



N.10 | LUGLIO 2024

IL LABIRINTO

DEL PROFESSIONISTA

RIVISTA DI AGGIORNAMENTO

Realizzata da 24 Ore Professionale
in collaborazione con Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili



24ORE
PROFESSIONALE



Newsletter realizzata da
24 Ore Professionale
in collaborazione con
Unione Nazionale
Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

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

Sede legale
e amministrazione:
Viale Sarca, 223 - 20126 Milano
Redazione:
24 ORE Professionale

© 2024 Il Sole 24 ORE S.p.A.
Tutti i diritti riservati.
È vietata la riproduzione
anche parziale e con qualsiasi
strumento.

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

Chiusa in redazione:
4 luglio 2024

Sommario

Parte da noi la sfida dei cambiamenti	4
<i>Francesco Savio, Presidente Fondazione Centro Studi UNGDCEC</i>	
La responsabilità professionale nelle valutazioni d'azienda	6
<i>Gaia Ceccherini, Componente Cda Fondazione Centro Studi UNGDCEC</i>	
Organo di controllo ed organo amministrativo: sinergia necessaria verso il cambiamento della cultura organizzativa aziendale	9
<i>Alessandra Bruno, Componente Commissione Collegio Sindacale UNGDCEC</i> <i>Marco Ettari, Componente Commissione Collegio Sindacale UNGDCEC</i>	
Il trasferimento delle aziende di famiglia tra prassi, giurisprudenza e riforma fiscale	15
<i>Alberto Tealdi, Componente CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC</i> <i>Giacomo Cavallo, Presidente Commissione Tutela del Patrimonio UNGDCEC</i>	
Concordato preventivo biennale: il punto sullo stato dell'arte	19
<i>Sergio Leardini, Dottore Commercialista, membro Commissione Fiscale UNGDCEC</i> <i>Alberto Fontana, Dottore Commercialista, membro Commissione Fiscale UNGDCEC</i>	
Cinque per mille alle Onlus: il "peso" dell'ente nel riparto delle quote inoptate	25
<i>Elisa Spagnuolo, Segretario Commissione di Studio UNGDCEC "Enti no profit, associazionismo e sport"</i>	
Il Revisore Legale del prossimo futuro	29
<i>Sara Pelucchi, Segretaria Fondazione Centro Studi UNGDCEC</i>	

News e approfondimenti a cura di 24 Ore Professionale

L'obbligo di adeguati assetti rimane centrale anche nel correttivo	37
<i>Nicolò Abriani, Il Sole 24 Ore, Estratto da "Focus Norme&Tributi", 28 giugno 2024</i>	
Bonus prima casa under 36, le ultime istruzioni su proroga e presupposti	40
<i>Emanuele Mugnaini, Il Sole 24 Ore, Estratto da "La Settimana Fiscale", 27 giugno 2024, n. 26</i>	
Ricerca e sviluppo, come certificare i crediti d'imposta	46
<i>Roberto Bianchi e Debra Reverberi, Il Sole24 ore, Estratto da "La Settimana Fiscale", 25 giugno 2024, n. 26</i>	



Smart24 Riforma Fiscale

**Il modo migliore per orientarsi nella
più grande riforma degli ultimi anni.**

Il sistema di informazione digitale sulle importanti **novità del sistema fiscale**.
Non solo l'aggiornamento continuo sulle novità normative, ma anche
gli **approfondimenti degli autori del Sole 24 Ore**.

Per risolvere i dubbi interpretativi e applicativi della riforma fiscale è disponibile
una sezione dedicata a **quesiti con le risposte dei nostri Esperti**; in più l'**Edicola in pdf**
con la raccolta delle pubblicazioni del Gruppo 24 ORE sulla riforma fiscale.



EDITORIALE

Parte da noi la sfida dei cambiamenti

Francesco Savio, Presidente Fondazione Centro Studi UNGDCEC

Ancora una volta siamo a pubblicare e presentare la nostra rivista UNIONE, il LABIRINTO.

Una rivista tutta nostra dove tanti colleghi Unionisti hanno (e continueranno ad avere) la possibilità di cimentarsi, sovente per la prima volta, nella scrittura di un piccolo articolo di approfondimento. E' lo spazio riservato a Noi tutti, uno spazio a cui siamo molto legati, perché ci identifica, dimostra come anche il Giovane ha qualità e come nello spirito di condivisione, che è sempre stato un *plus* che ci contraddistingue, può metterla a servizio degli altri Colleghi.

Questa Giunta sta lavorando moltissimo al fine di incrementare e mantenere i canali editoriali per tutti gli Unionisti e le nostre Commissioni di Studio. Fidatevi, non è un lavoro agevole, ma alla base c'è la grande considerazione professionale che tutti noi (Giunta e Fondazione) abbiamo dei Colleghi e degli Unionisti, tale da pensare di aver il compito di mettervi a disposizione lo strumento e questo è quello che stiamo facendo, approfittatene.

Ma torniamo al LABIRINTO, la Fondazione Centro Studi che rappresento ha l'onere di affinamento e revisione degli articoli ma, soprattutto, il piacere e la responsabilità della ideazione di ogni numero del LABIRINTO, che va dalla scelta del colore della copertina (se ve lo state chiedendo, sì, questo l'ho scelto io), al lavoro più stimolante ovvero la creazione del sommario, che consiste nell'individuare gli argomenti di interesse e rendere il lavoro omogeneo anche al fine, per quanto possibile, di mantenerlo in linea con l'evento nazionale di uscita, sia esso un Forum, un Congresso od un Convegno.

Vi chiederete perché questa premessa, la risposta sta nel tema del XVIII Forum, "CAMBIAMENTI", perché questo sarà l'ultimo numero della rivista così come la conoscete, pensiamo sia giunto il tempo di provare a cambiare qualcosa. Non spaventatevi, non stiamo parlando di grandi cambiamenti, ma di piccoli ritocchi che a nostro avviso non potranno che migliorare il risultato finale e raggiungere l'obiettivo che ci poniamo.

Abbiamo valutato infatti di modificare la struttura della nostra rivista, con l'obiettivo di mantenerla altamente "scientifica" ma allo stesso tempo con l'obiettivo di renderla ancora più trasversale rispetto a tutto il mondo Unione, quindi



accanto ad articoli che vogliono e devono avere l'ambizione di fare dottrina, dovranno trovare spazio pezzi connotati da un "taglio pratico" per fare sì che la nostra rivista possa divenire anche un nostro strumento di supporto, una sorta di cannocchiale che ti permetta di vedere le cose che senza non potresti vedere. Approfondimento pratico, questo sarà l'incipit della rivista che dal prossimo numero proveremo a ideare, organizzare, produrre e mettervi a disposizione. Il cambiamento, piccolo o grande che sia, è sempre una sfida ma siamo sicuri di poter contare su tanti colleghi Unionisti preparati e volenterosi, su commissioni di studio che già stanno lavorando alacremente; il nostro compito oggi è "solo" quello di ricordarvi di questa possibilità editoriale che può diventare un'opportunità a favore di tutti i colleghi Unione. Quindi... se anche voi credete nei CAMBIAMENTI, supportateci e aiutateci a far crescere LA VOSTRA RIVISTA.

EDITORIALE

La responsabilità professionale nelle valutazioni d'azienda

Gaia Ceccherini, Componente Cda Fondazione Centro Studi UNGDCEC

UNGDCEC

La determinazione del valore di un'azienda può essere di interesse sia per l'imprenditore che necessita di affinare le proprie strategie, sia per i terzi che devono tutelarsi, specialmente in caso di operazioni straordinarie. Non si può prescindere, però, dalla considerazione che l'informativa che si può ottenere dalla valutazione del complesso aziendale non ha carattere certo, ma rappresenta un mero parere estimativo. Nonostante ciò, la redazione di perizie di stima può comportare diversi profili di responsabilità professionali. Il tema è, infatti, complesso e coinvolge aspetti sia legali che tecnici. Questo articolo analizza in dettaglio le responsabilità contrattuali ed extracontrattuali, nonché le conseguenze di un eventuale inadempimento. Vengono illustrati i requisiti professionali, le procedure necessarie per pianificare correttamente la redazione della perizia estimativa e la condotta che l'esperto deve mantenere per garantire la qualità e l'affidabilità del proprio lavoro.

Nel processo di valutazione d'azienda - dopo un'accurata due diligence che ricomprende l'analisi del piano aziendale redatto dal consiglio di amministrazione, la verifica della sua coerenza con la strategia aziendale e la valutazione dell'andamento del mercato di riferimento - vengono utilizzati uno o più metodi di stima per arrivare alla determinazione di un valore aziendale attendibile. Gli scopi della valutazione d'azienda possono variare a seconda dell'iniziativa per cui viene effettuata. L'obiettivo, infatti, cambia in funzione del tipo di intervento che richiede la determinazione del valore aziendale (fusioni, acquisizioni, affitto o cessione d'azienda/quote, conferimenti ecc.). Conseguentemente, per far fronte alle numerose fattispecie si sono sviluppati negli anni diversi criteri applicativi, ampiamente analizzati in dottrina e ricondotti a ciascuna esigenza estimativa. Vi sono metodi di valutazione sintetici basati su parametri empirici comparabili e metodi di valutazione analitici che si basano su stime e grandezze stock e grandezze flusso quali ad esempio i metodi patrimoniali (semplice e complesso), reddituali e finanziari. Capita anche che si utilizzino due o più metodi, comparandone i risultati e determinando il valore finale a seguito di una ponderazione tra loro. Dalla scelta del metodo dipenderà il valore definitivo dell'azienda, per cui il perito dovrà essere in grado di giustificare

il motivo per cui lo ha ritenuto confacente alla tipologia di stima. Gli aspetti problematici legati alle diverse metodologie valutative ed alla determinazione di un valore di stima possono delineare diversi profili di responsabilità per il perito sia dal punto di vista civile che penale e se ne riportano di seguito le principali caratteristiche.

Sul versante della responsabilità civile si possono distinguere quella contrattuale e quella extracontrattuale.

La prima, regolata dagli artt. 1218 e seguenti del codice civile, si manifesta quando non vengono rispettate le previsioni stabilite nell'accordo tra le parti, sia in via integrale che parziale, causando l'emersione di danni concreti che siano strettamente connessi a negligenze, errori od omissioni nella valutazione. In detto caso il professionista può essere tenuto a risarcire i danni (patrimoniali, quali una perdita economica o non patrimoniali come il danno morale, la perdita di opportunità, ecc.), a ripetere la prestazione o a redigere una nuova perizia senza costi aggiuntivi. Dette responsabilità possono essere limitate dall'insorgere di impedimenti imprevedibili che non permettano l'adempimento degli obblighi contrattuali, dal concorso di colpa con il cliente o dal decorrere del termine di prescrizione (10 anni).

La seconda, invece, regolata dagli articoli 2043 e seguenti del codice civile, si verifica quando l'esperto stimatore causa danni a terze parti, che subiscono un pregiudizio derivante dall'attività di costui. Questa responsabilità si basa sulla sussistenza di un fatto illecito ovvero di un qualsiasi atto, doloso (svolto con l'intenzione di nuocere) o colposo (derivante da negligenza, imprudenza o imperizia), che abbia quale conseguenza diretta l'emersione di un danno ingiusto verso soggetti terzi al contratto. Il danno può essere di diversa natura, sia patrimoniale che non; a titolo esemplificativo si pensi alla sovrastima od alla sottostima del valore attribuito ad un'azienda, che può portare un terzo ad acquistare il bene ad un prezzo sproporzionato rispetto al suo reale valore di mercato, oppure al caso in cui il professionista fornisca informazioni errate influenzando uno stakeholder al compimento di operazioni sconvenienti. Il professionista sarà, conseguentemente, chiamato a risarcire al terzo i danni provocati, la cui quantificazione potrebbe includere sia il danno emergente che il lucro cessante. Per ovviare a dette responsabilità o per attenuarle il professionista può appellarsi all'assenza di dolo o colpa, alla mancanza di un nesso causale tra il danno ed il suo operato oppure alla ripartizione delle stesse in via proporzionale in caso di concorso di colpe.

Dalla redazione di una perizia di stima, infine, si può incorrere anche in responsabilità penali che possono emergere se la valutazione contiene dichiarazioni false, fuorvianti o fraudolente (Si applicano all'esperto gli artt. 314 e seguenti, 366 e 37335 c.p.).

In tutti e tre i casi il professionista potrà essere sottoposto a sanzioni disciplinari come ammonimenti, sospensioni o radiazioni dall'albo professionale.

Per fronteggiare il rischio di incorrere nelle suddette responsabilità e per garantire valutazioni affidabili e di buona qualità è opportuno sottostare a specifici standard di diligenza, sia etici che tecnici, che variano in base alla natura

della valutazione e che sono definiti dalle previsioni del codice deontologico professionale, da linee guida di carattere pratico-tecnico e dalla normativa specifica.

I Principi Italiani di Valutazione (PIV) stabiliscono in primo luogo che il professionista, che accetti detto incarico, debba essere guidato da saldi principi etici e che debba mantenere un adeguato comportamento professionale durante tutto lo svolgimento delle operazioni peritali. Prevedono, inoltre, che debba rispondere al requisito dell'indipendenza, che non soggiaccia ad influenze esterne e che non persegua interessi personali. L'esperto dovrà essere oggettivo e diligente e non per ultimo dovrà rispondere al requisito della competenza, supportato da un aggiornamento continuo che gli permetta di mantenere un alto livello di preparazione tecnica. Lo stesso dovrà operare, nel rispetto dei tempi concordati, con estrema trasparenza, comunicando chiaramente al cliente i criteri utilizzati ed i risultati ottenuti, attenendosi però sempre al principio professionale cardine della riservatezza.

L'esperto è chiamato a svolgere la propria attività in maniera neutra e completa cosicché la valutazione possa essere verificabile da un terzo con competenze simili, priva di distorsioni finalizzate ad ottenere un risultato predeterminato, e contenere tutte le informazioni rilevanti acquisite dal professionista. Anche per questo motivo il professionista dovrà premurarsi di documentare il processo di valutazione e di conservare idonea documentazione atta a supportare una eventuale difesa in caso di controversie.

Tutti i precedenti requisiti sono ribaditi anche nel "Code of Ethical Principles for Professional Valuers" dell'International Valuation Standard Council (IVSC), che enfatizza integrità, obiettività, competenza, riservatezza e comportamento professionale.

In definitiva le problematiche legate alle valutazioni aziendali ed ai risultati sintetici che ne derivano, non sono prevalentemente di natura metodologica. Non essendoci, infatti, univocità teorica che privilegi l'uno rispetto all'altro metodo, la relativa scelta non può esser presa quale misura basilare della responsabilità che ricade sull'esperto estimatore. Piuttosto, le criticità concernono la determinazione di valori congrui sia in termini di flussi che di estensione temporale e la ratio che ha condotto alla loro definizione. La materia è notoriamente spinosa, in quanto il processo valutativo potrebbe potenzialmente fondarsi su un numero pressoché infinito di ipotesi razionalmente condivisibili che il perito dovrebbe aver vagliato nella loro totalità prima di arrivare alla propria determinazione del valore d'azienda e, conseguentemente, potrebbe esser chiamato a dover rispondere ogni qualvolta non venga rinvenuta nella scelta da lui adottata una delle variabili ipotizzate da un terzo verificatore.

Ne deriva che la limitazione della responsabilità dovrà, gioco forza, passare dalla diligenza del professionista, dalla sua correttezza etica oltre che dalle sue capacità tecniche e fondamentale sarà la conservazione di tutta la documentazione analizzata per arrivare alla determinazione del risultato.

UNGDCEC

Organo di controllo ed organo amministrativo: sinergia necessaria verso il cambiamento della cultura organizzativa aziendale

Alessandra Bruno, Componente Commissione Collegio Sindacale UNGDCEC

Marco Ettari, Componente Commissione Collegio Sindacale UNGDCEC

UNGDCEC

L'art. 375, comma 2 del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCII) ha riformulato l'art. 2086 c.c., introducendone il comma 2, che prevede l'obbligo per gli imprenditori che operino in forma societaria o collettivi di istituire un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Un assetto organizzativo adeguato è sinteticamente riconducibile al sistema di funzioni, poteri, deleghe, processi decisionali e procedure che favorisca una chiara individuazione dei compiti e delle conseguenti responsabilità dei soggetti che intervengono nello svolgimento dei fatti aziendali.

La produzione di informazioni derivanti dal sistema amministrativo-contabile deve essere garantita dall'efficienza e dall'efficacia dell'insieme di procedure che prevedono, da un punto di vista operativo, la presenza di risorse professionali in possesso di adeguate competenze che siano in grado di monitorare e gestire i rischi aziendali e, più in generale, garantire la validità dell'intero sistema di controlli interno.

L'adeguatezza degli assetti amministrativi e contabili, così come richiesta dal legislatore, anche ai fini dell'accertamento preventivo della crisi d'impresa, è collegata all'eventuale presenza in azienda di un applicato sistema di pianificazione, programmazione e controllo, quale componente del più ampio sistema amministrativo-contabile costituito da un insieme di strumenti, processi e ruoli, finalizzati a favorire comportamenti che siano in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo agevola, infatti, la produzione di informazioni necessarie per effettuare le scelte gestionali. Si deve, dunque, passare da un approccio statico – mirato ad un'analisi dei dati a consuntivo –, ad un approccio strutturato e di tipo *forward looking*, percorribile con l'elaborazione di piani economici, finanziari e patrimoniali previsionali, attraverso l'applicazione di un modello interno-previsionale pienamente allineato, in termini di produzione informativa, a quanto previsto sia dal Codice civile che dal Codice della crisi.

Nel contesto attuale, già reso instabile da imprevedibili condizionamenti macroeconomici (vedasi ad esempio le guerre in Ucraina e in Medio Oriente), il Consiglio di Amministrazione è chiamato, inoltre, a misurarsi con un'altra importante e fondamentale sfida: quella della Sostenibilità, in seguito alla quale, dovrà implementare una serie di azioni finalizzate a rendicontare in merito ai propri impatti, rischi e opportunità in relazione alle questioni di sostenibilità ambientale, sociale e di governance.

L'Imprenditore, quindi, oltre a munirsi di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile, dovrà integrare i temi della sostenibilità nell'organizzazione e nella *governance* aziendale, con particolare riferimento all'adeguatezza degli assetti organizzativi definiti dagli amministratori per il perseguimento degli obiettivi strategici individuati dalla società in campo socio-ambientale e delle procedure implementate dagli amministratori stessi per la raccolta dei dati destinati a confluire nella Bilancio di Sostenibilità e di sistemi di controllo e mitigazione dei rischi, al fine di garantirne l'affidabilità.

In questo scenario in continua evoluzione, che si estrinseca con l'imprevedibilità che lo ha contraddistinto nel corso degli ultimi anni, giocano un ruolo fondamentale la cultura organizzativa e la selezione di manager che siano pronti a rispondere proattivamente al cambiamento, riconoscendo i valori caratterizzanti la propria organizzazione e adattandoli al contesto. È opportuno creare e diffondere una cultura che privilegi le procedure nella gestione dell'organizzazione d'impresa al fine di garantire il mantenimento del vantaggio competitivo nel proprio settore di appartenenza e garantire la continuità aziendale.

Un ruolo fondamentale, almeno a parere di chi scrive, viene svolto dal collegio sindacale che non è chiamato solamente ad applicare alla lettera l'art. 2403 c.c., ma che svolge anche il compito di affiancare l'imprenditore (ed il management più in generale) lavorando in team con i consulenti aziendali e l'imprenditore stesso, stimolando e condividendo, grazie all'esperienza e competenza, i comportamenti e le strategie da attuare affinché l'azienda possa davvero dotarsi di un assetto amministrativo, organizzativo e contabile idoneo alla dimensioni ed alla realtà aziendale.

Perciò, il collegio sindacale, ponendosi come controllore, si affianca all'imprenditore nell'implementazione dell'assetto, svolgendo un ruolo attivo all'interno dell'organizzazione spronando, ove ve ne sia bisogno, alla cultura organizzativa aziendale facendo sì che la sua presenza venga percepita come un ulteriore strumento a disposizione dell'azienda per la creazione di valore aggiunto. L'obbligo di munirsi di adeguati assetti non può, e non deve, essere percepito come un gravoso onere in termini di burocrazia e costi, piuttosto, bisogna essere in grado di trasformare questo onere in un'opportunità per una gestione aziendale efficiente e sostenibile.

Per tradurre quanto fin qui detto sotto il piano prettamente pratico/operativo ci vengono in soccorso le "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, aggiornate a dicembre 2023 ed in vigore dal 1° gennaio 2024, nello specifico la norma di comportamento 3.5 e la norma 3.6. che trattano

rispettivamente la *Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo* e la *Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno*, ed il documento "Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: check-list operative" emanato a luglio 2023.

Di seguito si fornisce un commento ai principali quesiti della check list sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo¹ per supportare la raccolta dei documenti e informazioni che possono essere acquisiti e verificati dal Collegio Sindacale:

UNGDCEC

QUESITO	RISPOSTA	ADEGUATO	COMMENTO
L'impresa è dotata di un organigramma formalizzato e comunicato all'interno dell'organizzazione?	" Sì " No " N/A	" Sì " No	-Verificare la formalizzazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità -Verificare la coerenza dell'organigramma con il modello di struttura adottato - Verificare la presenza di soggetti esterni all'organizzazione -Verificare la periodicità di aggiornamento -Verificare, tramite interviste, la conoscenza dei ruoli o la loro corretta rappresentazione nell'organigramma. - Verificare i verbali di nomina del consiglio di amministrazione.
L'impresa è dotata di un mansionario formalizzato e comunicato al suo interno?	" Sì " No " N/A	" Sì " No	-Verificare la formalizzazione di procedure delle principali funzioni aziendali (ciclo attivo, passivo, personale, regolamenti e altre mappature dei processi aziendali) -Verificare che l'esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società sia svolta da parte dell'amministratore delegato nonché dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri -In caso di microimprese, verificare il coinvolgimento soci nella gestione della società -Verificare la presenza di certificazioni : es. qualità, ambientali, salute sicurezza sul lavoro, responsabilità sociale, sostenibilità, sicurezza delle informazioni etc
Si ritiene che l'assegnazione di compiti e mansioni rispetti la corrispondenza tra delega assegnata e poteri decisorii in capo al delegato?	" Sì " No " N/A	" Sì " No.	-Verificare il verbale di nomina degli organi delegati ed i poteri attribuiti -Verificare la corrispondenza del verbale con la visura camerale -Verificare l'informativa periodica dei delegati al consiglio
L'impresa è dotata di procedure operative e processi formalizzati a supporto degli obiettivi di sostenibilità dell'attività?	" Sì " No " N/A	" Sì " No	- In caso di società soggetta all'obbligo della rendicontazione di sostenibilità, verificare la definizione del team (nomina project manager e team ESG) -Verificare analisi situazione "as is" -Verifica presenza piano strategico ESG

¹ AA.VV. "Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: check list operative", CNDCEC, Luglio 2023

UNGDCEC

L'impresa è dotata di un sistema di ERM (Enterprise Risk Management)?	“ Sì ” “ No ” N/A	“ Sì ” “ No ”	-Verificare la formalizzazione di DVR e di programmi di compliance (verificare presenza di MOG, piano anticorruzione, codice etico e autodisciplina, privacy)
È presente un sistema di controllo interno e gestione dei rischi (SCIGR)?	“ Sì ” “ No ” N/A	“ Sì ” “ No ”	-Verificare la presenza di livelli di SCI-GR ed effettuare interviste -Verificare che siano presenti e formalizzati i controlli eseguiti dalle unità operative per garantire conformità alle politiche e alle procedure -Verificare che esistano controlli di gestione effettuati dagli organi di governance (presenza di budget, business plan, piano industriale) -Verificare la presenza dell'Internal Audit e che sia indipendente sull'efficacia complessiva dei controlli
L'impresa ha adottato un modello organizzativo ai sensi del d.lgs. 231/2001?	“ Sì ” “ No ” N/A	“ Sì ” “ No ”	-Verificare la presenza del MOG e che questo sia stato portato a conoscenza degli organi di governance
L'impresa, ricorrendo i presupposti previsti dalla normativa, ha adottato canali di segnalazione interna ai sensi del Dlgs 24/2023 (c.d. decreto whistleblowing)?	“ Sì ” “ No ” N/A	“ Sì ” “ No ”	-Verificare la delibera di applicazione dell'istituto del whistleblowing -Verificare la pubblicità ai dipendenti della procedura di segnalazione -Verificare aggiornamento del MOG, nel caso in cui l'OdV sia il soggetto incaricato all'analisi delle segnalazioni.
Nell'ambito della gestione dei rischi aziendali, sono stati analizzati anche quelli relativi ai fattori ESG?	“ Sì ” “ No ” N/A	“ Sì ” “ No ”	-Verificare se sono formalizzati documenti riguardanti la gestione dei rischi ambientali sociali e di governance -Verificare se esistono analisi sulle emissioni gas e politiche di riduzione, politiche di gestione dei rifiuti e delle risorse idriche, se esiste conformità alle leggi e regolamenti ambientali locali e internazionali, se ci sono autorizzazioni e licenze ambientali. -Verificare le politiche e le procedure di salute e sicurezza. -Verificare politiche di formazione dei dipendenti su salute e sicurezza. -Verificare politiche di controllo delle pratiche di lavoro (orari, salari, condizioni di lavoro) -Verifica del rispetto dei diritti umani e delle norme internazionali sul lavoro. -Verifica delle misure anti-corruzione e anti-frode.

Accanto alle attività svolte dal Collegio Sindacale per la vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo risultano di fondamentale importanza anche quelle volte a vigilare sulla presenza di un sistema di controllo interno (S.C.I.) adeguato e che permetta la chiara e precisa indicazione dei principali fattori di rischio aziendale e ne consenta il costante monitoraggio e la corretta gestione.

Il Sistema di Controllo Interno si compone, infatti, di vari elementi interconnessi, tra cui:

- Ambiente di Controllo (cultura aziendale e standard etici);
- Valutazione dei Rischi (identificazione e gestione dei rischi significativi);
- Attività di Controllo (procedure per mitigare i rischi);
- Informazione e Comunicazione (canali per la diffusione delle informazioni);
- Monitoraggio (supervisione continua e periodica dell'efficacia dei controlli).

Il collegio sindacale dovrà in primis identificare i rischi significativi per l'impresa ed alla luce della loro rilevanza e probabilità di accadimento verificare direttive, procedure e prassi operative che governano tali attività. Risultano imprescindibili, per tale attività, la verifica della mappatura dei processi aziendali e la verifica della documentazione disponibile.

A tal fine, il collegio sindacale si interfaccia e scambia informazioni con diverse figure aziendali quali l'Organismo di Vigilanza, il DPO, l'Internal Audit, il Revisore Legale ed eventualmente il Team Sostenibilità.

Ciascuna di queste figure svolge un ruolo specifico nel garantire la conformità e l'efficacia delle operazioni aziendali, contribuendo alla trasparenza e alla correttezza della gestione societaria.

UNGDCEC

Organismo di Vigilanza

L'organismo di vigilanza (OdV) è incaricato di monitorare l'adozione e l'efficace attuazione del modello di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del Dlgs 231/2001. Il collegio sindacale, che ha il compito di vigilare sulla corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, collabora con l'OdV per assicurare che le procedure aziendali siano conformi alle procedure operative identificate nel modello organizzativo per ridurre il rischio che apicali e sottoposti commettano reati a vantaggio o interesse della società e garantire un ambiente di lavoro etico e trasparente.

Data Protection Officer (DPO)

Il Data Protection Officer (DPO) è responsabile della protezione dei dati personali all'interno dell'azienda, secondo quanto stabilito dal Regolamento Generale sulla Protezione dei Dati (GDPR). Il collegio sindacale, nell'ambito delle sue funzioni di controllo interno, deve collaborare con il DPO per verificare che le politiche di privacy e sicurezza dei dati siano efficaci e rispettate. Questa cooperazione è essenziale per prevenire violazioni dei dati che potrebbero comportare gravi conseguenze legali e reputazionali per l'azienda.

Internal Audit

L'internal audit svolge una funzione critica nella valutazione dei processi di controllo interno e nella gestione del rischio. Il collegio sindacale, nel suo ruolo di supervisione, lavora a stretto contatto con l'internal audit per garantire che i controlli interni siano adeguati e funzionino correttamente. Questa interazione consente di individuare tempestivamente eventuali inefficienze o irregolarità e di implementare le necessarie azioni correttive.

Revisore Legale

Il revisore legale è responsabile della revisione dei bilanci aziendali e dell'espressione di un giudizio sull'accuratezza e la completezza delle informazioni finanziarie.

Il collegio sindacale deve mantenere un dialogo costante con il revisore legale per assicurare che le relazioni finanziarie siano trasparenti e conformi agli standard contabili. Questa collaborazione è cruciale per garantire la fiducia degli stakeholders e la correttezza delle comunicazioni finanziarie.

Team Sostenibilità

Il team sostenibilità si occupa delle iniziative aziendali legate alla responsabilità sociale d'impresa e alla sostenibilità ambientale. Il collegio sindacale, pur non avendo un ruolo diretto nella gestione delle politiche di sostenibilità, deve vigilare sull'adozione di pratiche sostenibili e sulla trasparenza delle relazioni non finanziarie. Interagendo con il team sostenibilità, il collegio sindacale contribuisce a promuovere un approccio etico e responsabile nella gestione aziendale e vigila sull'osservanza degli obblighi di legge in tema di sostenibilità e dell'iter per la redazione bilancio sostenibilità.

Alla luce di quanto appena esposto, i rapporti del Collegio Sindacale con gli organismi citati sono fondamentali per garantire la conformità normativa, la trasparenza e la sostenibilità delle attività aziendali. Questa collaborazione multidisciplinare assicura che l'azienda operi in un contesto di controllo rigoroso, minimizzando i rischi e promuovendo una gestione responsabile ed etica.

In definitiva, gli adeguati assetti organizzativi e il sistema di controllo interno sono strumenti imprescindibili per garantire la conformità e l'efficienza aziendale. L'integrazione dei criteri ESG nel bilancio e nelle procedure aziendali rappresenta un passo fondamentale verso una gestione sostenibile e responsabile. Le imprese devono, quindi, adottare un approccio olistico, che abbracci sia le esigenze normative che le aspettative degli stakeholders.

Per promuovere una nuova cultura organizzativa aziendale, è fondamentale che il collegio sindacale e le imprese lavorino in stretta collaborazione. Solo attraverso una sinergia efficace si può costruire un futuro aziendale più etico, innovativo e sostenibile.

UNGDCEC

Il trasferimento delle aziende di famiglia tra prassi, giurisprudenza e riforma fiscale

Alberto Tealdi, Componente CdA Fondazione Centro Studi UNGDCEC

Giacomo Cavallo, Presidente Commissione Tutela del Patrimonio UNGDCEC

UNGDCEC

Premessa

Il tema del passaggio generazionale delle aziende è sempre vivo, attuale e spesso e volentieri anche inflazionato e cavalcato da chi vuole accaparrarsi fette di mercato, clienti e presentare una consulenza di livello e qualificata. La realtà è che si tratta di una situazione fisiologica che, prima o dopo, ci si trova a dover sicuramente affrontare per qualche cliente di Studio pertanto, anche per non vedere la nostra professionalità sbriciolata da qualche “santone” recuperato sul web o sui social, è bene preparare il terreno per tempo. Nell’ultimo periodo tra pronunce di giurisprudenza, risposte dell’Amministrazione Finanziaria e indicazioni che ci provengono dalla riforma fiscale in tema di successione e donazione, un po’ di confusione sulla nostra scrivania è più che legittima ma questo non significa che non si possa fare un po’ di ordine. Alla luce di quello che è lo schema di decreto legislativo di attuazione della Delega Fiscale, in attesa che venga pubblicato in Gazzetta Ufficiale, si può ritenere come l’intenzione del legislatore sia quella di favorire il più possibile il ricambio generazionale all’interno delle aziende del Paese, andando a smussare quelle che erano prese di posizione estremamente rigide e restrittive con il fine, si ritiene, di non dover fare sì che l’onerosità fiscale dei passaggi possa compromettere, in un periodo di forte instabilità economica, il proseguo dell’attività d’impresa con inesorabili ricadute sul tessuto produttivo anche a livello occupazionale.

L’articolo 3, co. 4-ter dell’imposta di donazione e successione

Per articolare un lineare ragionamento in tema di passaggio generazionale è bene partire da quella che è la disciplina che troviamo nel Dlgs 346/1990, che all’articolo 3, co. 4-ter, prevede un’importante esenzione in tema di imposta di successione e donazione: *“I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all’imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della*

Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso".

Dall'analisi di tale disposizione normativa si evince come, anche mediante l'utilizzo dello strumento del patto di famiglia, sia possibile trasferire, ai discendenti ma anche al coniuge, aziende, rami di aziende, quote sociali ecc. Se il passaggio delle aziende o dei rami aziendali non comporta particolari difficoltà dal punto di vista interpretativo della norma, sempre a patto che gli aventi causa proseguano l'attività per almeno 5 anni con dichiarazione da rilasciare in sede di atto o di dichiarazione di successione, discorso completamente a parte si ha nel caso di donazione o successione di quote.

Il primo aspetto riguarda la natura del soggetto giuridico che si intende trasferire, la norma infatti prevede che per le società di capitali l'esenzione si applichi solamente se si configura il passaggio di una quota di controllo o di una quota che possa integrare il controllo. Questo sta a significare che se si intendono trasferire mediante donazione oppure si trasferiscono per successione *mortis causa* delle quote di società di persone, così come sono anche le quote di società semplice, non vi sono delle soglie minime da rispettare pertanto l'esenzione può essere applicata per qualsiasi percentuale trasferita sempre a patto che vengano mantenute per 5 anni. Quanto sopra ha generato, sia in tema di società di capitali che in tema di società semplici, non poche problematiche di natura operativa sulle quali la dottrina, la giurisprudenza e la prassi, anche di recente, si sono espresse.

Corte di Giustizia Tributaria del Piemonte – Sentenza n. 445/2023

Sul tema del trasferimento di quote di società semplici, la pronuncia del 30 ottobre u.s della Corte di Giustizia Tributaria del Piemonte ha avuto particolare rilievo in quanto, secondo i Giudici di secondo grado, la funzione primaria della norma agevolativa dell'articolo 3, co. 4-ter, Dlgs 346/1990 è quella di agevolare i trasferimenti delle aziende e non quello di quote di patrimoni immobiliari in quanto l'agevolazione vuole fare sì che il proseguimento dell'attività d'impresa non venga intaccato da quello che potrebbe essere un esoso esborso finanziario a titolo di imposte dovuto al trasferimento. Il caso della Sentenza è quello di un passaggio di quote di società semplice di mero godimento, derivante da una trasformazione agevolata con tanto di chiusura di partita Iva, già detenuta dall'avente causa per l'1% e oggetto di successione per il restante 99%. In sede di dichiarazione di successione è stata invocata l'esenzione in oggetto con apposita dichiarazione di mantenere il controllo per 5 anni. L'Agenzia delle Entrate ha accertato tale trasferimento motivando la ripresa con il fatto che, non essendo una società di capitali, l'integrazione di una quota di controllo non rileva ai fini della spettanza dell'esenzione e che, non trattandosi di un'attività d'impresa, per altro non consentita alla società semplice se non avente

quale oggetto sociale l'attività agricola o l'attività professionale, non poteva verificarsi il requisito della prosecuzione di tale attività per 5 anni. A nulla sono valse le difese del contribuente basate sul fatto che in ogni caso acquisiva una quota di controllo da detenersi per 5 anni e che tale requisito era, a detta della difesa, alternativo al proseguo dell'attività d'impresa. La posizione assunta dai Giudici di primo e di secondo grado è in linea con quella della Corte di Cassazione di cui alla Sentenza n. 6082/2023.

Tale pronuncia non significa che tutti i trasferimenti che hanno ad oggetto una società semplice non possano godere di tale esenzione. Già si è detto delle società semplici agricole le quali rientrano a pieno titolo nella previsione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, e per le quali l'articolo 14, della Legge 441/1998, estende altresì l'esenzione per tutti i beni aziendali a patto che il trasferimento delle quote di maggioranza avvenga in favore di giovani imprenditori agricoli sotto i 40 anni iscritti alla previdenza agricola o che vi si iscrivano entro due anni e che le detengano per 6 anni. Anche le quote di società semplice che detiene partecipazioni di controllo di una società commerciale possono beneficiare dell'esenzione, circolare Agenzia delle Entrate n. 75/E/2010, pertanto tale situazione diventa professionalmente rilevante nella valutazione della costituzione di società semplici con funzioni di holding.

Risposta Agenzia delle Entrate n. 72 del 18 marzo 2024

Sul tema dell'integrazione del controllo nel caso di trasferimento di quote di società di capitali, l'Agenzia delle Entrate è tornata recentemente sul tema con una Risposta che nella realtà dei fatti ha confermato la propria consolidata posizione restrittiva. Lo schema normativo dell'imposta di successione e donazione richiama l'articolo 2359, co. 1, del codice civile secondo il quale il controllo si configura quando si ha la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Tale situazione, poi, deve essere implementata con la detenzione del controllo medesimo per 5 anni e con la dichiarazione in atto di donazione o in sede di dichiarazione di successione. Chiaramente, qualora non vengano rispettate tali prescrizioni, si decade dall'agevolazione con il pagamento dell'imposta con aliquota ordinaria, interessi di mora e sanzioni nella misura del 30%. Il tema controverso è relativo alla definizione di integrazione del controllo. L'Agenzia delle Entrate, non da ultimo con la Risposta n. 72/2024, ritiene verificata l'integrazione del controllo nel momento in cui un soggetto in forza del trasferimento per donazione o per successione arrivi ad ottenere il controllo della società pertanto, il caso in cui nella situazione di partenza non si detiene quote di controllo e successivamente al trasferimento si arriva ad avere quote di maggioranza. Nel caso in cui invece nella situazione di partenza si è già in possesso di quote di controllo ed a seguito di donazione o successione si consolida tale situazione, per l'Amministrazione Finanziaria non si ha diritto di godere dell'esenzione ex articolo 3, co. 4-ter, Dlgs 346/1990.

Questo perché, secondo l'Agenzia delle Entrate, se venisse agevolato anche il consolidamento della posizione di controllo verrebbe meno la ratio della norma che è quella di agevolare il passaggio generazionale delle aziende e non il trasferimento agevolato di quote sociali di minoranza.

Le novità contenute nell'attuazione della Delega Fiscale

Il Consiglio dei Ministri, in attuazione dell'articolo 10 della Legge 111/2023 (Delega Fiscale), nella seduta del 9.04.2024 ha approvato, lo schema di decreto legislativo recante le disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di successione e donazione.

Nello schema licenziato dal Governo, vengono toccati i temi di cui sopra relativi all'esenzione di cui all'articolo 3, co. 4-ter, Dlgs 346/1990 andando in alcuni casi a rivedere quelle che, fino ad oggi, erano posizioni consolidate da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Per quanto riguarda il trasferimento di quote di società semplice, e comunque di società di persone in generale, il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità delle quote per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Si passa da un concetto di prosecuzione dell'attività d'impresa per 5 anni ad un concetto di detenzione della quota per un periodo di 5 anni che lascia presagire la possibilità di trasferire, in via generalizzata, anche le quote di società semplici.

Relativamente al trasferimento di quote di società di capitali, lo schema di decreto legislativo va a riprendere il concetto di integrazione del controllo specificando in modo inequivocabile che il riconoscimento dell'esenzione da imposta di donazione e successione si ha anche quando il beneficiario dovesse integrare un controllo già esistente ai sensi dell'art. 2359, c.1, n. 1), codice civile. Se tale schema sarà confermato in sede di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, verrebbe superata totalmente la prassi che si è stratificata in questi anni sempre inesorabilmente restrittiva su tale situazione.

Conclusioni

Alla luce dell'evoluzione della normativa, delle posizioni di prassi e giurisprudenziali, si evince come il tema sia in continuo fermento e come anche il legislatore intenda intervenire a favorire il passaggio e la prosecuzione dell'attività d'impresa. Il nostro compito, *in primis*, è quello di avere la giusta e aggiornata formazione, condizione assolutamente necessaria per poter programmare per tempo, con i giusti passaggi e con la necessaria convinzione da parte dell'imprenditore della bontà delle soluzioni da noi proposte e previste dal nostro ordinamento. Si tratta di un percorso che va condiviso con i clienti che passano la mano dell'azienda e con i futuri soggetti che ne prenderanno le redini, perché l'operazione possa ritenersi soddisfacente non deve solamente accontentare (o scontentare) tutti i protagonisti in gioco ma principalmente non deve interferire con l'attività aziendale che non deve risentire di quelle che sono dinamiche che esulano dall'oggetto dell'attività. Se nelle more di un passaggio generazionale l'azienda rallenta e risente di quelle che possono essere le perplessità o le tensioni delle persone che ne sono a capo, dal punto di vista professionale non possiamo ritenerci soddisfatti perché, molto probabilmente i tempi non erano quelli giusti oppure non lo erano per i soggetti chiamati in causa.

Concordato preventivo biennale: il punto sullo stato dell'arte

Sergio Leardini, Dottore Commercialista, membro Commissione Fiscale UNGDCEC

Alberto Fontana, Dottore Commercialista, membro Commissione Fiscale UNGDCEC

UNGDCEC

Premessa

Alla luce dell'evoluzione del concordato preventivo biennale, vale a dire la messa a disposizione del software per la determinazione della proposta, avvenuta il 15 giugno u.s. (per tutti ma non per i forfettari per i quali sarà disponibile dal 15 luglio), con relativo Decreto di accompagnamento, la successiva approvazione del Decreto correttivo del 20 giugno, con il quale si sono rivisti alcuni aspetti, in *primis* la gestione degli acconti, la scadenza ultima per aderire collegata alla data di invio della dichiarazione, la gestione di eventuali cause di decadenza con la previsione di pagare, se maggiore, quanto risulta dalla proposta; si vuole riepilogare lo stato dell'arte.

Genesi del concordato preventivo biennale

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 43, del 21 febbraio 2024, del decreto legislativo n. 13, del 12 febbraio 2024, denominato "disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale". in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (L. III/2023) ha preso forma il concordato preventivo biennale.

L'istituto consiste in un accordo con il fisco mediante il quale si definisce la base imponibile su cui calcolare le imposte sui redditi (Ires ed Irpef), l'imposta sostitutiva per i forfettari e l'imposta sulle attività produttive, per chi vi è assoggettato, per gli anni d'imposta 2024 e 2025.

Possono accedere al concordato tutti i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli indici sintetici di affidabilità, oltre che i contribuenti in regime forfettario per il quale, in via sperimentale, il reddito potrà essere concordato per la sola annualità d'imposta 2024.

Si potrà tuttavia aderire alla proposta a condizione che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta medesima, non si abbiano debiti tributari ovvero, prima della scadenza

del termine per aderire al concordato, si estinguano quelli d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000,00 euro (compresi interessi e sanzioni).

Determinazione del reddito concordato

Per quanto riguarda la definizione dei redditi oggetto di concordato, vi rientrano:

- redditi da lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, di cui all'articolo 54, comma 1 del Tuir, con esclusione di minusvalenze, plusvalenze e dei redditi derivanti da partecipazioni in società di persone;
- il reddito d'impresa determinato con riferimento: all'articolo 56 del Tuir, per i soggetti Irpef, dalle disposizioni di cui alla sezione I, del capo II, del titolo II, del Tuir, per i soggetti Ires, ovvero, relativamente alle imprese minori, in riferimento all'art. 66 del medesimo Tuir. Senza considerare i valori relativi a plusvalenze, minusvalenze e sopravvenienze attive e passive, redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir, o a un Gruppo di interesse economico GEIE, ovvero in società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1 del Tuir.

Per quanto riguarda l'Irap, l'oggetto del concordato è il valore della produzione netta, calcolato con riferimento agli articoli 5, 5-bis e 8 del D.Lgs 446/97, senza considerare le plusvalenze, le sopravvenienze attive e passive e le minusvalenze.

Il reddito come sopra determinato sarà poi oggetto di adeguamenti, come specificato nell'allegato 1 al Decreto del 14 giugno 2024 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sulla base degli indicatori di affidabilità fiscale derivanti dal modello ISA, quali ad esempio, l'indicatore di affidabilità "ricavo per addetto", per il quale la normativa CPB prevede che il reddito concordato debba adeguarsi al valore massimo del suddetto indicatore, oppure l'indicatore di affidabilità "durata e accumulo delle scorte", che in caso di non raggiungimento della piena affidabilità, non prevede la massimizzazione del reddito bensì la determinazione di un valore delle rimanenze finali ottimale sulla base del costo del venduto.

Qualora un contribuente abbia la piena affidabilità in tutti gli indicatori di cui al modello ISA, il reddito concordato non subirà alcun adeguamento.

Il reddito concordato non potrà essere inferiore ad euro 2.000,00, sia nel caso di reddito da lavoro autonomo che nel caso di reddito d'impresa, anche con riferimento al reddito forfettario.

Per il corretto calcolo del reddito concordato, l'agenzia delle entrate ha rilasciato in data 15.06.2024, un software denominato "il tuo ISA 2024 CPB". Il software consente, oltre al calcolo e la trasmissione telematica del concordato preventivo biennale, il calcolo e la trasmissione telematica, in allegato al modello Redditi, dell'indice sintetico di affidabilità fiscale per tutti gli ISA approvati.

Il contribuente potrà aderire alla proposta in sede di invio della dichiara-

zione dei redditi, inizialmente previsto per il 15 ottobre ed ora prorogato a seguito del Decreto correttivo del 20 giugno u.s., al 31 ottobre 2024.

Decadenza e cessazione del concordato

Il verificarsi di una causa di decadenza di quelle previste dall'articolo 22, D.Lgs 13/2024, travolge entrambi i periodi d'imposta oggetto di concordato, a prescindere dal periodo in cui ha avuto luogo la violazione.

Viene previsto, comunque, che alcune cause di decadenza non vengano attivate se il contribuente regolarizza la violazione con il ravvedimento operoso; a tal fine, tuttavia, le violazioni non devono essere già constatate e non devono essere iniziati accessi, ispezioni o verifiche di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

In caso di decadenza dal concordato, esso decade per entrambi i periodi d'imposta concordatari, vi è però una novità legislativa, introdotta con il co. 3-bis dell'articolo 22, la quale prevede che restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente dovuti. La cessazione del concordato, secondo l'articolo 21, del D.Lgs 12.02.2024, n. 13, avviene se: si modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordato rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso, a meno che per la nuova attività non si applichi il medesimo ISA; oppure se cessa l'attività. Si decade dal concordato solo per l'anno in cui si verifica la causa di cessazione ma non viene coinvolto l'intero periodo del patto così come succede nel caso di decadenza.

UNGDCEC

Nuove cause di esclusione

Discorso a parte sono le cause di esclusione, le quali sono state incrementate dal decreto correttivo del 20 giugno 2024 in aggiunta alle originarie cause di esclusione previste dall'art. 11, D.Lgs 12.02.2024, n. 13, quali: la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato; la presenza di una condanna per uno dei reati previsti dal D.Lgs 74/2000 o per i reati di false comunicazioni sociali, riciclaggio, autoriciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, commessi sempre con riferimento agli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quello di presentazione del concordato.

Con il decreto correttivo del Consiglio dei Ministri del 20 giugno 2024, è stato previsto che siano altresì preclusi dall'istituto del concordato preventivo biennale i contribuenti che:

- a. con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta, hanno conseguito, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40% del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni;

- b. hanno aderito, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014;
- c. nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato sono stati coinvolti in operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, se la società o l'associazione di cui all'art. 5 del TUIR, è stata interessata da modifiche della compagine sociale.

Regime premiale

I soggetti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale beneficiano del regime premiale di cui all'art. 9-bis, co. II, del D.L. 50/2017 (art. 19 co. 3 del D.Lgs. 13/2024). Ovvero tra i principali benefici si annovera: l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000,00 euro annui relativamente all'Iva e per un importo non superiore a 20.000,00 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive; l'esonero dall'apposizione del visto di conformità, ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 50.000 euro annui; e l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative.

Inoltre, aderendo al concordato, i periodi d'imposta oggetto di concordato non potranno essere sottoposti agli accertamenti di cui all'art. 39 del DPR 600/73 (art. 34 del D.Lgs. 13/2024). Tuttavia, anche i soggetti in regime di concordato preventivo biennale potranno essere oggetto di accessi, ispezioni o verifiche, il cui esito negativo potrebbe portare alla decadenza dal regime in esame.

In aggiunta, però, si prevede che verrà intensificata l'attività di controllo nei confronti dei soggetti che non aderiscono o decadono dal concordato (art. 34 co. 2 del D.Lgs. 13/2024).

Calcolo degli acconti per il periodo d'imposta 2024

Tra le novità di maggior interesse contenute nel decreto correttivo del Consiglio dei ministri del 20.06.2024, vi è sicuramente la determinazione degli acconti: in particolar modo della seconda rata di acconto per il 2024, visto che, comunque, l'adesione al concordato preventivo biennale non ha alcun effetto sul versamento della prima rata di acconto delle imposte. Saranno, quindi, i secondi acconti in scadenza a novembre in occasione della seconda o unica rata di acconto per le imposte del 2024 ad essere assoggettati alla modifica dell'art. 20 e dell'art.31 del D.Lgs 12.02.2024, n. 13. Si precisa che non sono intervenute modifiche in merito alla base imponibile di partenza su cui calcolare gli acconti, per le annualità successive a quella di adesione al concordato; il decreto correttivo ribadisce che l'acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato, è determinato secondo le regole ordinarie tenendo conto, però, dei redditi e del valore della produzione netta concordati.

Le novità sono intervenute, infatti, sulla modalità di calcolo dell'acconto per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato: prevedendo delle maggiorazioni da applicare diversificate in base all'imposta per cui l'acconto è calcolato e da versarsi entro il 30 novembre, ovvero entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto. Pertanto, in riferimento ai soggetti ISA, se l'acconto delle imposte sui redditi è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, la maggiorazione dovuta è del 15% della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo, dichiarato per il periodo precedente e rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del D.Lgs. n. 13.

Mentre, sempre con riferimento ai soggetti ISA, se l'acconto dell'Irap, è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, è dovuta, invece, una maggiorazione del 3%, da applicare sulla differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato l'anno precedente, rettificato secondo quanto previsto dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 13.

Tornano, invece, ad applicarsi le regole originarie, senza alcuna maggiorazione, qualora l'acconto, sempre con riferimento al primo periodo d'imposta di adesione al concordato, venga determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso. In questo caso, pertanto, come era stato previsto dalla prima versione dell'articolo 20, la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie. Anche per coloro che si trovano in regime forfetario, la novità introdotta all'art. 31 non sta tanto nel prevedere che l'acconto delle imposte sui redditi relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato sia determinato secondo le regole ordinarie tenendo conto, però, dei redditi concordati, come originariamente previsto.

La vera modifica sta nel prevedere che, per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato, sia dovuta ancora una volta una maggiorazione, da versarsi sempre con la scadenza della seconda o unica rata di acconto, a novembre. E tale maggiorazione è calcolata, se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, come incremento del 12% o 4% della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta precedente. Dove la ridotta maggiorazione al 4% è applicata ai soggetti che ricadono nel periodo di "start-up" previsto all'articolo 1, comma 65, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ovvero che siano all'interno dei primi 5 periodi di imposta in cui applicano il regime forfetario.

Mentre, al pari degli altri soggetti ISA, se l'acconto viene determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso, la seconda rata di acconto, relativamente al primo anno di adesione al concordato, è calcolata alla stregua degli acconti dei soggetti ISA. Ossia sulla differenza tra l'ac-



conto complessivamente dovuto in base al reddito concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

Infine, con la modifica inserita, art. 37 DLgs. 13/2024, è stato previsto in materia di differimento del termine dei versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato, che per il 2024 è possibile effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive, entro il trentesimo giorno successivo al 31 luglio 2024, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Pertanto, per i soggetti che possono aderire al concordato preventivo biennale, è stata prevista, la proroga per il versamento del saldo e del primo acconto, che slittano al 31 luglio 2024 senza l'applicazione della maggiorazione dello 0,40%.

UNGDCEC

UNGDCEC

Cinque per mille alle Onlus: il “peso” dell’ente nel riparto delle quote inoptate

Elisa Spagnuolo, Segretario Commissione di Studio UNGDCEC “Enti no profit, associazionismo e sport”

È di fondamentale importanza, ogni anno, il riparto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche per quegli enti destinatari del contributo. A disciplinarne le modalità e i termini v’è il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 luglio 2020 (di seguito, per brevità, Dpcm 23 luglio 2020).

Si rammenta anzitutto che la scelta di destinazione del cinque per mille è effettuata dai contribuenti persone fisiche ai sensi dell’art. 10, comma 2, Dpcm 23 luglio 2020 il quale statuisce che *“La scelta è effettuata apponendo la firma in uno degli appositi riquadri, corrispondenti alle finalità di cui all’art. 1”*.

Non è pertanto necessario, ai fini della destinazione di una parte della propria Irpef, che venga altresì espresso il codice fiscale dell’ente a cui devolvere, in via preferenziale, il cinque per mille.

Cosa accade a tali quote rimaste inoptate?

L’art. 11, comma 2 del Dpcm 23 luglio 2020 stabilisce che *“Fermo restando quanto previsto al comma 1 e all’art. 10, comma 4, ove il contribuente non abbia indicato alcun codice fiscale ai fini della destinazione diretta del cinque per mille ovvero abbia indicato un codice fiscale che risulti errato o riferibile ad un soggetto non accreditato, le somme corrispondenti al complesso delle quote del cinque per mille destinate dai contribuenti, con la loro firma, ad una delle finalità di cui all’art. 1, comma 1, lettere a), b), c), ed e), e commi 2 e 3, sono ripartite, nell’ambito delle medesime finalità, in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette, espresse mediante apposizione del codice fiscale”*.

Al fine di poter ottenere il maggior contributo possibile e di operare le scelte strategiche più corrette in tal senso, è stato presentato, a settembre 2023, un quesito alla Direzione Regionale dell’agenzia delle Entrate del Veneto, il quale ha ricevuto, lo scorso 4 giugno 2024, risposta inedita dal Capo Ufficio Servizi Fiscali su delega della Direttrice Regionale.

Il quesito sottoposto all’attenzione dell’Amministrazione finanziaria competente in materia concerne una Fondazione Onlus attualmente accreditata, ai fini del riparto del contributo del cinque per mille, per più finalità:

- sostegno degli enti del Terzo settore iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all’art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 (di cui alla lettera a)

del comma 1, art. 1, Dpcm 23 luglio 2020);

- finanziamento degli enti senza scopo di lucro della ricerca scientifica, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica (di cui alla lettera *b*) del comma 1, art. 1, Dpcm 23 luglio 2020).

È stato chiesto alla DRE cosa accada alla ripartizione delle ulteriori somme di cui all'art. 11, comma 2, Dpcm 23 luglio 2020, nel caso in cui la Fondazione Onlus decida di cancellarsi dall'elenco degli enti di cui alla lettera *a*) del comma 1, art. 1, Dpcm 23 luglio 2020 e scelga, per conseguenza, di rimanere iscritta solamente nell'elenco degli enti di cui alla lett. *b*) del citato Dpcm (enti senza scopo di lucro che svolgono attività di ricerca scientifica).

Si interroga l'istante, a seguito e per effetto della prevalenza del codice fiscale dell'ente, ai sensi dell'art. 10, comma 5, Dpcm 23 luglio 2020, su cosa accade se questo viene correttamente indicato dal contribuente ma apposto in un riquadro errato (perché l'ente non vi risulta più iscritto). Tale firma rileva comunque ai fini del calcolo del numero complessivo delle destinazioni dirette nell'ambito dell'unica finalità per cui l'ente risulta iscritto e permette così alla Fondazione Onlus di poter beneficiare di una maggiore ripartizione delle ulteriori somme di cui all'art. 11, comma 2, Dpcm 23 luglio 2020?

Oppure, al contrario, laddove la Fondazione Onlus non risulti più compresa nell'elenco degli enti del Terzo settore iscritti al Runts e delle Onlus iscritte all'Anagrafe e un contribuente apponga la propria firma nel riquadro corrispondente a tale finalità, tale firma - seppur accompagnata dall'indicazione del codice fiscale corretto della Fondazione Onlus - non rileva ai fini del calcolo del numero complessivo delle destinazioni dirette nell'ambito della finalità del sostegno degli enti senza scopo di lucro che svolgono attività scientifica? E, per conseguenza, la Fondazione Onlus *de qua* non potrebbe beneficiare di una maggiore ripartizione delle somme di cui all'art. 11, comma 2 cit.?

Si riporta di seguito un esempio

Si ipotizzi che la Fondazione Onlus riceva 1000 firme nella sezione del sostegno agli Ets iscritti al Runts e alle Onlus iscritte all'Anagrafe e ottenga altresì 500 firme nella sezione del sostegno agli enti senza scopo di lucro che svolgono attività di ricerca scientifica e che il codice fiscale dell'Ente sia sempre correttamente indicato dai contribuenti.

La Fondazione Onlus, tuttavia, si è cancellata dall'elenco del sostegno degli enti del Terzo settore e delle Onlus (lett. *a*)) ed è pertanto rimasta iscritta solo in quello degli enti senza scopo di lucro che svolgono attività di ricerca scientifica (lett. *b*)).

In questo caso, la suddetta Fondazione:

1. beneficerà delle somme che derivano dalle destinazioni dirette espresse mediante apposizione del codice fiscale ai sensi dell'art. 10, comma 5, Dpcm 23.07.2020;
2. al contrario, non beneficerà delle ulteriori somme di cui all'art. 11, comma 2 Dpcm 23 luglio 2020 apposte nella sezione del sostegno degli Ets iscritti

- al Runts e delle Onlus iscritte all'Anagrafe dal cui elenco si è cancellata;
3. beneficerà delle ulteriori somme di cui all'art. 11, comma 2 Dpcm 23 luglio 2020 apposte nel riquadro degli enti senza scopo di lucro che svolgono attività di ricerca scientifica.

In relazione al beneficio di cui al punto 3), tuttavia, la Fondazione concorrerà al riparto delle quote inoptate in base a 1500 destinazioni dirette (rilevando, ai fini del calcolo del numero complessivo delle destinazioni dirette, anche le firme apposte nella sezione in cui la Fondazione non è più compresa), oppure concorre al riparto delle "firme senza preferenza" in base a 500 destinazioni dirette (rilevando, ai fini del calcolo del numero complessivo di destinazioni dirette, le sole firme apposte nella sezione relativa alla finalità per cui la Fondazione risulta accreditata)?

La Direzione Regionale del Veneto ha così risposto all'Ente istante:

"In relazione al quesito posto si evidenzia che il DPCM 23/07/2020 prevede all'art.10, commi 4 e 5, quanto segue:

1. Nei riquadri corrispondenti alle finalità di cui all'art. 1, comma 1, lettere a), b), c) ed e), e comma 3, e, fino all'operatività del Registro unico del Terzo settore, del comma 2, il contribuente, oltre all'apposizione della firma, può altresì indicare il codice fiscale dello specifico soggetto cui intende destinare direttamente la quota del cinque per mille della propria imposta sul reddito delle persone fisiche.

2. Qualora il contribuente apponga la propria firma in un riquadro, indicando un codice fiscale corrispondente ad un beneficiario compreso in uno o più elenchi afferenti a diversa finalità, assume rilievo, ai fini della destinazione delle somme, l'indicazione del codice fiscale.

Le istruzioni per la compilazione del modello redditi PF 2024 per l'anno d'imposta 2023, pubblicate sul sito internet dell'Agenzia, evidenziano nel paragrafo - Destinazione del cinque per mille dell'Irpef - che: Per esprimere la scelta dovete apporre la vostra firma nel riquadro corrispondente ad una soltanto delle finalità destinatarie della quota del cinque per mille dell'Irpef. Per alcune delle finalità, avete la facoltà di indicare anche il codice fiscale del soggetto cui intendete destinare direttamente la quota del cinque per mille dell'Irpef.

Al riguardo è possibile consultare anche l'area dedicata Schede - Scelte dell'8, 5 e 2 per mille Irpef 2024 - 5 per mille – Agenzia delle Entrate (agenziaentrate.gov.it).

Telematicamente, risulta inibita la possibilità di indicare in una sezione il codice fiscale di un ente e apporre la firma in un'altra sezione. Ciò è coerente con le specifiche tecniche, allegato B, pubblicate nell'area dedicata sopra riportata.

Ne consegue che qualora la fondazione (...) si cancellasse dall'Anagrafe delle onlus (quindi dai beneficiari del contributo del cinque per mille inclusi nella sezione sostegno degli enti del terzo settore iscritti nel RUNTS e sostegno delle onlus iscritte all'anagrafe) per mantenere l'accreditamento tra enti di ricerca scientifica di cui all'art. 1, comma 1, lettera b) decreto del presidente del consiglio dei ministri 23 luglio 2020 potrà beneficiare del contributo anche qualora venga indicato il codice fiscale dell'ente nella sezione "non corretta" per effetto della previsione del summenzionato articolo 10 D.P.C.M. 23/07/2020".

L'Amministrazione finanziaria, sostanzialmente, ribadisce il criterio della pre-

UNGDCEC

valenza del codice fiscale apposto dal contribuente e, per conseguenza, il contributo spetta all'ente anche se il codice fiscale (dell'ente) è stato indicato nella sezione sbagliata. Non risponde, invece, in relazione al concorso del riparto delle somme inoptate.

Ad ogni modo, stando al tenore letterale della norma, la risposta che si ritiene corretta è che la Fondazione concorra al riparto delle quote inoptate (presenti nella sezione del sostegno agli enti della ricerca scientifica) sulla base delle 1500 assegnazioni dirette totali: se la Fondazione rimane iscritta in un solo elenco questa concorre al riparto delle quote inoptate sulla base di tutte le firme con preferenza espressa che le sono state attribuite dai contribuenti.

E se la Fondazione, una volta cancellata dall'elenco degli enti del terzo settore iscritti al Runt e delle Onlus iscritte all'Anagrafe, rimanesse iscritta - come spesso accade per gli Enti no profit di grandi dimensioni - in più elenchi?

L'art. 11, comma 3, Dpcm 23 luglio 2020 sancisce che *“Gli enti che, ai sensi dell'art. 2, comma 3, si sono accreditati presso più amministrazioni partecipano al riparto della quota del cinque per mille per ciascuna categoria con le modalità di cui ai commi 1 e 2”*. Per conseguenza, anche nel caso in cui, dopo essersi cancellata dall'elenco degli enti del terzo settore iscritti al Runt e delle Onlus iscritte all'Anagrafe (lett. a)), la Fondazione *de qua* rimanesse comunque iscritta nell'elenco di cui alla lett. b) (finanziamento degli enti della ricerca scientifica) e – in ipotesi – anche in quello di cui alla lett. c) (finanziamento degli enti della ricerca sanitaria), ai fini del concorso al riparto delle somme senza preferenza apposte nella sezione dedicata agli enti della ricerca scientifica, l'Ente risulterebbe comunque beneficiario in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette (firme apposte con indicazione del codice fiscale).

Il risultato, pertanto, non cambia. Il numero totale delle destinazioni dirette, in qualunque sezione siano esse comprese, è il “peso” che l'ente assume nella ripartizione proporzionale delle quote non espresse in ogni singola sezione.

Ciò significa che, al fine di massimizzare il beneficio derivante dall'assegnazione del cinque per mille, a ciascun ente convenga, strategicamente, essere iscritto, in presenza dei requisiti per l'accredito richiesti dalla legge, in più sezioni: rimanendo invariato il “peso” dell'ente ai fini della ripartizione proporzionale delle somme inoptate e beneficiando in ogni caso del contributo derivante dalle destinazioni dirette per effetto della prevalenza del codice fiscale, la permanenza in più sezioni garantisce all'ente di partecipare al riparto delle somme inoptate presenti in ciascuna di esse (sezioni) in cui l'ente risulta iscritto.

Il Revisore Legale del prossimo futuro

Sara Pelucchi, Segretaria Fondazione Centro Studi UNGDCEC

Un contesto in forte evoluzione

L'aggiornamento della direttiva contabile, a seguito della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale Europea del 16.12.2022, della Direttiva 2464/2022 (Corporate Sustainability Reporting Directive – di seguito CSRD), amplia gli obblighi di informativa precedentemente previsti dalla Direttiva 95/2014 (Dichiarazione Non Finanziaria – di seguito DNF), allora recepita nel nostro ordinamento dal Decreto Legislativo 254/2016.

In particolare, la nuova disciplina della Corporate Sustainability Reporting Directive ha previsto l'inserimento in una apposita sezione della Relazione sulla Gestione delle informazioni di sostenibilità rilevanti per l'impresa. I temi rilevanti sono i temi ESG (ambientali, sociali, di governance):

che subiscono un impatto (positivo o negativo, attuale o potenziale) dalle attività di impresa.

In grado di influenzare la capacità dell'impresa di produrre flussi finanziari. Questo duplice approccio, di "doppia materialità", è una delle principali novità contenute nella CSRD, che promuove un'analisi di materialità di impatto (approccio inside-out) e di materialità finanziaria (approccio outside-in).

Le informazioni ESG sono rilevanti per la governance dell'impresa e per gli altri portatori di interesse, gli stakeholder, cioè i soggetti che sono coinvolti dalle attività d'impresa e che hanno un interesse nell'ottenere un'informativa affidabile rispetto alle strategie adottate dall'impresa nel gestire le tematiche ESG, perché da questo approccio derivano le loro valutazioni in merito all'impresa stessa.

EFRAG è il soggetto incaricato dall'Unione Europea di redigere, in aderenza alle previsioni della CSRD, i principi di rendicontazione di sostenibilità, gli ESRS – European Sustainability Reporting Standards. Questi principi prevedono che la società dia conto delle strategie adottate per operare nei mercati di riferimento e lungo la propria catena del valore, individuando, secondo l'approccio di "doppia materialità", gli Impatti, i Rischi e le Opportunità (IRO) rilevanti da un punto di vista ESG e le interazioni di questi IRO con la strategia complessiva e il modello aziendale.

Va precisato che l'art. 2428 del nostro Codice Civile prevede che la relazione sulla gestione includa *"un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione"*

della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.

L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi."

Dalla lettura dell'art. 2428 C.c., modificato nel 2007 proprio con l'aggiunta del comma 2, emerge la finalità di garantire l'affidamento dei terzi portatori di interesse, ora esplicitata dalla Direttiva 2464/2022, a che il complessivo andamento dell'impresa, permetta di creare valore in continuità sotto più punti di vista: economico, finanziario, ambientale, sociale, di governance.

La Direttiva è applicabile con le seguenti tempistiche:

UNGDCEC

Tipologia di impresa	Tipologia di rendicontazione	Primo anno di rendicontazione	Standard di riferimento
Grande impresa già soggetta alla DNF	Obbligatoria	2024 (pubblicazione 2025)	ESRS Set 1
Grande impresa non soggetta alla DNF	Obbligatoria	2025 (pubblicazione 2026)	ESRS Set 1
Piccola e media impresa quotata	Obbligatoria	2026 (pubblicazione 2027)	ESRS per LSMEs
Piccola e media impresa non quotata	Volontaria		ESRS per SMEs
Micro impresa (quotata e non quotata)	Volontaria		ESRS per SMEs

La tipologia di impresa è definita in riferimento alle seguenti soglie di rilevanza, modificate dalla Direttiva Delegata 2023/2775, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'UE il 21.12.2023:

	Dipendenti medi	Totale Attivo	Ricavi Netti
Grande Impresa	> 250	> 25.000.000	> 50.000.000
Media Impresa	< 250	< 25.000.000	< 50.000.000
Piccola Impresa	< 50	<5.000.000	< 10.000.000
Micro Impresa	< 10	<450.000	< 900.000

Gli obblighi di informativa sono previsti con applicazione graduale, per permettere alle imprese che si cimentano per la prima volta con l'inclusione nella

propria strategia di specifici obiettivi ESG di dotarsi nel tempo degli assetti adeguati a sistematizzare la misurazione e rendicontazione. Un esempio è la possibilità di indicare elementi relativi alle emissioni indirette di gas serra Scope 3 a partire dal secondo anno di rendicontazione per imprese con meno di 750 dipendenti.

La CSRD prevede inoltre che le informazioni di sostenibilità contenute in apposito paragrafo della Relazione sulla Gestione siano soggette ad attestazione da parte di un revisore legale con un approccio inizialmente limitato (limited assurance engagement), per passare gradualmente ad una revisione reasonable (dal 2028). La CSRD prevede espressamente l'aggiornamento della Direttiva Audit entro il 2026.

Ruolo del Revisore legale e Recepimento della Direttiva 2464/2022 in Italia

La CSRD viene recepita dai Paesi UE entro il 6 luglio 2024. Il nostro Governo ha presentato il 10 giugno il testo del Decreto Legislativo di recepimento e lo ha trasmesso alle Camere per il prescritto parere parlamentare. Il termine per la conclusione dell'iter legislativo usufruisce dell'estensione di tre mesi, fino al 10 settembre 2024, ai sensi dell'art. 31 c.3 della L. 234/2012.

Alla data di stampa del presente articolo si trattano, in attesa della pubblicazione del testo sulla Gazzetta Ufficiale, le previsioni che più interessano dal un punto di vista del **ruolo del revisore legale**.

Va rilevato che, in sede di adozione nel nostro ordinamento della precedente Direttiva 95/2014 sulla Dichiarazione Non Finanziaria, il nostro legislatore si è espresso per l'assoggettamento a revisione legale limitata delle informazioni contenute nella DNF.

Emerge che anche in sede di adozione della CSRD il nostro legislatore prevede che il soggetto chiamato ad esprimersi sulle informazioni di sostenibilità sia un Revisore Legale abilitato. Le società potranno inoltre nominare lo stesso Revisore Legale già incaricato di esprimersi sul bilancio o un diverso Revisore Legale.

Il testo discusso dal Governo prevede che per attestare le informazioni di sostenibilità il Revisore:

- ha svolto apposito tirocinio di almeno 8 mesi su tematiche di sostenibilità;
- ha superato specifica prova durante l'esame di stato inerente:
 - obblighi legali e principi concernenti la redazione della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità;
 - analisi della sostenibilità;
 - procedure di dovuta diligenza in relazione alle questioni di sostenibilità;
 - obblighi legali e principi di attestazione della conformità per la rendicontazione di sostenibilità;
- ha adempiuto a obblighi di formazione professionale continua annuali consistenti in almeno 25 crediti formativi, di cui almeno 10 inerenti alla sostenibilità e almeno 10 caratterizzanti la revisione legale.

È stato previsto un periodo transitorio, fino all'1.01.2026, in cui i Revisori Le-

gali già iscritti al registro possono fare richiesta di abilitazione alla revisione di sostenibilità attraverso le modalità che saranno pubblicate dal MEF e previa acquisizione di formazione sui temi di sostenibilità (almeno 5 crediti formativi caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione di sostenibilità). Occorre precisare inoltre che i controlli di qualità previsti in capo ai revisori legali saranno estesi alle attività relative all'attestazione delle informazioni di sostenibilità.

Una questione di tempi

Sul piano operativo, i Revisori saranno chiamati ad attestare la rendicontazione di sostenibilità a partire dai bilanci 2024 con un approccio limitato in un contesto internazionale in cui:

- non è ancora stata adeguata la Direttiva Audit (Direttiva 43/2006). La CSRD prevede che i nuovi principi di attestazione di sostenibilità europei siano adottati entro il 1.10.2026;
- si è in attesa della pubblicazione del principio di revisione internazionale delle informazioni di sostenibilità, ISSA5000, pubblicato da International Auditing and Assurance Board (IAASB) in consultazione fino al dicembre 2023 e per il quale si prevede la pubblicazione ufficiale alla fine del 2024. Attualmente il riferimento per l'attività di attestazione delle informazioni non finanziarie è lo Standard ISAE3000 Revised.

Per gestire questo momento di transizione temporale, il testo del Decreto Legislativo di recepimento della CSRD presentato dal Governo prevede che sia modificato il Decreto Legislativo 39/2010, prevedendo tra i numerosi aggiornamenti che:

- Art. II comma 1-bis: "L'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità è svolta in conformità ai principi di attestazione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 26-bis, paragrafo 3, della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva (UE) 2022/2464.";
- Art. II comma 2-bis: "Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1-bis da parte della Commissione europea, l'attività di attestazione è svolta in conformità ai principi di attestazione elaborati, tenendo conto dei principi di attestazione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, sulla base delle medesime convenzioni di cui all'ultimo periodo del comma precedente.".

Va sottolineato che nel mese di marzo 2024 la Commissione Europea ha incaricato il Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) di adottare delle linee guida utili ad allineare i futuri standard di attestazione di sostenibilità europei all'attesa versione definitiva del richiamato ISSA 5000.

Il CEAOB sta lavorando su un testo volto ad armonizzare l'attestazione delle informazioni di sostenibilità tra gli Stati membri e guidare i revisori in

UNGDCEC

questo periodo transitorio (consultazione prevista entro il 22.07.2024).

Analisi del contesto italiano: imprese e revisori legali

I seguenti dati emergono da una analisi delle imprese rientranti nella CSRD, a partire da una ricerca della Fondazione Centro Studi su informazioni di bilancio 2022: sono state individuate le imprese che superano le soglie di rilevanza previste dalla Direttiva.

Tra queste imprese sono incluse le circa 200 società già obbligate alla pubblicazione della DNF. Dalle analisi svolte, per circa 7.500 imprese sul nostro territorio nazionale è strategico avviare il prima possibile un percorso di efficientamento dei propri assetti e di analisi di Impatti Rischi ed Opportunità coerente con le previsioni della CSRD, così da poter rendicontare (dare conto) con il bilancio 2025 e nel rispetto degli standard ESRS delle strategie previste in orizzonte temporale prospettico in relazione ai temi rilevanti ESG.

Queste imprese di grandi dimensioni peraltro superano le soglie previste dal nostro Codice Civile all'art. 2477 ed hanno perciò tutte nominato un revisore legale/collegio sindacale o sindaco unico incaricato della revisione.

UNGDCEC

Regione	Totale
Lombardia	2.947
Veneto	876
Emilia-Romagna	841
Lazio	647
Piemonte	601
Toscana	381
Campania	265
Trentino-Alto Adige	201
Friuli-Venezia Giulia	168
Puglia	159
Marche	146
Liguria	134
Sicilia	108
Abruzzo	98
Umbria	92
Sardegna	42
Calabria	23
Valle d'Aosta	14
Basilicata	14

Regione	Totale
Molise	7
Totale	7.764

La tabella successiva va a presentare lo stato di fatto del registro dei Revisori legali esponendo la suddivisione territoriale dei professionisti con incarichi attivi, a partire dai dati del MEF (Analisi della composizione degli iscritti al Registro dei Revisori legali 2023 – MEF):

Regione	Revisori legali con incarichi attivi
Lombardia	8.872
Veneto	4.037
Emilia-Romagna	3.933
Lazio	3.756
Campania	3.201
Toscana	2.928
Piemonte	2.635
Puglia	1.774
Sicilia	1.651
Marche	1.231
Abruzzo	886
Liguria	829
Friuli-Venezia Giulia	773
Trentino-Alto Adige	761
Calabria	697
Sardegna	550
Umbria	538
Basilicata	237
Molise	135
Valle d'Aosta	77
Esteri	34
Totale	39.535

UNGDCEC

Considerazioni finali e punti aperti

L'approccio necessario pare ancora una volta essere quello di puntare fortemente sulla formazione continua per Dottori Commercialisti e Revisori Legali. Si parla dei temi del presente e del futuro della nostra professione, cui prestare attenzione per cercare di anticipare e fare nostre tematiche strategiche per le

imprese, in particolare per le grandi imprese che si misureranno dal 2025 con i temi ESG e per le molte PMI coinvolte volontariamente dal sistema finanziario e dalla catena del valore di appartenenza. Solo così potremo disegnare (e ridisegnare) il nostro ruolo, come professionisti strategici al fianco delle imprese in questo percorso.

Emerge inoltre il focus crescente e necessario per i Revisori Legali, chiamati ad analizzare con attenzione il momento attuale e le future sfide: la possibilità di esprimere un giudizio olistico sull'affidabilità e sulla continuità d'impresa, in un contesto in forte evoluzione, è un importante momento di svolta e sfida per la professione, a tutela dell'interesse generale.

Nei prossimi anni assisteremo all'aggiornamento dei principi di revisione di sostenibilità e al progressivo allineamento a livello europeo degli approcci di revisione. In aderenza all'obiettivo fissato dalla CSRD di estendere la diffusione delle strategie di sostenibilità e loro rendicontazione, anche con il coinvolgimento delle PMI stimolate ad adottare volontariamente un percorso virtuoso, saranno da attenzionare le possibili revisioni volontarie delle informazioni di sostenibilità, in particolare per le imprese che, pur non superando le soglie di rilevanza della CSRD, superano le soglie di rilevanza previste dall'art. 2477 del Codice Civile e sono tenute a nominare un revisore legale / collegio sindacale o sindaco unico incaricato della revisione.

Un'altra area di attenzione, a tutela dell'interesse generale e dell'affidamento dei portatori di interesse, potrebbe essere la possibilità di attestare l'affidabilità del processo implementato dalle imprese per individuare i propri portatori di interesse e per individuare i temi materiali, secondo il richiamato approccio di doppia materialità.

UNGDCEC

24ORE
PROFESSIONALEVALORE**24**
I SOFTWARE DEL GRUPPO 24 ORE

TUTTI GLI STRUMENTI DI BILANCIO CHE CERCHI IN UN UNICO SOFTWARE

Valore24 Bilancio Cloud è la **soluzione online completa e modulare** che offre il controllo delle **performance aziendali**. Grazie alla nostra soluzione, avrai accesso a strumenti avanzati per:

- > il bilancio di esercizio e consolidato con la nota integrativa e relazione sulla gestione;
- > l'analisi di bilancio e valutazione del merito creditizio e Benchmark;
- > la dichiarazione di sostenibilità con l'informazione in ambito ESG;
- > la valutazione degli adeguati assetti e la misurazione dello stato di salute dell'azienda.

VALORE**24**
Bilancio Cloudvalore24.com/bilancio-cloud

NEWS E APPROFONDIMENTI

L'obbligo di adeguati assetti rimane centrale anche nel correttivo

Nicolò Abriani, *Il Sole 24 Ore*, Estratto da "Focus Norme&Tributi", 28 giugno 2024

NEWS
E APPROFONDIMENTI

Anche nel quadro delineato dallo schema di decreto correttivo al Codice della crisi (Cci) approvato in esame preliminare dal Consiglio dei ministri del 10 giugno, trova conferma la centralità del dovere imposto agli amministratori di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa da loro amministrata. L'adeguatezza va intesa anche come capacità di rilevare già sul nascere eventuali situazioni di crisi.

Questo principio che è posto alla base di una corretta amministrazione, anticipato per le società di capitali dall'articolo 2381 del Codice civile e richiamato per le srl dall'articolo 2475, trova riscontro nelle regole dettate nel combinato disposto dell'articolo 2086 del Codice civile e dell'articolo 3 del Codice della crisi d'impresa.

L'obbligo in generale e la sua declinazione

La prima disposizione - richiamata come un mantra negli articoli 2257, 2380-bis, 2409-novies e 2475 dello stesso Codice civile - impone sin dal marzo del 2019 e in tutte le imprese che operano in forma collettiva o societaria, l'istituzione di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato anche ai fini della tempestiva rilevazione della crisi.

Tale regola assume una peculiare declinazione nelle realtà di gruppo, costituendo la predisposizione di assetti adeguati nelle società controllate un a priori per l'esercizio di una direzione e coordinamento ispirata ai principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale.

L'organo di controllo e il dovere di vigilanza

Il dovere di istituire assetti adeguati ha un notevole impatto anche sull'attività dell'organo di controllo, chiamato a vigilare sull'adozione di tale assetto e sulla sua adeguatezza, appuntando l'attenzione non soltanto sulla dimensione astratta, ma altresì sul suo concreto funzionamento nell'operatività aziendale (così stabilisce l'articolo 2403). Un dovere che viene puntualmente declinato a livello operativo nelle norme di comportamento del collegio sindacale elaborate dal Cndcec (Consiglio nazionale dottori commercialisti ed esperti contabili).

L'interpretazione dei giudici

La giurisprudenza ha avuto modo di sottolineare che la predisposizione di assetti adeguati costituisce un presupposto della corretta gestione e assume rilevanza anche nei contesti fisiologici di equilibrio economico finanziario, prima ancora che in situazioni di crisi.

Com'è stato rilevato, gli adeguati assetti sono funzionali ad evitare che l'impresa scivoli inconsapevolmente verso una situazione di crisi o di perdita della continuità, consentendo all'organo amministrativo di percepire tempestivamente i segnali che preannunciano la crisi e di assumere le iniziative opportune.

Lungo questa linea di riflessione, si è configurata la violazione di questo indefettibile protocollo organizzativo alla stregua di una grave irregolarità, potenzialmente dannosa per la società e gli interessi dei creditori sociali, suscettibile di essere denunciata ai sensi dell'articolo 2409 e tale da legittimare – nei casi limite di plateale inadeguatezza o addirittura di carenza assoluta degli assetti – l'adozione del provvedimento di revoca dell'organo amministrativo e di nomina di amministratore giudiziario.

L'anticipo dell'intervento della magistratura

Questa evoluzione giurisprudenziale pone le premesse per un'anticipazione dell'intervento dell'autorità giudiziaria in una fase anteriore rispetto alla crisi e in presenza di inadeguatezze organizzative potenzialmente pregiudizievoli per l'impresa societaria, indipendentemente dalle prospettive di *dérápée* in situazioni di crisi economico-finanziaria.

Adeguatezza prima e dopo la crisi

Per altro verso, il dovere di istituire assetti adeguati assume un rilievo centrale nel contesto della crisi, sia retrospettivamente, sia prospetticamente: retrospettivamente per accertare l'incidenza di carenze strutturali degli assetti organizzativi sulla eziologia della crisi ed eventualmente sul suo ritardato accertamento;

prospetticamente per verificare che i “vagoni” del futuro piano di ristrutturazione possano essere posti su “binari” di assetti adeguatamente solidi per pervenire alla “stazione” del risanamento, verificando milestone by milestone eventuali scostamenti tra previsioni di piano e risultati effettivi ed operando gli opportuni interventi correttivi per prevenire “deragliamenti”.

L'importanza degli assetti per le banche

Se in quest'ultima direzione (quella prospettica) la crisi può rivelarsi – come l'esperienza professionale ha consentito di constatare – l'occasione per una implementazione degli assetti, non c'è da stupirsi che primari istituti bancari abbiano iniziato a subordinare la partecipazione a percorsi di risanamento di realtà aziendali di maggiore rilevanza ad uno screening preventivo dei relativi assetti. Il compito di eseguirlo è stato affidato a professionisti indipendenti di comune fiducia e di elevato standing.

Il rischio di derive sui risarcimenti

Sotto il primo versante (quello retrospettivo) deve invece segnalarsi il rischio di indebite derive giustizialiste che si verificherebbero qualora la giurisprudenza - chiamata a decidere sulle domande risarcitorie attivate dai curatori - finisca per desumere dall'accertata insolvenza, e dalla conseguente apertura della liquidazione giudiziale, la prova dell'inadeguatezza del protocollo organizzativo nel percepire gli indicatori di perdita della continuità o della non tempestività nell'adozione di adeguati rimedi per farvi fronte.

Si tratterebbe di un meccanismo di prognosi postuma eccessivamente semplificato, che metterebbe nelle mani delle procedure concorsuali una clava da brandire su amministratori e sindaci con una indebita pretermissione della libertà di iniziativa economica e un disincentivo all'assunzione di queste cariche da parte dei professionisti più accreditati che andrebbe a scapito dell'efficienza.

Una deriva pericolosa che andrebbe prevenuta, nella consapevolezza che la procedura liquidatoria continuerà a rappresentare in futuro l'approdo statisticamente più probabile della crisi; e gli effetti di tutto questo verrebbero solo in parte attenuati, e per i soli sindaci, dalla riforma dell'articolo 2407 del Codice civile, che dovrebbe essere auspicabilmente approvata anche dal secondo ramo del Parlamento nel corso delle prossime settimane.

LE DISPOSIZIONI

La normativa sul tema degli adeguati assetti si può ricostruire partendo dall'obbligo introdotto nel marzo 2019 dall'articolo 2381 del Codice civile, richiamato dagli articoli 2257, 2380-bis, 2409-novies e 2475. La disciplina di tale obbligo si ricava dal combinato disposto dell'articolo 2066 del Codice civile e dell'articolo 3 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza

Bonus prima casa under 36, le ultime istruzioni su proroga e presupposti

Emanuele Mugnaini, *Il Sole 24 Ore*, Estratto da "La Settimana Fiscale", 27 giugno 2024, n. 26

NEWS E APPROFONDIMENTI

L'agevolazione «prima casa under 36»

L'agevolazione «prima casa under 36», disciplinata dall'articolo 64, commi da 6 a 10, Dl 25 maggio 2021, n. 73, conv. con modif. dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 (c.d. «Decreto Sostegni bis»), è un insieme di benefici fiscali rivolti ai giovani di età inferiore ai 36 anni, con un Isee non superiore a 40.000 euro annui, pensata per facilitare l'acquisto prima abitazione. Tali agevolazioni sono state introdotte e prorogate attraverso vari decreti e leggi, inclusi i recenti aggiornamenti del decreto Milleproroghe (Dl 215/2023).

I principali vantaggi offerti dalla misura possono essere così sintetizzati.

Sintesi delle agevolazioni

Esenzione delle imposte

1. Imposta di Registro, Ipotecaria e Catastale:

- **Esenzione totale** per gli atti di compravendita non soggetti a Iva;

- **Credito d'imposta** per gli acquisti soggetti a Iva pari all'ammontare dell'Iva pagata, utilizzabile per essere portato in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute per successivi atti e denunce, ovvero dalle imposte sui redditi delle persone fisiche risultanti dalle dichiarazioni presentate dopo il perfezionamento dell'acquisto, oppure in compensazione tramite modello F24.

Agevolazioni sui Finanziamenti

- **Esenzione dall'Imposta Sostitutiva sui Finanziamenti** erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili residenziali destinati a prima casa.

Imposte comunque dovute

- imposta di registro versata in misura fissa per la stipula del preliminare;

- Imposta di bollo, tassa ipotecaria e tributi per la voltura catastale.

[Scaricare i dati](#) • Creato con [Datawrapper](#)

Requisiti di accesso

Oltre alle condizioni ordinariamente previste per l'acquisto della prima casa devono sussistere i seguenti, ulteriori, requisiti:

- età: Il beneficiario deve avere meno di 36 anni al momento della stipula del contratto definitivo;
- Isee: Il valore dell'Indicatore della Situazione Economica Equivalente (Isee) del beneficiario non deve superare i 40.000 euro annui;
- destinazione d'uso: l'immobile deve essere destinato ad abitazione principale del beneficiario;
- tempistiche: la stipula del contratto definitivo deve avvenire entro il termine fissato dalla normativa vigente (attualmente esteso al 31 dicembre 2024).

La proroga dell'agevolazione

La legge di conversione del decreto Milleproroghe (legge 18/2024) estende l'agevolazione fino al 31 dicembre 2024 senza apportarvi alcuna modifica. Unica condizione è che il contratto preliminare sia stato sottoscritto e registrato entro il 31 dicembre 2023.

In particolare:

- il comma 12-terdecies: estende il termine per usufruire delle agevolazioni, includendo i trasferimenti di proprietà da cooperative edilizie ai soci, a condizione che il contratto preliminare sia stato registrato entro il 2023;
- il comma 12-quaterdecies: introduce un credito d'imposta per le imposte pagate in eccesso rispetto a quelle dovute, applicabile agli atti definitivi stipulati tra il 1° gennaio 2024 e il 29 febbraio 2024 (data di entrata in vigore della legge di conversione).

La Cm, oltre a ribadire la necessaria sussistenza degli ordinari requisiti prima casa, precisa come l'agevolazione risulti applicabile anche in caso di stipula di contratto preliminare di acquisto della sola pertinenza, relativa a immobile già acquistato con i benefici prima casa.

Ulteriormente, il documento di prassi, oltre a rimandare alla Cm 14 ottobre 2021, n. 12/E quanto ai presupposti soggettivi, oggettivi e procedurali della disciplina agevolativa di cui trattasi, evidenzia come, in presenza dei requisiti normativamente previsti, un soggetto possa beneficiare dell'agevolazione anche laddove il preliminare d'acquisto della prima casa sia stato stipulato (con contratto per persona da nominare) da un terzo.

L'Indicatore di situazione economica equivalente (Isee)

Il paragrafo 1.1. della Cm in commento, relativo all'indicatore Isee, specifica che per accedere all'agevolazione, è necessario che il soggetto interessato abbia un Isee non superiore a 40.000 euro annui al momento della stipula del contratto definitivo. Se il beneficiario, con riferimento alle compravendite intervenute nel periodo 1 gennaio-29 febbraio 2024 (data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Milleproroghe), non possiede un Isee valido al momento del rogito, può dimostrare il rispetto dei requisiti anche successivamente, purché l'Isee sia valido nel 2024 e riferito allo stesso nucleo familiare

esistente alla data di stipula dell'atto. La Cm precisa, inoltre, che per i contratti definitivi stipulati dal 1° marzo 2024 in poi (giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Milleproroghe), le modalità di attestazione dell'Isee devono seguire le indicazioni fornite a suo tempo fornite dall'Amministrazione con la Cm 12/E/2021. Il documento in questione chiarisce come l'attestazione debba essere stata rilasciata necessariamente in un momento antecedente alla stipula dell'atto di acquisto della prima casa. Il contribuente, pertanto, deve essere in possesso di un Isee in corso di validità alla data del rogito, se questo, come detto, verrà stipulato dal 1° marzo in poi, il che implica che il documento debba essere stato richiesto mediante la presentazione della relativa Dsu in una data anteriore o almeno contestuale all'atto di acquisto.

Il credito per le imposte versate in eccesso nel periodo di vacatio legis

L'articolo 3, comma 12-quaterdecies, del decreto Milleproroghe, introduce un credito d'imposta a valere per gli atti di compravendita definitivi stipulati dal 1° gennaio 2024 fino al 29 febbraio 2024. Detto credito, utilizzabile in compensazione entro e non oltre il 31 dicembre 2025 senza possibilità di rimborso, è comprensivo delle imposte di registro, ipotecarie, catastali (queste ultime al lordo delle eventuali imposte di registro proporzionali versate relativamente ad acconti e caparra confirmatoria in sede di registrazione del preliminare) e dell'Iva pagate in eccesso rispetto a quelle che sarebbero state dovute con la fruizione del beneficio.

Il credito spetta anche con riferimento all'imposta sostitutiva sul mutuo erogato per l'acquisto dell'immobile oggetto dell'agevolazione.

Il beneficio non è attribuito automaticamente ma richiede una dichiarazione esplicita da parte dell'acquirente da rendersi tramite atto notarile integrativo che deve seguire le stesse formalità dell'atto di trasferimento originario. Al pari di quest'ultimo, l'atto integrativo, che potrà essere stipulato anche in data successiva al 31 dicembre 2024 (purché entro il termine di utilizzo del credito d'imposta), andrà esente da imposte al pari di quello originario.

Parimenti a quanto discutibilmente indicato nella Cm 12/E/2021, rimane esclusa dalla formazione del credito l'imposta di registro versata in misura fissa per la stipula del contratto preliminare. Questo perché, secondo l'Amministrazione finanziaria, non avendo il preliminare traslativi ma solo obbligatori non può beneficiare dell'agevolazione. Se quanto precede può essere condivisibile laddove la compravendita non abbia luogo, altrettanto non può dirsi se quest'ultima giunga a compimento.

Analogamente all'ordinaria agevolazione prima casa, rimangono escluse dalla formazione del credito anche l'imposta di bollo, la tassa ipotecaria e i tributi dovuti per la voltura catastale.

Il documento di prassi precisa, infine, che le eventuali imposte di registro proporzionali, versate con riferimento ad acconti e caparre confirmatorie relativi al contratto preliminare registrato entro il 31 dicembre 2023, con riguardo agli atti stipulati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2024 e il 31 dicembre 2024, non concorrono alla formazione del credito d'imposta. Pertanto, potranno essere recuperate esclusivamente tramite apposita istanza di rimborso da presentarsi, a pena

di decadenza, entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione coincidente, nel caso di specie, con l'entrata in vigore della legge di conversione.

La mancata proroga per gli acquisti di immobili a seguito di provvedimento giudiziale

La Cm 14/E, applicando in maniera letterale l'articolo 12-terdecies del decreto Milleproroghe, indica come la proroga non trovi applicazione nell'ipotesi in cui il contribuente acquisisca il diritto di proprietà sull'immobile in virtù, ad esempio, di un verbale di aggiudicazione all'asta redatto nel 2023, qualora il successivo decreto di trasferimento sia emanato nel 2024.

A parere delle Entrate, infatti, dal tenore della norma si evince come la proroga debba applicarsi esclusivamente in relazione ai contratti di compravendita non ancora perfezionatisi per i quali, come si è visto, entro il 31 dicembre 2023 sia stato sottoscritto e registrato un preliminare. Contratto che nelle procedure giudiziali non è previsto. L'interpretazione data appare poco coerente con il quadro sistemico e lo spirito della norma.

Il credito d'imposta da riacquisto della prima casa

La Cm esamina poi le disposizioni normative e interpretative relative all'ordinario credito d'imposta per il riacquisto della prima casa. In particolare, il documento espone le condizioni sotto le quali i benefici fiscali previsti dall'articolo 7, commi 1 e 2 della legge del 23 dicembre 1998, n. 448, possono essere applicati ai casi di riacquisto di immobili nel contesto dell'agevolazione «under 36» e gli intrecci tra l'agevolazione in questione e quella ordinaria.

Il credito d'imposta da riacquisto «ordinario» non spetta in caso di alienazione di un'abitazione acquistata precedentemente con le agevolazioni prima casa e successivo riacquisto, entro l'anno, di un'altra abitazione usufruendo dell'esenzione «prima casa under 36». L'atto di riacquisto stipulato con i benefici «under 36» è considerato dalla agenzia «neutro» rispetto alla maturazione del credito d'imposta, non azzerandolo ma nemmeno contribuendo alla sua formazione.

Anche con riferimento agli atti stipulati tra il 1° gennaio 2024 e il 29 febbraio 2024, se gli acquirenti manifestano la volontà di avvalersi dei benefici «under 36» con l'atto integrativo di cui si è detto, la relativa compravendita dovrà essere considerata anche essa «neutra» rispetto alla maturazione del diritto al credito prima casa «ordinario». Secondo il documento di prassi, infatti, laddove l'atto in questione fosse stato stipulato nel periodo di vacatio legis e il credito d'imposta fosse stato utilizzato in diminuzione delle imposte dovute tale utilizzo deve considerarsi come non avvenuto, tenuto conto che con l'agevolazione «under 36» ottenuta ex post l'atto, una volta integrato, non costituisce più valido presupposto per la formazione del credito stesso.

La Cm prosegue affermando che, qualora dovesse intervenire un successivo riacquisto con l'ordinaria agevolazione prima casa, il relativo credito d'imposta potrà essere legittimamente scomputato dalle imposte dovute senza tenere conto

dell'atto di acquisto «under 36» che vi si è frapposto. Si è dell'avviso che l'ipotesi che precede potrà verificarsi in un numero limitato di casi. Questo perché il termine ultimo che consente la formazione del credito d'imposta è quello di un anno dalla cessione dell'immobile per cui si è usufruito dell'agevolazione prima casa «ordinaria» (articolo 7, comma 1, legge 448/1998).

In ogni caso, chiosa la Cm, il già menzionato credito d'imposta «speciale» di cui all'articolo 3, comma 12-quaterdecies, del decreto Milleproroghe, relativo agli atti agevolabili stipulati nel periodo 1 gennaio-29 febbraio 2024, è riconosciuto al contribuente al netto del credito da riacquisto «ordinario» eventualmente utilizzato. In buona sostanza, laddove il credito da riacquisto «ordinario» non venga utilizzato esso rimane «congelato» fino al definitivo spirare del termine di un anno dalla vendita del precedente immobile. Nel diverso caso in cui sia stato scomputato dal dovuto, a seguito della richiesta di applicazione ex post dell'agevolazione «under 36» il credito «speciale» è riconosciuto solo per l'eventuale differenza positiva tra quanto corrisposto per il secondo atto e il credito prima casa «ordinario» scomputato.

La Circolare infine fornisce alcuni esempi utili al fine di gestire le commistioni che potrebbero venirsi a creare tra il credito d'imposta in regime «under 36» e il credito prima casa «ordinario».

Esempi

1) Il riacquisto prima casa «ordinario» soggetto a registro agevolabile «under 36»

L'esempio attiene ad un acquisto prima casa effettuato nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 29 febbraio 2024, relativamente la quale le imposte di registro e ipocatastali complessivamente dovute ammontavano a 3.000 euro e il beneficiario abbia usufruito del credito d'imposta da riacquisto prima casa «ordinario» per 1.000 euro (quale importo corrispondente all'imposta versata in riferimento al precedente acquisto agevolato), versando così il residuo importo, pari a 2.000 euro. Il soggetto potrà usufruire del credito d'imposta «under 36», limitatamente alle imposte effettivamente versate in eccesso pari a 2.000 euro. Nel caso di successiva alienazione dell'immobile acquistato con l'agevolazione «under 36» e riacquisto di altro immobile con gli ordinari benefici prima casa e imposta dovuta pari a 5.000 euro, a questi spetterà un credito d'imposta da riacquisto di 1.000 euro, pari all'imposta versata in relazione al primo acquisto agevolato, senza tenere conto dell'atto in riferimento al quale è stata applicata l'agevolazione «under 36».

2) Il riacquisto prima casa «ordinario» soggetto a Iva agevolabile «under 36»

a) Una prima ipotesi attiene alla stipula di un atto di compravendita prima casa stipulato il 18 gennaio 2024 soggetto ad Iva e imposte di registro e ipocatastali in misura fissa, per un totale complessivo di 3.000 euro. L'acquirente, in un atto di donazione (1) stipulato in data 1° febbraio 2024, ha usufruito del credito d'imposta da riacquisto prima casa «ordinario» per 1.000 euro, pari all'imposta versata in riferimento al precedente acquisto agevolato. In sede di riacquisto in regime «under 36» l'acquirente potrà usufruire del relativo credito d'imposta per un importo di 2.000 euro, pari alla differenza tra gli importi sopra indicati. Nel caso di successiva alienazione e riacquisto di altro immobile agevolabile con i benefici prima casa «ordinari» e imposta dovuta pari

a 5.000 euro spetterà un credito d'imposta da riacquisto pari 1.000 euro, dato dall'imposta versata in relazione al primo acquisto agevolato, senza tenere conto dell'atto in riferimento al quale ha usufruito del beneficio fiscale «under 36», stante la neutralità del credito formatosi con detto regime, rispetto a quello ordinario.

b) Una seconda ipotesi vede la stipula di un atto di compravendita prima casa in data 18 gennaio 2024 in riferimento al quale l'Iva e le imposte di registro e ipocatastali (in misura fissa) complessivamente pagate ammontano a 3.000 euro e l'acquirente non ha utilizzato il credito d'imposta da riacquisto prima casa «ordinario» pari a 1.000 euro, pari importo corrispondente all'imposta versata in riferimento al precedente acquisto agevolato. Lo stesso potrà usufruire del credito d'imposta «under 36», per un importo pari a 3.000 euro.

In caso di successiva alienazione e riacquisto di altro immobile agevolabile prima casa «ordinario» con imposta dovuta pari a 5.000 euro, al soggetto spetterà un credito d'imposta da riacquisto pari a 1.000 euro, pari all'imposta di registro versata in relazione al primo acquisto agevolato, senza tenere conto dell'atto in riferimento al quale il contribuente ha usufruito del beneficio «under 36». La Cm ribadisce come il diritto all'utilizzo del credito d'imposta da riacquisto maturi solo in ipotesi di successiva alienazione e riacquisto di immobile e non possa, pertanto, essere esercitato prima del verificarsi di tale circostanza.

(1) Si ricorda infatti come, a norma dell'articolo 7, comma 2, legge 448/1998, il credito può essere utilizzato, oltreché a scomputo delle imposte di registro e ipocatastali dovute in sede di riacquisto, anche per quanto dovuto in relazione ad atti diversi, tra i quali figurano le donazioni.

Il primo acquisto con regime «under 36»

La Cm conclude che laddove l'acquisto sia il primo e per esso trovi applicazione il regime «under 36» le imposte eventualmente versate, soprattutto in caso recupero ex post dell'agevolazione, non concorreranno alla maturazione del credito d'imposta da riacquisto prima casa «ordinario» di cui al menzionato articolo 7 della legge 448/1998, in caso di eventuale successiva compravendita immobiliare da parte dello stesso contribuente.

Conclusioni

Il regime «under 36» offre significative agevolazioni per i giovani acquirenti di prime case, facilitando l'accesso alla proprietà immobiliare attraverso esenzioni fiscali e crediti d'imposta. Le disposizioni normative e interpretative chiarite nella Cm 14/E/2024, se certamente garantiscono un'applicazione equa e trasparente delle agevolazioni promuovendo la stabilità economica e abitativa per i giovani, avrebbero dovuto contemplare la proroga dell'agevolazione anche agli acquisti di immobili tramite asta giudiziale che, forse per mera dimenticanza del legislatore, ne sono rimasti esclusi, pur rappresentando un forma di acquisto spesso utilizzata dai giovani per via dei prezzi molto più contenuti rispetto a quelli di mercato.

Ricerca e sviluppo, come certificare i crediti d'imposta

Roberto Bianchi e Debora Reverberi, *Il Sole24 ore*, Estratto da "La Settimana Fiscale", 25 giugno 2024, n. 26

NEWS E APPROFONDIMENTI

In sintesi

L'opportunità di certificare i crediti d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design e ideazione estetica si fa concreta per le imprese beneficiarie dei crediti d'imposta ex articolo 3, Dl 145/2013 e legge 160/2019.

Con la pubblicazione del decreto direttoriale del 5 giugno scorso che approva i modelli di certificazione i certificatori iscritti all'albo tenuto dal Mimit si apprestano, una volta pubblicate le linee guida a cui dovranno attenersi, a soddisfare le richieste di certificazione approntate dalle imprese sulla piattaforma ministeriale. Il maggior elemento di appeal della certificazione, di carattere volontario, consiste nell'effetto vincolante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò non significa godere di uno scudo protettivo universale: la certificazione esplica infatti i suoi effetti in relazione alla sola qualificazione delle attività inerenti a progetti o sotto progetti di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica.

Per i crediti pregressi, maturati nei periodi d'imposta 2015-2019, la certificazione può essere esperita in sinergia con la procedura di riversamento spontaneo dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati, onde orientare le strategie dell'impresa beneficiaria.

A livello preventivo, su investimenti in corso o non ancora effettuati, la certificazione diventa piena espressione della volontà del legislatore di garantire l'accesso al credito d'imposta in condizioni di certezza operativa.

Infine, i modelli e le linee guida del Mimit, possono essere fonte di ispirazione per migliorare il modus operandi delle imprese nella progettazione e conduzione delle attività, nella valutazione e rendicontazione e nella redazione della relazione tecnica asseverata, indipendentemente dalla volontà di ricorrere alla certificazione di uno più progetti.

La certificazione dei crediti

Le incertezze interpretative e le connesse contestazioni formulate degli Enti accertatori in relazione all'inquadramento delle attività effettuate nel novero

NEWS
E APPROFONDIMENTI

di quelle ammissibili alla previgente disciplina del credito d'imposta ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3, Dl 145/2023 e s.m.i., hanno evidenziato la necessità di supportare le imprese nell'applicazione delle agevolazioni in condizioni di certezza operativa.

L'articolo 23, commi 2-8, Dl 73/2022 ha introdotto nell'ordinamento italiano un inedito sistema di certificazione attestante la qualificazione degli investimenti, effettuati o da effettuarsi, in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e design e ideazione estetica.

La certificazione rappresenta un'opportunità per le imprese, azionabile sia in modalità preventiva, sia in modalità consuntiva, anche a seguito dell'avvio di accessi, ispezioni o verifiche dell'amministrazione finanziaria, purché, recita l'ultimo periodo del comma 2, «le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate con processo verbale di constatazione».

L'ambito applicativo della certificazione è molto ampio, contemplando la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative sia ai sensi della disciplina agevolativa previgente dell'articolo 3, Dl 145/2013 e s.m.i., sia ai sensi di quella attuale dell'articolo 1, commi 200 e ss. della legge 160/2019:

- credito d'imposta ricerca e sviluppo 2015 - 2019 (articolo 3, Dl 145/2013);
- credito d'imposta ricerca e sviluppo 2020 - 2031 (articolo 1, comma 200, legge 160/2019);
- credito d'imposta innovazione tecnologica 2020 - 2025 (articolo 1, comma 201, legge 160/2019);
- credito d'imposta design e ideazione estetica 2020 - 2025 (articolo 1, comma 202, legge 160/2019);
- credito d'imposta innovazione tecnologica con obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 2020 - 2025 (articolo 1, commi 203 e ss., legge 160/2019).

La natura facoltativa della certificazione comporta la permanenza in capo all'impresa beneficiaria dei crediti d'imposta per investimenti effettuati a decorrere dal 2020, di redazione e conservazione, ai sensi del comma 206 dell'articolo 1, legge 160/2019, di «una relazione tecnica asseverata che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione». Come si dirà nel prosieguo, i modelli di certificazione allegati al decreto direttoriale del 5 giugno 2024 precludono la possibilità che il soggetto certificatore sia il medesimo che ha sottoscritto la relazione tecnica asseverata.

Con la pubblicazione del Dpcm del 15 settembre 2023 sono stati definiti i requisiti dei certificatori ed è stato delineato il sistema di certificazione, caratterizzato da un ruolo apicale del Mimit che esercita attività di:

- formazione, gestione e aggiornamento dell'albo dei certificatori;
- emanazione delle "linee guida" a cui i certificatori devono attenersi nell'espletamento dell'incarico (attualmente non ancora emanate);
- vigilanza e il controllo sulle attività svolte dai certificatori, sul piano formale

e sostanziale, con possibilità di richiesta di integrazione documentale di tipo tecnico, contabile e contrattuale.

Il decreto direttoriale del 21 febbraio 2024 ha dettato le disposizioni attuative del sistema di certificazione, con particolare focus sulle modalità informatiche e sui termini per la presentazione delle domande di iscrizione all'albo dei certificatori e di richiesta di accesso alla procedura dalle imprese.

Attualmente l'albo dei certificatori vanta i primi 304 iscritti, indicati all'allegato I al decreto direttoriale del 15 maggio 2024.

È dunque operativa la piattaforma informatica del Mimit con la quale le imprese possono richiedere la certificazione, selezionando il certificatore prescelto e versando i diritti di segreteria.

Nonostante la pubblicazione, in data 5 giugno 2024, del decreto direttoriale recante all'allegato I i modelli di certificazione, la possibilità di procedere al rilascio delle certificazioni resta subordinata all'emanazione delle attese linee guida, che completeranno i criteri e le regole per il rilascio previste negli articoli 2, 3, 4 e 5 del Dm 26 maggio 2020.

NEWS E APPROFONDIMENTI

La procedura di richiesta della certificazione

Le imprese che intendono richiedere, per uno o più progetti, la "Certificazione credito di imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica", messa a disposizione dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy, dovranno accedere alla piattaforma dedicata al seguente link: <https://certificazionicreditors.mimit.gov.it/>

La procedura di richiesta della certificazione, in relazione a ciascun progetto che si intende asseverare, si articola nei seguenti step:

- accesso alla propria home page personale sulla piattaforma, attraverso le credenziali Spid/Cie/Eidas;
- inserimento del codice fiscale o della partita Iva dell'impresa che intende richiedere la certificazione, autorizzazione per l'accesso tramite pec, inserimento dei dati del legale rappresentante e i dati aggiuntivi dell'impresa (anno di costituzione, codice Ateco principale e secondario, sede legale e sedi operative interessate dal progetto);
- inserimento dei dati del progetto per il quale si intende richiedere la certificazione (denominazione progetto, descrizione, data di inizio e fine, settore di competenza, spesa effettuata o prevista e importo del relativo credito d'imposta);
- selezione del certificatore, tra quelli iscritti all'Albo, che effettuerà l'asseverazione del progetto, utilizzando il link alla sezione di consultazione;
- generazione del documento "Notifica di incarico", precompilato con i dati inseriti dell'impresa, del progetto e del certificatore; il documento deve essere firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa richiedente e, extra sistema, dal certificatore per accettazione per poi essere caricato sulla piattaforma per la validazione delle firme;
- pagamento dei diritti di Segreteria di euro 252 per certificazione;
- perfezionamento dell'incarico con protocollazione del documento "Notifica

di incarico” e invio di notifica a mezzo e-mail sia al recapito associato all’identità digitale dell’utente, sia al contatto del certificatore.

In seguito al perfezionamento dell’incarico, l’impresa può monitorare la domanda di certificazione accedendo alla sezione «Archivio Progetti», visualizzando lo stato «Asseverazione in corso» in corrispondenza del progetto, con la possibilità di visualizzare lo stato della protocollazione della richiesta, i dati del progetto e la “Notifica di Incarico”.

Per maggiori dettagli sull’iter di richiesta della certificazione è disponibile il “Manuale utente per le imprese” predisposto dal Mimit.

I modelli di certificazione

Il decreto direttoriale del 5 giugno 2024 ha approvato i modelli che il certificatore deve compilare per la qualificazione di ciascun progetto nel novero di quelli ammissibili al credito d’imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design ed ideazione estetica.

La certificazione si compone di un frontespizio e di quattro distinte sezioni.

Nel frontespizio sono indicati i dati del certificatore selezionato dall’impresa, dell’impresa richiedente e del progetto o sotto progetto a cui si riferisce, nonché la data di rilascio della certificazione.

Ogni certificazione si riferisce ad un unico progetto o sotto progetto e l’impresa potrà, in relazione a progetti distinti, selezionare certificatori diversi.

NEWS
E APPROFONDIMENTI

Allegato 1

CERTIFICAZIONE del credito d’imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica

(ai sensi dell’art. 23, commi 2, 3, 4 e 5 del D.L. n. 73/2022, convertito, con modifiche,
dalla L. n. 122/2022 nonché del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)

rilasciata da

☐ Persona fisica ☐ Impresa di consulenza ☐ Università/Ente di ricerca

Cognome/Nome oppure Denominazione	
Codice fiscale	
Partita IVA	
Numero iscrizione all’Albo dei certificatori	
Indirizzo PEC	

richiesta dall’impresa

Ragione Sociale	
Codice Fiscale	
Partita IVA	
Indirizzo sede legale	
Indirizzo PEC	
Cognome/Nome - Rappresentante Legale	
Codice fiscale - Rappresentante Legale	

per il progetto/sottoprogetto

< denominazione >
< numero identificativo >
credito richiesto per < qualifica del progetto >
< stato del progetto (concluso, in corso, da avviare) >

Data di rilascio

<data>

*Al sensi del Regolamento UE 2016/679 s’informa che le informazioni raccolte nel presente documento
verranno utilizzate unicamente per le finalità per le quali sono state acquisite*

Modello di certificazione versione v1.0

Segue poi una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del certificatore, ai sensi del Dpr 445/2000, che dichiara:

- di aver ricevuto incarico di redazione della certificazione dall'impresa che lo ha selezionato;
- di essere iscritto all'albo dei certificatori e il relativo numero di iscrizione;
- di non essere assoggettato a provvedimenti limitativi delle facoltà derivanti da tale iscrizione;
- di non versare in situazioni di conflitto di interesse.

Le situazioni di conflitto di interesse sono relative a «rapporti di coniugio o parentela entro il quarto grado, e apporti diretti o indiretti di partecipazione o cointeressenza nell'impresa richiedente la certificazione o comunque altri interessi economici ricollegabili agli investimenti nelle attività oggetto di certificazione o al soggetto che sottoscrive la relazione tecnica asseverata di cui all'articolo 1, co. 206 della legge 27 dicembre 2019, n. 160».

Dal tenore letterale della dichiarazione, pare evincersi l'impossibilità per il soggetto che ha valutato o rendicontato o sottoscritto la relazione tecnica asseverata del credito d'imposta, di procedere alla certificazione del medesimo progetto agevolato.

Nel caso in cui il certificatore sia un'impresa di consulenza o un'università o altro ente, è richiesta sia la dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante, attestante che ogni responsabile tecnico che ha sottoscritto la certificazione è inserito stabilmente nell'organizzazione, con un rapporto di lavoro subordinato ai sensi dell'articolo 2094 del Codice civile, di lavoro etero-organizzato di cui all'articolo 2 Dlgs 81/2015, di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 409 Codice di procedura civile, sia quella del responsabile tecnico, che dichiara in particolare la competenza ed esperienza per lo specifico settore o progetto di ricerca e il possesso dei requisiti di cui all'articolo 2, comma 3 del Dpcm del 15 settembre 2023.

Certificatore (in caso di persona fisica)

Dichiarazione ai sensi degli artt. 75 e 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445

Io/La sottoscritto/a _____ codice fiscale _____,

ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, consapevole delle conseguenze penali previste dagli articoli 75 e 76 del D.P.R. citato nell'ipotesi di dichiarazioni mendaci e falsità negli atti

DICHIARA

- che ha ricevuto incarico di redazione della certificazione dall'impresa con codice fiscale _____ e P.IVA _____;
- che è iscritto/a all'Albo dei certificatori di cui all'art. 2, co. 1 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023 con il n. _____ e che non è assoggettato a provvedimenti limitativi delle facoltà derivanti da tale iscrizione;
- che, ai sensi dell'art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023, non versa in situazioni di conflitto di interesse, derivanti anche da rapporti di coniugio o parentela entro il quarto grado, e, comunque, non ha apporti diretti o indiretti di partecipazione o cointeressenza nell'impresa richiedente la certificazione o comunque altri interessi economici ricollegabili agli investimenti nelle attività oggetto di certificazione o al soggetto che sottoscrive la relazione tecnica asseverata di cui all'articolo 1, co. 206 della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Io/La dichiarante

La sezione I della certificazione contiene informazioni sulle capacità organizzative e le competenze tecniche dell'impresa richiedente o dei soggetti esterni commissionari.

Al certificatore è richiesta l'attestazione dell'adeguatezza dell'impresa o del commissionario, in termini di assetto organizzativo, risorse e know-how, rispetto all'attività effettuata o programmata.

Le informazioni da indicare sono le seguenti:

- dati dell'impresa richiedente la certificazione o del soggetto esterno cui la ricerca è stata commissionata;
- breve descrizione dell'impresa o del soggetto esterno a cui la ricerca è stata commissionata ed eventuali esperienze pregresse in ambito ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica
- elementi di valutazione dell'impresa richiedente la certificazione o dei soggetti esterni cui la ricerca è stata commissionata su un triennio, il periodo d'imposta di avvio del progetto e i due precedenti (fatturato, spese in ricerca e sviluppo, numero dipendenti, dimensione aziendale, titoli di studio e specializzazioni dei dipendenti, certificazioni possedute dall'impresa, numero progetti di ricerca e sviluppo, eventuali privative industriali etc...).

NEWS E APPROFONDIMENTI

1. Informazioni concernenti le capacità organizzative e le competenze tecniche dell'impresa richiedente la certificazione o dei soggetti esterni a cui la ricerca è stata commissionata, al fine di attestarne l'adeguatezza rispetto all'attività effettuata o programmata (art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)

Dati dell'impresa richiedente la certificazione o del soggetto esterno cui la ricerca è stata commissionata	
Nome	
Forma giuridica	
Anno di costituzione	
Codice ATECO attività principale	
Codice ATECO attività secondarie	
Indirizzo della sede legale	
Indirizzi sedi operative interessate dal progetto o sottoprogetto	
Cognome/Nome - Rappresentante Legale	
Codice fiscale - Rappresentante Legale	

Breve descrizione dell'impresa o del soggetto esterno a cui la ricerca è stata commissionata ed eventuali esperienze pregresse in ambito ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica

Elementi di valutazione dell'impresa richiedente la certificazione o dei soggetti esterni cui la ricerca è stata commissionata	Periodo d'imposta n (1), avvio progetto	Periodo d'imposta n-1	Periodo d'imposta n-2
Fatturato (€)			
Spesa in ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica (€)			
Numero di dipendenti			
Dimensione aziendale (2)			
Numero di addetti, tecnici o esperti tra i dipendenti dell'impresa coinvolti in progetti di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica			
Specializzazione degli addetti, tecnici o esperti tra i dipendenti dell'impresa coinvolti in progetti di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica			

Numero di laureati tra i dipendenti dell'impresa coinvolti nel progetto di ricerca			
Tipologia di laurea dei dipendenti dell'impresa coinvolti nel progetto di ricerca (es. area sanitaria, scientifica, sociale, umanistica)			
Numero di ricercatori coinvolti nel progetto di ricerca			
Ambito di ricerca afferente ai ricercatori coinvolti nel progetto di ricerca (es. area sanitaria, scientifica, sociale, umanistica)			
Certificazioni (Iso9000, Total Quality management, ecc.)			
Numero di progetti di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica per cui sono stati chiesti i crediti di imposta			
Importo dei crediti d'imposta richiesti per progetti di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica			
Titoli/riconoscimenti (es. PMI Innovativa, Laboratorio di ricerca riconosciuto, Start Up...)			
Titoli di proprietà intellettuale			
Altro: specificare			

1) Qualora il periodo di imposta n di avvio progetto non consentisse di avere dati significativi per 3 periodi di imposta, considerare gli ultimi 3 periodi di imposta antecedenti la data di redazione della certificazione o un numero inferiore per aziende di recente costituzione.

2) Secondo le definizioni desumibili dalla Raccomandazione della Commissione europea 2003/361/CE del 6 maggio 2003 e dell'Allegato 1 al Regolamento (UE) n. 651/2014: Piccola, Media, Grande Impresa.

In base a quanto sopra riportato, si attesta che l'impresa richiedente la certificazione (o i soggetti esterni a cui la ricerca è stata commissionata) soddisfa i requisiti di adeguatezza rispetto all'attività effettuata o programmata.

NEWS E APPROFONDIMENTI

La sezione 2 è inerente al progetto o sotto-progetto oggetto di certificazione e contiene gli elementi essenziali per la qualificazione delle attività nel novero di quelle agevolabili.

Per le attività di ricerca e sviluppo e innovazione tecnologica, ad esempio, è richiesta la puntuale individuazione del settore di riferimento, dell'ostacolo tecnologico o scientifico al cui superamento è finalizzata l'attività, lo stato dell'arte del settore, l'obiettivo del progetto e gli indicatori di performance, attività e fasi, criticità riscontrate nella realizzazione e risultati conseguiti o attesi e loro divulgazione o trasferimento.

È evidente che tali informazioni sono volte a verificare il soddisfacimento dei requisiti di novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità contemplati dal manuale di Frascati Ocse per l'identificazione di attività di Ricerca fondamentale, Ricerca industriale e Sviluppo sperimentale.

Per le attività di design e ideazione estetica, le informazioni richieste sono ragionevolmente declinate all'innovazione sul piano di forma e di altri elementi non tecnici o funzionali che le caratterizzano.

2. Descrizione del progetto o del sottoprogetto realizzato o in corso di realizzazione e delle diverse fasi inerenti allo stesso ovvero, nel caso di investimento non ancora effettuato, descrizione del progetto o sottoprogetto da iniziare (art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)

La tabella sottostante va compilata nei casi di progetti qualificati come:

- RICERCA E SVILUPPO (art. 3 del D.L. n. 145/2013);
- RICERCA E SVILUPPO (art. 1, co. 200 L. n. 160/2019);
- INNOVAZIONE TECNOLOGICA (art. 1, co. 201 L. n. 160/2019);
- INNOVAZIONE TECNOLOGICA FINALIZZATA AL RAGGIUNGIMENTO DI OBIETTIVI DI INNOVAZIONE DIGITALE 4.0 (art. 1, co. 203-quinquies e 203-sexies L. n. 160/2019);
- INNOVAZIONE TECNOLOGICA FINALIZZATA AL RAGGIUNGIMENTO DI OBIETTIVI DI TRANSIZIONE ECOLOGICA (art. 1, co. 203-quinquies e 203-sexies L. n. 160/2019).

Ogni punto della tabella sottostante va opportunamente dettagliato. Per i punti considerati non compatibili, se ne dettaglierà, comunque, la motivazione

NEWS E APPROFONDIMENTI

Settore e ambito del progetto
Individuazione del problema (scientifico, tecnologico o altro) e della necessità che il progetto si propone di risolvere
Stato dell'arte del settore del progetto
Definizione dell'obiettivo del progetto
Gruppo di lavoro impiegato nel progetto
Accordi con portatori di interesse e contratti di collaborazione con università, enti di ricerca, ecc.
Indicatori di performance scelti per valutare i risultati (efficienza, tempistica, percentuale di errore...)
Attività e fasi del progetto
Criticità e tentativi realizzati durante l'esecuzione dell'attività
Risultati conseguiti o attesi

Divulgazione o trasferimento dei risultati
Brevetti/Richiesta di brevetti o protezione della proprietà intellettuale
Processo di revisione a seguito dell'attuazione del progetto

La tabella sottostante va compilata in caso di progetto qualificato come DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA (art. 1, co. 202 della legge di bilancio n. 160 del 27 dicembre 2019)

Ogni punto della tabella sottostante va opportunamente dettagliato. Per i punti considerati non compatibili, se ne dettaglierà, comunque, la motivazione

Settore e ambito del progetto
Innovazioni sul piano della forma o comunque di elementi non tecnici o funzionali
Definizione dell'obiettivo del progetto
Gruppo di lavoro impiegato nel progetto
Accordi con portatori di interesse e contratti di collaborazione con università, enti di ricerca, ecc.
Indicatori di performance scelti per valutare i risultati (efficienza, tempistica, percentuale di errore...)
Attività e fasi del progetto
Criticità riscontrate e tentativi realizzati durante l'esecuzione dell'attività
Risultati conseguiti o attesi
Divulgazione o trasferimento dei risultati
Brevetti/Richiesta di brevetti o protezione della proprietà intellettuale
Processo di revisione a seguito dell'attuazione del progetto

NEWS E APPROFONDIMENTI

La sezione 3 è, invece, riservata all'acquisizione di informazioni relative alla durata dei progetti, all'ammontare e alla tipologia degli investimenti ammissibili e al credito d'imposta corrispondentemente maturato ed eventualmente fruito, in tutto o in parte.

Si tratta di informazioni che, a onore del vero, esulerebbero dalla qualificazione delle attività oggetto di certificazione e dalle stesse competenze del certificatore, ma che sono utili per «la completa rappresentazione della fattispecie agevolativa, in funzione delle attività di vigilanza da parte del Ministero delle imprese e del made in Italy e per l'effettuazione dei controlli dell'Agenzia delle Entrate sulla corretta applicazione del credito d'imposta ai sensi del comma 207 dell'articolo 1 della legge n. 160/2019».

Risulta, dunque, evidente che il certificatore non possa esimersi dall'acquisizione della documentazione di natura contabile e contrattuale, oltre che tecnica, anche in virtù della portata delle richieste di integrazione che il Mimit può a lui stesso rivolgere ai sensi dell'articolo 4, comma 3, Dpcm del 15 settembre 2023.

3. Ulteriori informazioni e gli altri elementi descrittivi ritenuti utili per la completa rappresentazione della fattispecie agevolativa, in funzione delle attività di vigilanza da parte del Ministero delle imprese e del made in Italy e per l'effettuazione dei controlli dell'Agenzia delle Entrate sulla corretta applicazione del credito d'imposta ai sensi del comma 207 dell'art. 1 della L. n. 160/2019 (art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)

Il progetto o sottoprogetto, _____

- è stato avviato nel periodo di imposta _____ e si è concluso nel periodo di imposta _____
- è stato avviato nel periodo di imposta _____ e la conclusione è prevista nel periodo di imposta _____
- sarà avviato nel periodo di imposta _____ e si concluderà presumibilmente nel periodo di imposta _____

e, in caso di sottoprogetto, è parte del progetto

Informazioni	Periodo di imposta (il primo anno non deve essere inferiore al 2015)									
	2015	...	...	2019	...	...	2022	...	2025	...
Spese del progetto (di budget o consuntive)		...	...		...	...		...		...
Spese ammissibili del progetto (di budget o consuntive) (1)										
Importo del credito maturato o da maturare riportato o da riportare nella dichiarazione dei redditi, nel quadro RU										
Importi compensati										
Altro										

(1) Elenco dei costi di progetto e delle relative voci di spesa ammissibili, come da art. 1, commi da 198 a 207, della L. n.160/2019 o come da art.3 co. 3 del D.L. n. 145/2013.

NEWS
E APPROFONDIMENTI

Infine, la sezione 4 rappresenta il cuore della certificazione, contenendo le motivazioni tecniche alla base dell'inquadramento effettuato del certificatore.

Si tratta anche della parte più delicata del documento, perché risente di alcune interpretazioni del Mimit non integralmente condivise dagli operatori.

Ad esempio, non vi è alcuna traccia né riferimento ai requisiti espressamente declinati alla ricerca e sviluppo nei settori tessile e moda dalla circolare Mise del 26 febbraio 2009, allegata alla circolare dell'Agenzia delle entrate 5/E/2016, ed estesi da una Faq dello stesso Mise a tutti i settori "afferenti alla produzione creativa".

In una sorta di check list con punti obbligatori (O-tutte le voci vanno soddisfatte - e OU-almeno una voce va soddisfatta), obbligatori alternativi (OA-almeno una voce va soddisfatta) e facoltativi (F), il certificatore è tenuto a verificare i requisiti tecnici che consentono l'inquadramento delle attività, facendo riferimento:

- per il credito d'imposta ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3, DL 145/2023, alle definizioni di ricerca e sviluppo della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, come specificate nel Decreto del 27 maggio 2015 del Mef, e ai criteri del Manuale di Frascati OCSE;

- per il credito d'imposta ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, comma 200, legge 160/2019, alle definizioni di ricerca e sviluppo della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, come specificate nell'articolo 2 del Decreto del 26 maggio 2020 del Mimit, e ai criteri del Manuale di Frascati OCSE;
- per il credito d'imposta innovazione tecnologica, di cui all'articolo 1, comma 201, legge 160/2019, alle definizioni dell'articolo 3 del decreto del 26 maggio 2020 del Mimit, e ai criteri del Manuale di Oslo Ocse;
- per il credito d'imposta design e ideazione estetica, di cui all'articolo 1, comma 202, legge 160/2019, alle definizioni dell'articolo 4 del Decreto del 26 maggio 2020 del Mimit;
- per il credito d'imposta innovazione tecnologica con obiettivi di innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica, di cui all'articolo 1, comma 203 e ss., legge 160/2019, alle definizioni dell'articolo 5 del Decreto del 26 maggio 2020 del Mimit.

È sulla base dei criteri e delle regole previsti negli articoli 2, 3, 4 e 5 del decreto Mimit del 26 maggio 2020 e in coerenza con le "Linee Guida" di cui al Dpcm del 15 settembre 2023 del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, che il certificatore attesta l'inquadramento del progetto o sotto-progetto.

Sulla base dei criteri e delle regole previsti negli articoli 2, 3, 4 e 5 del decreto del Ministro dello sviluppo economico del 26 maggio 2020, in coerenza con le "Linee Guida" di cui al D.P.C.M. del 15 settembre 2023 del Ministero delle Imprese e del Made in Italy e per quanto sopra riportato si

CERTIFICA

che le attività inerenti al progetto/sottoprogetto sopra indicato sono qualificabili come:

- RICERCA E SVILUPPO (art. 3 del D.L. n. 145/2013)
- RICERCA E SVILUPPO (art. 1, co. 200 L. n. 160/2019)
- INNOVAZIONE TECNOLOGICA (art. 1, co. 201 L. n. 160/2019)
- DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA (art. 1, co. 202 L. n. 160/2019)
- INNOVAZIONE TECNOLOGICA FINALIZZATA AL RAGGIUNGIMENTO DI OBIETTIVI DI INNOVAZIONE DIGITALE 4.0 (art. 1, co. 203-quinquies e 203-sexies L. n. 160/2019)
- INNOVAZIONE TECNOLOGICA FINALIZZATA AL RAGGIUNGIMENTO DI OBIETTIVI DI TRANSIZIONE ECOLOGICA (art. 1, co. 203-quinquies e 203-sexies L. n. 160/2019)

Firma in digitale di:

Certificatore (persona fisica)

Oppure:

Certificatore (rappresentante legale)

Responsabile/i tecnico/i

Presa visione finale del rappresentante legale dell'impresa richiedente la certificazione

Il sottoscritto _____, codice fiscale _____, i
qualità di rappresentante legale dell'impresa _____,
con codice fiscale _____, P.IVA _____,
ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione
amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 44,
consapevole delle conseguenze penali previste dagli articoli 75 e 76 del D.P.R. citato nell'ipotesi
dichiarazioni mendaci e falsità negli atti

DICHIARA

di aver ricevuto la suesposta certificazione e che le informazioni in essa riportate sono inerenti al
progetto/sottoprogetto oggetto della stessa.

Firma in digitale di:

Impresa richiedente (rappresentante legale)

5 - Gli effetti della certificazione

L'estremo appeal della certificazione risiede nei suoi effetti e, per i crediti d'imposta ricerca e sviluppo relativi a investimenti sostenuti nel quinquennio 2015-2019 di cui all'articolo 3, Dl 145/2013 e s.m.i., alle sinergie con la procedura di riversamento spontaneo dei crediti indebitamente utilizzati, di cui all'articolo 5, commi da 7 a 12, Dl 146/2021.

Ai sensi dell'articolo 23, comma 4, Dl 73/2022, la certificazione esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che «gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli».

Unica deroga all'efficacia vincolante è il caso in cui si crei, «sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti», un disallineamento tra le attività certificate e quanto concretamente realizzato.

Lo scudo protettivo della certificazione opera, come precisato dall'articolo 4, comma 2 del Dpcm del 15 settembre 2023, in relazione alla sola qualificazione delle attività inerenti a progetti o sotto progetti di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica: «Restano ferme le attività di controllo contemplate dal comma 207 dell'articolo 1 della legge n. 160 del 2019 aventi a oggetto profili diversi da quelli inerenti alla qualificazione delle attività per le quali è stata richiesta la certificazione. Sono in ogni caso fatti salvi, anche su segnalazione dell'amministrazione finanziaria, i poteri di vigilanza e autotutela, ivi inclusi quelli di cui all'articolo 2, comma 7».

È importante evidenziare che il dies a quo per l'efficacia non coincide con il momento di rilascio della certificazione, ma con quello in cui il Mimit completa l'esame sulla correttezza formale e sostanziale della certificazione.

Il certificatore, entro 15 giorni dal rilascio all'impresa, è tenuto a trasmettere la certificazione al Ministero, dando contestuale notizia all'impresa stessa.

L'articolo 4, comma 3 del Dpcm del 15 settembre 2023 precisa che il Mimit dispone di un lasso temporale di 90 giorni dalla data di ricezione della certificazione per richiedere, eventualmente, al certificatore le integrazioni documentali che ritenesse opportune ai fini della valutazione.

Il certificatore ha 15 giorni di tempo, prorogabili di ulteriori 15 su richiesta motivata, per inviare la documentazione al Mimit, pena l'inefficacia della certificazione.

Il Mimit effettua il controllo documentale nei successivi 60 giorni.

In estrema sintesi, la certificazione produrrà i suoi effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria entro al massimo 15+90+15+15+60 giorni dalla data di rilascio della certificazione all'impresa.

In relazione ai crediti d'imposta ricerca e sviluppo della disciplina previgente (2015-2019), la certificazione può rappresentare uno strumento sinergico alla procedura di riversamento spontaneo.

L'opportunità di richiedere la certificazione a un esperto iscritto all'albo, se azionata in tempo utile per l'eventuale presentazione dell'istanza di regolarizzazione in scadenza al 31 ottobre 2024 (termine quest'ultimo prorogato ad opera del Dl 39/2024), potrebbe sortire gli effetti di un'accurata due diligen-

ce: un parere negativo del certificatore circa l'inquadramento delle attività fra quelle agevolabili col credito d'imposta, indurrebbe l'impresa a valutare il riversamento, un parere positivo produrrebbe effetti vincolanti in relazione alla qualificazione delle attività.

In caso di investimenti in corso o che si intendono effettuare, la certificazione ha natura preventiva e incarna pienamente la ratio legis dell'articolo 23, Dl 73/2022: "favorire l'applicazione in condizioni di certezza operativa delle discipline".

La complessa qualificazione degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica risulta così demandata al certificatore, iscritto all'albo in base a un titolo di laurea idoneo e alla sua comprovata esperienza, nei tre anni precedenti, in attività relative alla presentazione, valutazione o rendicontazione di almeno quindici progetti collegati all'erogazione di contributi e altre sovvenzioni relative alle attività di ricerca, sviluppo e innovazione.

Ma i modelli di certificazione, le linee guida e l'iter istruttorio ivi delineato possono essere fonte di ispirazione, come corretto *modus operandi*, per la stessa impresa, in sede di pianificazione delle attività, e del soggetto che valuta, rendiconta e assevera la relazione tecnica, a prescindere dalla scelta dell'impresa di avvalersi dell'opportunità di certificare i progetti e sotto progetti.

NEWS
E APPROFONDIMENTI

Scegli il TOP.

Innovativo, completo,
intelligente. Il sistema
informativo per
i professionisti del fisco,
in due versioni.

La versione **GOLD** comprende
tutte le fonti del Gruppo
24 ORE: l'informazione,
gli approfondimenti,
gli strumenti operativi,
l'intera biblioteca digitale
del Sole 24 Ore, le fonti
ufficiali e i Modulo24
dedicati alla consulenza
specialistica.

 **Top24
Fisco**

La versione **Platinum Ai**,
la più completa,
con il tuo assistente di studio,
dotato di intelligenza artificiale
e il supporto della Live chat
con la Redazione.



