreto citato e dei relativi allegati, e in grado di provvedere alla stampa ed emissione di uno scontrino fiscale, alla stampa ed emissione di uno scontrino di chiusura giornaliera e alla stampa, contestuale a quella dello scontrino, di un giornale di fondo.

Per il commercio ambulante sono previsti particolari misuratori fiscali costituiti da speciali registratori di cassa o da idonee bilance elettroniche con stampante conformi ai modelli approvati a norma delle disposizioni del Capo III e dell'allegato A, D.M. 30 marzo 1992 muniti di bollo fiscale<sup>2</sup>.

### Libretto di dotazione

Ogni apparecchio misuratore fiscale deve essere dotato dal produttore o importatore di apposito libretto con pagine progressivamente numerate e contenente, sotto la loro responsabilità, le seguenti indicazioni:

- 1) ditta, denominazione o ragione sociale, o nome e cognome se persona fisica, domicilio e numero di partita Iva del produttore o importatore;
- 2) denominazione commerciale del modello;
- 3) numero di matricola ed estremi di approvazione del modello;
- 4) numero delle pagine di cui è composto.

Nel momento in cui il misuratore fiscale viene ceduto o dato in uso a qualsiasi titolo, nel libretto devono essere indicati anche i dati identificativi, compreso il numero di partita Iva, dell'utente, la data della consegna dell'apparecchio risultante dai documenti accompagnatori, il luogo dell'installazione, nonché gli elementi di identificazione, compresi il numero di codice fiscale e il marchio identificativo, del tecnico o dei tecnici incaricati dell'assistenza o manutenzione.

<sup>1</sup> Articolo 2, D.M. 23 marzo 1983 e circolare n. 60/1983.

<sup>2</sup> Articolo 17 D.M. 30 marzo 19923

Il libretto deve essere predisposto in modo tale da potervi annotare le operazioni di installazione e assistenza o manutenzione. Deve inoltre contenere tutte le prescrizioni per un corretto utilizzo indicate ai punti 4.7 e 8 del provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 luglio 2003.

In caso di smarrimento, furto, o distruzione del libretto, deve essere data apposita comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate nonché al produttore o importatore al fine del rilascio di un duplicato, contenente l'annotazione "duplicato".

## **Installazione dei misuratori fiscali**

### **Approvazione del modello**

I misuratori fiscali devono essere approvati con apposito decreto del Ministero delle finanze dietro parere di una commissione costituita a tale scopo. L'approvazione costituisce condizione di ammissibilità al controllo di conformità dell'apparecchio. Per essere ammessi alla procedura di approvazione del modello i produttori e gli importatori hanno l'obbligo di garantire, direttamente o indirettamente, l'assistenza e la manutenzione ordinaria e straordinaria degli apparecchi. L'approvazione viene rilasciata dietro presentazione di apposita domanda da parte del produttore che contiene, oltre l'indicazione dettagliata delle caratteristiche tecniche e funzionali dell'apparecchio, anche una serie di obblighi che il produttore si impegna a rispettare per la sua manutenzione<sup>3</sup>. L'approvazione è valida per 7 anni ed è prorogabile per uguali periodi di tempo.

### **Controllo di conformità**

Una volta ottenuta l'approvazione, prima di essere commercializzati, i misuratori fiscali devono essere sottoposti a controllo di conformità alle prescrizioni stabilite dal provvedimento di approvazione del relativo modello. Il controllo è effettuato dal personale tecnico degli uffici provinciali dell'Agenzia delle entrate e l'esito positivo viene attestato mediante apposizione di un bollo fiscale visibile dall'esterno. Al ricorrere di determinate condizioni l'Agenzia delle entrate può autorizzare direttamente il produttore a effettuare il controllo di conformità e ad applicare, in luogo del predetto bollo, apposito sigillo identificativo del tecnico incaricato del controllo.

### **Adempimenti conseguenti alla messa in servizio**

L'articolo 8, D.M. 23 marzo 1983 prevedeva che entro il giorno successivo a quello della messa in servizio dell'apparecchio misuratore fiscale, il commerciante doveva provvedere a darne comunicazione all'Agenzia delle entrate mediante apposita dichiarazione in duplice esemplare contenente i dati identificativi dell'utente, la denominazione commerciale del modello, nonché il numero di matricola dell'apparecchio e l'ubicazione dell'esercizio in cui lo stesso è in servizio. Nello stesso modo dovevano essere comunicate eventuali variazioni dei dati sopra elencati. Detta dichiarazione doveva, inoltre, essere sottoscritta, indicando i propri dati identificativi, anche dal tecnico che ha effettuato la verifica periodica, qualora la stessa fosse eseguita all'atto della messa in servizio del misuratore. Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 17 dicembre 2013 ha soppresso con decorrenza 1° gennaio 2014 detto adempimento in quanto, si legge nelle motivazioni del regolamento, le informazioni contenute in tale comunicazione sono già presenti nel libretto fiscale di dotazione del registratore di cassa e sono comunicate telematicamente dal soggetto che ne ha effettuato la verifica periodica all'atto dell'installazione o della disinstallazione.

All'atto dell'installazione, l'utente annota sul relativo libretto di dotazione l'ultimo azzeramento risultante al termine delle eventuali operazioni di prova dichiarando altresì l'accertata integrità del bollo fiscale.

### **Verifica periodica**

Il misuratore fiscale deve essere sottoposto a verifica periodica. Per la prima volta la verifica può essere effettuata:

1. contestualmente al controllo di conformità e in tal caso viene eseguita dall'ufficio finanziario

<sup>3</sup> Articolo 4, D.M. 24 marzo 1983.

competente o dal fabbricante abilitato, titolare del provvedimento di approvazione del relativo modello;

2. all'atto della messa in servizio del misuratore fiscale e in tal caso la verifica viene effettuata da uno dei laboratori abilitati presenti nell'elenco tenuto dall'Agenzia delle entrate.

Successivamente alla prima verifica, è obbligatorio effettuare almeno una volta, entro la scadenza indicata sulla targhetta di verifica periodica, un intervento di manutenzione annuale (verifica periodica). La verifica è effettuata, su richiesta e a spese dell'utente, da uno dei seguenti soggetti<sup>4</sup>:

- da un laboratorio abilitato, ovvero laboratori autonomi abilitati dall'Agenzia delle entrate;
- dal fabbricante abilitato che sia titolare del provvedimento di approvazione del relativo modello. Si tratta dei soggetti già abilitati a effettuare il controllo di conformità;
- da un laboratorio di fabbricante abilitato espressamente menzionato nel provvedimento di abilitazione del fabbricante, ossia quei laboratori inseriti nella struttura tecnico - organizzativa dei fabbricanti abilitati.

In quella sede vengono effettuate una serie di controlli al misuratore fiscale al termine dei quali il tecnico incaricato dovrà riportare nel libretto di dotazione le indicazioni di cui al punto 4.2 del provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 luglio 2003. L'esito positivo della verifica è attestato dal tecnico mediante apposizione di "targhetta di verifica periodica" indicandovi la scadenza della verifica effettuata.

In caso di esito negativo il tecnico incaricato applica al misuratore verificato una targhetta rossa indicante la sua inutilizzabilità e rilascia all'utente un apposito resoconto in cui sono descritte le difettosità tecniche funzionali e fiscali riscontrate o i motivi dell'inutilizzabilità fiscale dell'apparecchio. Contro detto resoconto, il commerciante può presentare, entro 30 giorni dalla consegna, ricorso all'Agenzia delle entrate.

Come previsto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 maggio 2005, i fabbricanti e i laboratori di verifica periodica abilitati ai sensi del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 28 luglio 2003, devono comunicare all'anagrafe tributaria, entro il 20 del mese successivo a ogni trimestre solare, i dati identificativi delle operazioni di verifica periodica effettuate e quelli relativi ai tecnici incaricati dell'esecuzione delle stesse. La comunicazione deve essere effettuata in via telematica tramite il servizio Entratel, ovvero tramite il servizio telematico internet, avvalendosi anche degli intermediari abilitati.

I misuratori dichiarati inutilizzabili, qualora venga rimossa la causa impeditiva, possono essere riutilizzati a condizione che siano stati preventivamente sottoposti, con esito positivo, a verifica periodica. Nel caso in cui, invece, non siano ripresentati nei 40 giorni successivi dalla notificazione del resoconto a una nuova verifica devono essere sottoposti alla procedura di defiscalizzazione prevista dall'articolo 7, D.M. 4 aprile 1990.

## **Guasti del misuratore fiscale**

L'articolo 11, D.M. 23 marzo 1983 prevede che in caso di mancato o irregolare funzionamento, per qualsiasi motivo, degli apparecchi misuratori fiscali, il commerciante deve tempestivamente richiedere l'intervento della ditta tenuta alla manutenzione previa annotazione sul libretto di dotazione dell'apparecchio, della data e dell'ora del guasto. Se non dispone di un misuratore fiscale di riserva, il commerciante deve riportare manualmente i corrispettivi su un apposito registro di emergenza annotandovi distintamente i corrispettivi relativi a ciascuna operazione. In alternativa a questa procedura può emettere ricevute fiscali (circolare n. 97/E/1997).

## **Indicazioni contenute sullo scontrino fiscale**

Come detto in premessa, i soggetti indicati dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972 possono certificare le cessioni di beni o le prestazioni di servizi mediante l'emissione dello scontrino fiscale in luogo della fattura a meno che non venga esplicitamente richiesta dal cliente.

<sup>4</sup> Circolare n. 35/E/2006.

Il contenuto dello scontrino fiscale è stabilito dall'articolo 12, D.M. 23 marzo 1983 che prevede un proprio capoverso per le seguenti indicazioni:

- 1) ditta, denominazione o ragione sociale ovvero cognome e nome;
- 2) numero di partita Iva dell'emittente e ubicazione dell'esercizio;
- 3) dati contabili:
  - 3.1 corrispettivi parziali, con relativi eventuali sconti o rettifiche;
  - 3.2 eventuali subtotali;
  - 3.3 eventuali rimborsi per restituzione di vendite o imballaggi cauzionati;
  - 3.4 totale dovuto;
  - 3.5 per le prestazioni, eventuali corrispettivi in tutto o in parte non riscossi. I dati contabili possono evidenziare anche l'eventuale resto;
- 4) data, ora di emissione e numero progressivo;
- 5) logotipo fiscale; numero di matricola dell'apparecchio misuratore fiscale, di cui le prime due cifre relative all'identificazione del produttore o importatore.

Come si deduce da quanto sopra, lo scontrino fiscale non prevede l'indicazione della descrizione analitica dei beni venduti o dei servizi prestati al contrario, invece, di quanto disposto per la ricevuta fiscale che deve, contenere, tra l'altro, l'indicazione della *"natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto della operazione e l'ammontare del corrispettivo dovuto comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto"* (articolo 2, D.M. 2 luglio 1980).

In base a quanto previsto dal D.P.R. 696/1996, a decorrere dal 21 febbraio 1997 lo scontrino fiscale può essere integrato con l'indicazione della natura, qualità e quantità dell'operazione e del codice fiscale del cliente per documentare la spesa ai fini delle imposte dirette (c.d. scontrino parlante).

### **Scontrino di chiusura giornaliera**

Al termine della giornata lavorativa, il commerciante deve provvedere a stampare lo scontrino di chiusura giornaliera contenente tutti i dati indicati al comma 3 dell'articolo 12, D.M. 23 marzo 1983 del citato decreto e in particolare, oltre ai dati identificativi del soggetto passivo:

- l'ammontare complessivo dei corrispettivi del giorno;
- il totale cumulativo degli ammontari dei corrispettivi giornalieri compreso quello della chiusura cui si riferisce lo scontrino;
- eventuali ammontari degli sconti, rettifiche, rimborsi per resi di merce venduta o imballaggi cauzionati, nonché dei corrispettivi relativi a prestazioni in tutto o in parte non riscossi;
- il numero degli scontrini fiscali, comprensivo dello stesso scontrino fiscale di chiusura giornaliera, emessi;
- il numero degli scontrini fiscali recanti la stampa del contenuto della memoria fiscale;
- il numero degli scontrini non fiscali;
- il numero progressivo degli azzeramenti giornalieri;
- la data e l'ora di emissione;
- il numero dei ripristini fiscali;
- il logotipo fiscale e il numero di matricola dell'apparecchio misuratore fiscale;
- distanziati da almeno 2 righe vuote, i dati di carattere non fiscale, preceduti e seguiti dalla scritta "dati non fiscali".

L'articolo 1, comma 4, D.P.R. 544/1999, dispone che per gli esercizi la cui attività si protrae oltre le ore ventiquattro, il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla data di inizio dell'evento. La circolare n. 12/E/2016 ha precisato che detta disposizione, destinata agli esercenti attività di intrattenimento e spettacolo, sia applicabile anche agli esercizi commerciali con attività che si protrae oltre la mezzanotte. Ciò ha come conseguenze, per esempio, che lo scontrino di chiusura giornaliero emesso alle ore 03:00 del 20 gennaio potrà essere annotato come corrispettivo del 19 gennaio.

Lo scontrino di chiusura giornaliera deve essere emesso anche se durante la giornata lavorativa non sia stato incassato alcun corrispettivo (scontrino a importo zero). Può, invece, non essere emesso per le giornate in cui l'attività non è stata esercitata.

Come ha precisato la circolare n. 60/E/1983, "gli esercizi commerciali (ad esempio autogrill) la cui attività lavorativa copre l'intero arco della giornata con più turni lavorativi (ad esempio 6-14; 14-22; 22-6) lo scontrino di chiusura giornaliera deve essere emesso al termine del turno che si conclude prima di mezzanotte".

## **Momento del rilascio dello scontrino fiscale**

A norma dell'articolo 1, D.M. 23 marzo 1983, lo scontrino fiscale deve essere emesso al momento del pagamento del corrispettivo ovvero:

- al momento della consegna dei beni;
- all'ultimazione della prestazione;

se i suddetti eventi si verificano anteriormente al pagamento. Nel caso di prestazioni di servizi ultimate prima dell'avvenuto pagamento sussiste l'obbligo di indicare sullo scontrino fiscale che il corrispettivo non è pagato in tutto o in parte. Al momento del pagamento a saldo dovrà essere emesso relativo scontrino.

## **Scontrino manuale o prestampato a tagli fissi**

L'articolo 8, D.M. 21 dicembre 1992 consente l'emissione dello scontrino manuale o prestampato a tagli fissi per i soggetti che svolgono il commercio ambulante e che abbiano i seguenti requisiti:

- attività svolta su aree pubbliche in forma itinerante;
- i prodotti commercializzati non appartengano a più di tre tabelle merceologiche;
- il numero di operazioni effettuato nell'anno non è superiore a 4.000.

## **Scontrini errati**

In presenza di emissione di scontrini errati bisogna distinguere 2 ipotesi:

- scontrino errato non ancora rilasciato al cliente: in questo caso può essere annullato e per far ciò si usa barrare lo scontrino scrivendo scontrino errato e firmandolo. Lo scontrino deve poi essere allegato allo scontrino di chiusura giornaliero dal cui importo sarà sottratto;
- scontrino errato rilasciato al cliente: in questo caso non è possibile ricorrere all'annullamento "fisico" ma se ne potrà comunque tenere conto in fase di chiusura giornaliera con apposita annotazione sul registro corrispettivi.

## **Memoria fiscale**

La memoria fiscale è uno dei più importanti dispositivi previsti dall'allegato A, D.M. 23 marzo 1983 di cui deve essere dotato il misuratore fiscale. Essa deve contenere il logotipo fiscale, il numero di matricola dell'apparecchio, i totali progressivi dei corrispettivi stampati su ciascuno scontrino di chiusura giornaliera oppure, in alternativa, i singoli totali dei corrispettivi stampati su ciascuno scontrino di chiusura giornaliera e il numero progressivo degli scontrini di chiusura giornaliera emessi. Tali memorie dovranno essere fissate in modo inamovibile alla incastellatura dell'apparecchio e dovranno consentire, senza possibilità di cancellazione, esclusivamente accumuli progressivi crescenti, nonché la conservazione nel tempo del loro contenuto.

## **Giornale di fondo**

L'articolo 16-bis, D.M. 30 marzo 1992 prevede che i dati fiscalmente rilevanti, stampati sullo scontrino fiscale ai sensi del D.M. 23 marzo 1983, e successive modificazioni e integrazioni e del successivo capo III, devono essere memorizzati dall'apparecchio misuratore fiscale secondo almeno una delle seguenti modalità:

- a) mediante stampa su supporto cartaceo, denominato "giornale di fondo" di cui all'articolo 2, comma 1, D.M. 23 marzo 1983, in conformità alle prescrizioni fissate dallo stesso decreto;
- b) mediante registrazione su idoneo supporto non cartaceo, denominato "giornale di fondo elettronico". Il dispositivo elettronico che lo comprende deve possedere le caratteristiche indicate al comma 3 del medesimo articolo ed essere controllato da apposito programma fiscale.

## **Disinstallazione cessione o trasferimento degli apparecchi**

L'articolo 4, D.M. 4 aprile 1990 dispone che nei casi di trasferimento, a qualsiasi titolo, della titolarità dell'apparecchio misuratore fiscale l'utente cedente o che comunque trasferisce ad altro soggetto l'apparecchio misuratore fiscale deve conservare copia del libretto di dotazione, unitamente alla stampa integrale dei dati contenuti nella memoria fiscale relativi alle operazioni dallo stesso effettuate.

Al fine di tutelare la riservatezza dei dati presenti nella memoria fiscale, il commerciante, previa comunicazione al competente ufficio delle entrate, può chiedere alla ditta costruttrice o importatrice del misuratore di sostituire la memoria fiscale del medesimo misuratore. Ciò vale anche in generale per ogni tipo di trasferimento.

## **Conservazione**

L'articolo 16, D.M. 23 marzo 1983 prevede che i registri previsti dal citato decreto siano conservati ai sensi dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972.

In particolare dispone che:

- il giornale di fondo, sia esso cartaceo che elettronico, deve essere conservato per un biennio a decorrere dalla data dell'ultima operazione ivi riportata;
- il libretto di dotazione dell'apparecchio deve essere conservato per il periodo di uso dell'apparecchio cui si riferisce;
- lo scontrino di chiusura giornaliera, il registro di emergenza e quello dei corrispettivi devono essere conservati fino al 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (per i registri fino al 2015 era il 4°);

si precisa che ai fini civilistici il termine per la conservazione delle scritture per le imprese commerciali è di 10 anni dalla data dell'ultima registrazione.

## **Annotazione sul registro dei corrispettivi**

I commercianti al minuto e soggetti assimilati, che sono obbligati all'emissione della fattura solo su richiesta del cliente, per la registrazione delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi, invece del registro delle fatture emesse sono obbligati a tenere il registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972 anche se non tenuti all'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta.

I soggetti obbligati all'obbligo della certificazione dei corrispettivi (scontrino/ricevuta) possono annotare cumulativamente tutte le operazioni effettuate in ciascun mese entro il 15 del mese successivo.

I soggetti esonerati dall'obbligo di emissione dello scontrino devono annotare i corrispettivi giornalmente entro il giorno non festivo successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

L'annotazione deve essere eseguita distintamente in apposita colonna secondo l'aliquota applicata, salvo per i commercianti che si avvalgono della "ventilazione".

## **Trasmissione telematica dei corrispettivi – cenni**

Come noto l'articolo 2, D.Lgs. 127/2015 ha introdotto a decorrere dal 1° gennaio 2017 la possibilità di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati dei corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi. Le modalità attuative sono state stabilite con il provvedimento 28 ottobre 2016. Il citato articolo è stato modificato dall'articolo 17, D.L. 119/2018 che prevede:

- l'obbligo a decorrere dal 1° gennaio 2020 di memorizzazione elettronica e invio telematico dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate per i soggetti di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972;
- la decorrenza di tale obbligo è anticipata al 1° luglio 2019 per i soggetti con volume di affari superiore a 400.000 euro;

ciò comporterà una modifica sostanziale alla disciplina sopra esposta.

## **Riferimenti normativi**

articolo 22, D.P.R. 633/1972

articolo 1, comma 4, D.P.R. 544/1999

articolo 8, D.M. 23 marzo 1983

circolare n. 97/E/1997

## Prorogato il *bonus* Formazione 4.0.

**L'**articolo 1, commi 78-81, L. 145/2018 (la Legge di Bilancio 2019) ha prorogato il credito di imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie di cui al Piano nazionale industria 4.0., introdotto con la L. 205/2017. Ai fini attuativi, il comma 80 prevede l'applicazione delle regole, ove compatibili, individuate con il decreto *Mise* 4 maggio 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 143/2018. A tal fine, sono stanziati ulteriori 250 milioni per l'anno 2020, importo che va a sommarsi a quello previsto (sempre pari a 250 milioni) per le spese sostenute nel corso del 2018.

### Il *bonus* Formazione 4.0.

L'articolo 1, commi 46-56, L. 205/2017 (la Legge di Bilancio per il 2018) ha introdotto, in un contesto complessivo di sostegno all'innovazione non solo meccanica, un credito di imposta per l'aggiornamento professionale degli operatori.

Ai sensi del comma 56, per l'anno 2019 sono stati stanziati 250 milioni di euro.

L'incentivo soggiace ai limiti e alle condizioni previsti in ambito comunitario con il Regolamento (UE) 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 e, in particolare, al rispetto di quanto previsto dall'articolo 31 che disciplina gli aiuti alla formazione.

Con la successiva Legge di Bilancio per il 2019 il credito di imposta è stato rinnovato anche per le spese sostenute nell'anno 2019, confermando un fondo in misura pari a 250 milioni per il 2020.

Con il D.M. 4 maggio 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 143 del 22 giugno 2018, in attuazione di quanto previsto dal comma 55 della Legge di Bilancio per il 2018, sono state individuate le modalità applicative dell'agevolazione, con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza dal beneficio.

Infine, il *Mise*, con circolare n. 412088/2018 ha offerto opportuni chiarimenti, soffermandosi, in particolare, sul termine per il deposito dei contratti collettivi aziendali e territoriali, sulle possibili modalità di svolgimento delle attività formative, sugli adempimenti formali e documentali in casi di attività formativa erogata a dipendenti appartenenti a diverse società facenti capo a un medesimo gruppo e sulle possibilità di cumulo con altri incentivi alla formazione.

### Ambito soggettivo

Ai sensi del comma 46, il credito è fruibile da tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, a prescindere da:

- forma giuridica;
- settore economico di appartenenza;
- dimensioni;
- regime contabile adottato; e
- sistema di determinazione del reddito ai fini fiscali.

L'articolo 2, comma 1, D.M. 4 maggio 2018, ricomprende in maniera espressa anche:

- le imprese che esercitano l'attività della pesca, dell'acquacoltura e della produzione primaria di prodotti agricoli;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Il successivo comma 2 specifica che sono ammessi all'agevolazione anche gli enti non commerciali limitatamente però alla parte commerciale. In tal caso, come chiarito nella Relazione illustrativa al decreto, l'agevolazione compete integralmente a prescindere dalla circostanza che i dipendenti partecipanti alle attività di formazione ammissibili siano occupati solo promiscuamente nelle attività commerciali.

Non possono mai fruire dell'agevolazione le imprese che sono in una situazione di difficoltà ai sensi dell'articolo 2, punto 18, Regolamento (UE) 651/2014.

## Le attività ammesse all'agevolazione

Ai sensi dell'articolo 1, comma 48, L. 205/2017, nonché dell'articolo 3, D.M. 4 maggio 2018, le attività che possono fruire dell'agevolazione Formazione 4.0. sono quelle finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la realizzazione del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

Nello specifico, l'articolo 3, D.M. 4 maggio 2018 individua le seguenti attività di formazione concernenti:

- a) *big data* e analisi dei dati;
- b) *cloud* e *fog computing*;
- c) *cyber security*;
- d) simulazione e sistemi *cyber-fisici*;
- e) prototipazione rapida;
- f) sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);
- g) robotica avanzata e collaborativa;
- h) interfaccia uomo macchina;
- i) manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- l) *internet* delle cose e delle macchine;
- m) integrazione digitale dei processi aziendali.

## I soggetti destinatari

L'articolo 3, comma 4, D.M. 4 maggio 2018 individua i soggetti ai quali deve essere destinata l'attività formativa specificando che il termine "personale dipendente" si riferisce al solo personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato.

In ragione della *ratio* dell'agevolazione, rientrano tra i destinatari della Formazione 4.0. anche i titolari di un contratto di apprendistato in riferimento, ovviamente, alla sola formazione relativa all'acquisizione delle conoscenze e delle competenze nelle "tecnologie abilitanti".

Il comma 5 precisa che l'eventuale partecipazione alle attività formative di soggetti non rientranti nel perimetro sopra delineato, non determina la decadenza dall'agevolazione. La presenza di collaboratori diversi dal personale dipendente o dai titolari di contratti di apprendistato determina, tuttavia, l'irrilevanza ai fini del calcolo del beneficio spettante delle spese sostenute per tali figure.

## I requisiti dell'attività

Preliminarmente, è necessario rilevare come, pur ricollegandosi l'agevolazione agli obiettivi del "Piano Nazionale Impresa 4.0", la sua applicazione è indipendente dalla circostanza che l'impresa fruisca anche delle agevolazioni.

Le attività rilevano non solo nel caso in cui siano finalizzate all'acquisizione da parte dei dipendenti delle competenze e conoscenze ma anche al consolidamento.

In altri termini, le attività di formazione rilevano sia che siano erogate a personale non in possesso di conoscenze e competenze nelle materie trattate, sia che, al contrario, siano già in possesso di conoscenze a vario livello.

Ai sensi del comma 49, L. 205/2017 non possono mai formare oggetto di agevolazione le attività formative, ordinarie o periodiche, organizzate per conformare l'impresa alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

Il comma 3 individua, ai fini della fruizione del credito di imposta, il rispetto di 2 condizioni:

1. l'impegno a effettuare investimenti in attività formative ammissibili al credito d'imposta "sia espressamente disciplinato in contratti collettivi aziendali o territoriali depositati, nel rispetto dell'articolo 14, D.Lgs. 151/2015, presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente". I contratti devono essere depositati in via telematica presso l'Ispettorato territoriale del lavoro. Sul tema è intervenuto il Mise con la circolare n. 412088/2018 precisando come, in riferimento all'agevolazione per il 2018, i contratti dovevano essere sottoscritti - o anche semplicemente integrati rispet-

to alle attività agevolanti – a partire dal 1° gennaio 2018. Il deposito può essere anche posteriore all'erogazione della formazione ma comunque entro l'anno di riferimento dell'agevolazione. Sempre la circolare precisa che è demandata ai contratti collettivi aziendali o territoriali l'individuazione delle attività formative qualificanti, con particolare riferimento all'impegno a fare investimenti in tali attività. Il Mise precisa come *"Tale previsione potrà essere successivamente integrata al fine di specificare le modalità di realizzazione delle attività formative. Le parti potranno individuare liberamente lo schema di accordo da utilizzare, a condizione che dallo stesso risulti in maniera espressa la comune volontà in merito alle attività concordate e alla loro programmazione"*.

La circolare del Mise ha offerto alcuni chiarimenti nell'ipotesi di svolgimento di attività formativa a beneficio di dipendenti appartenenti a imprese diverse del medesimo gruppo. Capita spesso, infatti, che i gruppi societari procedano all'erogazione dei corsi formativi con la partecipazione contestuale, in aula, di personale dipendente nei diversi ruoli di discenti, docenti e *tutor* appartenenti a imprese diverse. La circolare precisa che, fermo restando gli ulteriori obblighi e condizioni necessarie per fruire dell'agevolazione, la relazione richiesta dall'articolo 3, D.M. 4 maggio 2018, può essere *"redatta con riferimento a un unico progetto formativo che indichi gli obiettivi comuni perseguiti nell'ambito del gruppo"*.

Il documento prosegue ammettendo anche *"un unico registro didattico nel quale, accanto alle altre informazioni richieste per il monitoraggio della partecipazione alle attività formative, sia indicata per ciascun partecipante anche la società di appartenenza"*;

2. ai fini della c.d. "portabilità" delle conoscenze e competenze acquisite serve una dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, rilasciata a ciascun dipendente, attestante la partecipazione alle attività formative. Nell'ipotesi di erogazione di corsi con la partecipazione contestuale di dipendenti appartenenti a imprese diverse ma facenti capo al medesimo gruppo, sempre il Mise ha precisato che la dichiarazione di partecipazione deve essere rispettata autonomamente da parte di ogni società del gruppo.

Nel caso di formazione erogata da parte di soggetti esterni l'azienda, il comma 6 richiede che tali soggetti siano accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa, Università, pubbliche o private o a strutture ad esse collegate, soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001 e soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37.

## **Le modalità di fruizione**

In un mondo sempre più tecnologico, si è sviluppata una modalità di erogazione dei corsi e non solo in modalità *e-learning* e quindi non in aula e in via frontale.

La circolare Mise precisa come, in ragione del dato letterale della norma, che non individua forme specifiche con cui erogare le lezioni, sia ammessa anche la modalità *e-learning*, tuttavia, devono essere garantite le verifiche sull'effettiva partecipazione del personale dipendente ai corsi.

A tal fine, l'impresa dovrà adottare strumenti di controllo in grado di monitorare e certificare l'effettiva fruizione delle lezioni da parte del personale dipendente.

*"In tal senso, l'architettura dei corsi deve caratterizzarsi per la sua interattività e deve ... prevedere specifici momenti di verifica, consistenti nella proposizione di quesiti non particolarmente complessi, a intervalli di tempo irregolari non prevedibili dall'utente"*.

I quesiti devono essere almeno 4 ogni ora di corso. Ogni quesito deve essere selezionato in maniera causale in un set di 3 differenti quesiti.

La risposta sbagliata comporta la ripetizione del corso e la proposta di una differente domanda a cui dovrà essere risposto in maniera corretta per poter proseguire nella fruizione delle ulteriori ore di lezione.

Al termine del corso il discente dovrà sostenere una verifica finale in cui, per poter ricevere l'attestato di frequenza, dovrà rispondere positivamente ad almeno una delle due domande che verranno proposte per ogni ora erogata.

Le modalità sopra descritte si rendono applicabili a tutti i corsi erogati a decorrere dal 3 dicembre 2018 e quindi, per poter fruire dell'agevolazione per il 2019.

## Le spese ammesse

L'articolo 4, D.M. 4 maggio 2018, individua le spese ammissibili al beneficio.

Ai sensi del comma 1, le spese ammesse ai fini del calcolo del credito di imposta "vantato" sono quelle relative al personale impegnato come scolaro nel corso di formazione in misura pari al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione.

Sono, inoltre, ai sensi del successivo comma 2, ricomprese nel computo dell'agevolazione anche le spese relative al personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A, L. 205/2017 nel caso in cui partecipi in qualità di docente o *tutor* alle attività formative. Le spese ammesse, in questo caso, non possono eccedere il 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente. Il limite introdotto ha un'evidente funzionalità antielusiva in quanto, se da un lato è vero che l'impresa viene incisa da un costo rappresentato dal "mancato reddito" prodotto dal dipendente utilizzato nell'attività di formazione interna, dall'altro si è voluto evitare che la non ricomprensione del costo per i docenti esterni fosse aggirata fruendo sistematicamente, in maniera del tutto strumentale, di esperti esterni non inseriti nei processi produttivi dell'impresa beneficiaria.

Il comma 1 si occupa anche di individuare a quanto ammonti il costo ammesso al calcolo del credito di imposta, prevedendo che per costo aziendale si assume la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del Tfr, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede.

Le indennità di trasferta vengono incluse nel calcolo in quanto, a prescindere da qualsiasi considerazione, sono un elemento del costo dell'impresa e, inoltre, se così non fosse verrebbero penalizzate tutte quelle aziende che hanno più sedi operative nonché quelle organizzate all'interno di gruppi societari e il cui svolgimento potrebbe richiedere lo spostamento dei dipendenti presso altre sedi. Per queste spese la Relazione illustrativa precisa che "le indennità di trasferta rilevano per la parte non eccedente i limiti previsti dall'articolo 51, comma 5, Tuir."

Infine, il comma 3, con una previsione di chiusura stabilisce che non sono ammesse spese diverse, salvo quelle previste dal successivo articolo 5 relative alla certificazione della documentazione da parte delle imprese che non sono tenute alla revisione legale dei conti.

## Il calcolo del credito

Ai fini della quantificazione del credito riconosciuto è necessario trattare separatamente le spese sostenute nel 2018 da quelle che si sosterranno nel 2019.

Per quanto riguarda il primo periodo di applicazione del credito c.d. Formazione 4.0., l'articolo 1, comma 46, L. 205/2017 lo riconosce nella misura del 40% delle spese ammissibili sostenute nel periodo d'imposta agevolabile e nel limite massimo di 300.000 euro per ciascun beneficiario.

Per quanto riguarda il 2019, invece, la Legge di Bilancio per il 2019, con il comma 78, rimodula la percentuale in ragione della tipologia di imprese nella seguente graduazione:

- per le piccole imprese 50%;
- per le medie imprese 40%

con un tetto massimo confermato in 300.000 euro.

Al contrario, per le grandi imprese come individuate ai sensi dell'Allegato I, Regolamento (UE) 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, la percentuale scende al 30 e il limite scende a 200.000 euro. Il credito di imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

Per effetto di quanto previsto all'articolo 5, comma 3, D.M. 4 maggio 2018 "...i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 24/2017, e di cui all'articolo 34, L. 388/2000", ragion per cui l'utilizzo in

compensazione non soggiace al limite di 250.000 euro applicabile ai crediti d'imposta agevolativi e nemmeno al limite generale di compensabilità di imposte e contributi di 700.000 euro.

L'utilizzo in compensazione può avvenire solamente dopo l'ottenimento da parte dell'impresa della certificazione della documentazione contabile mentre non è individuato un termine ultimo entro il quale fruire dello stesso, fermo restando, come previsto dal comma 4, che le spese relative all'obbligo di certificazione contabile si considerano sostenute nello stesso periodo agevolabile.

Infine, viene inibito l'utilizzo del credito in compensazione per le imprese destinatarie di un ordine pendente di recupero di un aiuto dichiarato illegale e incompatibile con il mercato interno da parte della Commissione Europea, fintantoché non sia avvenuta la restituzione delle somme oggetto del recupero.

## **Gli adempimenti per la fruizione**

Ai sensi del comma 53, L. 205/2017, ai fini dell'ammissibilità le spese devono essere certificate da parte del soggetto incaricato del controllo legale dei conti.

L'attività consiste nella verifica dell'effettività delle spese sostenute per le attività di formazione agevolabili e delle corrispondenza di esse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa. In ragione del fatto che la certificazione deve avere a oggetto costi specifici, nella maggior parte dei casi l'obbligo non può ritenersi automaticamente soddisfatto nell'ambito delle ordinarie attività svolte dal soggetto incaricato della revisione contabile e del giudizio finale sul bilancio di esercizio. Come anticipato, per le imprese non tenute al controllo legale dei conti, la certificazione deve avvenire previa specifico incarico conferito a un revisore legale dei conti o a una società di revisione iscritti nella sezione A del registro di cui al D.Lgs. 39/2010.

In riferimento alle spese relative al personale, le società devono conservare i registri nominativi di svolgimento delle attività formative che devono essere sottoscritti sia dal docente (o dal formatore esterno) sia dagli allievi – dipendenti.

I dati che individuano i dipendenti e le ore di formazione devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese ammissibili e in quello dei periodi successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo.

Il Mise, con la circolare n. 412088/2018, ha precisato che nel caso di erogazione della formazione in modalità *e-learning*, poiché *"il docente è sostanzialmente sostituito, per così dire, dalla piattaforma web, si ritiene sufficiente che la piattaforma rilasci il preciso monitoraggio delle ore e dei minuti durante i quali il dipendente ha fruito del servizio, accompagnato da una dichiarazione dello svolgimento delle attività formative"*.

Altro adempimento che deve essere rispettato per poter fruire dell'agevolazione in oggetto è quello relativo alla redazione e successiva conservazione di una relazione in cui siano descritte le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte.

Quando l'attività formativa è organizzata internamente, la relazione deve essere predisposta dal dipendente docente o *tutor* o dal responsabile aziendale delle attività di formazione.

Quando, invece, l'attività è commissionata a soggetti esterni, la relazione compete al formatore esterno. Oltre alla relazione illustrativa, le imprese devono conservare l'ulteriore documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio. Tale documentazione deve essere idonea a dimostrare il rispetto dei limiti e delle condizioni posti dal Regolamento (UE) 651/2014. Con specifico riferimento alla documentazione concernente le spese ammissibili, infine, viene richiesta la conservazione dei *"registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa"*; si precisa che tali registri dovranno riportare per ciascun giorno le ore impiegate nelle attività di formazione ammissibili.

Infine, come previsto dal comma 50, L. 205/2017, il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi di sostenimento delle spese (quindi in Redditi 2019 e Redditi 2020) nonché i quelle successive fin quando non ne termini l'utilizzo.

Il credito, inoltre, non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, nonché non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.

## Il cumulo con altri crediti

L'articolo 8, D.M. 4 maggio 2018, prevede la possibilità di cumulare il credito d'imposta con altre agevolazioni previste per la formazione, nel rispetto dei limiti e alle condizioni previste dal Regolamento (UE) 651/2014.

La circolare Mise n. 412088/2018, sul tema ha offerto alcuni opportuni chiarimenti in merito alla cumulabilità, ad esempio, con le attività formative finanziate dal Fondo Sociale Europeo o da un Fondo Interprofessionale.

Il Mise ricorda che la prassi comunitaria prevede che gli aiuti di Stato con costi ammissibili identificabili, come nel caso del credito Formazione 4.0., possono essere cumulati con altri aiuti che riguardino costi diversi.

Infatti, in tal caso *"non si pongono problemi di cumulo e l'impresa può sommare i benefici derivanti dall'applicazione dei diversi incentivi senza che le relative misure interferiscano tra di loro e ciò ... anche nel caso in cui i due aiuti riguardino il medesimo progetto o iniziativa"*.

In ragione di tali considerazioni, a parere del Mise, il credito Formazione 4.0. è interamente cumulabile con i contributi relativi ai Piani formativi finanziati con i Fondi Interprofessionali in quanto escludono dall'elenco dei costi ammessi quelli relativi al personale discendente che partecipa all'attività formativa. In questo modo, infatti, si è in presenza di 2 aiuti che, sebbene abbiano la medesima finalità e progetto, prevedono costi ammissibili diversi. Nell'ipotesi in cui i 2 aiuti prevedano l'ammissione di identici costi, sarà onere dell'impresa beneficiaria verificare che il cumulo dei 2 incentivi non superi l'intensità massima prevista dal Regolamento per gli aiuti alla formazione, individuata in misura concessi per il 50% di tutti i costi ammissibili.

Da ultimo, sempre la circolare Mise n. 412088/2018 ricorda come nel caso in cui l'impresa fruisca anche di aiuti erogati per finalità differenti, quali ad esempio quelli riconosciuti per l'assunzione di lavoratori svantaggiati *"il calcolo del beneficio spettante deve essere effettuato assumendo la retribuzione lorda maturata in relazione alle ore o alle giornate di formazione, al netto della quota di retribuzione coperta dall'aiuto all'assunzione"*.

## Riferimenti normativi

articolo 1, commi 78-81, L. 145/2018

articolo 1, commi 46-56, L. 205/2017

decreto Mise 4 maggio 2018



# Privacy

## AGYO PRIVACY

Agyo Privacy è la soluzione TeamSystem fruibile in cloud con cui gestire tutti gli adempimenti legati alla nuova normativa sulla Privacy.

La soluzione si rivolge a tutti i soggetti che trattano dati personali, quali Aziende (di ogni settore e dimensione), Professionisti (Commercialisti, Consulenti del Lavoro, Avvocati, Notai, ecc.), Associazioni ed Enti Pubblici.

Anche se la tua Impresa gestisce diverse società o il tuo Studio svolge attività di consulenza per più di un'azienda, Agyo Privacy è la soluzione giusta per la tua organizzazione.

### Con Agyo Privacy si può:

- gestire l'organigramma dell'organizzazione identificando i titolari del trattamento, i responsabili, i soggetti autorizzati e tener traccia di tutte le attività relative ai dati trattati; un set di API consentirà di estendere il registro anche a software sviluppati da terze parti

- definire gli asset aziendali, identificare i rischi e applicare le misure di sicurezza necessarie
- compilare correttamente il Registro dei Trattamenti step by step

Agyo Privacy consente a tutti i membri del team che gestiscono la privacy di lavorare simultaneamente al processo di conformità.

Agyo Privacy si integra con le altre app presenti nella suite di Agyo, la piattaforma tecnologica di TeamSystem per l'erogazione di servizi e lo scambio di dati fra Imprese, Professionisti, Istituti Bancari e Pubblica Amministrazione. Per tutti i documenti generati è infatti possibile apporre una firma digitale e conservarli a norma.

Digitalizza la tua organizzazione con Agyo Privacy.

**Mettiti a tuo agyo!**