

FISCALFOCUS®

Direttore: *Antonio Gigliotti*

Guida

Compliance, antiriciclaggio e gestione del rischio

VALORE COMPLIANCE

231, antiriciclaggio, PNRR,

Piano Transizione 4.0

Manuale a cura di Fabiano De Leonardis

Sommario

Premessa	4
----------------	---

PARTE GENERALE

1.CAPITOLO PRIMO: GESTIRE IL RISCHIO	8
1.1 Il concetto di rischio.....	8
1.2 Il modello ERM.....	10
1.3 Il rischio di compliance	12
2.CAPITOLO SECONDO: IL MODELLO 231	15
2.1 Breve cenno sull'evoluzione normativa	15
2.2 Il Modello Organizzativo 231: contenuto e struttura	18
2.3 Modello Organizzativo 231 e Rating di Legalità	25
2.4 Anticorruzione e Modello Organizzativo 231.....	28
3.CAPITOLO TERZO: ANTIRICICLAGGIO	32
3.1 Fenomenologia del reato ed evoluzione legislativa in Italia	32
3.2 I pilastri dell'antiriciclaggio.....	34
3.3 Profili antiriciclaggio nella 231.....	65
3.4 Profili privacy nell'antiriciclaggio	71

PARTE SPECIALE

4.CAPITOLO QUARTO: COMPLIANCE & PNRR	86
4.1 PNRR: Opportunità e rischi	86
4.2 Il sistema dei controlli nel PNRR.....	89
4.3 Aspetti antiriciclaggio nel PNRR	94
4.4 PNRR e Mod. 231	95
4.5 PNRR e ambiente: il principio del DNSH	97
4.6 La Circolare Mi.Se. 11.08.2022, n. 30	105

5.CAPITOLO SESTO: COMPLIANCE & PIANO TRANSIZIONE 4.0	110
5.1 PNRR e Piano Transizione 4.0.....	110
5.2 La compliance nel Credito d'imposta beni strumentali	112
5.3 La compliance nel Credito d'imposta Formazione 4.0	169
5.4 La compliance nel Credito d'imposta RSI&D	190
Conclusioni	245

PREMESSA

Il **Rischio di compliance** rappresenta il rischio da parte di un'impresa di incorrere in sanzioni giudiziarie ed amministrative, perdite finanziarie o danni reputazionali a fronte di violazioni di legge, norme di condotta e regolamenti.

L' **attività di compliance** consiste pertanto nell'implementazione di un sistema di attività volte all'individuazione, valutazione, monitoraggio e reporting sulla conformità a normative e procedure. La compliance, dunque, rappresenta una variabile strategica che permea l'attività di tutti i livelli organizzativi e di responsabilità; parliamo di una funzione basata su di un approccio sistematico dell'analisi del rischio, capillare e proattivo, capace di permettere un'adeguata conoscenza ed un monitoraggio dei principali requisiti normativi e procedurali alla base del modus operandi di un'organizzazione. Il presente manuale vuole pertanto offrire una disamina del valore della compliance sia per le imprese e sia nell'ambito dei rapporti con la P.A., andandosi ad articolare in due parti.

Nella **PARTE GENERALE** vengono approfondite le intersezioni fra le principali discipline afferenti il mondo della compliance, ovvero il Risk Management, l'antiriciclaggio, la privacy ed il modello volto alla prevenzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ex D.Lgs. 231/2001.

Il riconoscimento di un coinvolgimento diretto delle persone giuridiche nell'ambito della compliance ha incontrato in molti ordinamenti, compreso quello italiano, una serie di resistenze soprattutto sotto il profilo della responsabilità e del connesso sistema sanzionatorio, il tutto dovuto principalmente al necessario confronto con una natura spiccatamente antropocentrica del diritto penale classico. Tuttavia, l'affermarsi nella società moderna di una corporate criminality e la contestuale scarsa incisività degli strumenti penali modellati sulla sola persona fisica, ha portato a ricercare nuovi paradigmi sanzionatori volti a reprimere la crescente commissione di quei reati che trovano nell'organizzazione aziendale la loro sorgente.

In Italia, in attuazione della delega di cui all'art 11 della Legge 29 settembre 2000 n 300 è stato emanato il **D.Lgs 8 giugno 2001 n 231** con il quale il Legislatore ha adeguato la normativa interna alle Convenzioni internazionali in materia di responsabilità delle persone giuridiche. I reati presupposto contemplati nella citata normativa sono molteplici e tra questi vi rientra anche il riciclaggio di denaro. Gli obblighi previsti dal **D.Lgs. 231/2007** hanno trovato infatti una loro trasposizione nell'ambito della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche con l'introduzione dell' art. 25-octies D.Lgs. 231/2001 volto a disciplinare i reati di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita di cui agli articoli 648, 648-bis e 648-ter del codice penale.

Tuttavia, l'obbligo di introdurre e implementare adeguate misure organizzative e gestionali volte a mitigare il rischio di commissione di reati non grava solo ed esclusivamente in capo agli enti di diritto privato. Con la **Legge 6 novembre 2012, n. 190** sono state infatti approvate le "*Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione*" (c.d. "Legge Anticorruzione"); a tal fine, ogni amministrazione pubblica definisce un Piano Triennale di Prevenzione della Corruzione e Trasparenza che, sulla base delle indicazioni presenti nel PNA, effettua l'analisi e la valutazione dei rischi specifici di corruzione e conseguentemente indica gli interventi organizzativi volti a prevenirli. Il PNA statuisce che i contenuti dello stesso sono rivolti agli enti pubblici economici, agli enti di diritto privato in controllo pubblico, alle società partecipate ed a quelle da esse controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c. per le parti in cui tali soggetti sono espressamente indicati come destinatari. Il D.lgs. 231/2001 e la L.n.190/2012 muovono dalla comune volontà di creare un sistema di norme idoneo a combattere la corruzione sia in termini di prevenzione che di repressione; i modelli presentano pertanto molte analogie di fondo in quanto sistemi finalizzati entrambi a prevenire la commissione di reati nonché ad esonerare da responsabilità gli organi preposti qualora le misure adottate siano adeguate; tuttavia sussistono differenze altrettanto significative.

Proseguendo nella **PARTE SPECIALE** del manuale, l'attenzione viene spostata sul valore della compliance con specifico riferimento al processo di attuazione del **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza** ed al **Piano Transizione 4.0**. Anche in tali contesti, la compliance è parte integrante di una più ampia strategia di controlli prudenziali orientati a garantire il rispetto delle regole, la conformità a norme e regolamenti, rappresentando in tal senso un elemento di produzione del valore.

Le ingenti risorse messe in campo dall'Europa per fronteggiare le conseguenze economiche e sociali scatenate dall'emergenza pandemica, hanno messo l'Italia nelle condizioni di gestire ad oggi un ammontare di denaro legato al PNRR pari a 205 miliardi di euro, cui si aggiungono altri 30 miliardi tratti dal bilancio nazionale con il fondo complementare. Tale situazione, caratterizzata altresì da una particolare semplificazione delle procedure amministrative dettata dalla situazione emergenziale in cui il paese versa, pone l'urgente necessità di garantire che i previsti interventi vengano implementati all'interno di un contesto di piena legalità; compito indubbiamente arduo se consideriamo gli inevitabili rischi connessi alla corruzione. Muovendo da tali presupposti risulta necessario un presidio strategico di supporto ed assistenza alle stazioni appaltanti, finalizzato a garantire il corretto utilizzo delle risorse pubbliche, nonché la trasparenza e la correttezza di ogni fase di realizzazione di un'opera.

Accanto all'imponente macchia del PNRR, lo strumento della compliance esplica altresì un importante dimensione valoriale all'interno del **Piano Nazionale Transizione 4.0** (2021 – 2023), quale principale strumento d'indirizzo della politica industriale dell'Italia. Anche le misure del piano trovano linfa vitale nelle risorse messe a disposizione dell'Europa tramite la strategia Next Generation EU e prevedono un complesso di strumenti finalizzati a sostenere la ripresa dell'economia e delle imprese attraverso una serie di agevolazioni di natura

prevalentemente fiscale e che vadano a sostegno del bisogno di liquidità, di salvaguardia dei livelli occupazionali e di rilancio degli investimenti. Nel dettaglio, il Piano Transizione 4.0 prevede il riconoscimento di tre tipologie di credito di imposta: credito di imposta per beni strumentali; credito di imposta per attività di ricerca, sviluppo, innovazione e design; credito di imposta per attività di formazione 4.0. La corretta fruizione di questi benefici fiscali è subordinata ad un'attività di compliance di particolare importanza e basata sull'adempimento di un complesso di oneri documentali finalizzati ad accertare l'ammissibilità dell'azienda alle suddette misure.

PARTE GENERALE

1. CAPITOLO PRIMO: GESTIRE IL RISCHIO

1.1 Il concetto di rischio

Il rischio è costituito dalla minaccia che un evento possa impattare negativamente sulla capacità di una organizzazione nel perseguire i suoi obiettivi. In linea generale, la gestione del rischio aziendale è un processo finalizzato a definire le strategie da porre in essere al verificarsi di determinati eventi che possono influire negativamente sull'attività imprenditoriale¹.

DEFINIZIONE DI RISK MANAGEMENT: *processo, posto in essere dal consiglio di amministrazione, dal management e da altri operatori della struttura aziendale; utilizzato per la formulazione delle strategie in tutta l'organizzazione; progettato per individuare eventi potenziali che possono influire sull'attività aziendale, per gestire il rischio entro i limiti del rischio accettabile e per fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi aziendali (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Co.So.)²*

L'obiettivo del risk management è pertanto quello di gestire il rischio entro determinati limiti di tollerabilità e di conseguenza fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi di business; per contenere eventuali perdite economiche dovute al verificarsi di eventi negativi che impattano sull'impresa, il risk management prevede un sistema di gestione del rischio basato sull'implementazione di un adeguato livello di efficacia ed efficienza nella conduzione delle operazioni, un'affidabilità del reporting ed una compliance a leggi e regolamenti.



IMPORTANTE: gli obiettivi devono essere allineati al rischio accettabile, fissato dall'azienda, dal quale si determinano i conseguenti livelli di tolleranza dei rischi medesimi. Un'adeguata gestione del rischio di impresa si basa pertanto sull'allineamento

¹ In linea generale, il sistema di controllo interno nasce negli Stati Uniti, ricoprendo, fino agli anni '40, un ruolo nell'ambito della revisione contabile. Nel corso del tempo l'importanza delle sistema di controllo interno è cresciuta, soprattutto a seguito del succedersi di eventi di importanti fallimenti, dovuti spesso all'adozione di pratiche illegali. Questo ha portato alla costituzione della "Treadway Commission" (il cui nome completo è "National Commission on Fraudulent Financial Reporting") nel 1985. Partendo dalla Treadway Commission, si è arrivati poi ad un apposito sottogruppo di lavoro, denominato "Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission" (CoSO), con il compito di realizzare uno studio teorico, basato sulla dottrina esistente in tema di controlli interni. Nel 1992 è stato emesso il "CoSO Report - Internal Control: Integrated Framework"; il documento evidenzia l'importanza del controllo interno quale processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge lo scopo di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione dei seguenti obiettivi: i. efficacia ed efficienza delle attività operative; ii. attendibilità delle informazioni di bilancio; iii. conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore.

² Nel 2004 è stato pubblicato un secondo documento redatto dal Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, "CoSO Report II", e intitolato "Enterprise Risk Management - Integrated Framework". Con questo studio viene ampliata la concezione del controllo, in quanto questo va ad inserirsi in un ambito più grande come quello della gestione dei rischi. In esso si parla infatti di Enterprise Risk Management, definito come "a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, applied in strategy setting and across the enterprise, designed to identify potential events that may affect the entity, and manage risks to be within its risk appetite, to provide reasonable assurance regarding the achievement of entity objectives".

tra la strategia aziendale, la propensione al rischio (risk appetite), quale livello e tipologia di rischio che l'impresa è in grado di assumere coerentemente con gli obiettivi strategici perseguiti, e la tolleranza al rischio (risk tolerance), intesa come livello di variabilità accettabile nel raggiungimento di un obiettivo.

In questo modo il management potrà implementare un'adeguata allocazione del capitale e degli investimenti, grazie a solide informazioni sui rischi che aiutano a prevenire la perdita di risorse e garantire una solida conformità a leggi e regolamenti, tramite report efficaci che consentono di raggiungere gli obiettivi di rendimento prefissati.

Il Risk Management è pertanto finalizzato al conseguimento di una serie di obiettivi aziendali di tipo *strategico*, definiti ai livelli più elevati della struttura organizzativa ed in linea con la missione aziendale, di tipo *operativo*, riguardanti l'impiego efficace ed efficiente delle risorse aziendali, e di *conformità* alle leggi ed ai regolamenti.

La disciplina del Risk Management è caratterizzata da una pervasività che interessa tutte le diverse aree dell'organizzazione, viene portata avanti da soggetti che occupano posizioni e svolgono mansioni a tutti i livelli della struttura organizzativa e costituisce la base inderogabile per l'implementazione di adeguate strategie aziendali e di mercato.

Lo scopo del Risk Management è quello di migliorare la capacità di un'azienda nel gestire i rischi che potrebbero fraporsi nel perseguimento degli obiettivi imprenditoriali, andando ad intaccare il valore dei propri assets, costituiti sia da beni fisici e materiali ma anche da beni immateriali, quali i clienti, i fornitori, le risorse umane, il Know How, la reputazione e l'immagine aziendale.

Una delle metodologie più utilizzate nell'ambito della gestione del rischio è l' **Enterprise Risk Management (ERM)**³. Questo modello si basa sull'autovalutazione del profilo di rischio da parte del management (approccio TOP-DOWN) in relazione ai processi aziendali ed obiettivi strategici. Da

³ Si consiglia la seguente lettura: Prandi P., "Il risk management, teoria e pratica nel rispetto della normativa", Franco Angeli, 2010

quest'analisi ne discende una mappatura dei rischi più significativi e delle correlate azioni di mitigazione⁴.

1.2 Il modello ERM

L' **Enterprise Risk Management (ERM)**⁵ è costituito da otto componenti interconnessi. Essi derivano dal modo in cui il management gestisce l'azienda e sono integrati con i processi operativi. Questi componenti sono:

- I. **Ambiente interno:** costituisce l'identità essenziale di un'organizzazione, determina i modi in cui il rischio è considerato ed affrontato dalle persone che operano in azienda, i livelli di accettabilità degli eventi rischiosi, l'integrità ed i valori etici alla base dell'ambiente di lavoro.
- II. **Definizione degli obiettivi:** gli obiettivi devono essere fissati prima di procedere all'identificazione degli eventi che possono potenzialmente pregiudicare il loro conseguimento. L'ERM assicura che il management abbia attivato un adeguato processo di definizione degli obiettivi e che gli obiettivi scelti supportino e siano coerenti con la missione aziendale e siano in linea con i livelli di rischio accettabile.
- III. **Identificazione degli eventi:** gli eventi esterni e interni, che influiscono sul conseguimento degli obiettivi aziendali, devono essere identificati distinguendoli tra "rischi" e "opportunità" ed anche quest'ultime devono essere valutate considerando il processo di formulazione degli obiettivi in atto.
- IV. **Valutazione del rischio:** i rischi sono analizzati, determinando la probabilità che si verifichino in futuro e il loro impatto, al fine di stabilire come devono essere gestiti. I rischi sono valutati in termini di rischio inerente (rischio in assenza di qualsiasi intervento) e di rischio residuo (rischio residuo dopo aver attuato interventi per ridurlo).
- V. **Risposta al rischio:** il management seleziona le risposte al rischio emerso (evitarlo, accettarlo, ridurlo, comparteciparlo) sviluppando interventi per allineare i rischi emersi con i livelli di tolleranza al rischio e di rischio accettabile.
- VI. **Attività di controllo:** devono essere definite e realizzate politiche e procedure per assicurare che le risposte al rischio siano efficacemente eseguite.
- VII. **Informazioni e comunicazione:** le informazioni pertinenti devono essere identificate, raccolte e diffuse nella forma e nei tempi che consentano alle persone di adempiere correttamente le proprie responsabilità. In linea generale, si devono attivare comunicazioni efficaci, in modo che queste fluiscano per l'intera struttura organizzativa: verso il basso, verso l'alto e trasversalmente.
- VIII. **Monitoraggio:** l'intero processo dell'ERM deve essere monitorato e modificato ove necessario. Il monitoraggio si concretizza in interventi continui integrati nella normale attività operativa aziendale o in valutazioni separate, oppure in una combinazione dei due metodi.

⁴ COSO, "Enterprise Risk Management: executive summary", www.coso.org, 2004.

⁵ Per ulteriori approfondimenti: https://www.ordineattuari.it/media/6376/Dott.%20Fumai%20-%20Seminario%20ERM_545.pdf

L'Enterprise Risk Management si sostanzia in un processo multidirezionale che focalizza la gestione del rischio nelle sue relazioni con:

- la **corporate governance**, intesa come il complesso delle regole finalizzate ad assicurare un adeguato governo dell'impresa ed una corrispondenza degli interessi aziendali con quelli degli investitori;
- il **sistema di controllo interno**, quale complesso di regole, procedure e strutture organizzative tese a consentire un adeguata misurazione e gestione dei rischi ed il raggiungimento degli obiettivi aziendali in termini di efficacia ed efficienza delle attività operative, financial reporting e compliance a leggi e regolamenti in vigore;
- le **misurazioni delle performance** al fine di implementare strumenti adeguati di misurazione dei ritorni economici delle operazioni implementate e ponderarne i correlati profili di rischio.

Dal punto di vista operativo il modello ERM si compone di una serie integrata di azioni di volte all'individuazione, valutazione, gestione e monitoraggio del rischio, partendo dal presupposto che un adeguato sistema di Risk Management non garantisce l'eliminazione totale dei rischi, ma offre una strategia per gestirli adeguatamente. Di seguito i passaggi fondamentali.



1. **RISK APPETITE E RISK TOLERANCE:** ogni ciclo ERM muove il primo passo con la definizione del Risk Appetite, ovvero la quantità e tipologia di rischi che una società è disposta ad accettare per raggiungere i propri obiettivi; dal Risk Appetite ne consegue l'identificazione del Risk Tolerance, inteso come il livello di rischio massimo che la società è disposta ad assumere.
2. **RISK ASSESSMENT:** per ciascuna tipologia di rischio considerato viene avviato un processo di valutazione del livello di rischio inerente. Tale misurazione si basa sulla valutazione di due variabili ovvero: l' *impatto* inteso come dimensione dell'effetto potenziale dell' evento sulle performance aziendali e sul mercato; la *probabilità* di accadimento intesa come possibilità che l'evento di rischio si manifesti. Contestualmente viene effettuata un'analisi dei presidi di mitigazione in essere ovvero da implementare.
3. **RELEVANT RISK IDENTIFICATION:** dall'attività di cui ai punti precedenti ne discende una overview delle valutazioni dei Relevant Risks e le connesse priorità di intervento in termini di assessment.
4. **MITIGATOIN ACTIONS:** con riferimento ai rischi non presidiati o parzialmente presidiati, vengono studiate apposite mitigation actions.
5. **REPORTING:** la funzione Risk Management effettua pertanto il follow-up delle mitigation actions al fine di monitorarle e tracciarne lo stato di implementazione. Tale attività di reporting consente di avere un'adeguata disponibilità delle informazioni relative all'intero sistema di gestione e monitoraggio dei rischi.

L'ERM non è una funzione a sé stante, bensì è il presupposto sostanziale che permea la cultura, gli strumenti e la strategia su cui le organizzazioni fanno affidamento per gestire i rischi nel processo di creazione, mantenimento e realizzazione del valore. Il perno è pertanto rappresentato dal valore dell'organizzazione che si estrinseca attraverso il conseguimento di performance coerenti con le strategie aziendali, nonché la mission e la vision dell'organizzazione. In tale prospettiva, l'attività di analisi e mappatura dei rischi all'interno di un'impresa è il fulcro attorno al quale ruotano tutti i modelli di controllo implementati⁶.

1.3 Il rischio di compliance

Possiamo definire il **Rischio di Compliance** come il rischio da parte di un'impresa di incorrere in sanzioni giudiziarie o amministrative, perdite finanziarie rilevanti o danni reputazionali a fronte di violazioni di legge, di regolamenti o di autoregolamentazioni⁷.



NOTA BENE: la mancata conformità a leggi, regolamenti e procedure è un rischio: 1) trasversale all'organizzazione, 2) di reputazione ed immagine, 3) con implicazioni di tipo strategico. Pertanto

⁶ Letture consigliate: Giorgino, M. (2015). *Risk management*, EGEA, Milano; Nepi, A. (2001). *Analisi e gestione dei rischi di progetto. Metodologie e tecniche*, Franco Angeli, Milano; Floreani, A. (2004). *Enterprise Risk Management. I rischi aziendali e il processo di risk management*

⁷ http://www.compliance-community.it/public/files/group_files/11/85

deve essere gestito ex ante attraverso un compliance program volto a ridurre le possibilità di accadimento e basato su di un complesso di attività di individuazione, valutazione, monitoraggio e reporting.

L'istituzione della **Funzione di compliance** all'interno di un'organizzazione comporta il presidio dei meccanismi di funzionamento e delle interconnessioni tra le diverse funzioni di controllo, al fine di:

- eliminare possibili duplicazioni
- ottimizzare l'impiego delle risorse disponibili
- assicurare l'efficiente funzionamento del sistema nel suo complesso



IMPORTANTE: il **sistema della compliance** consiste in un insieme di strutture e procedure organizzative che vengono poste in essere al fine di prevenire il rischio di non conformità dell'operato aziendale alle norme ed ai regolamenti vigenti, suggerendo, ove si riscontrino disallineamenti, le più opportune soluzioni da porre in essere per sanarli.

L'organizzazione di una funzione di compliance non è univoca e varia a seconda di una serie di fattori quali le caratteristiche del business, le dimensioni dell'impresa, la sua struttura organizzativa, l'articolazione del sistema dei controlli interni volti alla verifica della conformità rispetto alle disposizioni normative in vigore.

La compliance, dunque, è una variabile strategica che permea l'attività di tutti i livelli organizzativi, nelle sfere di relativa responsabilità. Parliamo di una funzione basata su di un approccio sistematico, capillare e proattivo che consenta di conoscere e monitorare i principali requisiti normativi e procedurali alla base del modus operandi dell'organizzazione.

La Compliance implica l'implementazione di un sistema di attività volte all'individuazione, valutazione, monitoraggio e reporting sulla conformità a leggi, regolamenti e procedure.

AMBITI DI INTERVENTO DELLA COMPLIANCE:

- consulenza e assistenza al management nei processi decisionali, per garantire supervisione e rispetto delle regole;
- sviluppo di policy, procedure, standard contrattuali a fronte di requisiti normativi;
- definizione di programmi per identificare, valutare e monitorare i rischi di compliance;
- promozione e diffusione della cultura della legalità, anche mediante attività di training.

La compliance si pone come presidio del sistema aziendale e strumento di garanzia dell'affidabilità rispetto al mercato ed agli investitori. Il costante sforzo di adeguamento all'evoluzione degli obblighi legislativi di settore pone la compliance in una condizione di costante interrelazione con tutta una serie di materie, quali, a titolo esemplificativo e nono esaustivo, la prevenzione degli incidenti e sicurezza sul posto di lavoro, la lotta alla corruzione, la normativa antiriciclaggio, la tutela del consumatore, la normativa ambientale, la sicurezza

informatica, la privacy ed il trattamento dei dati personali. Per tutti gli ambiti previsti, le attività di compliance sono finalizzate ad ottimizzare la riorganizzazione del sistema aziendale, dotando l'organizzazione di un complesso di strumenti necessari a prevenire il rischio di incorrere in situazioni di non conformità normativa⁸.

⁸ <https://www.altalex.com/documents/news/2020/12/17/corporate-counsel-il-rischio-di-compliance-aziendale-ed-il-doveroso-rispetto-delle-norme>

2. CAPITOLO SECONDO: IL MODELLO 231

2.1 Breve cenno sull'evoluzione normativa

Come descritto nei paragrafi precedenti, la compliance concerne un complesso di azioni volte a garantire la conformità da parte del sistema aziendale a leggi, standard, best practice e politiche imprenditoriali, il tutto mediante l'implementazione di un sistema di controllo interno e mitigazione dei rischi che agisce in via preventiva e propone, ove necessario, le dovute azioni correttive. L'obiettivo è di evitare di incorrere in sanzioni giudiziarie o amministrative, perdite finanziarie rilevanti o danni di reputazione.

In questa prospettiva, una sinergia fondamentale è quella che scaturisce dal rapporto tra la funzione compliance e la responsabilità amministrativa degli enti delineata dal D.Lgs. 231/2001.

La funzione compliance, con riferimento al Modello 231, ha la finalità di valutare la corretta conformità normativa e contestualmente di salvaguardare la società dal rischio di non conformità con riferimento ai danni reputazionali.

L'ente collettivo rappresenta infatti un'autonoma e concreta realtà cui ricondurre un complesso sistema relazionale che lo rende pienamente soggetto di diritto, dotato di una propria volontà collettiva che esprime attraverso gli organi sociali e pertanto capace di commettere un illecito di cui ne sarebbe direttamente responsabile per l'agire dei suoi organi e ne subirebbe le connesse conseguenze.

Con la **Legge Delega n. 300/2000** il Parlamento introduce l'art. 11 che riconosce la *"Delega al Governo per la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti privi di personalità giuridica"*. In attuazione della delega di cui all'art. 11 della Legge 29 settembre 2000, n. 300, viene emanato il **D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231** recante la *"Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica"*, con il quale il Legislatore ha adeguato la normativa interna alle Convenzioni internazionali in materia di responsabilità delle persone giuridiche.

Viene così introdotta anche nell'ordinamento giuridico italiano la cd. **responsabilità amministrativa da reato** delle persone giuridiche in relazione alla commissione di determinati reati, nell'interesse o a vantaggio dell'ente, da parte di soggetti incardinati a vario titolo nella compagine organizzativa.

SOGGETTI DESTINATARI della disciplina sono gli enti forniti di personalità giuridica, società e associazioni anche prive di personalità giuridica; sono esclusi, invece, lo Stato, gli Enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici nonché gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale⁹.

L'art. 5, 1° comma del D.Lgs. 231/2001 statuisce il criterio d'imputazione oggettivo ovvero "L'ente è responsabile per reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio": l'INTERESSE è elemento caratterizzante la condotta del soggetto agente connotato da una precisa indole soggettiva e di volontà, suscettibile di una valutazione ex ante; il concetto di interesse si sostanzia in una connessione tra il reato ed il risultato che ci si propone di conseguire attraverso la messa in atto della condotta delittuosa. Il VANTAGGIO è un effetto dell'operato di colui che ha agito e si basa sempre una verifica ex post¹⁰.

Il reato deve, inoltre, essere commesso da:

- soggetti apicali che coinvolgono la responsabilità dell'ente; trattasi di persone fisiche che ricoprono ruoli di rappresentanza, amministrazione e direzione ovvero persone fisiche che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dell'ente¹¹;
- persone fisiche sottoposte alla direzione o alla vigilanza di un soggetto apicale.

⁹ In tale catalogo rientrano anche «gli enti pubblici che svolgono attività economica e le società commerciali a capitale 'misto', pubblico e privato, che svolgono servizi pubblici» (Cass., sez. II, 09-07-2010, n. 28699); nonché le società in accomandita semplice (Cass., sez. VI, 09-07-2009, n. 36083), le imprese individuali (Cass., sez. III, 15-12-2010, n. 15657; contra, Cass., sez. VI, 16-05-2012, n. 30085). Nei gruppi di impresa, la holding può incorrere in responsabilità «per il reato commesso nell'ambito dell'attività di altra società del gruppo, purché nella sua consumazione concorra una persona fisica che agisca per conto della holding perseguendo anche l'interesse di quest'ultima (Cass., sez. V, n. 24583/2011).

¹⁰ "In tema di responsabilità da reato degli enti, i criteri di imputazione oggettiva, rappresentati dal riferimento contenuto nell'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 231 del 2001 all'«interesse o al vantaggio», sono alternativi e concorrenti tra loro, in quanto il criterio dell'interesse esprime una valutazione teleologica del reato, apprezzabile "ex ante", cioè al momento della commissione del fatto e secondo un metro di giudizio marcatamente soggettivo, mentre quello del vantaggio ha una connotazione essenzialmente oggettiva, come tale valutabile "ex post", sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito." Cass.pen., SS.UU., 24.04.14, n. 38343; "I concetti di interesse e vantaggio nei reati colposi d'evento vanno di necessità riferiti alla condotta e non all'esito antiggiuridico: nei reati colposi l'interesse/vantaggio si ricollegano al risparmio nelle spese che l'ente dovrebbe sostenere per l'adozione delle misure precauzionali ovvero nell'agevolazione sub specie dell'aumento di produttività che ne può derivare sempre per l'ente dallo sveltimento dell'attività lavorativa favorita dalla mancata osservanza della normativa cautelare, il cui rispetto, invece, tale attività avrebbe rallentato quantomeno nei tempi" Cassazione penale, sezione IV, 16 aprile 2018 (ud. 13 settembre 2017), n. 16713; "In tema di responsabilità degli enti derivante da reati colposi di evento in violazione della normativa antinfortunistica (art. 25-septies del D.Lgs. 231/2001), sussiste l'interesse dell'ente nel caso in cui l'omessa predisposizione dei sistemi di sicurezza determini un risparmio di spesa, mentre si configura il requisito del vantaggio qualora la mancata osservanza della normativa cautelare consenta un aumento della produttività o anche solo una riduzione dei tempi di lavorazione." Cassazione penale, sezione IV, 28 ottobre 2019 (ud. 24 settembre 2019), n. 43656; "In merito ai profili di responsabilità amministrativa ex art. 25-undecies del D.Lgs. 231/2001 in relazione al reato ambientale di scarico di acque reflue industriali oltre i limiti tabellari di cui all'art. 137, comma 5, D.Lgs. 152/2006, e più in generale in materia di illeciti colposi ambientali, secondo la Corte i concetti di interesse e di vantaggio devono essere delineati alla luce della condotta e non anche dell'evento lesivo. Pertanto "l'interesse e il vantaggio vanno individuati sia nel risparmio economico per l'ente determinato dalla mancata adozione di impianti o dispositivi idonei a prevenire il superamento dei limiti tabellari, sia nell'eliminazione di tempi morti cui la predisposizione e manutenzione di detti impianti avrebbe dovuto dare luogo, con economizzazione complessiva dell'attività produttiva" Cassazione penale, sez. III, 27 gennaio 2020 (ud. 4 ottobre 2019), n. 3157.

¹¹ "La nozione di soggetto apicale di un ente viene definita dall'esercizio formale di funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione, mentre l'esercizio di fatto per essere rilevante deve avere riguardo cumulativamente alle funzioni di gestione e controllo, volendosi includere tra i vertici solo quei soggetti che esercitano un penetrante dominio sull'ente" Trib. Milano, sez. XI, 26-6-2008.

La sopracitata nozione di interesse e/o vantaggio e la correlata identificazione dei soggetti capaci di coinvolgere la responsabilità dell'ente costituisce il presupposto normativo del concetto di **IMMEDESIMAZIONE ORGANICA**, in forza del quale la persona fisica che commette il reato si immedesima con l'ente, agendo come suo organo ed esprimendone la relativa volontà in modo così aderente che si viene a legittimare l'imputazione all'ente delle conseguenze civili e penali degli atti delittuosi posti in essere; in tale prospettiva, la sovrapposizione tra l'autore del reato ed il soggetto destinatario della sanzione si riscontra nella misura in cui il primo agisce nell'interesse ovvero a vantaggio dell'ente e non per esclusivi interessi propri o di terzi. Presupposto fondamentale per poter ritenere l'ente responsabile è pertanto il riscontro di un rapporto di immedesimazione organica che si sostanzia nell'agire da parte del singolo non per sé stesso ma per l'ente. Per converso, nel caso in cui la finalità della condotta delittuosa si ravvede in un interesse personale dell'agente, tale preconditione fa venir meno il rapporto di immedesimazione¹².

La mancata adozione ovvero l'inefficace attuazione di un Modello 231 costituisce il presupposto d'imputazione della responsabilità in capo all'organizzazione; come statuito dalla Cassazione penale, sez. III, 14 gennaio 2019, n. 18842 *"la colpa di organizzazione, da intendersi in senso normativo, è fondata, nel sistema introdotto dal d.lgs. n.231 del 2001, sul rimprovero derivante dall'inottemperanza da parte dell'ente dell'obbligo di adottare le cautele, organizzative e gestionali, necessarie a prevenire la commissione dei reati previsti tra quelli idonei a fondare la responsabilità del soggetto collettivo, dovendo tali accorgimenti essere consacrati in un documento che individua i rischi e delinea le misure atte a contrastarli"*. Partendo da tali presupposti, la responsabilità dell'ente è esclusa se:

- l'ente ha adottato un Modello di organizzazione gestione e controllo prima della commissione del reato;
- il Modello è idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- il Modello è stato efficacemente attuato;
- il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo (il c.d. OdV).

¹² Art. 5, 2° comma del D.Lgs. 231/2001 *"L'ente non risponde, invece, se la persona fisica autrice del reato abbia agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi"*

2.2 Il Modello Organizzativo 231: contenuto e struttura

Il Modello Organizzativo 231 consiste in un modello organizzativo e gestionale mutuato dal D.Lgs. n.231/2001, il quale, sebbene non obbligatorio, può essere predisposto da tutte le imprese di qualsiasi dimensione.

Il principio giuridico alla base del modello è la cd. responsabilità amministrativa degli Enti che si sostanzia nel momento in cui viene riscontrata la commissione di un reato (c.d. reato presupposto) da parte di una persona fisica legata all'Ente da un rapporto di tipo funzionale. Il riconoscimento di tale responsabilità amministrativa determina, a carico dell'Ente, la possibilità dell'irrogazione di sanzioni pecuniarie e sanzioni interdittive come, a titolo esemplificativo e non esaustivo, l'interdizione dell'esercizio e delle attività, il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, la sospensione o la revoca di autorizzazioni, licenze e concessioni, la revoca di finanziamenti, agevolazioni e contributi.

Al fine di evitare le conseguenze descritte, l'Ente ha la facoltà di implementare preventivamente un Modello Organizzativo di gestione e controllo previsto dal D.Lgs. n. 231/2001. Tale modello definisce un complesso di procedure, codici di comportamento, protocolli operativi, attività di verifica, formazione ed adeguata comunicazione, il tutto volto ad una gestione aziendale che minimizzi il rischio della commissione dei reati presupposto¹³.

Un Modello di organizzazione e gestione consiste in un documento che rappresenta l'insieme delle regole organizzative e di controllo di un'impresa ed è finalizzato far sì che i reati di cui al D.Lgs. 231/2001 non possano essere commessi se non attraverso l'elusione fraudolenta¹⁴ delle regole aziendali. Il Modello viene implementato in base alla specifica realtà aziendale e costituisce la base per il suo funzionamento, le sue procedure, la sua corporate governance, il suo sistema organizzativo, il suo sistema di controllo.

¹³ "Il sistema di attribuzione della responsabilità dell'ente si fonda sulla concreta riconducibilità del fatto alla sfera di operatività e interesse dell'ente e ad un profilo di immedesimazione della responsabilità la quale può essere esclusa solo nel caso di preventiva adozione di idonei modelli organizzativi cui sia correlato un proficuo e mirato sistema di prevenzione. Nel caso di reato commesso da soggetto apicale la mancata adozione è di per sé bastevole al fine di suffragare la responsabilità dell'ente." Cassazione penale, sezione VI, 6 dicembre 2018 (ud. 25 settembre 2018) n. 54640

¹⁴ Cassazione penale, sez. V, sentenza n. 4677 del 2014, dopo aver stabilito che "l'uso dell'avverbio 'fraudolentemente' sta evidentemente a indicare, non un complesso intreccio di artifici e raggiri in danno del modello organizzativo e gestionale, ma la violazione di doveri da parte degli organi societari e - dunque - un abuso di poteri", ha poi precisato che "la frode neppure può consistere nella mera violazione delle prescrizioni contenute nel modello", dovendo essere determinata da un aggiramento delle 'misure di sicurezza' idoneo a forzarne l'efficacia".

Il Modello non si sostanzia in un protocollo statico e immutabile, bensì deve essere costantemente oggetto di un attività di monitoraggio ed aggiornamento sempre in osmosi con le caratteristiche dell'impresa, la sua struttura organizzativa ed il contesto in cui opera¹⁵.

I **VANTAGGI** per le imprese derivanti dal Modello 231 sono:

- efficienza nel prevenire il crescente catalogo dei reati presupposto, evitando sanzioni, danni al patrimonio e all'immagine aziendale;
- possibilità di ottenere il rating di legalità con conseguente facilitazione dell'accesso al credito e ai finanziamenti;
- semplificazione organizzativa;
- efficienza di analisi e procedure di controllo interno, ottimizzazione dei processi, maggiore tutela da rischi operativi e maggiore condivisione delle informazioni;
- miglioramento dell'immagine dell'ente nei rapporti con terzi (altri enti, pubblica amministrazione, fornitori, banche e altri portatori d'interesse)
- sviluppo di una cultura aziendale improntata alla legalità e alla trasparenza, nonché l'implementazione di un ottimo sistema di qualità.

<p>Art.6 comma 2 D.Lgs. 231/2001 Affinché il Modello sia idoneo a prevenire i reati- presupposto deve</p>	a) Individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi i reati
	b) Prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire
	c) Individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati
	d) Prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli
	e) Introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello

¹⁵ "Non può essere considerato idoneo a prevenire i reati e ad escludere la responsabilità amministrativa dell'ente un modello aziendale di organizzazione e gestione, adottato ai sensi degli art. 6 e 7 d.lgs. 8 giugno 2001 n. 231, che non preveda strumenti idonei a identificare le aree di rischio nell'attività della società e a individuare gli elementi sintomatici della commissione di illeciti" Trib. Milano, 28 ottobre 2004

Caratteristiche del Modello ¹⁶						
Delineare la struttura organizzativa	Formalizzare le procedure aziendali	Prevedere un Codice Etico	Assegnare poteri autorizzativi e di firma	Prevedere un'adeguata attività informativa del personale	Prevedere un sistema disciplinare	Istituire un OdV e definire i correlati flussi informativi

Il Modello Organizzativo 231 si basa sui seguenti **PROTOCOLLI ESSENZIALI**:

1. il Codice Etico;
2. il Sistema Disciplinare;
3. l'Organismo di Vigilanza;
4. le procedure e i presidi organizzativi specifici per i processi e le attività sensibili individuate a rischio.

Il Modello si compone delle seguenti **SEZIONI**:

- **PARTE GENERALE**, riguardante la descrizione degli aspetti e dei principi generali del Modello, le procedure di controllo, il codice etico, il sistema disciplinare e sanzionatorio, l'istituzione e la definizione dei poteri di un Organismo di Vigilanza.
- **PARTE SPECIALE**, in cui sono individuati i reati presupposto ipotizzabili, le aree aziendali di rischio e le funzioni coinvolte, le modalità di commissione dei reati, le procedure di controllo adottate e finalizzate alla riduzione dei rischi.

Il Modello Organizzativo 231 deve essere approvato dall'Organo Amministrativo della Società, che deve nominare contestualmente anche l'Organismo di Vigilanza.

¹⁶ Gip di Milano, ord. 20/09/2004 Il "Decalogo 231" Indicazioni in merito alla costruzione del Modello: "Il Modello deve essere adottato partendo dalla mappatura dei rischi di reato specifica ed esaustiva e non meramente descrittiva o ripetitiva del dettato normativo. Il Modello deve prevedere che i componenti dell'OdV posseggano capacità specifiche in tema di attività ispettiva e consulenziale. Il Modello deve prevedere quale causa d'ineleggibilità a componente dell'OdV la sentenza di condanna o di patteggiamento non irrevocabile. Il Modello deve differenziare tra formazione rivolta ai dipendenti nella loro generalità, ai dipendenti che operino in specifiche aree di rischio, all'organo di vigilanza ed ai preposti al controllo interno. Il Modello deve prevedere il contenuto dei corsi di formazione, la loro frequenza, l'obbligatorietà della partecipazione ai corsi, controlli di frequenza e di qualità sul contenuto dei programmi. Il Modello deve prevedere espressamente la comminazione di sanzione disciplinare nei confronti degli amministratori, direttori generali e compliance officers che per negligenza ovvero imperizia non abbiano saputo individuare e, conseguentemente, eliminare, violazioni del Modello e, nei casi più gravi perpetrati dei reati. Il Modello deve prevedere sistematiche procedure di ricerca ed identificazione dei rischi quando sussistano circostanze particolari (es. emersione di precedenti violazioni, elevato turn-over del personale). Il Modello deve prevedere controlli di routine e controlli a sorpresa – comunque periodici – nei confronti delle attività aziendali sensibili. Il Modello deve prevedere e disciplinare un obbligo per dipendenti, direttori generali, amministratori della società di riferire all'OdV notizie rilevanti relative alla vita dell'ente, a violazioni del modello o alla consumazione di reati. In particolare deve fornire concrete indicazioni sulle modalità attraverso le quali coloro che vengano a conoscenza di comportamenti illeciti possano riferire all'OdV. Il Modello deve contenere protocolli e procedure specifici e concreti."

CONTENUTI PARTE GENERALE

- Principi ispiratori, finalità perseguite e metodologia alla base del Modello;
- panoramica dei reati-presupposto previsti dal D.Lgs. n. 231/01;
- individuazione dei principi “generali” alla base dell’organizzazione aziendale: proceduralizzazione delle attività; delega di funzioni a persone competenti; predisposizione di flussi informativi periodici interni; separazione delle funzioni nell’ambito di processi a rischio; corrispondenza tra poteri autorizzativi e di firma e responsabilità organizzativa e gestionale; verifica delle prestazioni effettuate dai consulenti; trasparenza della gestione di risorse finanziarie; tracciabilità delle operazioni; archiviazione documenti;
- regolamentazione dell’attività dell’Organismo di Vigilanza;
- descrizione del sistema sanzionatorio nel caso di violazione del Modello;
- indicazione delle modalità di attuazione del Modello, di aggiornamento, di formazione del personale.

CONTENUTI PARTE SPECIALE

- Identificazione delle aree “a rischio reato” e delle correlate attività sensibili;
- identificazione delle eventuali aree “strumentali” in cui possono compiersi atti e operazioni funzionali alla commissione di reati;
- descrizione delle funzioni aziendali che operano all’interno di ciascuna area a rischio reato;
- descrizione dei controlli in essere sulle singole aree a rischio reato;
- indicazione dei principi di comportamento da rispettare al fine di ridurre il rischio di commissione dei reati.

Il Modello, può essere adottato

- *ex ante*, prima della commissione del reato, andando in tal modo a svolgere una funzione esimente;
- *ex post*, a seguito della commissione del reato, andando a svolgere una funzione mitigante attraverso una riduzione della sanzione pecuniaria, l’esclusione delle sanzioni interdittive, la sospensione o revoca delle misure cautelari¹⁷.

¹⁷ “Non è censurabile la società in rappresentanza della quale il presidente del consiglio di amministrazione e l’amministratore delegato, eludendo il relativo modello di organizzazione dell’impresa, hanno diffuso sul mercato degli strumenti finanziari comunicati relativi alle

Per quanto concerne l'adozione di un Modello 231, sono contemplate le seguenti fasi¹⁸

FASI ADOZIONE MODELLO 231
1. Risk Assessment
2. Gap Analysis
3. Implementazione del Modello
4. Monitoraggio continuo del Modello
5. Adeguamento e aggiornamento del Modello

1. **Risk Assessment:** si procede anzitutto con la mappatura delle aree a rischio reato presenti in una determinata società in rapporto alla specifica attività da questa svolta. In particolar modo si identificheranno i fattori di rischio, si valuteranno i controlli eventualmente già esistenti e gli eventuali gap connessi.
2. **Gap Analysis:** alla luce delle informazioni acquisite tramite il Risk Assessment, si procede con una comparazione tra i controlli esistenti ed i controlli attesi al fine di ridurre il rischio di commissione di reati presupposto.
3. **Implementazione del Modello:** a fronte degli esiti delle precedenti fasi, verrà implementato il Modello, con tutti gli allegati; il complesso di tali documenti dovrà essere approvato con formale delibera dall'organo dirigente della Società e solo da quel momento potrà dirsi adottato ed efficacemente attuato.
4. **Monitoraggio continuo del Modello:** verrà definito un piano di verifiche dell'OdV e verranno condotte attività di verifica periodica sul corretto funzionamento del Modello.
5. **Adeguamento e aggiornamento del Modello:** il modello verrà a seguito di novità legislative in materia di responsabilità degli enti (ad es. introduzione di nuovi reati presupposto), cambiamenti significativi della struttura organizzativa o dei settori di attività della società, significative violazioni del modello stesso.

A seguito della costruzione del Modello, dovrà essere istituito l' **Organismo di Vigilanza** (OdV); il compito di nominare i membri dell'OdV spetta all'organo dirigente della Società.

Ai sensi dell' art. 6 del D.Lgs. 231/2001 l'ente è esente da responsabilità se l'organo dirigente, oltre ad aver adottato ed efficacemente attuato il Modello, ha:

condizioni patrimoniali e finanziarie della società, dopo aver manipolato i dati perpetrati dalle competenti funzioni aziendali" (Trib. Milano 17.11.2009)

18" La valutazione di efficacia del modello di organizzazione dell'impresa societaria deve essere compiuta dal Giudice con riferimento al tempo della sua adozione e attuazione" (Trib. Milano 17.11.2009)

- affidato il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del Modello e di curarne l'aggiornamento ad un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo;
- non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo.

POTERI dell'OdV:

- le attività poste in essere dall'OdV non possono essere sindacate da altro organo aziendale, fermo restando l'attività di vigilanza posta in essere dall'organo dirigente;
- l'OdV ha libero accesso a tutte le informazioni della società senza necessità di consenso preventivo

COMPITI dell'OdV:

- vigila sull'effettiva attuazione del Modello;
- controlla l'adeguatezza del Modello ai fini di prevenzione dei reati presupposto;
- verifica il mantenimento nel tempo dell'effettività e funzionalità del Modello;
- segue le azioni di aggiornamento del Modello;
- è destinatario di flussi informativi in entrata (indispensabili al fine di agevolare l'attività di vigilanza preventiva sull'efficacia del modello) ed in uscita (verso gli organi di direzione e controllo della struttura aziendale); l'OdV deve infatti segnalare all'organo dirigente le violazioni accertate mediante opportune attività di reporting.

COMPOSIZIONE dell'OdV:

Organismo ad hoc che può essere alternativamente:

- da un **Organismo ad hoc**
 - *monosoggettivo*: un componente interno (un soggetto che abbia diretta conoscenza dell'Ente come il responsabile dell'Internal Audit, della funzione legale, l'amministratore) o esterno (consulenti esterni in possesso delle dovute competenze tecniche, garantendo così il requisito della professionalità, dell'autonomia ed indipendenza);
 - *plurisoggettivo*: a composizione, mista, con tre o cinque componenti interni ed esterni
oppure
- da **strutture aziendali** di controllo già esistenti all'interno dell'ente esterni (ES: comitato controllo e rischi, Internal Audit, Organo dirigente, Collegio Sindacale)

Una volta nominato, l'OdV dovrà disciplinare il proprio funzionamento interno in un apposito "**Regolamento dell'Organismo di Vigilanza**"; tale documento contiene la disciplina relativa all'istituzione dell'organismo, allo svolgimento delle funzioni affidate alla gestione delle flussi informativi. Il Regolamento dovrà essere approvato dall'OdV, comunicato al vertice della società ed inserito, come allegato, nel Modello di organizzazione, gestione e controllo.

STRUTTURA DI REGOLAMENTO DELL'ODV

- Composizione dell' Organismo di Vigilanza
- Funzione e compiti dell'Organismo di Vigilanza
- Pianificazione delle attività
- Compito di informazione degli organi sociali
- Coordinamento
- Riunioni
- Validità delle riunioni e delle delibere
- Autonomia di spesa
- Raccolta e conservazione delle informazioni
- Cause di rinuncia
- Revoca dell'Organismo di Vigilanza

COMUNICAZIONI ALL'OdV

Il Modello deve prevedere modalità e forme attraverso cui segnalare all'OdV presunte violazioni del Modello al fine di agevolare e rendere maggiormente efficiente lo svolgimento dei compiti affidati allo stesso Organo; ricevuta la segnalazione viene svolta una attività di indagine per verificarne la fondatezza e giungere nel caso all'applicazione della sanzione disciplinare.

In tale prospettiva un ruolo non trascurabile viene anche giocato dai dipendenti, sia pubblici e sia appartenenti ad alcuni settori privati. Da questo punto di vista, uno strumento legale nell'ambito dell'anticorruzione è il **whistleblowing**, ovvero la segnalazione da parte del dipendente di alcune tipologie di rischio.



NOTA BENE: il whistleblower è colui che ha rilevato una possibile frode, un pericolo o un altro serio rischio che possa danneggiare clienti, colleghi, azionisti, il pubblico o la stessa reputazione dell'ente, e per questo decide di segnalarla. La segnalazione del rischio è una facoltà del lavoratore al quale viene sempre garantita la riservatezza ad eccetto di alcune situazioni legate ad indagini penali, tributarie o amministrative ed a seguito di ispezioni di organi di controllo.

Il soggetto che effettua una segnalazione non deve essere destinatario di alcuna forma di ritorsione o discriminazione, diretta o indiretta, avente effetti sulle condizioni di lavoro in virtù della denuncia effettuata. Il segnalante che ritenesse di avere subito una qualche forma di discriminazione ha la facoltà di fornire tale informazione ai gestori della segnalazione i quali, valutata la sussistenza degli elementi, devono informare il datore di lavoro affinché adottati i dovuti provvedimenti per rimediare agli effetti negativi della discriminazione; è, inoltre, facoltà del segnalante inoltrare denuncia circostanziata all'Ispettorato Nazionale del Lavoro¹⁹.

¹⁹ Art. 6 del D.Lgs 231/2001

2-bis. I modelli di cui alla lettera a) del comma 1 prevedono:

a) uno o più canali che consentano ai soggetti indicati nell'articolo 5, comma 1, lettere a) e b), di presentare, a tutela dell'integrità dell'ente, segnalazioni circostanziate di condotte illecite, rilevanti ai sensi del presente decreto e fondate su elementi di fatto

2.3 Modello Organizzativo 231 e Rating di Legalità

Il rating di legalità consiste in un sistema premiale da adottare a favore delle imprese virtuose, le quali possono volontariamente chiedere l'attribuzione di un punteggio finalizzato ad attestare il proprio rispetto di elevati standard di legalità; nel dettaglio è prevista l'assegnazione di un titolo di riconoscimento, commisurato attraverso l'utilizzo di un sistema a "stellette" indicative del livello di compliance aziendale.

La normativa in materia è rappresentata dal Decreto-legge 1/2012 (Art. 5 ter - Rating di legalità delle imprese) modificato dal Decreto legge 29/2012 e convertito, con modificazioni, dalla Legge 62/2012; dalla Delibera AGCM del 12 novembre 2012 "Regolamento attuativo in materia di rating di legalità" e le successive modifiche introdotte con la Delibera n. 28361 del 28 luglio 2020; dal Decreto 20 febbraio 2014, n. 57 - MEF-MISE "Regolamento concernente l'individuazione delle modalità in base alle quali si tiene conto del rating di legalità attribuito alle imprese ai fini della concessione di finanziamenti".

Il rating rende così possibile l'accesso in via preferenziale ai finanziamenti pubblici e nel rapporto con gli Istituti di Credito, in merito al quale giova ricordare la previsione contenuta nell'art. 5-ter del D.L. 1/2012 secondo cui "del Rating attribuito si tiene conto [...] in sede di accesso al credito bancario".

Il sistema premiale gioca un ruolo fondamentale anche nell'ottenimento di punteggi aggiuntivi nell'ambito delle gare d'appalto; su quest'ultimo aspetto delle gare ad evidenza pubblica e nei rapporti con la Pubblica Amministrazione, uno dei vantaggi premiali connessi al conseguimento del Rating viene richiamato nell'art.

precisi e concordanti, o di violazioni del modello di organizzazione e gestione dell'ente, di cui siano venuti a conoscenza in ragione delle funzioni svolte; tali canali garantiscono la riservatezza dell'identità del segnalante nelle attività di gestione della segnalazione;

- b) almeno un canale alternativo di segnalazione idoneo a garantire, con modalità informatiche, la riservatezza dell'identità del segnalante;*
- c) il divieto di atti di ritorsione o discriminatori, diretti o indiretti, nei confronti del segnalante per motivi collegati, direttamente o indirettamente, alla segnalazione;*
- d) nel sistema disciplinare adottato ai sensi del comma 2, lettera e), sanzioni nei confronti di chi viola le misure di tutela del segnalante, nonché di chi effettua con dolo o colpa grave segnalazioni che si rivelano infondate.*

(comma introdotto dall'art. 2 della legge n. 179 del 2017)

2-ter. L'adozione di misure discriminatorie nei confronti dei soggetti che effettuano le segnalazioni di cui al comma 2-bis può essere denunciata all'Ispettorato nazionale del lavoro, per i provvedimenti di propria competenza, oltre che dal segnalante, anche dall'organizzazione sindacale indicata dal medesimo.

(comma introdotto dall'art. 2 della legge n. 179 del 2017)

2-quater. Il licenziamento ritorsivo o discriminatorio del soggetto segnalante è nullo. Sono altresì nulli il mutamento di mansioni ai sensi dell'articolo 2103 del codice civile, nonché qualsiasi altra misura ritorsiva o discriminatoria adottata nei confronti del segnalante. E' onere del datore di lavoro, in caso di controversie legate all'irrogazione di sanzioni disciplinari, o a demansionamenti, licenziamenti, trasferimenti, o sottoposizione del segnalante ad altra misura organizzativa avente effetti negativi, diretti o indiretti, sulle condizioni di lavoro, successivi alla presentazione della segnalazione, dimostrare che tali misure sono fondate su ragioni estranee alla segnalazione stessa.

(comma introdotto dall'art. 2 della legge n. 179 del 2017)

93 del Codice dei contratti pubblici recante disposizioni in materia di "Garanzie per la partecipazione alle procedure" in cui viene statuito al comma 7²⁰ che, nei contratti di servizi e forniture, l'importo della garanzia e del suo eventuale rinnovo è ridotto del 30% per gli operatori economici in possesso del rating di legalità; non da ultimo, l'art. 95, rubricato "Criteri di aggiudicazione dell'appalto" dispone al comma 13 la possibilità da parte delle amministrazioni aggiudicatrici di indicare nel bando di gara i criteri premiali applicabili alla valutazione delle offerte, tenendo conto del maggior rating di legalità dell'offerente.

Per quanto concerne i presupposti soggettivi, l'impresa, al fine di poter richiedere l'attribuzione del rating, deve avere sede operativa nel territorio nazionale; aver realizzato un fatturato minimo di due milioni di euro, imputabile all'ultimo esercizio chiuso nell'anno che precede la richiesta di rilascio del rating, riferito alla singola impresa o al gruppo di appartenenza e risultante dal bilancio di esercizio, regolarmente approvato dal competente organo aziendale e pubblicato ai sensi di legge; risultare, alla data della richiesta di rating, iscritta, da almeno due anni, nel registro delle imprese o nel Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative (R.E.A.), estendendo sostanzialmente la possibilità di richiesta di rilascio del rating ai soggetti non obbligati all'iscrizione presso il Registro delle imprese, ovvero le imprese con sede principale al di fuori del territorio nazionale che aprano un'unità locale in Italia; le Associazioni o altri enti non societari che esercitano, oltre alla propria attività istituzionale, anche in via sussidiaria, un'attività economica.

Oltre ai citati presupposti, le aziende, per poter ottenere il rating, devono rispettare una serie di ulteriori requisiti di cui all'art.2 della Delibera AGCM del 12 novembre 2012 così come modificata dalla Delibera n. 28361 del

20 Art 93 comma 7, D.Lgs. 18.04.2016 n°50 " L'importo della garanzia, e del suo eventuale rinnovo, e' ridotto del 50 per cento per gli operatori economici ai quali venga rilasciata, da organismi accreditati, ai sensi delle norme europee della serie UNI CEI EN 45000 e della serie UNI CEI EN ISO/IEC 17000, la certificazione del sistema di qualita' conforme alle norme europee della serie UNI CEI ISO9000. Si applica la riduzione del 50 per cento, non cumulabile con quella di cui al primo periodo, anche nei confronti delle microimprese, piccole e medie imprese e dei raggruppamenti di operatori economici o consorzi ordinari costituiti esclusivamente da microimprese, piccole e medie imprese. Nei contratti relativi a lavori, servizi o forniture, l'importo della garanzia e del suo eventuale rinnovo e' ridotto del 30 per cento, anche cumulabile con la riduzione di cui al primo periodo, per gli operatori economici in possesso di registrazione al sistema comunitario di ecogestione e audit(EMAS), ai sensi del regolamento(CE) n.1221/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 novembre 2009, o del 20 per cento per gli operatori in possesso di certificazione ambientale ai sensi della norma UNI ENISO14001. Nei contratti relativi a servizi o forniture, l'importo della garanzia e del suo eventuale rinnovo e' ridotto del 20 per cento, anche cumulabile con la riduzione di cui ai periodi primo e secondo, per gli operatori economici in possesso, in relazione ai beni o servizi che costituiscano almeno il 50 per cento del valore dei beni e servizi oggetto del contratto stesso, del marchio di qualita' ecologica dell'Unione europea (Ecolabel UE) ai sensi del regolamento(CE) n. 66/2010 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 novembre 2009. Nei contratti relativi a lavori, servizi o forniture, l'importo della garanzia e del suo eventuale rinnovo e' ridotto del 15 per cento, anche cumulabile con la riduzione di cui ai periodi primo, secondo, terzo e quarto per gli operatori economici che sviluppano un inventario di gas ad effetto serra ai sensi della norma UNI EN ISO 14064-1 o un'impronta climatica (carbon footprint) di prodotto ai sensi della norma UNI ISO/TS 14067. Per fruire delle riduzioni di cui al presente comma, l'operatore economico segnala, in sede di offerta, il possesso dei relativi requisiti e lo documenta nei modi prescritti dalle norme vigenti. Nei contratti di servizi e forniture, l'importo della garanzia e del suo eventuale rinnovo e' ridotto del 30 per cento, non cumulabile con le riduzioni di cui ai periodi precedenti, per gli operatori economici in possesso del rating di legalita' e rating di impresa o della attestazione del modello organizzativo, ai sensi del decreto legislativo n. 231/2001 o di certificazione social accountability 8000, o di certificazione del sistema di gestione a tutela della sicurezza e della salute dei lavoratori, o di certificazione OHSAS 18001, o di certificazione UNI CEI EN ISO 50001 riguardante il sistema di gestione dell'energia o UNI CEI 11352 riguardante la certificazione di operativita' in qualita' di ESC (Energy Service Company) per l'offerta qualitativa dei servizi energetici e per gli operatori economici in possesso della certificazione ISO 27001 riguardante il sistema di gestione della sicurezza delle informazioni. In caso di cumulo delle riduzioni, la riduzione successiva deve essere calcolata sull'importo che risulta dalla riduzione precedente."

28 luglio 2020, quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, l'obbligo effettuare pagamenti e transazioni finanziarie di ammontare superiore alla soglia fissata dalla legge in vigore sulla disciplina dell'uso del contante, esclusivamente per il tramite di strumenti di pagamento tracciabili, non aver subito la revoca di finanziamenti pubblici, non essere destinatari di provvedimenti sanzionatori dell'Autorità nazionale anticorruzione (ANAC). Il rating di legalità ha una durata di 2 anni ed è rinnovabile su richiesta.

Delineato brevemente il quadro sopra descritto, l'adozione di un Modello 231 costituisce uno dei requisiti aggiuntivi per l'attribuzione di stellette ulteriori alla prima (le stellette vanno da uno a tre). Come ben sappiamo, il D.Lgs.231/2001 ha determinato il tramonto del tradizionale principio *Societas delinquere non potest*, prevedendo la responsabilità amministrativa in capo alle persone giuridiche al verificarsi dei tre seguenti presupposti: commissione o tentata commissione di uno o più reati presupposto da parte di chiunque operi all'interno o per conto della persona giuridica; commissione o tentata commissione del reato nell'interesse o vantaggio della persona giuridica; mancata predisposizione di un Modello di organizzazione, gestione e controllo con capacità mitigante per quanto concerne la prevenzione dei reati presupposto ovvero inefficace nella sua attuazione²¹. La funzione compliance, con riferimento al Modello 231, ha la finalità di valutare la corretta conformità normativa e contestualmente di salvaguardare la società dal rischio di non conformità con riferimento ai danni reputazionali. L'ente collettivo rappresenta infatti un'autonoma e concreta realtà cui ricondurre un complesso sistema relazionale che lo rende pienamente soggetto di diritto, dotato di una propria volontà collettiva che esprime attraverso gli organi sociali e pertanto capace di commettere un illecito di cui ne sarebbe direttamente responsabile per l'agire dei suoi organi e ne subirebbe le connesse conseguenze.

Come sopra menzionato, la Delibera 28361 del 28 luglio 2020 (bollettino n. 41 del 19 ottobre 2020, Gazzetta Ufficiale n. 259 del 19 ottobre 2020) ha modificato la precedente Delibera AGCM del 12 novembre 2012 recante il Regolamento attuativo in materia di rating di legalità; in tale ultima modifica del 28 luglio 2020 viene rimarcata una forte osmosi tra i due sistemi, riconoscendo un incremento del punteggio base a fronte dell'adozione di una funzione o struttura organizzativa, anche in outsourcing, che espleti il controllo di conformità delle attività aziendali alle disposizioni normative applicabili all'impresa o di un Modello organizzativo ex D.Lgs. 231/2001. Il Modello organizzativo deve rispettare tutti i requisiti previsti dal decreto ed essere comprensivo di Codice etico, Organismo di Vigilanza e di un sistema disciplinare. Per vedersi riconosciuto il requisito in questione, la Società o l'Ente devono indicare la data di adozione del Modello da parte della società o dell'ente stesso e l'Organo deliberante.

²¹ Per ulteriori approfondimenti si raccomanda la seguente lettura: G. Pezzano, Modelli 231 e rating di legalità. Regolamento attuativo AGCM n. 28361 del 28.7.2020, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2021, 3

2.4 Anticorruzione e Modello Organizzativo 231

Ai fini della presente trattazione e soprattutto a corredo della successiva parte speciale del manuale dedicata al PNRR, si ritiene utile soffermarsi per un approfondimento sulle intersezioni tra la disciplina della Responsabilità amministrativa ex D.Lgs. 231/2001 e la L.n. 190/2012 recante “*Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella pubblica amministrazione*”; benché distanti nel tempo, il D.lgs. 231/2001 e la L.n. 190/2012 rappresentano due momenti di un medesimo percorso, ovvero quello della lotta contro la corruzione²².

La L.n. 190/2012 prevede, sostanzialmente, due strumenti per contrastare la corruzione:

- il **Piano nazionale anticorruzione (PNA)**, predisposto dal Dipartimento della funzione pubblica (comma 4), e che viene approvato dall’ANAC;
- il **Piano triennale di prevenzione della corruzione²³ (PTPC)** (comma 5), predisposto dalle singole amministrazioni pubbliche e principale documento di natura programmatica con cui ogni amministrazione pubblica individua il proprio grado di esposizione al rischio di corruzione e indica gli interventi e le misure organizzative tese a mitigarne l’accadimento.

In termini generali, il PTPCT ed il Modello 231 sono degli strumenti di risk management finalizzati a garantire un’adeguata corporate governance, offrendo agli enti che li adottano un complesso di procedure, principi e regole volte a ridurre il rischio di reati contemplati sia nel D.lg. 231/2001 e sia nella L.n. 190/2012.

Presupposto fondante in entrambi i casi affinché si concretizzi una reale responsabilità, è il carattere necessariamente colposo dell’Ente; specularmente al principio della Responsabilità amministrativa ex D.Lgs. 231/01, anche nell’ambito dell’anticorruzione si parla di colpa dell’organizzazione, riferendosi ad un assetto dell’amministrazione pubblica che risulti essere confuso, inefficiente e che non adotta ovvero adotta in modo inadeguato un PTPCT.

Ambedue le discipline in esame, definiscono pertanto la necessità di adottare un modello organizzativo costituito da un insieme di regole e procedure capaci di mappare le attività sensibili e prevedere l’adozione di specifici presidi volti ad impedire la commissione di reati.

Come analizzato nei paragrafi precedenti, il modello della responsabilità delle persone giuridiche ex D.Lg.231/01 prevede che l’Ente risponda a seguito della commissione di un reato presupposto da parte di un soggetto apicale ovvero di un soggetto sottoposto alla relativa vigilanza; tale responsabilità viene meno nel

²² Per ulteriori approfondimenti si consiglia Studio condotto dalla Protiviti: “*IL RESPONSABILE PER LA PREVENZIONE DELLA CORRUZIONE E TRASPARENZA: Attore del sistema di controllo interno Roma, 17 maggio 2018*”.
https://www.protiviti.com/sites/default/files/italy/hero/rpct_attore-del-sistema-di-controllointerno.pdf

²³ PTPC 2020-2021-2022_PROT 2-2020.pdf (consip.it)

momento in cui l'Ente si sia dotato di apposito Modello organizzativo capace di garantire un'adeguata efficienza organizzativa volta alla protezione dell'azienda nei confronti dei rischi di reato paventati.

Nell'ambito della disciplina anticorruzione, in caso di commissione di un reato di corruzione accertato con sentenza passata in giudicato, il soggetto che risponde è il Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza (RPCT) e lo fa sotto molteplici punti di vista ovvero: erariale, civile, disciplinare, responsabilità dirigenziale. Tuttavia, al pari della logica sopra menzionata in merito al Modello 231, anche in tal caso il RPCT non risponde nella misura in cui abbia efficacemente adottato il PTPCT.

Più complessa è la disamina dei soggetti destinatari delle due discipline. Nell'ambito del D.Lgs. n.231/2001, i soggetti destinatari sono individuati all' art. 1 che, al secondo e terzo comma, statuisce:

"1. [...]

2. *Le disposizioni in esso previste si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità*
3. *Non si applicano allo Stato, agli enti pubblici territoriali, agli altri enti pubblici non economici nonché agli enti che svolgono funzione di rilievo costituzionale."*

Il novero dei soggetti passibili di responsabilità ex decreto 231 sono gli enti dotati di personalità giuridica ed anche quelli privi di personalità giuridica; contestualmente sono esclusi tutti quei soggetti giuridici che rivestono un ruolo di carattere pubblico, quali lo Stato e gli enti pubblici territoriali (regioni, province, comuni) anche gli enti pubblici non economici e gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

Orbene, come sappiamo il modello societario, nel corso del tempo, ha subito una sua evoluzione, andando a contemplare, accanto alle forme tradizionali strettamente privatistiche, anche altri modelli che, senza modificare la natura privatistica della società, ne alterano la struttura e le finalità. Parliamo delle società che contemplano la presenza di denaro pubblico nel proprio capitale ed il cui scopo istitutivo è quello di erogare servizi pubblici.

Le iniziali incertezze circa l'inclusione di questi soggetti atipici tra i destinatari della disciplina del Decreto 231 sono tuttavia cadute a seguito di un nutrito filone di pronunce della giurisprudenza. A titolo esemplificativo e

non esaustivo, si richiamano le **Sentenze n. 28699/2010²⁴ e 234/2011²⁵** della Suprema Corte di Cassazione in cui viene affermato un importante principio in forza del quale il D.lgs. n. 231/2001 è applicabile anche agli enti economici partecipati da soggetti pubblici; tale dettano normativo si fonda su un'interpretazione letterale dell' art. 1 del D.lgs. n. 231/2001 ed in particolare sull' esclusione di quegli enti che, oltre allo stato e agli enti pubblici territoriali, svolgono attività di carattere non economico o di rilievo costituzionale. La disciplina contenuta nel D. lgs. n. 231 / 2001 è pertanto pacificamente applicabile nei confronti delle società controllate dagli enti pubblici ex art. 2359 c. c.

Muovendo da tali presupposti normativi, si è posto il problema del coordinamento del modello ex D. lgs. n. 231 / 2001 con il Piano Triennale di Prevenzione della Corruzione. Aspetto subito superato dall' Autorità Nazionale Anticorruzione che ha chiarito, con il PNA, l'assenza di alcuna forma d'incompatibilità tra il modello 231 ed il PTPC. Il PNA, quindi, specifica (par. 3.1.1.) che al fine di dare attuazione alle norme contenute nella legge n. 190 del 2012 gli enti pubblici economici e gli enti di diritto privato in controllo pubblico, di livello nazionale o regionale/locale "sono tenuti ad introdurre e ad implementare adeguate misure organizzative e gestionali". Tuttavia, "per evitare inutili ridondanze qualora questi enti adottino già modelli di organizzazione e gestione del rischio sulla base del d.lgs. n. 231 del 2001 nella propria azione di prevenzione della corruzione possono fare perno su essi, ma estendendone l'ambito di applicazione non solo ai reati contro la pubblica amministrazione previsti dalla l. n. 231 del 2001 ma anche a tutti quelli considerati nella legge n. 190 del 2012, dal lato attivo e passivo, anche in relazione al tipo di attività svolto dall'ente (società strumentali/ società di interesse generale). Tali parti dei modelli di organizzazione e gestione, integrate ai sensi della legge n. 190 del 2012 e denominate Piani di prevenzione della corruzione, debbono essere trasmessi alle amministrazioni pubbliche vigilanti ed essere pubblicati sul sito istituzionale. Gli enti pubblici economici e gli enti di diritto privato in controllo pubblico, di livello nazionale o regionale/locale devono, inoltre, nominare un responsabile per l'attuazione dei propri Piani di prevenzione della corruzione, che può essere individuato anche nell'organismo di vigilanza previsto dall'art. 6 del d.lgs. n. 231 del 2001, nonchè definire nei propri modelli di

²⁴ "Sono esonerati dall'applicazione del D.Lgs. n. 231 del 2001 - avente ad oggetto la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica - soltanto lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale e gli "altri enti pubblici non economici" (cfr. art. 1 u.c.) ... Dunque, il tenore testuale della norma è inequivocabile nel senso che la natura pubblicistica di un ente è condizione necessaria, ma non sufficiente, all'esonero dalla disciplina in discorso, dovendo altresì concorrere la condizione che l'ente medesimo non svolga attività economica." Sentenza n. 28699/2010

²⁵ "In base al dato normativo una corretta lettura della disciplina concernente la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica porta a ritenere che possano essere esonerati dall'applicazione del d. lgs. N. 231/2001 soltanto lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale e gli altri enti pubblici non economici (art. 1, u.c. d.lgs. 231/2001). Appare dunque evidente che la natura pubblicistica di un ente è condizione necessaria ma non sufficiente per l'esonero dalla disciplina in questione; deve necessariamente essere presente anche la condizione dell'assenza di svolgimento di attività economica da parte dell'ente medesimo..... La ratio dell'esenzione è infatti quella di escludere dall'applicazione delle misure cautelari e delle sanzioni previste dal d.lgs. n. 231/2001 enti non solo pubblici, ma che svolgano funzioni non economiche, istituzionalmente rilevanti, sotto il profilo dell'assetto costituzionale dello Stato amministrazione." Sentenza n. 234/2011

organizzazione e gestione dei meccanismi di accountability che consentano ai cittadini di avere notizie in merito alle misure di prevenzione della corruzione adottate e alla loro attuazione."

Fermo restando questo rapporto di osmosi tra le due discipline, i modelli analizzati presentano anche delle sostanziali diversità.

Anzitutto si rileva il coordinamento tra la figura del Responsabile della Prevenzione della Corruzione e Trasparenza ex L.n. 190/2012 e l' OdV di cui al D.lgs. n.231/ 2001. Da questo punto di vista la composizione dell'OdV deve prevedere membri che abbiano i requisiti di autonomia e indipendenza e, conseguentemente, privi di qualsiasi subordinazione; il RPCT è invece un organo monocratico rappresentato da un dirigente inserito nell'organizzazione e dotato di compiti prettamente operativi. Altri elementi degni di nota sono: la legge anticorruzione si caratterizza per un elenco puntuale e ristretto della tipologia di reati rilevanti; di contrasto, il Modello 231 si presenta come un sistema in continua evoluzione ed aggiornamento; nel sistema anticorruzione la sentenza che accerta la commissione di reato deve essere passata in giudicato; questo non è necessario nella 231; infine, per quanto concerne il profilo sanzionatorio, la sanzione viene erogata da soggetti diversi, ovvero il giudice penale nella 231, mentre l'autorità amministrativa e la Corte dei conti nel sistema anticorruzione²⁶.

26 Per ulteriori approfondimenti si consiglia la seguente lettura: G. DI GREGORIO "Compliance "Anticorruzione" e Modelli ex d.lg. 231/2001" Edizioni Scientifiche Italiane

3. CAPITOLO TERZO: ANTIRICICLAGGIO

3.1 Fenomenologia del reato e disciplina legislativa in Italia

Il reato di riciclaggio è disciplinato dall'articolo 648-bis del Codice penale²⁷ e lo si può definire come l'insieme delle operazioni che fanno perdere le tracce della provenienza illecita di denaro, beni ed altre forme di utilità. Il riciclaggio si qualifica come un delitto plurioffensivo, in quanto non offende unicamente l'ambito patrimoniale, ma provoca anche danni all'economia e lesioni al mercato, andando ad incidere profondamente nella sfera di funzionamento del sistema economico.

Dal punto di vista fenomenologico, il riciclaggio di denaro costituisce spesso il risultato di una complessa serie di transazioni, tuttavia possiamo identificare sempre tre fasi distinte: *Placement*, *Layering* e *Integration*.

FASE DI PLACEMENT – INTRODUZIONE: il riciclatore inserisce i proventi dell'attività illecita nel sistema finanziario, tramite il deposito di fondi presso istituti finanziari, casinò, esercizi commerciali ed altri business presenti sia nel mercato domestico e sia nel mercato internazionale. Prassi vuole che grandi somme di denaro contante vengano spaccettate in somme più piccole e depositate in conti bancari, trasportate all'estero oppure utilizzate per acquistare beni di elevato valore che possono poi essere rivenduti dietro pagamento mediante assegni o bonifici.

FASE DI LAYERING – STRATIFICAZIONE: vengono effettuati strati di transazioni finanziarie successive, finalizzate a rendere difficile la ricostruzione del flusso di denaro, andando a scorporare i proventi illeciti dalla propria origine. Spesso in tale fase vengono effettuati numerosi trasferimenti di fondi attraverso diversi istituti finanziari in diversi paesi ed il denaro depositato viene convertito in altri strumenti monetari ed in forme di business legittimi.

FASE DI INTEGRATION – INTEGRAZIONE: si fornisce un'apparente liceità alla ricchezza illecita reintroducendola in una veste ripulita nell'economia reale ed attraverso modalità ordinarie quali il deposito di somme derivanti da vendite di beni, vendita di titoli ed altro. Una volta completata questa fase, la ricchezza risulta a tutti gli effetti lecita ed il riciclatore può utilizzarla a sua discrezione e senza limitazioni.

Delineato il reato di riciclaggio dal punto di vista fenomenologico, il sistema antiriciclaggio elaborato negli anni per contrastarlo persegue il sostanziale obiettivo di prevenire l'ingresso nel sistema legale di risorse di origine

²⁷ Art. 648-bis C.P. "Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.

La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648."

criminale e contribuire a tutelare la stabilità, la concorrenza ed il corretto funzionamento dei mercati finanziari e dell'economia nel suo insieme.

In ambito comunitario, le regole dell'Unione Europea in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo hanno recepito, nel tempo, l'evoluzione dei principi internazionali, con l'obiettivo di realizzare un ambiente normativo armonizzato tra gli Stati membri. A partire dai primi anni novanta, la disciplina antiriciclaggio ha maturato un'evoluzione che si è concretizzata primariamente in cinque Direttive a cui si sono affiancati diversi altri provvedimenti.

L'ordinamento italiano in materia si è sviluppato in piena coerenza con gli orientamenti europei e comunitari. La cornice legislativa antiriciclaggio è rappresentata primariamente dal Decreto Legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che ha recepito le direttive europee in materia (2005/60/CE, (UE) 2015/849, (UE) 2018/843) e dal Decreto Legislativo 22 giugno 2007, n. 109. Questi testi normativi sono stati modificati in tempi recenti dal decreto legislativo 4 ottobre 2019, n. 125, recante alcuni interventi correttivi e disposizioni di recepimento della quinta direttiva antiriciclaggio (2018/843). Un ulteriore contributo è stato dato con il Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, per quanto concerne il regime dell'utilizzo del contante

Il sistema di prevenzione del riciclaggio si fonda sulla collaborazione tra operatori, autorità amministrative, organi investigativi e autorità giudiziaria. Alla base di tale sinergia vi sono opportuni protocolli di prevenzione dal reato di riciclaggio RISK BASED APPROACH e che, ai sensi dell' art. 6, co. 2, lett. c) D.Lgs. 231/2001²⁸, devono essere idonei ad "individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati". Il concetto di rischio, ampiamente analizzato nell'apposito capitolo, permea la disciplina antiriciclaggio e costituisce il parametro per determinare gli obblighi applicabili in capo ai vari soggetti e dunque consentire una graduazione della disciplina in funzione, appunto, della rischiosità del singolo cliente, dell'operazione e del rapporto in corso di instaurazione.

Numerosi sono i soggetti obbligati al rispetto della normativa antiriciclaggio attraverso comportamenti di collaborazione attiva (autovalutazione del rischio e comunicazione delle evidenze all'Autorità di vigilanza, segnalazioni di operazioni sospette, invio periodico dei dati aggregati relativi all'operatività, etc..) e collaborazione passiva (adeguata verifica della clientela, tenuta della documentazione, etc..); tra questi vi rientrano:

²⁸ Art. 6, co. 2, D.Lgs. 231/2001" *In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera*

a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:

- a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;*
- b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;*
- c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;*
- d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;*
- e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello".*

- intermediari bancari e finanziari
- altri operatori finanziari: Società fiduciarie diverse da quelle iscritte al 106 TUB, mediatori creditizi, agenti in attività finanziaria, cambio valuta etc.
- professionisti: soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro; notai e avvocati nei casi espressamente previsti; revisori legali
- altri operatori non finanziari: prestatori di servizi relativi a società e trust, soggetti che esercitano attività di commercio di cose antiche, soggetti che esercitano attività di case d'asta o galleria d'arte, operatori professionali in oro, etc.
- prestatori di servizi di gioco

3.2 I pilastri dell'antiriciclaggio

Il Decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231²⁹ è stato oggetto di significative modifiche ad opera del Decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 90, nell'ambito del recepimento della Direttiva UE 2015/849 (c.d. IV Direttiva in materia di prevenzione e contrasto dei fenomeni di riciclaggio e finanziamento del terrorismo). Con il recepimento di tale Direttiva si è stabilito di demandare alle autorità di vigilanza (per i soggetti finanziari) e agli organismi di autoregolamentazione (per i professionisti) il compito di integrare la norma primaria, al fine di declinarla secondo le caratteristiche dei destinatari degli obblighi, tramite l'elaborazione delle c.d. Regole Tecniche.

Partendo da tali presupposti, vengono identificati tre principali presidi antiriciclaggio³⁰:

- **autovalutazione del rischio** (artt. 15-16 d.lgs. 231/2007)
- **adeguata verifica della clientela** (artt. 17-30 d.lgs. 231/2007)
- **conservazione dei documenti, dei dati e delle informazioni** (artt. 31, 32 e 34 d.lgs. 231/2007).



NOTA BENE: la nozione del RISK BASED APPROACH è definita nell'art. 20 del Decreto, secondo cui *"gli obblighi di adeguata verifica della clientela sono assolti commisurandoli al rischio associato al tipo di cliente, rapporto continuativo, prestazione professionale, operazione, prodotto o transazione di cui trattasi. Gli enti e le persone soggetti al presente decreto devono essere in grado di dimostrare alle autorità competenti (...), che la portata delle misure adottate è adeguata all'entità del rischio di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo"*.

²⁹ Per approfondimenti sulle disposizioni correlate, si rimanda al seguente link <https://www.bancaditalia.it/compiti/vigilanza/normativa/archivio-norme/riciclaggio-terrorismo/decreto-leg-2312007/index.html?dotcache=refresh>

³⁰ Laddove le dimensioni dello studio siano ampie vi sia un alto grado di complessità organizzativa e operativa del soggetto obbligato, l'assetto organizzativo potrà prevedere una specifica funzione antiriciclaggio, con anche nomina del responsabile, come anche una funzione di revisione indipendente

Di seguito, si offre un approfondimento delle tre regole tecniche con specifico riferimento alla relativa applicabilità nell'ambito dei PROFESSIONISTI.

PRIMO OBBLIGO: AUTOVALUTAZIONE DEL RISCHIO

I professionisti devono effettuare una valutazione dei rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo connessi alla propria attività professionale. Di conseguenza, devono adottare dei presidi e procedure che possano mitigare i rischi rilevati. L'autovalutazione del rischio è un adempimento proprio e non delegabile del professionista obbligato³¹. L'autovalutazione si compone delle seguenti fasi:

1. **identificazione del rischio inerente**: ovvero la probabilità che l'evento possa verificarsi in base alla propria attività; si procede con la raccolta delle informazioni e identificazione e valutazione dei rischi di riciclaggio a cui il soggetto obbligato è esposto in ragione dell'attività svolta, utilizzando le risultanze delle procedure di adeguata verifica svolte nei confronti di ciascun cliente;
2. **analisi del livello di vulnerabilità**: ovvero l'adeguatezza dell'organizzazione di studio e dei meccanismi di controllo e verifica; vengono valutati l'idoneità dei presidi organizzativi, procedurali e di controllo concretamente implementati dal soggetto obbligato rispetto ai rischi precedentemente identificati al fine di individuare eventuali gap;
3. **determinazione del rischio residuo**: ovvero la valutazione del rischio a cui il soggetto obbligato rimane esposto, nonostante l'analisi della vulnerabilità, con l'individuazione delle correzioni.

Per la valutazione del proprio rischio i professionisti devono utilizzare una **scala numerica da 1 a 4**.

- 1 = non significativo
- 2 = poco significativo
- 3 = abbastanza significativo
- 4 = molto significativo

1. Identificazione del rischio inerente

Per la valutazione del rischio³² inerente di riciclaggio, il soggetto obbligato dovrà tenere conto dei seguenti PARAMETRI e connessi FATTORI DI RISCHIO:

³¹ Art. 15 D.lgs. 231/2007 Valutazione del rischio da parte dei soggetti obbligati "1. Le autorità di vigilanza di settore e gli organismi di autoregolamentazione dettano criteri e metodologie, commisurati alla natura dell'attività svolta e alle dimensioni dei soggetti obbligati, per l'analisi e la valutazione dei rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo, cui sono esposti nell'esercizio della loro attività. 2. I soggetti obbligati, adottano procedure oggettive e coerenti rispetto ai criteri e alle metodologie di cui al comma 1, per l'analisi e la valutazione dei rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo. Per la valutazione del rischio di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo, i soggetti obbligati tengono conto di fattori di rischio associati alla tipologia di clientela, all'area geografica di operatività, ai canali distributivi e ai prodotti e i servizi offerti. 3. Le autorità di vigilanza di settore individuano, informandone il Comitato di sicurezza finanziaria, le categorie di soggetti obbligati, rispettivamente vigilati, per i quali le disposizioni di cui al presente articolo non trovano applicazione, in considerazione dell'irrelevanza del rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo dell'attività svolta ovvero dell'offerta di prodotti e servizi che presentano caratteristiche di rischio tipizzate. 4. La valutazione di cui al comma 2 è documentata, periodicamente aggiornata e messa a disposizione delle autorità di cui all'articolo 21, comma 2, lettera a), e degli organismi di autoregolamentazione, ai fini dell'esercizio delle rispettive funzioni e dei rispettivi poteri in materia di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo."

³² <https://commercialisti.it/documents/20182/1324415/Allegato++informativa+27-2021.pdf/50489c11-7b93-41f9-8e8d-c3ee1074a65c>

- tipologia di clientela;
- area geografica di operatività;
- canali distributivi;
- servizi professionali offerti.

A seguire verrà effettuato la MEDIA ARITMETICA dei vari punteggi ottenuti.

TIPOLOGIA DI CLIENTELA

Con riferimento al **cliente** dovranno essere valutati i seguenti elementi:

- a) la natura giuridica;
- b) la prevalente attività effettivamente svolta;
- c) il comportamento tenuto al momento del compimento dell'operazione o dell'instaurazione del rapporto continuativo o della prestazione professionale;
- d) l'area geografica di residenza o sede del cliente o della controparte.

AREA GEOGRAFICA DI OPERATIVITÀ

Deve essere effettuata un'analisi del territorio in cui si esplica la professione e quindi le prestazioni verso il cliente, esame delle zone maggiormente a rischio in base a quelle individuate a livello nazionale dal Comitato di sicurezza finanziaria del MeF ed a livello internazionale dalla Commissione Europea e dal GAFI.

CANALI DISTRIBUTIVI

Deve essere effettuata un'analisi delle modalità di esplicazione della prestazione professionale, anche tramite collaborazioni esterne, corrispondenze e canali di pagamento. La valutazione del rischio deve riguardare: il grado di controllo, la tracciabilità, la protezione dei canali stessi.

SERVIZI OFFERTI

La valutazione deve tener conto dei diversi ambiti di attività professionale, con particolare riguardo alle prestazioni maggiormente esposte a tentativi di riciclaggio. Con riferimento alle **caratteristiche della propria organizzazione di studio** dovranno essere valutati i seguenti aspetti:

- a) esercizio dell'attività in più sedi;
- b) organico e grado di complessità dell'organizzazione del lavoro;
- c) impiego di collaboratori esterni.

TABELLA DI CALCOLO DEL RISCHIO INERENTE³³

Fattori di rischio	Criteri di valutazione	Indici di rischiosità (da 1 a 4)
Tipologia clientela	Si reputa che: - un numero molto esiguo di clienti (10%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 1; - un numero molto limitato di clienti (tra il 10 e il 25%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 2; - un numero significativo di clienti (tra il 25% e il 40%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 3; - percentuale molto significativa (superiore al 40%) di clienti ritenuti ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 4.	
Area geografica di operatività	Si reputa che: - un numero molto esiguo di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio (10%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 1; - un numero molto limitato di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio (tra il 10 e il 25%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 2; - un numero significativo di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio (tra il 25% e il 40%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 3; - una percentuale molto significativa (superiore al 40%) di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 4.	
Canali distributivi	Qualora i servizi professionali avvengano tramite collaborazioni esterne, corrispondenze, canali di pagamento, occorre tener conto dei relativi rischi, specie se le prestazioni si sviluppano in aree potenzialmente pericolose o distanti rispetto alla sede del professionista. La valutazione deve quindi riguardare il grado di controllo, tracciabilità e protezione di tali relazioni e canali.	
Servizi professionali offerti	Si reputa che: - una percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo superiore all'80% possa determinare un indice di rischiosità pari a 1; - una percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo superiore al 60% possa determinare un indice di rischiosità pari a 2; - una percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo compresa tra il 45% e il 60% possa determinare un indice di rischiosità pari a 3; - percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo inferiore al 45%, possa determinare un indice di rischiosità pari a 4.	
Media aritmetica dei valori ottenuti		
Rischio inerente		

³³ Per ulteriori approfondimenti: <https://commercialisti.it/antiriciclaggio>

Analisi del livello di vulnerabilità

LA VULNERABILITÀ³⁴ rappresenta le carenze che permettono che il rischio inerente si concretizzi in fenomeni di riciclaggio non rilevati.

Il **GRADO DI VULNERABILITÀ** riguarda l'analisi dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo e dei presidi antiriciclaggio; deve essere calcolato esaminando i seguenti fattori e facendo la media aritmetica dei punteggi ottenuti:

- Formazione;
- Organizzazione degli adempimenti di adeguata verifica della clientela;
- Organizzazione degli adempimenti relativi alla conservazione dei documenti, dati e informazioni;
- Organizzazione in materia di segnalazione di operazioni sospette e comunicazione delle violazioni alle norme sull'uso del contante.

TABELLA DI CALCOLO DEL GRADO DI VULNERABILITÀ

Fattori di vulnerabilità	Criteri di valutazione	Indici di rischiosità (da 1 a 4)
Formazione	<p>Oggetto di valutazione è il livello di aggiornamento della conoscenza della normativa antiriciclaggio in capo a tutti i componenti dello studio (titolare/i, dipendenti, collaboratori, tirocinanti).</p> <p>La formazione va valutata altresì per quanto concerne il grado di individuazione tempestiva delle tecniche illegali, facendo riferimento anche agli indicatori di anomalia, schemi di comportamento anomalo e altri indicatori messi a disposizione delle Autorità attraverso relazioni ufficiali.</p> <p>Altro elemento da tenere in considerazione è la frequenza della attività di formazione e il suo effettivo svolgimento.</p>	
Organizzazione degli adempimenti di adeguata verifica della clientela	Idoneità delle misure adottate per adempiere agli obblighi previsti dalla legislazione vigente in materia di adeguata verifica e dalle regole tecniche (ad es. esistenza e documentazione, attraverso l'utilizzo di apposita modulistica, di procedure per l'identificazione del cliente, dell'esecutore e del TE).	
Organizzazione degli adempimenti relativi alla conservazione	Idoneità delle misure adottate per adempiere agli obblighi previsti dalla legislazione vigente in materia di conservazione (cartacea o informatica) e dalle regole tecniche (ad es. istituzione e aggiornamento di un sistema organico di conservazione dei fascicoli della	

34 <https://www.agendadigitale.eu/documenti/rischio-di-riciclaggio-ecco-le-regole-tecniche-del-consiglio-nazionale-dei-commercialisti/>

dei documenti, dati e informazioni	clientela; individuazione dei soggetti legittimati ad alimentare e ad accedere al sistema).	
Organizzazione in materia di segnalazione di operazioni sospette e comunicazione delle violazioni alle norme sull'uso del contante	Idoneità delle misure adottate per adempiere agli obblighi previsti dalla legislazione vigente in materia di SOS e di comunicazione dell'uso illegittimo del contante (ad es. esistenza di una procedura interna per la rilevazione di anomalie riconducibili ad eventuali operazioni sospette di riciclaggio/FDT; diffusione interna di indici di anomalia nonché delle casistiche di riciclaggio/FDT elaborate dall'UIF).	
Media aritmetica dei valori ottenuti		
Livello di vulnerabilità		

Determinazione del rischio residuo

La determinazione del **RISCHIO RESIDUO**³⁵ avviene mediante l'utilizzo di una matrice che prende in considerazione sia i valori del rischio inerente sia quelli della vulnerabilità, basandosi su una ponderazione del 40% (rischio inerente) / 60% (vulnerabilità).

RISCHIO INERENTE PONDERATO X 0,40 =	
VULNERABILITA' PONDERATA X 0,60 =	
	RISCHIO RESIDUO	

35 <https://www.odceckr.it/wp-content/uploads/2020/12/Normativa-antiriciclaggio-e-autovalutazione-del-rischio-003.pdf>

MATRICE DI RISCHIO RESIDUO

VULNERABILITÀ (COEFFICIENTE DI PONDERAZIONE = 60%)

		Non Significativa	Poco Significativa	Abbastanza Significativa	Molto Significativa
		1	1.6	2.2	2.8
RISCHIO INERENTE (COEFFICIENTE DI PONDERAZIONE = 40%)	Non Significativa	1	1.6	2.2	2.8
	Poco Significativa	1.4	2	2.6	3.2
	Abbastanza Significativa	1.8	2.4	3	3.6
	Molto Significativa	2.2	2.8	3.4	4

Il **VALORE DI RISCHIO RESIDUO**, inteso come il rischio cui il soggetto obbligato è esposto tenuto conto del rischio inerente e della vulnerabilità riscontrate e che potrà essere mitigato con adeguate azioni correttive, viene individuato considerando la seguente scala graduata.

VALORI PONDERATI	LIVELLO DI RISCHIO RESIDUO
1 - 1.5	Non Significativo
1.6 - 2.5	Poco Significativo
2.6 - 3.5	Abbastanza Significativo
3.6 - 4	Molto Significativo

Stabilito il livello di rischio residuo, il professionista deve definire le **AZIONI DI MITIGAZIONE DEL RISCHIO RESIDUO** individuato. Le aree di interesse delle azioni mitigatrici sono la formazione, attraverso la preparazione di un Piano di Formazione mirato, e l'organizzazione attraverso l'implementazione di azioni di controllo finalizzate alla verifica dell'attuazione delle procedure.

Determinazione del rischio inerente:

Fattore di rischio	Indice di rischiosità
Tipologia di clientela	
Area geografica di operatività	
Canali distributivi	
Servizi professionali offerti	
Livello rischio inerente	
Coefficiente di ponderazione	40%
A - Rischio inerente	

Determinazione del livello di vulnerabilità:

Fattore di vulnerabilità	Indice di rischiosità
Formazione	
Adeguate verifica	
Conservazione	
Sos e contante	
Livello vulnerabilità	
Coefficiente di ponderazione	60%
B – Livello vulnerabilità	

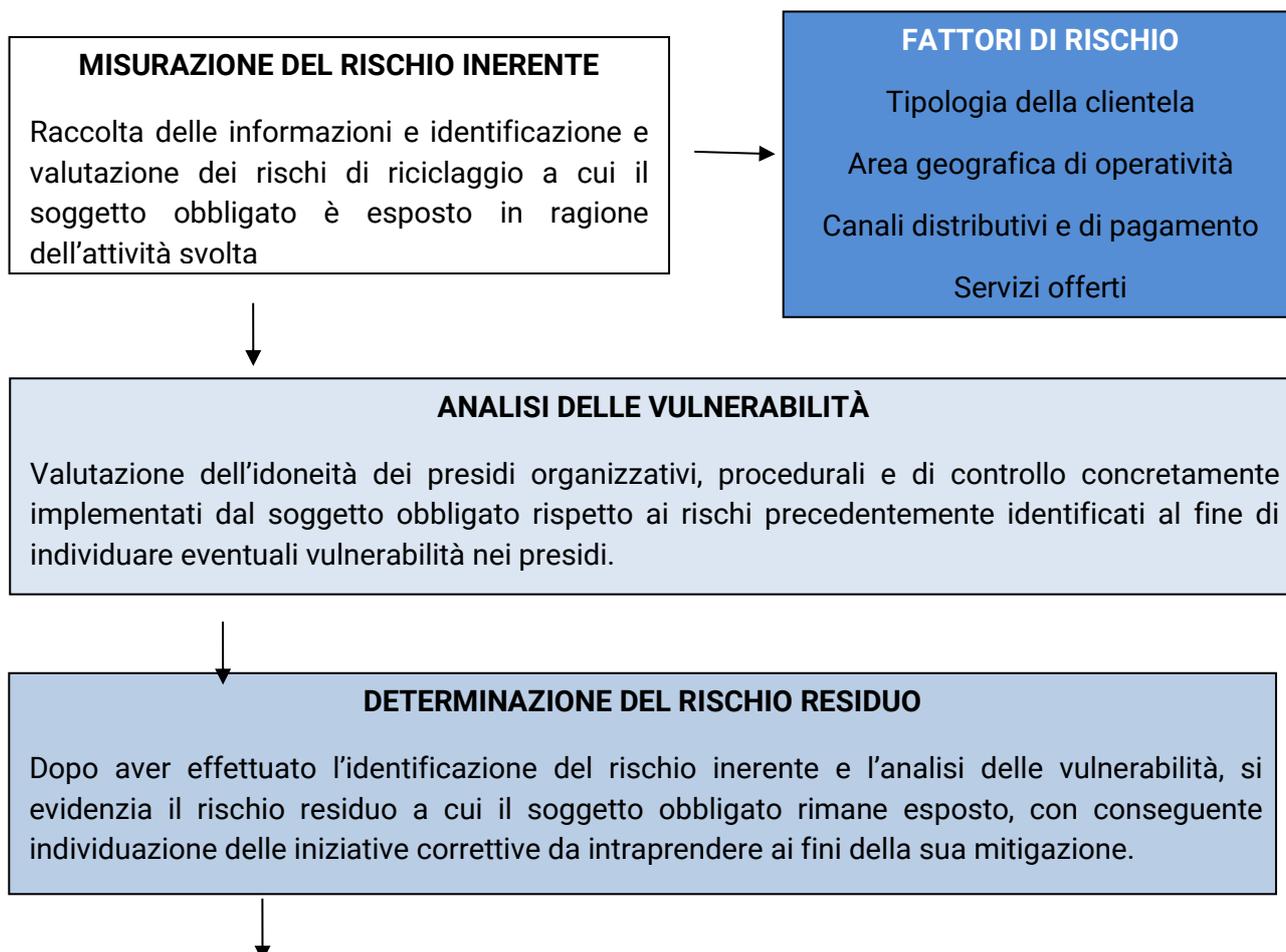
Determinazione del rischio residuo:

SOMMA A + B

Rischio inerente ponderato Tabella A	
Livello di vulnerabilità ponderato Tabella B	
Rischio residuo	

L'autovalutazione del rischio va ripetuta con **cadenza triennale** e conservata dal professionista.

REGOLA TECNICA N°1: AUTOVALUTAZIONE DEL RISCHIO



AZIONI DI MITIGAZIONE DEL RISCHIO

Formazione: Piano di formazione mirato rispetto alle problematiche riscontrate in sede di autovalutazione del rischio

Organizzazione: Individuazione di punti di controllo dell'effettiva attuazione delle procedure in essere

SECONDO OBBLIGO: ADEGUATA VERIFICA DELLA CLIENTELA³⁶

Sulla base dell'analisi e della valutazione del rischio, il professionista ottempera agli **obblighi di adeguata verifica della clientela**, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del D. Lgs. 231/2007, mediante l'applicazione di:

- **regole minime di condotta** a fronte di un rischio effettivo non significativo (acquisizione: copia in formato cartaceo o elettronico del documento di riconoscimento in corso di validità del cliente, visura CCIAA ed eventuale incarico professionale o verbale di nomina. Il tutto da conservare nel fascicolo intestato al cliente o all'ente/autorità che lo ha nominato).
- **misure semplificate**, a fronte di un rischio effettivo poco significativo
- **misure ordinarie**, a fronte di un rischio effettivo significativo
- **misure rafforzate**, a fronte di un rischio effettivo molto significativo



NOTA BENE: per quanto concerne l'adeguata verifica del cliente, il professionista deve ottenere tutte le informazioni su natura e scopo della prestazione professionale attraverso l'acquisizione e la valutazione delle informazioni inerenti quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, quelle riguardanti l'instaurazione del rapporto, le relazioni intercorrenti tra il cliente e l'esecutore, tra il cliente e il titolare effettivo³⁷ e quelle riguardanti l'attività lavorativa, la situazione economica/patrimoniale del cliente. Se il grado di rischio è elevato, l'acquisizione delle necessarie informazioni è indispensabile anche per prestazioni occasionali.

Con riferimento alla **tipologia della prestazione richiesta** dovranno essere valutati i seguenti elementi:

- a) aspetti peculiari della prestazione richiesta;
- b) modalità di svolgimento della prestazione richiesta e/o dell'operazione;
- c) ammontare dell'operazione per la quale viene richiesto l'intervento professionale;

³⁶ <https://www.bancaditalia.it/compiti/vigilanza/normativa/consultazioni/2018/disposizioni-adequata-verifica/ASSOGESTIONI.pdf>

³⁷ Il CLIENTE è il soggetto che instaura rapporti continuativi, compie operazioni ovvero richiede od ottiene una prestazione professionale a seguito del conferimento di un incarico; l' ESECUTORE è il soggetto delegato ad operare in nome e per conto del cliente a cui siano comunque conferiti poteri di rappresentanza che gli consentano di operare in nome e per conto del cliente; il TITOLARE EFFETTIVO è la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell'interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo è instaurato, la prestazione professionale è resa o l'operazione è eseguita.

- d) frequenza e volume delle operazioni;
- e) durata della prestazione professionale;
- f) ragionevolezza;
- g) area geografica di destinazione.

Il Professionista procede all'adeguata verifica del cliente con riferimento ai rapporti e alle operazioni inerenti allo svolgimento dell'attività professionale:

- a) in occasione dell'instaurazione di un **rapporto continuativo** o del **conferimento dell'incarico** per l'esecuzione di una prestazione professionale;
- b) in occasione dell' **esecuzione di un'operazione occasionale o caratterizzata da esecuzione istantanea, disposta dal cliente, che comporti la trasmissione o la movimentazione di mezzi di pagamento d'importo pari o superiore a 15.000 euro**, indipendentemente dal fatto che sia effettuata con un'operazione unica o con più operazioni che appaiono collegate per realizzare un'operazione frazionata, ovvero che consista in un trasferimento di fondi superiore a mille euro.

Il professionista deve in ogni caso procedere all'adeguata verifica del cliente e del titolare effettivo, nonché dell'esecutore:

- a) quando vi è **sospetto di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo**, indipendentemente da qualsiasi deroga, esenzione o soglia applicabile;
- b) in relazione ai clienti già acquisiti, quando vi sono **dubbi sulla veridicità o sull'adeguatezza dei dati** in precedenza ottenuti ai fini dell'identificazione;
- c) quando insorgono nuovi rischi e ogni qualvolta lo si ritenga opportuno.

Le attività d'identificazione e verifica dell'identità del cliente, dell'esecutore e del titolare effettivo devono avvenire **prima** dell'instaurazione del rapporto continuativo o del conferimento dell'incarico per lo svolgimento di una prestazione professionale ovvero prima dell'esecuzione dell'operazione occasionale.



NOTA BENE: la valutazione del rischio attinente l'adeguata verifica del cliente non va confusa con la procedura di autovalutazione del rischio prevista nella Regola Tecnica n.1. La valutazione del rischio oggetto della Regola Tecnica n.2 è finalizzata a determinare la tipologia di adeguata verifica da adottare (semplificata, ordinaria, rafforzata) nei confronti del cliente ed avviene attraverso il seguente processo.

Il Decreto Semplificazioni e le novità in materia di adeguata verifica della clientela

L'art. 27 del D.L. n. 76/2020 (Decreto Semplificazioni) introduce alcune modifiche alla normativa antiriciclaggio, con specifico riferimento alle procedure di adeguata verifica della clientela; la finalità di tale

intervento normativo è quella di supportare il bacino di utenti che utilizzano la firma elettronica e più in generale l'identità digitale (SPID). Tre sono infatti le integrazioni apportate all'art.19 del D.Lgs. n. 231/2007³⁸.

³⁸ Articolo 19 - Modalità di adempimento degli obblighi di adeguata verifica (in vigore dal 01/03/2022 e modificato dal Decreto-legge del 30/12/2021 n. 228 Articolo 3) " 1. I soggetti obbligati assolvono agli obblighi di adeguata verifica della clientela secondo le seguenti modalità:

a) l'identificazione del cliente e del titolare effettivo e' svolta in presenza del medesimo cliente ovvero dell'esecutore, anche attraverso dipendenti o collaboratori del soggetto obbligato e consiste nell'acquisizione dei dati identificativi forniti dal cliente, previa esibizione di un documento d'identità in corso di validità o altro documento di riconoscimento equipollente ai sensi della normativa vigente, del quale viene acquisita copia in formato cartaceo o elettronico. Il cliente fornisce altresì, sotto la propria responsabilità, le informazioni necessarie a consentire l'identificazione del titolare effettivo. L'obbligo di identificazione si considera assolto, anche senza la presenza fisica del cliente, nei seguenti casi:

1) per i clienti i cui dati identificativi risultino da atti pubblici, da scritture private autenticate o da certificati qualificati utilizzati per la generazione di una firma digitale associata a documenti informatici, ai sensi dell'articolo 24 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82;

2) per i clienti in possesso di un'identità digitale, con livello di garanzia almeno significativo, nell'ambito del Sistema di cui all'articolo 64 del predetto decreto legislativo n. 82 del 2005, e della relativa normativa regolamentare di attuazione, nonché di un'identità digitale con livello di garanzia almeno significativo, rilasciata nell'ambito di un regime di identificazione elettronica compreso nell'elenco pubblicato dalla Commissione europea a norma dell'articolo 9 del regolamento UE n. 910/2014, o di un certificato per la generazione di firma elettronica qualificata o, infine, identificati per mezzo di procedure di identificazione elettronica sicure e regolamentate ovvero autorizzate o riconosciute dall'Agenzia per l'Italia digitale;

3) per i clienti i cui dati identificativi risultino da dichiarazione della rappresentanza e dell'autorità consolare italiana, come indicata nell'articolo 6 del decreto legislativo 26 maggio 1997, n. 153;

4) per i clienti che siano già stati identificati dal soggetto obbligato in relazione ad un altro rapporto o prestazione professionale in essere, purché le informazioni esistenti siano aggiornate e adeguate rispetto allo specifico profilo di rischio del cliente;

4-bis) per i clienti che, previa identificazione elettronica basata su credenziali che assicurano i requisiti previsti dall'articolo 4 del Regolamento Delegato (UE) 2018/389 della Commissione del 27 novembre 2017, dispongono un bonifico verso un conto di pagamento intestato al soggetto tenuto all'obbligo di identificazione. Tale modalità di identificazione e verifica dell'identità può essere utilizzata solo con riferimento a rapporti relativi a carte di pagamento e dispositivi analoghi, nonché a strumenti di pagamento basati su dispositivi di telecomunicazione, digitali o informatici, con esclusione dei casi in cui tali carte, dispositivi o strumenti sono utilizzabili per generare l'informazione necessaria a effettuare direttamente un bonifico o un addebito diretto verso e da un conto di pagamento;

4-ter) per i clienti già identificati da un soggetto obbligato, i quali, previa identificazione elettronica basata su credenziali che assicurano i requisiti previsti dall'articolo 4 del regolamento delegato (UE) 2018/389 della Commissione, del 27 novembre 2017, consentono al soggetto tenuto all'obbligo di identificazione di accedere alle informazioni relative agli estremi del conto di pagamento intestato al medesimo cliente presso il citato soggetto obbligato in uno Stato membro dell'Unione europea. Tale modalità di identificazione e verifica dell'identità può essere utilizzata solo con riferimento a rapporti relativi a servizi di disposizione di ordini di pagamento e a servizi di informazione sui conti previsti dall'articolo 1, comma 2, lettera h-septies.1), numeri 7) e 8), del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385. Il soggetto tenuto all'obbligo di identificazione acquisisce in ogni caso il nome e il cognome del cliente;

5) per i clienti i cui dati identificativi siano acquisiti attraverso idonee forme e modalità, individuate dalle Autorità di vigilanza di settore, nell'esercizio delle attribuzioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera a), tenendo conto dell'evoluzione delle tecniche di identificazione a distanza;

b) la verifica dell'identità del cliente, del titolare effettivo e dell'esecutore richiede il riscontro della veridicità dei dati identificativi contenuti nei documenti e delle informazioni acquisiti all'atto dell'identificazione, solo laddove, in relazione ad essi, sussistano dubbi, incertezze o incongruenze. Il riscontro può essere effettuato attraverso la consultazione del sistema pubblico per la prevenzione del furto di identità di cui decreto legislativo 11 aprile 2011, n. 64. La verifica dell'identità può essere effettuata anche attraverso il ricorso ad altre fonti attendibili e indipendenti tra le quali rientrano le basi di dati, ad accesso pubblico o condizionato al rilascio di credenziali di autenticazione, riferibili ad una pubblica amministrazione nonché quelle riferibili a soggetti privati autorizzati al rilascio di identità digitali nell'ambito del sistema previsto dall'articolo 64 del decreto legislativo n. 82 del 2005 ovvero di un regime di identificazione elettronica compreso nell'elenco pubblicato dalla Commissione europea a norma dell'articolo 9 del regolamento EU n.

910/2014. Con riferimento ai clienti diversi dalle persone fisiche e ai fiduciari di trust espressi e alle persone che esercitano diritti, poteri e facoltà equivalenti in istituti giuridici affini, la verifica dell'identità del titolare effettivo impone l'adozione di misure, commisurate alla situazione di rischio, idonee a comprendere la struttura di proprietà e di controllo del cliente;

c) l'acquisizione e la valutazione di informazioni sullo scopo e sulla natura del rapporto continuativo o della prestazione professionale, verificando la compatibilità dei dati e delle informazioni fornite dal cliente con le informazioni acquisite autonomamente dai soggetti obbligati, anche avuto riguardo al complesso delle operazioni compiute in costanza del rapporto o di altri rapporti precedentemente intrattenuti nonché all'instaurazione di ulteriori rapporti;

d) il controllo costante nel corso del rapporto continuativo o della prestazione professionale si attua attraverso l'analisi delle operazioni effettuate e delle attività svolte o individuate durante tutta la durata del rapporto, in modo da verificare che esse siano coerenti con la conoscenza che il soggetto obbligato ha del cliente e del suo profilo di rischio, anche riguardo, se necessario, all'origine dei fondi.

2. L'estensione delle verifiche, della valutazione e del controllo di cui al comma 1 e' commisurata al livello di rischio rilevato.

PRIMA MODIFICA: ABBASSAMENTO DEL LIVELLO DI SICUREZZA PER L'IDENTITÀ DIGITALE

Il previgente art. 19 comma 1, lettera a), n. 2), prevedeva la possibilità di procedere all'adeguata verifica, senza la presenza del cliente, nel caso in cui questo fosse dotato di un'identità digitale, di livello massimo di sicurezza, nell'ambito del Sistema di cui all'art. 64, D.Lgs. n. 82/2005. Con le modifiche apportate dal decreto Semplificazioni, il livello massimo di sicurezza previsto per l'identità digitale del cliente si abbassa ad "almeno significativo", sempre però rispettando le disposizioni di cui all'art. 64 del D.Lgs. n. 82/2005.

SECONDA MODIFICA (PER GLI INTERMEDIARI FINANZIARI): IDENTIFICAZIONE ASSOLTA ANCHE SENZA LA PRESENZA FISICA DEL CLIENTE

Sempre in riferimento alle modalità di adeguata verifica, l'art. 27 del D.L. n. 76/2020 introduce alla lettera a) dell'art. 19 il n. 4-bis), destinata esclusivamente agli intermediari finanziari del settore bancario e creditizio. Per tali soggetti, l'obbligo di identificazione si considera assolto, anche senza la presenza fisica del cliente, per tutti quei clienti che, previa identificazione elettronica basata su credenziali che assicurano i requisiti previsti dall'art. 4 del Regolamento Delegato (UE) n. 2018/389 della Commissione del 27 novembre 2017, dispongono un bonifico verso un conto di pagamento intestato al soggetto tenuto all'obbligo di identificazione. Per i professionisti rimane pertanto esclusa la possibilità di poter procedere ad un'adeguata verifica sfruttando strumenti informatici; tale categoria infatti rimane obbligata ad un riscontro fisico col cliente, salvo ovviamente ricorrere alle procedure di adeguata verifica a distanza classiche ex art. 19 del decreto antiriciclaggio.

TERZA MODIFICA: VERIFICA DELLA VERIDICITÀ DEI DATI RACCOLTI SOLO ED ESCLUSIVAMENTE IN CASO DI DUBBI O INCERTEZZE A RIGUARDO

Per quanto riguarda le procedure di verifica dell'identità del cliente, del titolare effettivo e dell'esecutore, alla lettera b) dell'art. 19 comma 1 è d'obbligo il riscontro della veridicità dei dati identificativi contenuti nei documenti acquisiti all'atto dell'identificazione; il Decreto Semplificazioni, prima della parola "laddove", inserisce la parola "solo": i soggetti obbligati dovranno quindi verificare la veridicità dei dati raccolti solo ed esclusivamente nel caso abbiano dei dubbi o incertezze a riguardo.

3. I soggetti obbligati di cui all'articolo 3, comma 2, applicano altresì misure di adeguata verifica del beneficiario della prestazione assicurativa, non appena individuato o designato nonché dell'effettivo percipiente della prestazione liquidata e dei rispettivi titolari effettivi. Tali misure, consistono:

- a) nell'acquisizione del nome o della denominazione del soggetto specificamente individuato o designato quale beneficiario;
- b) nei casi di beneficiario designato in base a particolari caratteristiche o classi, nell'acquisizione di informazioni sufficienti a consentire al soggetto obbligato di stabilirne l'identità al momento del pagamento della prestazione".

Alla luce delle novità esposte, l'attuale normativa antiriciclaggio disciplina l'identificazione del cliente non fisicamente presente ai sensi dell' art. 19, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 231/2007 ed individua i seguenti casi in cui l'obbligo di identificazione può ritenersi comunque assolto per i clienti:

1. i cui dati identificativi risultino da atti pubblici, da scritture private autenticate o da certificati qualificati utilizzati per la generazione di una firma digitale associata a documenti informatici, ai sensi dell'art. 24 del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82;
2. in possesso di un'identità digitale, con livello di garanzia almeno significativo, nell'ambito del Sistema di cui all'art. 64 del D.Lgs. n. 82/2005, e della relativa normativa regolamentare di attuazione, nonché di un'identità digitale con livello di garanzia almeno significativo, rilasciata nell'ambito di un regime di identificazione elettronica compreso nell'elenco pubblicato dalla Commissione europea a norma dell'art.9 del Reg. (UE) 23 luglio 2014, n. 910/2014, o di un certificato per la generazione di firma elettronica qualificata o, infine, identificati per mezzo di procedure di identificazione elettronica sicure e regolamentate ovvero autorizzate o riconosciute dall'Agenzia per l'Italia digitale (AgID);
3. i cui dati identificativi risultino da dichiarazione della rappresentanza e dell'autorità consolare italiana, come indicata nell'art. 6 del D.Lgs. 26 maggio 1997, n. 153;
4. che siano già stati identificati dal soggetto obbligato in relazione ad un altro rapporto o prestazione professionale in essere, purché le informazioni esistenti siano aggiornate e adeguate rispetto allo specifico profilo di rischio del cliente;
5. che, previa identificazione elettronica basata su credenziali che assicurano i requisiti previsti dall'art.4 del Regolamento delegato (UE) n. 2018/389 della Commissione del 27 novembre 2017, dispongono un bonifico verso un conto di pagamento intestato al soggetto tenuto all'obbligo di identificazione.

LA TECNICA 2: ADEGUATA VERIFICA DELLA CLIENTELA

CASI DI OBBLIGATORIETÀ

Prestazioni professionali continuative, che hanno una certa durata, si articolano necessariamente in molteplici singole attività e comportano l'instaurazione di un rapporto continuativo con il cliente

Prestazioni professionali occasionali, vale a dire le operazioni non riconducibili ad un rapporto continuativo in essere, ivi comprese quelle ad esecuzione istantanea che comportino la movimentazione o la trasmissione di mezzi di pagamento o il compimento di atti negoziali a contenuto patrimoniale, se i mezzi di pagamento trasmessi o movimentati sono di importo pari o superiore a 15.000 euro.



OBBLIGHI DEL CLIENTE

Fornire per iscritto e sotto la propria responsabilità tutte le informazioni necessarie per consentire al soggetto obbligato di adempiere agli obblighi di adeguata verifica.



Avvio della **VALUTAZIONE DEL RISCHIO ATTINENTE L'ADEGUATA VERIFICA DEL CLIENTE** finalizzata a determinare la tipologia di adeguata verifica da adottare (semplificata, ordinaria, rafforzata) nei confronti del cliente



1. VALUTAZIONE DEL RISCHIO INERENTE

Valutazione del rischio proprio connesso all'attività svolta dal professionista considerata per categorie omogenee in termini oggettivi e astratti



Classificazione attività professionali in base al rischio inerente:

- Rischio non significativo
- Rischio poco significativo
- Rischio abbastanza significativo
- Rischio molto significativo



Se la prestazione rientra come **attività a rischio non significativo**, l'adeguata verifica si considera assolta con l'assunzione dei documenti indicati nelle **regole minime di condotta**

Negli altri casi si procede come di seguito

2. VALUTAZIONE DEL RISCHIO SPECIFICO

Valutazione del rischio riferibile al cliente e alla prestazione professionale per come in concreto definita in occasione del conferimento dell'incarico



Aspetti connessi al **cliente** da prendere in considerazione:

- natura giuridica
- attività svolta
- comportamento tenuto al momento del conferimento dell'incarico
- area geografica di residenza

Aspetti connessi alla **prestazione professionale** da prendere in considerazione:

- tipologia
- modalità di svolgimento
- ammontare dell'operazione
- frequenza e volume delle operazioni
- durata della prestazione professionale
- ragionevolezza
- area geografica di destinazione



CALCOLO DEL RISCHIO SPECIFICO COMPLESSIVO

Media aritmetica semplice dei punteggi assegnati agli aspetti connessi al **cliente** ed agli aspetti connessi alla **prestazione professionale**

Classificazione attività professionali in base al rischio specifico:

- Rischio non significativo
- Rischio poco significativo
- Rischio abbastanza significativo
- Rischio molto significativo

3. DETERMINAZIONE DEL RISCHIO EFFETTIVO

Determinazione del rischio complessivo ponderato risultante dalla valutazione del **rischio specifico** connesso al cliente e del **rischio inerente** connesso alla prestazione professionale.

**4. IMPLEMENTAZIONE DELLE MISURE DI ADEGUATA VERIFICA**

Grado di rischio effettivo rilevato	Misure di adeguata verifica
non significativo	Attuazione regole minime di condotta
poco significativo	Semplificate
abbastanza significativo	Ordinarie
molto significativo	Rafforzate

APPROFONDIMENTO: IL REGISTRO DEI TITOLARI EFFETTIVI

La verifica del titolare effettivo rappresenta uno degli strumenti cardine nell'attività di adeguata verifica della clientela.

In data 22.03.2021 è entrato in vigore il **Regolamento (UE) 2021/369** che ha istituito il **B.R.I.S.** (*Business Registers Interconnection System*), ovvero il sistema di interconnessione tra i Registri nazionali dei titolari effettivi e finalizzato a consentire l'accesso da parte degli Stati membri alle informazioni relative alla titolarità effettiva di ogni singolo Paese.

In Italia, con la Gazzetta Ufficiale del 25 maggio 2022, Serie Generale n. 121, è stato emanato il **Decreto Mi.Se. del 11 marzo 2022, n. 55** concernente il *“Regolamento recante disposizioni in materia di comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e di istituti giuridici affini al trust”* e che ha sostanzialmente istituito il registro dei titolari effettivi. Come si vedrà nel dettaglio, i dati e le informazioni dei titolari effettivi devono essere comunicati al Registro delle Imprese della Camera di Commercio territorialmente competente. La comunicazione è resa in forma di autodichiarazione e presentata in modalità telematica.

L'ufficio del Registro delle Imprese della Camera di Commercio competente per territorio diventa pertanto l'organo deputato alla tenuta del Registro dei titolari effettivi; ad esso andranno indirizzate le comunicazioni di dati e informazioni, utilizzando la Comunicazione Unica e firmando il tutto esclusivamente in forma digitale. Coerentemente con i dettati della normativa antiriciclaggio, il Regolamento si rivolge a due categorie di soggetti obbligati:

- coloro che sono tenuti all'obbligo di comunicazione circa la titolarità effettiva, quali amministratori, rappresentanti legali, ecc.;
- coloro che risultano essere destinatari delle disposizioni in materia di antiriciclaggio, quali liberi professionisti, intermediari bancari e finanziari ed, altri operatori finanziari.

Entrando nel dettaglio dell'analisi della figura, l' art. 1 co.2 lettera pp) del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, aggiornato a seguito delle modifiche introdotte dal Decreto Legislativo 25.05.2017, n. 90, definisce il titolare effettivo *“la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell'interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo è istaurato, la prestazione professionale è resa o l'operazione è eseguita”*.

Una definizione più dettagliata la rintracciamo nelle *“Disposizioni in materia di adeguata verifica della clientela per il contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo”* di cui al Provvedimento di Banca d'Italia del 30 luglio 2019; nel testo normativo viene indicato quale titolare effettivo:

- a) *la persona fisica o le persone fisiche per conto delle quali il cliente instaura un rapporto continuativo o realizza un'operazione (in breve, “titolare effettivo sub 1”);*
- b) *b. nel caso in cui il cliente o il soggetto per conto del quale il cliente instaura un rapporto continuativo ovvero realizza un'operazione siano entità diverse da una persona fisica, la persona fisica o le persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile la proprietà diretta o indiretta dell'entità oppure il relativo controllo o che ne risultano beneficiari (in breve, “titolare effettivo sub 2”). In particolare, in caso di società di capitali o altre persone giuridiche private, anche se con sede all'estero, e trust espressi, indipendentemente dal relativo luogo di istituzione e dalla legge ad essi applicabile, il titolare effettivo*

sub 2) è individuato secondo i criteri previsti 6 dagli articoli 20 e 22, comma 5, del decreto antiriciclaggio; gli stessi criteri, si applicano, in quanto compatibili, in caso di società di persone e di altri soggetti giuridici, pubblici o privati, anche se privi di personalità giuridica”.

Partendo dalle succitate definizioni, l' **art. 18 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231** impone, al destinatario delle disposizioni antiriciclaggio, di richiedere al cliente tutte le informazioni necessarie ad una corretta individuazione di una o più persone fisiche qualificabili come titolare effettivo, nella forma di una dichiarazione, sotto la responsabilità dello stesso.

Con specifico riferimento al titolare effettivo, il **DESTINATARIO DELLA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO** deve:

- procedere alla individuazione del titolare effettivo dei propri clienti, richiedendo a questi ultimi tutte le informazioni necessarie;
- verificare le informazioni ricevute attraverso un riscontro con fonti autorevoli e indipendenti e, nel caso specifico, si fa riferimento ad un'attività di riscontro e controllo che può essere effettuata proprio grazie all'istituendo Registro dei titolari effettivi;
- effettuare le dovute e tempestive segnalazioni di verifica, qualora si dovessero riscontrare difformità tra le informazioni sulla titolarità effettiva ottenute direttamente dal cliente e quelle presenti nel sistema.

Al fine di poter accedere alla sezione autonoma e speciale del registro delle imprese e confrontare i dati e le informazioni sulla titolarità effettiva, i destinatari della normativa antiriciclaggio devono preventivamente sostenere il pagamento dei diritti di segreteria e procedere con una **RICHIESTA DI ACCREDITAMENTO** da presentare, in forma di autodichiarazione e telematicamente, alla Camera di commercio territorialmente competente.

A seguito della istanza di accreditamento, la Camera di commercio effettua i necessari controlli di merito circa le autodichiarazioni rilasciate. A seguito dell'esito positivo degli stessi, il gestore:

- provvede a comunicare, a mezzo PEC, l'avvenuta autorizzazione per due anni, decorrenti dalla data del primo accreditamento o da quella del rinnovo espresso dello stesso;
- l'indicazione di soggetti delegati;
- le segnalazioni di difformità

Passando ai **SOGGETTI GIURIDICI**, il registro è composto da due sezioni:

- la **sezione autonoma** dedicata alle informazioni e i dati riguardanti le imprese e le persone giuridiche private;

- la **sezione speciale** dedicata alle informazioni e i dati riguardanti i trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e gli istituti giuridici affini.

NOTA BENE: i dati e le informazioni dei titolari effettivi devono essere comunicati al registro delle imprese della Camera di Commercio territorialmente competente. La comunicazione è resa in forma di autodichiarazione e presentata in modalità telematica. Non è prevista la possibilità di delegare l'adempimento ad un professionista.

I soggetti deputati all'assolvimento di tale onere sono:

- gli amministratori, per quanto riguarda le imprese dotate di personalità giuridica;
- i soggetti cui è attribuita la rappresentanza e l'amministrazione, per quanto riguarda le persone giuridiche private;
- il fiduciario del trust o di istituti giuridici affini, per quanto riguarda il trust e gli istituti giuridici affini.

Nel dettaglio, l' **art.3 del Decreto Mi.Se. del 11.03.2022, n. 55** definisce le modalità ed i termini della comunicazione, variazione e conferma dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva, i cui dati pertinenti sono previsti dagli **articoli dal 18 al 22 del Decreto Antiriciclaggio**.

Di seguito si riepilogano in sintesi quali sono i dati che i diversi soggetti dovranno comunicare al Registro dei Titolari Effettivi di cui all' **art.4 del Decreto Mi.Se. del 11.03.2022, n. 55**.

- **Imprese con personalità giuridica:** entità della partecipazione al capitale, modalità di esercizio del controllo, poteri di rappresentanza legale, amministrazione e direzione;
- **Persona giuridiche private:** dati anagrafici, codice fiscale, denominazione dell'ente, sede legale o amministrativa, indirizzo PEC;
- **Trust e istituti giuridici affini:** codice fiscale, denominazione del trust o dell'istituto giuridico affine, data, luogo e dati sull'atto di costituzione del trust o istituto giuridico.

Per quanto concerne le tempistiche di comunicazione:

- una volta che il sistema di comunicazione diventerà operativo, i soggetti obbligati alla trasmissione avranno 60 giorni per procedere all'inoltro dell'autodichiarazione al registro delle imprese;
- le imprese dotate di personalità giuridica e le persone giuridiche private, la cui costituzione sia successiva alla data dell'atteso provvedimento, dovranno procedere alla comunicazione entro 30 giorni dall'iscrizione nei rispettivi registri; i Trust e gli istituti giuridici affini hanno tempo entro 30 giorni dalla loro costituzione;

- eventuali variazioni dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva, devono essere comunicate entro 30 giorni dal compimento dell'atto che ha dato luogo alla variazione;
- entro i dodici mesi dalla prima comunicazione o dalla comunicazione della variazione, i soggetti obbligati devono comunicare ogni anno la conferma dei dati e delle informazioni riguardanti i titolari effettivi. Le imprese dotate di personalità giuridica possono confermare i dati contestualmente al deposito del bilancio

TERZO OBBLIGO: CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI, DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI

Per quanto concerne la conservazione della documentazione, questa può essere sia cartacea che informatica ed ha come obiettivo quello di impedire la perdita dei documenti e di mantenere nel tempo le loro caratteristiche di integrità, leggibilità e reperibilità. Qualunque sia il sistema adottato all'interno dello studio, sarà necessario conformarlo alla normativa in materia di protezione dei dati personali di cui al **Regolamento UE 2016/679**.

Anche il GDPR adotta un **approccio basato sul rischio** in quanto è centrale considerare la protezione dei dati personali come un rischio legale e reputazionale; da un lato infatti vi è la conformità alle previsioni normative, dal altro vi è la conformità ad una sensibilità sul tema sempre più crescente nell'opinione pubblica. Questo approccio presuppone che, essendoci dei rischi, questi debbano essere mappati, analizzati e valutati, per poi poter adottare le misure di mitigazione del rischio più efficaci.

Ciò consente al Titolare del trattamento di poter avere sempre sotto controllo l'andamento di tale processo di mitigazione, e nello stesso tempo di poter dimostrare di aver implementato ogni azione possibile atta a raggiungere tale scopo, rispondendo così ad un preciso requirement del GDPR³⁹.

Diventa, dunque, fondamentale quella che viene definita **Privacy by design**, cioè la produzione di un modello di gestione del rischio disegnato appositamente sulle caratteristiche e necessità del singolo ente.

Questo requirement fa riferimento al principio di "responsabilizzazione" o **accountability** attribuito al titolare del trattamento, come stabilito dal secondo comma dell'articolo 5.

Nella gestione/conservazione dei dati, il professionista deve altresì rispettare il principio della **Privacy by default**, garantendo che i dati personali vengano raccolti nella misura necessaria e sufficiente per le finalità previste e per il periodo strettamente necessario a tali finalità.

³⁹ "Tenuto conto della natura, dell'ambito di applicazione, del contesto e delle finalità del trattamento, nonché dei rischi aventi probabilità e gravità diverse per i diritti e le libertà delle persone fisiche, il titolare del trattamento mette in atto misure tecniche e organizzative adeguate per garantire, ed essere in grado di dimostrare, che il trattamento è effettuato conformemente al presente regolamento. Dette misure sono riesaminate e aggiornate qualora necessario". Art 24 Regolamento UE 2016/679

Ciascun professionista adotta misure di conservazione proporzionate al rischio, tenuto conto del grado di complessità della propria struttura organizzativa.

La documentazione conservata deve consentire di ricostruire univocamente:

- a) la data d'instaurazione del rapporto continuativo o del conferimento dell'incarico;
- b) i dati identificativi del cliente, del titolare effettivo e dell'esecutore e le informazioni sullo scopo e la natura del rapporto o della prestazione;
- c) la data, l'importo e la causale dell'operazione;
- d) i mezzi di pagamento utilizzati.

Il sistema di conservazione e accesso ai dati e alle informazioni deve assicurare:

- a) l'accessibilità completa e tempestiva ai dati e alle informazioni da parte delle autorità;
- b) la tempestiva acquisizione, da parte del soggetto obbligato, dei documenti, dei dati e delle informazioni, con indicazione della relativa data;
- c) l'integrità dei dati e delle informazioni e la non alterabilità dei medesimi in seguito alla loro acquisizione;
- d) la trasparenza, la completezza e la chiarezza dei dati e delle informazioni nonché il mantenimento della storicità dei medesimi.

La costruzione del FASCICOLO CLIENTE

Un passaggio fondamentale nell'ambito delle operazioni di conservazione documentale è la costituzione del cd. "fascicolo antiriciclaggio" anche comunemente chiamato come fascicolo cliente. Tale documento ha come scopo di raccogliere ed informare, attraverso un complesso di dati economico giuridici, tutte le operazioni avvenute tra l'operatore economico e il cliente. Il fascicolo cliente⁴⁰ può essere tenuto in modalità cartacea, elettronica o dematerializzata, con l'obbligo di conservazione per dieci anni dalla fine della prestazione professionale.

Per quanto concerne i **CONTENUTI**, il fascicolo deve racchiudere la seguente documentazione:

DOCUMENTI DI NATURA SOGGETTIVA del cliente ai sensi del DPR n. 445 del 2000:

1. Copia documento di riconoscimento in corso di validità del cliente e del titolare effettivo
2. Fotocopia tesserino codice fiscale (per le persone fisiche)
3. Fotocopia della certificazione di attribuzione della Partita IVA rilasciata dall'Agenzia delle Entrate (per le persone fisiche)

⁴⁰ <https://www.antiriciclaggiocompliance.it/il-fascicolo-antiriciclaggio/>

4. Fotocopia della certificazione di attribuzione del Codice Fiscale e della Partita IVA rilasciata dall'Agenzia delle Entrate (per le persone giuridiche)
5. Visura camerale periodicamente aggiornata con indicazione di quote sociali, poteri di rappresentanza e sue limitazioni, oggetto sociale, ecc.
6. Verbali di nomina del CDA
7. Ulteriore documentazione per l'individuazione del titolare effettivo

DOCUMENTI DI NATURA OGGETTIVA legati alla tipologia di prestazione richiesta (erogazione di un servizio, la compravendita di un bene etc.):

1. Copia dell'incarico professionale
2. Dichiarazioni del cliente sullo scopo e natura della prestazione richiesta: mittente, luogo di invio, quantità, destinatario, luogo di destinazione e le modalità
3. Visure Camerali o Catastali in caso trattasi di compravendita, locazione o cessione di beni immobili
4. Valore lordo di eventuali beni come oro, diamanti, gioielli ed indicazione delle correlate modalità di reimpiego/trasformazione

ESITI DELLA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

1. Scheda per l'adeguata verifica della clientela
2. Scheda valutazione del rischio

INFORMATIVA PRIVACY LEGATA AL FASCICOLO CLIENTE

Informativa al cliente delle finalità per le quali si stanno raccogliendo i suddetti dati, dichiarare che verranno utilizzati esclusivamente per l'attività strettamente antiriciclaggio e che non saranno utilizzati per altre finalità; infine dichiarare che, una volta terminato il rapporto professionale, tali dati non saranno più utilizzati, eccetto, per le sole finalità di funzioni di archivio per i tempi di custodia come disposto da leggi vigenti (5/10 anni)⁴¹.

REGOLA TECNICA N°3: CONSERVAZIONE DEI DATI

ACQUISIZIONE DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI

- PRIMO INCONTRO CON IL CLIENTE
- IDENTIFICAZIONE DEL CLIENTE, DELL'ESECUTORE E DEL TITOLARE EFFETTIVO
PREDISPOSIZIONE DEL MANDATO PROFESSIONALE
- **FORMAZIONE DEL FASCICOLO CLIENTE**

vademecum del Consiglio Nazionale Forense, in Diritto Bancario Approfondimenti - Gennaio 2017, CARACIOLO M. A., Linee guida del CNDCCEC: Autovalutazione del rischio di riciclaggio: come calcolare il rischio residuo. In IPSOA. Milano. Maggio 2019; CRAVETTO C., Le nuove norme della prevenzione del riciclaggio in attuazione della IV Direttiva europea. In Attualità e Saggi, Pluris IURIS. N.3/2018; SCIARETTA G., Antiriciclaggio: in vigore le regole tecniche del CNDCCEC. In IPSOA. Milano, gennaio 2020

**CONSERVAZIONE DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI**

CONSERVAZIONE DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI RACCOLTE NEL RISPETTO DELLA PROCEDURA ADOTTATA DALLO STUDIO, IN OSSEQUIO ALLA NORMATIVA PRIVACY CONTENUTA NEL MANUALE PRIVACY DELLO STUDIO.

La segnalazione di un'operazione sospetta

Con la locuzione "operazione sospetta" in materia di antiriciclaggio, s'intende un'operazione che per caratteristiche, entità, natura o per qualsivoglia altra circostanza conosciuta nell'ambito dell'attività svolta dal segnalante ovvero a seguito del conferimento di un incarico, induce ad avere certezza o sospetto che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo.

A dar vigore a tali sospetti devono concorrere una serie di indicatori di anomalia, da intendersi quali fattispecie rappresentative di operatività ovvero di comportamenti anomali posti in essere dalla clientela, finalizzate ad agevolare la valutazione, da parte dei segnalanti, degli eventuali profili di sospetto di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo;

In virtù di quanto premesso, l'art. 35 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231⁴² impone ad un'ampia platea di soggetti obbligati (quali intermediari bancari e finanziari, altri operatori finanziari, liberi professionisti

42 Art. 35. Obbligo di segnalazione delle operazioni sospette "1. I soggetti obbligati, prima di compiere l'operazione, inviano senza ritardo alla UIF, una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, indipendentemente dalla loro entità, provengano da attività criminosa. Il sospetto è desunto dalle caratteristiche, dall'entità, dalla natura delle operazioni, dal loro collegamento o frazionamento o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta, in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi acquisiti ai sensi del presente decreto. Il ricorso frequente o ingiustificato ad operazioni in contante, anche se non eccedenti la soglia di cui all'articolo 49 e, in particolare, il prelievo o il versamento in contante di importi non coerenti con il profilo di rischio del cliente, costituisce elemento di sospetto. La UIF, con le modalità di cui all'articolo 6, comma 4, lettera e), emana e aggiorna periodicamente indicatori di anomalia, al fine di agevolare l'individuazione delle operazioni sospette.

2. In presenza degli elementi di sospetto di cui al comma 1, i soggetti obbligati non compiono l'operazione fino al momento in cui non hanno provveduto ad effettuare la segnalazione di operazione sospetta. Sono fatti salvi i casi in cui l'operazione debba essere eseguita in quanto sussiste un obbligo di legge di ricevere l'atto ovvero nei casi in cui l'esecuzione dell'operazione non possa essere rinviata tenuto conto della normale operatività ovvero nei casi in cui il differimento dell'operazione possa ostacolare le indagini. In dette ipotesi, i soggetti obbligati, dopo aver ricevuto l'atto o eseguito l'operazione, ne informano immediatamente la UIF.

3. I soggetti obbligati effettuano la segnalazione contenente i dati, le informazioni, la descrizione delle operazioni ed i motivi del sospetto, e collaborano con la UIF, rispondendo tempestivamente alla richiesta di ulteriori informazioni. La UIF, con le modalità di cui all'articolo 6, comma 4, lettera d), emana istruzioni per la rilevazione e la segnalazione delle operazioni sospette al fine di assicurare tempestività, completezza e riservatezza delle stesse.

4. Le comunicazioni delle informazioni, effettuate in buona fede dai soggetti obbligati, dai loro dipendenti o amministratori ai fini della segnalazione di operazioni sospette, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative. Le medesime comunicazioni non comportano responsabilità di alcun tipo anche nelle ipotesi in cui colui che le effettua non sia a conoscenza dell'attività criminosa sottostante e a prescindere dal fatto che l'attività illegale sia stata realizzata.

societaria, altri operatori non finanziari, prestatori di servizi di gioco, società di gestione accentrata di strumenti finanziari e di gestione dei mercati regolamentati di strumenti finanziari) di portare a conoscenza della UIF, mediante l'invio di una segnalazione di operazioni sospette, le operazioni per le quali "sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, indipendentemente dalla loro entità, provengano da attività criminosa".

Il contenuto delle segnalazioni di operazioni sospette è definito dalla UIF nel Provvedimento del 4 maggio 2011. Se ne riassumono di seguito i tratti salienti della disciplina.

Le segnalazioni sono trasmesse alla UIF in via telematica, tramite il portale INFOSTAT-UIF della Banca d'Italia, previa adesione al sistema di segnalazione on-line. Lo schema della segnalazione è il medesimo per tutte le categorie di segnalanti, con un diverso livello di dettaglio informativo in relazione alle peculiarità dei soggetti medesimi e dell'operatività oggetto di segnalazione.

Il contenuto della segnalazione si articola in: dati identificativi della segnalazione, in cui sono riportate le informazioni che identificano e qualificano la segnalazione e il segnalante; elementi informativi, in forma strutturata, sulle operazioni, sui soggetti, sui rapporti e sui legami intercorrenti tra gli stessi; elementi descrittivi, in forma libera, sull'operatività segnalata e sui motivi del sospetto; eventuali documenti allegati.

Nella descrizione dell'operazione sospetta, il segnalatore deve offrire un quadro del contesto economico finanziario, illustrando in modo esauriente e dettagliato i motivi del sospetto e le ragioni che l'hanno indotto a ritenere l'operazione collegata a riciclaggio o finanziamento del terrorismo e ad effettuare la segnalazione. In particolare, deve risultare chiaramente il processo logico seguito nella valutazione delle anomalie rilevate nell'operatività oggetto della segnalazione.

Le informazioni fornite devono risultare funzionali alla comprensione dei collegamenti fra le operazioni poste in essere, i rapporti e i soggetti coinvolti, ed essere finalizzate a consentire la ricostruzione del percorso dei flussi finanziari segnalati, dall'origine all'impiego degli stessi.

La segnalazione inoltrata deve essere priva di qualsiasi riferimento al nominativo del segnalante. Gli organi investigativi sono tenuti ad omettere nelle denunce eventualmente inviate all'AG l'identità del segnalante. L'AG può chiedere l'identità del segnalante solo con decreto motivato quando lo ritenga indispensabile ai fini dell'accertamento dei reati per i quali si procede. Le segnalazioni non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni regolamentari o amministrative.

5. L'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette non si applica ai professionisti per le informazioni che essi ricevono da un loro cliente o ottengono riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi a un'autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, anche tramite una convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ai sensi di legge, compresa la consulenza sull'eventualità di tentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso."

APPROFONDIMENTO: la Circolare Prot. DT 56499/2022 ed i chiarimenti sul regime sanzionatorio per la violazione degli obblighi antiriciclaggio

In data 17 giugno 2022 e con Prot. DT 56499/2022, la "Circolare recante istruzioni operative relative al procedimento sanzionatorio di cui all'articolo 65 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, per come modificato dall'articolo 5 del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 90, recante disposizioni per il recepimento della direttiva (UE) 2015/849 (cd. IV direttiva antiriciclaggio)".

Il testo normativo in esame sostituisce la precedente Circolare Prot. DT 54071 del 06 luglio 2017 ed aggiorna le istruzioni operative relative al procedimento sanzionatorio ex art. 65, D.Lgs. n. 231/2007, come modificato dall'art. 5, D.Lgs. n. 90/2017, di recepimento della IV direttiva antiriciclaggio (direttiva UE n. 2015/849). Gli argomenti affrontati sono molteplici e comprendono l'ambito di applicazione della normativa, la questione del cumulo giuridico, il principio del favor rei, il procedimento sanzionatorio e il pagamento della sanzione in misura ridotta. Le indicazioni del documento normativo in esame trovano ambito applicativo ai sensi dell' art. 65, D.Lgs. n. 231/2007⁴³

Per quanto concerne l' **OMESSA SEGNALAZIONE DI OPERAZIONE SOSPETTA**, tale fattispecie è sanzionata mediante applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria. L'impianto delineato nel D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 è articolato in due distinte fattispecie tipiche, caratterizzate da elementi costitutivi e meccanismi sanzionatori diversi:

- la prima tipologia è quella cd. **BASE**, disciplinata dall' art. 58, comma 1 in cui viene statuito che *"Salvo che il fatto costituisca reato, ai soggetti obbligati che omettono di effettuare la segnalazione di operazioni sospette, si applica una sanzione amministrativa pecuniaria pari a 3.000*

⁴³ Art. 65 comma 1, D.Lgs. n.231/2007 (Procedimento sanzionatorio)

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 61, comma 2, e dall'articolo 62, il Ministero dell'economia e delle finanze provvede all'irrogazione delle sanzioni per violazione degli obblighi di cui al presente decreto nei confronti dei soggetti obbligati non sottoposti alla vigilanza delle autorità di vigilanza di settore. Il Ministero dell'economia e delle finanze provvede altresì:

a) all'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie per l'inosservanza dell'obbligo di segnalazione di operazione sospetta, imputabile al personale e ai titolari di funzioni di amministrazione, direzione e controllo di intermediari bancari e finanziari ((e di operatori non finanziari di cui all'articolo 3, comma 5, lettera f)), salva la competenza della Banca d'Italia e dell'IVASS, in ragione delle rispettive attribuzioni, all'irrogazione delle sanzioni per violazioni gravi, ripetute o sistematiche ovvero plurime imputabili all'ente;

b) all'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie per l'inosservanza dell'obbligo di segnalazione di operazione sospetta, imputabile ((ai revisori legali e, nell'ambito delle)) società di revisione legale con incarichi di revisione su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regime intermedio, ai ((responsabili degli incarichi di revisione nonché ai titolari di)) funzioni di amministrazione, direzione e controllo dell'ente, salva la competenza della CONSOB all'irrogazione delle sanzioni per violazioni gravi, ripetute o sistematiche ovvero plurime imputabili all'ente;

c) all'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie per inosservanza delle disposizioni di cui al Titolo III del presente decreto. ((c-bis) all'irrogazione di ogni altra sanzione amministrativa pecuniaria non espressamente attribuita, dal presente decreto, alla potestà sanzionatoria di altra autorità o organismo.)

euro". La fattispecie ex art.58 comma 1 non risulta pertanto connotata dalla presenza di ulteriori elementi qualificanti della condotta materiale;

- la seconda tipologia è quella cd. **QUALIFICATA**, disciplinata dall' art. 58, comma 2 e tipizzata dal legislatore in ragione della presenza, alternativa o cumulativa, di ulteriori elementi costitutivi del fatto materiale; in quest'ultimo caso, la sanzione da applicarsi può variare da un minimo di 30.000 a un massimo di 300.000 euro. Il dettaglio normativo stabilisce che *"nelle ipotesi di violazioni gravi, ripetute o sistematiche ovvero plurime, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 30.000 euro a 300.000 euro. La gravità della violazione e' determinata anche tenuto conto: a) dell'intensità e del grado dell'elemento soggettivo, anche avuto riguardo all'ascrivibilità, in tutto o in parte, della violazione alla carenza, all'incompletezza o alla non adeguata diffusione di prassi operative e procedure di controllo interno; b) del grado di collaborazione con le autorità di cui all'articolo 21, comma 2, lettera a); c) della rilevanza ed evidenza dei motivi del sospetto, anche avuto riguardo al valore dell'operazione e al grado della sua incoerenza rispetto alle caratteristiche del cliente e del relativo rapporto; d) della reiterazione e diffusione dei comportamenti, anche in relazione alle dimensioni, alla complessità organizzativa e all'operatività del soggetto obbligato"*.

NOTA BENE: partendo dalle differenze esposte, l'autorità verbalizzante, nel momento in cui contesta la violazione dell'obbligo di segnalazione di operazioni sospette, deve individuare in quale fattispecie rientra il fatto concreto e tale valutazione deve avvenire, con specifico riferimento alla violazione qualificata, mediante un puntuale e circostanziato riscontro delle circostanze di fatto corrispondenti ai parametri stabiliti per tale fattispecie.

A tal fine, la Circolare 56499/2022 statuisce che una violazione può esser concepita come qualificata nella misura in cui risulti ricadere in uno dei seguenti parametri ex art. 58, comma 2:

- **VIOLAZIONE RIPETUTA**, la quale si concretizza a fronte del riscontro di più contestazioni concernenti la medesima violazione, almeno una delle quali sia stata riconosciuta sussistente con irrogazione di una sanzione. La ripetitività si riscontra altresì *"in caso di contestuale trattazione, da parte dell'Autorità procedente, di più atti di contestazione elevati a carico del medesimo soggetto obbligato, distinti quanto alla fattispecie contestata ma riuniti in un unico procedimento o comunque istruiti congiuntamente, laddove per più di uno di essi si riscontri la sussistenza della violazione contestata e si proceda all'irrogazione della sanzione"*;
- **VIOLAZIONE SISTEMATICA**, sussistente quando *"nell'ambito di uno o più atti di contestazione e a seguito dell'analisi da parte dell'autorità verbalizzante di un numero sufficientemente elevato di singole operazioni, riconducibili a distinte operatività e/o prestazioni professionali, non*

necessariamente riferibili al medesimo cliente o alla medesima tipologia di negozio o transazione, distinte dal punto di vista soggettivo e/o oggettivo, si rilevi, per la maggior parte di esse, il comportamento omissivo sanzionato dalla legge”;

- **VIOLAZIONE PLURIMA**, il cui tratto differenziale rispetto a quella sistematica “è di ordine prevalentemente quantitativo/percentuale, nel senso che la rilevazione del carattere sistematico delle omissioni presuppone, come detto, in un ambito di osservazione quantitativamente ampio e oggettivamente articolato, l'emergere della condotta omissiva come *modus operandi* abituale o ampiamente prevalente del soggetto obbligato”. Le plurime violazioni presentano i seguenti elementi sostanziali:
 1. possono esser ricondotte anche ad una singola operatività, purché nel suo ambito si registrino più operazioni frequenti che presentino elementi di sospetto;
 2. possono riguardare anche una singola prestazione professionale, se articolata in più operazioni distinte sul piano oggettivo o economico-giuridico, che danno luogo a più fattispecie autonome, per ciascuna delle quali siano rilevabili i suddetti elementi di sospetto;
 3. possono infine riscontrarsi nelle ipotesi in cui esse, benché chiaramente distinte sotto il profilo sia soggettivo che oggettivo e distribuite nel tempo, siano contestate dall'autorità verbalizzante in un unico atto e l'autorità irrogante riscontri la sussistenza della violazione per più di una di esse;
- **VIOLAZIONE GRAVE**, la cui graduazione deve esser effettuata tenendo conto dei seguenti parametri: intensità e grado dell'elemento soggettivo, anche avuto riguardo all'ascrivibilità, in tutto o in parte, della violazione alla carenza, all'incompletezza o alla non adeguata diffusione di prassi operative e procedure di controllo interno; grado di collaborazione con le autorità; rilevanza ed evidenza dei motivi del sospetto, anche avuto riguardo al valore dell'operazione e al grado della sua incoerenza rispetto alle caratteristiche del cliente e del relativo rapporto; reiterazione e diffusione dei comportamenti, anche in relazione alle dimensioni, alla complessità organizzativa e all'operatività del soggetto obbligato.

IMPORTANTE: A fronte delle fattispecie di violazioni descritte, l'amministrazione irrogante ha sempre la facoltà di riqualificare il fatto in *melius* o in *peius*, fermo restando che l'eventuale riqualificazione in *peius* dovrà essere adeguatamente motivata, tenuto conto dei sopracitati parametri che definiscono la violazione qualificata. Tale orientamento determina pertanto, in capo

all'amministrazione, un obbligo motivazionale rafforzato volto a suffragare l'erogazione di sanzioni più onerose e si pone in piena coerenza con il criterio di proporzionalità delle sanzioni.

Quanto sopra indicato, trova ristoro nel **PRINCIPIO DEL FAVOR REI**, introdotto con il rinnovato art. 69 del D.Lgs. n. 231 del 2007, a seguito delle modifiche effettuate dal D.Lgs. 90/2017. Il citato art. 69 al primo comma stabilisce che *"nessuno può essere sanzionato per un fatto che alla data di entrata in vigore delle disposizioni di cui al presente titolo non costituisce più illecito. Per le violazioni commesse anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto, sanzionate in via amministrativa, si applica la legge vigente all'epoca della commessa violazione se più favorevole ..."*. Dal dettato normativo richiamato emerge l'obbligo, da parte dell'Amministrazione irrogante, di procedere in maniera contestuale alla comparazione tra la normativa vigente all'epoca della commessa violazione ed il D.Lgs.n.231/2007 così come recentemente modificato, al fine di stabilire quale delle due leggi risulti essere più favorevole ed applicare quindi al caso di specie quest'ultima⁴⁴.

Per quanto concerne l'applicazione della **SANZIONE PECUNIARIA**:

- l'applicazione della sanzione pecuniaria in caso di una violazione qualificabile come fattispecie base, non connotata dalla presenza di ulteriori elementi qualificanti della condotta materiale, l'ammontare è pari a 3.000 euro;
- in caso di violazione qualificata, la sanzione da irrogare varia nell'ambito di un intervallo edittale da 30.000 a 300.000 euro; tale intervallo può essere ulteriormente suddiviso in tre sub-intervalli di pari ampiezza, corrispondenti ad altrettanti crescenti di intensità della violazione e parametrati in base ai criteri sopra analizzati (carattere grave, ripetuto, plurimo, sistematico):

30.000-120.000

120.000-210.000

210.000-300.000

Passando alla violazione degli **OBBLIGHI DI ADEGUATA VERIFICA DELLA CLIENTELA**, il legislatore individua due distinte fattispecie tipiche ai sensi dell'art 56:

- una fattispecie **BASE**, non connotata dalla presenza di ulteriori elementi qualificanti della condotta materiale e disciplinata dall' art. 56, comma 1, il quale statuisce che *"Ai soggetti*

⁴⁴ Per ulteriori approfondimenti sull'applicabilità del principio del Favor Rei, si rimanda alla Sentenza n. 28888 del 12.11.2018 della Corte di Cassazione, che ad una fattispecie precedente al D.Lgs. n. 90/2017 ha ritenuto applicabili le nuove più favorevoli disposizioni normative

obbligati che, in violazione delle disposizioni in materia di adeguata verifica della clientela del presente decreto omettono di acquisire e verificare i dati identificativi e le informazioni sul cliente, sul titolare effettivo, sull'esecutore, sullo scopo e sulla natura del rapporto continuativo o della prestazione professionale si applica la sanzione amministrativa pecuniaria pari a 2.000 euro”;

- una fattispecie **QUALIFICATA** e disciplinata dall' art. 56, comma 2, il quale statuisce che *“Fuori dei casi di cui al comma 1 e salvo quanto previsto dall'articolo 62, commi 1 e 5, nelle ipotesi di violazioni gravi, ripetute o sistematiche ovvero plurime, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 euro a 50.000 euro. La gravità della violazione è determinata anche tenuto conto: a) dell'intensità e del grado dell'elemento soggettivo, anche avuto riguardo all'ascrivibilità, in tutto o in parte, della violazione alla carenza, all'incompletezza o alla non adeguata diffusione di prassi operative e procedure di controllo interno; b) del grado di collaborazione con le autorità di cui all'articolo 21, comma 2, lettera a); c) della rilevanza ed evidenza dei motivi del sospetto, anche avuto riguardo al valore dell'operazione e alla loro incoerenza rispetto alle caratteristiche del cliente e del relativo rapporto; d) della reiterazione e diffusione dei comportamenti, anche in relazione alle dimensioni, alla complessità organizzativa e all'operatività del soggetto obbligato”.*

Per quanto concerne i **CRITERI** da adottare ai fini del riscontro della sussistenza dei parametri legislativi che caratterizzano la violazione qualificata, la Circolare rimanda a quelli previsti dall'art. 58, comma 2 per l'omessa segnalazione di operazioni sospette, ovvero il carattere ripetuto, sistematico, plurimo e grave delle violazioni.

Per quanto riguarda l'applicazione della **SANZIONE PECUNIARIA**:

- in caso di una violazione qualificabile come fattispecie base, non connotata dalla presenza di ulteriori elementi qualificanti della condotta materiale, l'ammontare è pari a 2.000 euro;
- nell'ipotesi di fattispecie qualificata di violazione degli obblighi di adeguata verifica, ai fini della determinazione della sanzione da irrogare nell'ambito dell'intervallo edittale previsto (da 2.500 a 50.000 euro), anche in tal caso si procede alla suddivisione dello stesso in 3 sub-intervalli, corrispondenti a 3 gradi crescenti di intensità della violazione:

2.500 -15.000

15.000 - 30.000

30.000 - 50.000

NOTA BENE: analogamente a quanto esposto con riferimento all'applicazione del criterio del Favor Rei circa l'omessa segnalazione di operazioni sospette, anche in materia di inosservanza degli obblighi di adeguata verifica, per le violazioni commesse successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa, sarà cura dell'organo verbalizzante ricondurre la fattispecie in esame alla categoria base o qualificata, esprimendo un giudizio comparativo tra le discipline sanzionatorie e fondato sull'individuazione del regime complessivamente più favorevole, avendo presente tutte le caratteristiche del caso in esame; mentre per le violazioni commesse anteriormente a tale data, la qualificazione compete direttamente alla suddetta Autorità

Passando alla violazione per **INOSSERVANZA DEGLI OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE**, la fattispecie viene disciplinata dall'art. 57 in cui, anche in tal caso, vengono distinte due tipologie:

- una fattispecie **BASE**, non connotata dalla presenza di ulteriori elementi qualificanti della condotta materiale e disciplinata dall' art. 57, comma 1, il quale statuisce che *"Ai soggetti obbligati che, in violazione di quanto disposto dagli articoli 31 e 32, non effettuano, in tutto o in parte, la conservazione dei dati, dei documenti e delle informazioni ivi previsti o la effettuano tardivamente si applica la sanzione amministrativa pecuniaria pari a 2.000 euro"*.
- una fattispecie **QUALIFICATA** e disciplinata dall' art. 57, comma 2, il quale statuisce che *"Fuori dei casi di cui al comma 1 e salvo quanto previsto dall'articolo 62, commi 1 e 5, nelle ipotesi di violazioni gravi, ripetute o sistematiche ovvero plurime, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 euro a 50.000 euro. La gravità della violazione è determinata anche tenuto conto: a) dell'intensità e del grado dell'elemento soggettivo, anche avuto riguardo all'ascrivibilità, in tutto o in parte, della violazione alla carenza, all'incompletezza o alla non adeguata diffusione di prassi operative e procedure di controllo interno; b) del grado di collaborazione con le autorità di cui all'articolo 21, comma 2, lettera a); c) della rilevanza ed evidenza dei motivi del sospetto, anche avuto riguardo al valore dell'operazione e alla loro incoerenza rispetto alle caratteristiche del cliente e del relativo rapporto; d) della reiterazione e diffusione dei comportamenti, anche in relazione alle dimensioni, alla complessità organizzativa e all'operatività del soggetto obbligato"*.

Anche in tal caso, per quanto concerne i criteri da adottare ai fini del riscontro della sussistenza dei parametri legislativi che caratterizzano la violazione qualificata, la Circolare rimanda a quelli previsti dall'art. 58, comma 2 per l'omessa segnalazione di operazioni sospette, ovvero il carattere ripetuto, sistematico, plurimo e grave delle violazioni.

Per quanto concerne l'applicazione della **SANZIONE PECUNIARIA**:

- in caso di una violazione qualificabile come fattispecie base, non connotata dalla presenza di ulteriori elementi qualificanti della condotta materiale, l'ammontare è pari a 2.000 euro. Inoltre, per effetto della previsione contenuta nell'art. 67, comma 2, a fronte di violazioni ritenute di minore gravità, la sanzione in questione "può essere ridotta da un terzo a due terzi", situandosi nell'intervallo € 666,67 - € 1.333,33;
- nell'ipotesi di fattispecie qualificata di violazione degli obblighi di adeguata verifica, ai fini della determinazione della sanzione da irrogare nell'ambito dell'intervallo edittale previsto (da 2.500 a 50.000 euro), anche in tal caso si procede alla suddivisione dello stesso in 3 sub-intervalli, corrispondenti a 3 gradi crescenti di intensità della violazione:

2.500 -15.000

15.000 - 30.000

30.000 - 50.000

NOTA BENE: trattandosi di una nuova fattispecie sanzionatoria, le violazioni possono avere ad oggetto esclusivamente condotte poste in essere successivamente all'entrata in vigore della novella, con individuazione, da parte dell'organo verbalizzante, della fattispecie tipica ricorrente nel caso concreto e facoltà di motivata riqualificazione da parte dell'Amministrazione irrogante.

Altro argomento affrontato nella circolare in esame è il **CUMULO GIURIDICO**⁴⁵. Recependo i contenuti della Quarta direttiva antiriciclaggio, il Legislatore si è allineato a quanto disposto dall'Unione europea circa l'adozione di sistemi sanzionatori basati su misure effettive, proporzionate e dissuasive. Tuttavia, un nodo di non poco conto concerne le situazioni in cui un soggetto obbligato vengono contestate plurime violazioni amministrative correlate ad altrettante molteplici condotte illecite perpetrate anche in momenti temporalmente diversi; in tal caso infatti si pone il problema circa la definizione delle modalità di quantificazione della sanzione applicabile, districandosi tra le due opzioni di

- **cumulo materiale**, in cui vengono a sommarsi le sanzioni previste per le singole violazioni;

⁴⁵ Per maggiori approfondimenti sul principio del cumulo giuridico, si rimanda agli artt. 8 e 8 bis della L.n.689/1981

- **cumulo giuridico** in cui si individua la sanzione per la violazione più grave e si dispone l'aumento della stessa fino al triplo.

La circolare in esame risponde richiamando il principio di specialità⁴⁶, il quale presuppone che tra due norme esista un rapporto da genere a specie e comporta in tal caso la priorità della norma speciale su quella generale.

Ultimo aspetto affrontato riguarda il **PROCEDIMENTO SANZIONATORIO E LA RIDUZIONE DELLA SANZIONE**. L'art. 69, comma 2, D.Lgs. n. 231/2007 prevede un termine di due anni per la conclusione del procedimento sanzionatorio, decorrenti dalla ricezione della contestazione notificata all'amministrazione precedente. Il termine è prorogato di ulteriori sei mesi nel caso di formale richiesta da parte dell'interessato di essere audito nel corso del procedimento e, a tali effetti, il procedimento si considera concluso con l'adozione del decreto che dispone in ordine alla sanzione. La trasmissione via PEC della contestazione da parte dell'organo verbalizzante sarà corredata di tutti gli allegati e degli atti necessari all'avvio del procedimento, ivi compresi gli atti di notifica della contestazione medesima agli incolpati.

Per quanto concerne i procedimenti pendenti al 4 luglio 2017, laddove a tale data il termine di due anni, ovvero di due anni e sei mesi nel caso in cui sia stata richiesta l'audizione, risulti spirato, i suddetti procedimenti sono estinti. Sarà cura dell'amministrazione precedente darne formale comunicazione agli interessati.

Per quanto concerne il pagamento della sanzione in misura ridotta, normativa di riferimento è l'art. 68⁴⁷ in cui viene introdotto questo strumento deflattivo del contenzioso e volto ad una rapida definizione dei procedimenti. Esso si applica a tutte le sanzioni previste dal D.Lgs. n. 231/2007, si

⁴⁶ Circolare Prot. DT 56499/2022 "Ne deriva che, in applicazione del principio di specialità, i predetti meccanismi operano come criteri residuali per l'individuazione della fattispecie in concreto applicabile, a fronte di molteplici violazioni della stessa o di diverse norme che, singolarmente considerate, non presentano il carattere della gravità e/o della diffusività e non risultino pertanto ascrivibili al novero delle condotte tipiche "qualificate" nei termini più sopra ampiamente illustrati. Del pari, i meccanismi generali di cumulo giuridico, richiamati dall'articolo 67, comma 3, opereranno nelle ipotesi in cui le violazioni degli obblighi di adeguata verifica della clientela e di conservazione siano avvinti da un nesso di continuazione finalizzato ad un obiettivo".

⁴⁷ Art. 68, D.Lgs. n. 231/2007 "Prima della scadenza del termine previsto per l'impugnazione del decreto che irroga la sanzione, il destinatario del decreto sanzionatorio può chiedere al Ministero dell'economia e delle finanze precedente il pagamento della sanzione in misura ridotta. 2. La riduzione ammessa è pari a un terzo dell'entità della sanzione irrogata. L'applicazione della sanzione in misura ridotta non è ammessa qualora il destinatario del decreto sanzionatorio si sia già avvalso, nei cinque anni precedenti, della stessa facoltà. 3. Il Ministero dell'economia e delle finanze, nei trenta giorni successivi al ricevimento dell'istanza da parte dell'interessato, notifica al richiedente il provvedimento di accoglimento o rigetto dell'istanza, indicando l'entità dell'importo dovuto e le modalità attraverso cui effettuare il pagamento. 4. Il pagamento in misura ridotta è effettuato entro novanta giorni dalla notifica del provvedimento di cui al comma 3. Fino a tale data, restano sospesi i termini per l'impugnazione del decreto sanzionatorio innanzi all'autorità giudiziaria. Il mancato rispetto del termine e delle modalità di pagamento indicati obbliga il destinatario del decreto sanzionatorio al pagamento per intero della sanzione originariamente irrogata dall'amministrazione. 5. Le disposizioni previste dal presente articolo si applicano a tutti i decreti sanzionatori, già notificati agli interessati, non ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della presente disposizione."

applica dopo l'irrogazione della sanzione e comporta una riduzione dell'importo della stessa, pari a 1/3.

Come sottolinea la stessa circolare, l'istituto in esame si pone come strumento alternativo al ricorso giurisdizionale; questo comporta che la richiesta di applicazione della sanzione in misura ridotta implica una condiscendenza da parte del richiedente per quanto concerne l'applicazione ed l'esecuzione della sanzione ed è incompatibile con la richiesta, in sede giurisdizionale, di annullamento della sanzione o di ulteriore riduzione della stessa.

3.3 Profili antiriciclaggio nella 231/2001

Le prescrizioni dettate dalla normativa antiriciclaggio ex D.Lgs. 231/2007 presentano una forte connessione con i sistemi di compliance volti alla prevenzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ex D.Lgs. 231/2001.

Come analizzato nei paragrafi precedenti, il D.Lgs. 21 novembre 2007 n. 231 disciplina l'azione di prevenzione e contrasto del riciclaggio, cui sono chiamati i soggetti obbligati e che si esplica attraverso l'introduzione di presidi volti a garantire la conoscenza del rischio, la conoscenza del cliente e l'individuazione delle operazioni sospette. Tale impostazione rende pertanto necessaria l'implementazione di idonei sistemi organizzativi e di gestione in grado di ottemperare in modo completo al quadro normativo richiamato⁴⁸.

Gli obblighi previsti dal D.Lgs. 231/2007 hanno trovato altresì una loro trasposizione nell'ambito della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche con l'introduzione dell' art. 25-octies D.Lgs. 231/2001⁴⁹. In tale prospettiva, le attività di adeguata verifica della clientela, di valutazione del rischio e di segnalazione delle operazioni sospette, all'interno di un rinnovato assetto organizzativo interno che ne permetta il corretto adempimento, sono diventate il principale strumento di prevenzione dei reati di cui all'art. 25- octies del D.Lgs. 231/2001, garantendo in tal modo un efficace attuazione dei Modelli 231.

Dal punto di vista strettamente penale, il reato di riciclaggio abbiamo visto essere disciplinato dall' art. 648-bis c.p. e sussiste quando, fuori dalle ipotesi di concorso nel reato, si pongano in essere condotte di sostituzione

⁴⁸ https://www.aodv231.it/images/img_editor/I%20due%20impianti%20231%20a%20confronto_Dario%20Moncalvo.pdf

⁴⁹ Art. 25-octies D.Lgs. 231/2001 Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio "In relazione ai reati di cui agli articoli 648, 648-bis, 648-ter e 648-ter.1 del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da 200 a 800 quote. Nel caso in cui il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione superiore nel massimo a cinque anni si applica la sanzione pecuniaria da 400 a 1000 quote. 2. Nei casi di condanna per uno dei delitti di cui al comma 1 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, per una durata non superiore a due anni. 3. In relazione agli illeciti di cui ai commi 1 e 2, il Ministero della giustizia, sentito il parere dell'UIF, formula le osservazioni di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231."

o trasferimento di denaro, beni o altre utilità provenienti dalla commissione di un delitto non colposo, ovvero si compia in relazione ad essi altre operazioni, al fine di ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Con il D.Lgs. 231/2007 il legislatore ha introdotto, accanto alla sopracitata nozione penalistica, una nozione di riciclaggio più amministrativistica e finalizzata ad anticipare la soglia di controllo e sanzionabilità nei confronti di condotte più ampie rispetto a quelle previste dal codice penale.

Principio cardine del sistema di tale sistema di obblighi è il cd. **Risk Based Approach**, (approccio basato sul rischio), più volte richiamato nei precedenti paragrafi e volto ad assicurare che l'attuazione di tutte le misure di contrasto dei potenziali fenomeni di riciclaggio siano concretamente parametrate ai rischi effettivamente individuati.

Tale impostazione ha pertanto reso necessario un coinvolgimento proattivo di tutti i soggetti destinatari degli obblighi di cui al D.Lgs. 231/2007 ed in particolare, quelli organizzati in forma societaria affinché si adoperassero fattivamente per creare al loro interno idonei sistemi organizzativi e gestionali capaci di prevenire le fattispecie delittuose in esame.

La estensione della responsabilità da reato per i delitti di ricettazione, riciclaggio ed impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita risulta essere particolarmente significativa ed incisiva anche a fronte della natura criminologica del reato stesso che sovente vede le operazioni di riciclaggio esser dissimulate mediante il ricorso allo schermo della persona giuridica .

L'art. 25-octies contempla nel novero dei reati la ricettazione (art. 648 c.p.)⁵⁰, il riciclaggio (art. 648-bis c.p.)⁵¹, l'impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-ter c.p.)⁵² e l'autoriciclaggio (art. 648-ter.1, c.p.)⁵³

Una tale scelta legislativa porta quindi ad una stretta compenetrazione dei due sistemi e garantisce un assetto organizzativo uniforme in cui il Modello 23,1 adottato dai soggetti obbligati, diventa, nelle parti concernenti la

⁵⁰ Art. 648 c.p. Ricettazione "Fuori dei casi di concorso nel reato, chi, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, acquista, riceve od occulta denaro o cose provenienti da un qualsiasi delitto, o comunque si intromette nel farle acquistare, ricevere od occultare, è punito con la reclusione da due ad otto anni e con la multa da euro 516 a euro 10.329 [709, 712]. La pena è aumentata quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da delitti di rapina aggravata ai sensi dell'articolo 628, terzo comma, di estorsione aggravata ai sensi dell'articolo 629, secondo comma, ovvero di furto aggravato ai sensi dell'articolo 625, primo comma, n. 7-bis.

La pena è della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 300 a euro 6.000 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

La pena è aumentata se il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

Se il fatto è di particolare tenuità, si applica la pena della reclusione sino a sei anni e della multa sino a euro 1.000 nel caso di denaro o cose provenienti da delitto e la pena della reclusione sino a tre anni e della multa sino a euro 800 nel caso di denaro o cose provenienti da contravvenzione.

Le disposizioni di questo articolo si applicano anche quando l'autore del delitto da cui il denaro o le cose provengono non è imputabile o non è punibile [379, 649, 712] ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto".

⁵¹ Art. 648 bis c.p. Riciclaggio "Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto [non colposo]; ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.

La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648."

⁵² Art. 649 Ter c.p. Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita "Chiunque, fuori dei casi di concorso nel reato e dei casi previsti dagli articoli 648 e 648 bis, impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.

La pena è della reclusione da due a sei anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita nell'ipotesi di cui al quarto comma dell'art. 648.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648."

⁵³ Art. 648-ter.1, c.p. Autoriciclaggio "Si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

La pena è della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a euro 12.500 quando il fatto riguarda denaro o cose provenienti da contravvenzione punita con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

Si applicano comunque le pene previste dal primo comma se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da un delitto commesso con le condizioni o le finalità di cui all'articolo 416 bis 1.

Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale.

La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale.

La pena è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648."

prevenzione dei delitti ex art. 25-octies del D.Lgs. 231/2001, la cassa di risonanza di un più ampio sistema antiriciclaggio predisposto dall'ente in conformità al D.Lgs. 231/2007.

Il ruolo dell'OdV in materia di antiriciclaggio

Nel delineato quadro di interrelazione tra gli obblighi antiriciclaggio ex D.Lgs. 231/2007 ed i protocolli di prevenzione di cui ai Modelli 231, un ruolo fondamentale viene indubbiamente ricoperto dall' Organismo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001.

Procedendo con un breve excursus normativo, l'impianto originario del D.Lgs. 231/2007 aveva assegnato all'OdV specifici obblighi di comunicazione e segnalazione alle Autorità circa possibili casi di violazione della normativa antiriciclaggio, attribuendo all'eventuale inadempimento di tali obblighi una responsabilità di tipo penale. Un tale ruolo è stato fin da subito visto in antitesi con le logiche del D.Lgs. 231/2001 e per tale motivo è stato superato a partire dal 4 luglio 2017, data di entrata in vigore del D.Lgs. 90/2017; quest'ultimo introduce nel D.Lgs. 231/2007 l'art. 46 in luogo del precedente art. 52⁵⁴.

Il mancato riferimento all'OdV nell'elenco degli organi di controllo di cui al rinnovato art. 46 D.Lgs. 231/2007 sottrae l'OdV agli obblighi della normativa antiriciclaggio ma non lo priva, nell'ambito dell'attività di vigilanza sul MOGC, delle funzioni connesse alla prevenzione dei reati ex art. 25-octies d.lgs. 231/2001.

Ad oggi infatti i compiti attribuiti all'OdV riguardano la prevenzione di comportamenti penalmente rilevanti all'interno dell'ente, il controllo sul funzionamento ed aggiornamento del MOGC e l'osservanza del medesimo modello da parte dei soggetti apicali del personale e delle varie tipologie di destinatari coinvolti.

L'area di operatività propria dell'OdV è pertanto circoscritta all'attività di vigilanza sul MOGC per quanto riguarda i relativi reati presupposto, ivi inclusi i reati di riciclaggio.

Compiti spettanti all'OdV nel contesto del contrasto del riciclaggio:

- verifica dell'esistenza di un sistema di controllo interno coerente con la normativa antiriciclaggio ed in particolare verifica che l'assetto organizzativo antiriciclaggio sia conforme alle disposizioni emanate dalle Autorità di Vigilanza di settore;
- verifica dell'idoneità e dell'efficacia nel tempo del sistema di controllo interno adottato;
- verifica dello svolgimento di attività formative in materia di antiriciclaggio da parte delle funzioni competenti e dell'implementazione di programmi permanenti di formazione;

⁵⁴ Novità di fondamentale rilevanza del d.lgs. 90/2017, ai fini della presente indagine, è l'esclusione dell'OdV, e dei soggetti incaricati del controllo di gestione comunque denominati, dal novero degli organi obbligati ex artt. 46 e 51 d.lgs. 231/2007. Restano invece obbligati i componenti del collegio sindacale, del consiglio di sorveglianza e del comitato per il controllo sulla gestione.

Il legislatore del 2017 ha dunque voluto eliminare le attribuzioni dell'OdV in materia di antiriciclaggio ex d.lgs. 231/2007. L'unica eccezione è rinvenibile nelle disposizioni di attuazione: l'art. 9, comma 4, Delibera CONSOB n. 20570/2018, secondo cui le "attività svolte dall'organismo sono documentate e i relativi atti, ove richiesti, sono prontamente forniti alle Autorità di vigilanza di settore e alla UIF". Alla violazione di questo obbligo di collaborazione, che comunque non prevede espressamente alcuna iniziativa in capo all'OdV, possono seguire anche sanzioni amministrative (art. 60, comma 1, d.lgs. 231/2007)

- vigila sull'adozione: delle procedure e dei controlli relativi all'adeguata verifica della clientela; dell'obbligo di registrazione e conservazione dei dati e delle informazioni raccolte dalla clientela; delle procedure di SOS; delle procedure di verifica in merito all'eventuale violazione delle previsioni in materia di uso del contante; delle procedure in materia di flussi informativi;
- vigilanza in materia di "whistleblowing" a tutela dell'applicazione del meccanismo di segnalazione ad uso dei lavoratori che sia atto ad impedire possibili future ritorsioni contro il segnalante⁵⁵.

Autoriciclaggio: la rilevanza nel D.Lgs. 231/2001

Ai sensi dell' 648-bis c.p., il reato di riciclaggio si sostanzia in un complesso di attività finalizzate a nascondere, occultare ed impedire l'accertamento dell'origine illecita di risorse economiche o patrimoniali utilizzate in un'operazione finanziaria; il soggetto che detiene beni o denaro, derivanti dalla commissione di reato, si adopera per immettere tali proventi sul mercato attraverso attività del tutto lecite.

Con la Legge 15 dicembre 2014, n. 186, il legislatore introduce l'art. 648-ter 1 c.p. con cui viene disciplinato il reato di autoriciclaggio. La fattispecie in esame è riferita a "*chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, sostituisce, trasferisce ovvero impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa*".

Approfondendo la differenza tra le due tipologie di reato, giova riprendere la sentenza della Cassazione n. 17235/2018⁵⁶ in cui viene sottolineato come il reato di autoriciclaggio si consuma solo nel caso in cui è l'intraneus che riammette in circolazione il denaro proveniente da attività illecite, mentre risponde di riciclaggio (e non di concorso in autoriciclaggio), colui che non ha concorso nel reato presupposto, ma ha ripulito i soldi di provenienza illecita nell'interesse di chi ha compiuto il delitto.

Le condizioni che presuppongono la fattispecie dell'autoriciclaggio sono pertanto: la sussistenza di un delitto non colposo che genera una determinata quantità di denaro, di beni e o altre utilità; l'impiego di tali proventi in attività economiche imprenditoriali o speculative; la volontà di ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza dei medesimi proventi. Il soggetto attivo è colui che ha commesso o partecipato alla commissione del delitto non colposo, da cui si genera l'attività di reinvestimento.

⁵⁵ Per ulteriori approfondimenti:

[https://www.aadv231.it/images/pdf/3580-10-](https://www.aadv231.it/images/pdf/3580-10-PP%20Antiriciclaggio.%20Il%20ruolo%20dell%E2%80%99Organismo%20di%20Vigilanza.pdf)

[PP%20Antiriciclaggio.%20Il%20ruolo%20dell%E2%80%99Organismo%20di%20Vigilanza.pdf](https://www.aadv231.it/images/pdf/3580-10-PP%20Antiriciclaggio.%20Il%20ruolo%20dell%E2%80%99Organismo%20di%20Vigilanza.pdf)

⁵⁶ "Ciò premesso, nel rispetto della ratio che ha ispirato l'inserimento nel codice penale dell'art. 648-ter.1 c.p., ritiene il collegio che il soggetto il quale, non avendo concorso nel delitto-presupposto non colposo, ponga in essere la condotta tipica di autoriciclaggio, o 4 12 Corte di Cassazione - copia non ufficiale comunque contribuisca alla realizzazione da parte dell'intraneus delle condotte tipizzate dall'art. 648-ter.1 c.p., continui a rispondere del reato di riciclaggio ex art. 648-bis c.p. (ovvero, ricorrendone i presupposti, di quello contemplato dall'art. 648-ter c.p.) e non di concorso (a seconda dei casi, ex artt. 110 o 117 c.p.) nel (meno grave) delitto di autoriciclaggio ex art. 648-ter.1.c.p. Nel predetto caso, soltanto l'intraneus risponderà del delitto di autoriciclaggio." Sentenza della Cassazione n. 17235/2018

La differenza tra riciclaggio e autoriciclaggio consiste pertanto nella necessaria introduzione di un terzo soggetto, ovvero il riciclatore, che, nel caso del riciclaggio, prende beni e denaro da coloro che li hanno acquisiti attraverso reato e si assume il compito di procedere con il reimpiego di tali proventi nel circuito economico finanziario legale. Nell'autoriciclaggio, invece, il reato è commesso dal medesimo soggetto che ha perpetrato, in qualità di responsabile e/o concorrente, il reato presupposto.

L'art. 3, comma 5, della Legge 186/2014, inserisce l'autoriciclaggio anche nel catalogo dei reati di cui al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, andando ad integrare l'esistente articolo 25-octies del Decreto 231 che già prevedeva i reati di ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita.

Orbene, la particolare natura dell'autoriciclaggio rende alquanto complesso il rapporto tra il medesimo reato ed il D.Lgs. 231/2001. Dal punto vista penale, infatti, l'art. 648-ter.1 c.p. trova applicazione nei confronti di chiunque investa il provento derivante dalla precedente commissione di un qualsiasi delitto non colposo; nella prospettiva della responsabilità amministrativa degli enti, invece, l'inserimento di tale delitto nel novero dei reati presupposto apre le porte all'analisi di una serie di reati non colposi, in quanto delitti fonte della fattispecie criminosa in oggetto, formalmente esclusi dal medesimo D.Lgs. 231/2001.

Questa preconditione, renderebbe l'attività di risk assessment molto complessa rispetto all'implementazione del Modello 231, in quanto verrebbe ampliata con un insieme di valutazioni di rischio e connesso sviluppo di protocolli estesi ad una molteplicità di reati previsti dal nostro ordinamento e creando peraltro situazioni di incompatibilità con il principio di tassatività in base al quale l'Ente collettivo può essere chiamato a rispondere solo in relazione ai reati espressamente previsti nel decreto stesso.

Su questa linea si è mossa Confindustria; secondo l'associazione datoriale *"se il reato-base consistesse in un reato presupposto della responsabilità ai sensi del Decreto 231, il Modello Organizzativo dovrebbe già prevedere presidi di controllo ad hoc e quindi non necessiterebbe di uno specifico aggiornamento. Viceversa, qualora il delitto-base dell'autoriciclaggio non rientrasse tra quelli presupposto elencati nel Decreto 231, la sua inclusione nelle aree di rischio da considerare ai fini della costruzione del Modello Organizzativo contrasterebbe con i principi di legalità e determinatezza che il Decreto 231 (art. 6, co. 2) applica ai Modelli stessi laddove prevede che essi siano redatti sulla base di aree di rischio riferite ai soli reati presupposto, senza menzionare ulteriori reati ad essi ricollegabili in astratto"*. Mappare tutti i reati presupposto da cui astrattamente potrebbe scaturire il delitto di autoriciclaggio renderebbe quindi il sistema di prevenzione sovraccarico e ne vanificherebbe l'efficacia.

Di contro, la prima giurisprudenza sembrerebbe affermare la sussistenza della responsabilità dell'ente anche nel caso di commissione di illeciti penali non contenuti nel catalogo dei reati presupposto. Sul punto si è espresso il Tribunale di Milano, con l'Ordinanza 29 maggio 2018, secondo il quale si configurerebbe la responsabilità dell'ente per il reato di autoriciclaggio anche in relazione ad operazioni di reimpiego dei proventi

dei delitti di estorsione, di frode fiscale e di bancarotta fraudolenta, non inclusi nel catalogo dei reati presupposto definito dal D.Lgs. 231/2001.

A fronte di tali incertezze interpretative, sarebbe al momento auspicabile un approccio metodologico ambivalente volto ad analizzare il reato di auto riciclaggio all'interno del Modello 231 sotto due profili. Da una parte la fattispecie delittuosa dovrebbe essere analizzata in riferimento al complesso di reati non colposi che già costituiscono fattispecie presupposto ai fini del D.Lgs. 231/01 e delle connesse attività di risk assessment e dalle quali si possono originare denaro e beni che possono essere impiegati, sostituiti o trasferiti, nell'ambito dell'attività economico-imprenditoriale della Società. E per tali fattispecie, risulterebbero applicabili i protocolli già in essere.

Dall'altra parte, sarebbe opportuno valutare l'autoriciclaggio rispetto ai reati fonte che non costituiscono presupposto 231 ma che si connotano per una chiara condotta volta ad ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa di beni e denaro. Da questo punto di vista, il risk assessment dovrebbe concentrarsi sulla tracciabilità dei flussi finanziari connessi a operazioni di natura non ordinaria. Rispetto a tale profilo risulta naturalmente evidente la necessità di integrare ulteriori protocolli nella parte speciale del Modello; parliamo di un modello organizzativo esimente che consentirebbe all'ente di non rispondere per gli illeciti ivi previsti, allorché si dimostri che risulti idoneo nella sua funzione preventiva, efficacemente attuato prima della commissione del reato e sottoposto alla vigilanza di un apposito OdV.

Del resto, la ratio della responsabilità dell'ente è proprio quella di impegnare i destinatari della norma ad operare nel rispetto dell'ordinamento e pertanto ne discende l'inevitabile onere di prevedere l'estensione dell'ambito di operatività di tale responsabilità a quante più fattispecie di reato possibili.

3.4 Profili Privacy nell' antiriciclaggio

I destinatari della normativa antiriciclaggio hanno l'obbligo di adottare una serie di misure idonee ad intercettare fattispecie concrete di reato e contestualmente a porre in essere un'adeguata prevenzione di situazioni potenzialmente anomale. Il principale strumento adottabile in tal senso è sicuramente la procedura di **Adeguata Verifica della Clientela** (*Customer Due Diligence*) e che deve essere condotta attraverso un approccio **basato sul rischio**, in base al quale la verifica del cliente deve avvenire tenendo conto della tipologia di rapporto / prestazione / prodotto / operazione di cui trattasi.

Questo tipo di attività, come ben si può immaginare, presentano rilevanti questioni per quanto concerne gli aspetti legati alla tutela dei dati. Il **Regolamento UE 2016/679**, c.d. **GDPR**, pone una evidente attenzione alla sicurezza dei dati personali; mutuando anche in tal caso un approccio fortemente basato sull'analisi del rischio, i professionisti e tutti i destinatari della normativa, nel momento in cui procedono con l'assessment

della data protection aziendale ovvero con le operazioni di profilazione del cliente, devono assumersi la responsabilità di delineare le misure idonee di sicurezza, tenendo conto della propria organizzazione, della natura delle informazioni ricevute, delle finalità perseguite mediante il trattamento dei dati.

Difatti, il GDPR, tutela la disponibilità dei dati e salvaguarda il patrimonio informativo acquisito; ma non solo, esso garantisce l'integrità dei dati e la riservatezza informatica, con l'obiettivo ultimo di evitare qualsivoglia forma di "data breach".

Il Regolamento UE 2016/679 ha come obiettivi principali restituire ai cittadini il controllo dei propri dati personali e semplificare il contesto normativo uniformando e rendendo omogenea la normativa privacy all'interno dell'UE.

Il GDPR si applica solo al trattamento dei dati personali di persone fisiche.

Riguarda trattamenti interamente o parzialmente automatizzati o non automatizzati, se i dati personali sono contenuti in un archivio o sono destinati a confluirci.

Il Regolamento **NON** si applica ai trattamenti di dati personali effettuati:

- a) da una persona fisica per l'esercizio di attività a carattere esclusivamente personale o domestico;
- b) da autorità di pubblica sicurezza;
- c) per attività che non rientrano nell'ambito di applicazione del diritto dell'UE.

Nello specifico, l'**ambito di applicazione** del GDPR fa riferimento:

- 1) al trattamento di dati personali effettuato da un Titolare o Responsabile stabilito nella UE, indipendentemente dal fatto che il trattamento sia effettuato o meno nella UE;
- 2) al trattamento di dati personali effettuato da Titolari o Responsabili non stabiliti nell'UE, indipendentemente dal fatto che il trattamento sia effettuato o meno nell'Unione, se il trattamento ha ad oggetto dati personali di interessati che si trovano nella UE e riguarda (i) l'offerta di beni o servizi (anche non a pagamento) ai suddetti interessati oppure (ii) il monitoraggio del loro comportamento nel territorio della UE;
- 3) al trattamento effettuato da un Titolare stabilito in uno Stato extra UE soggetto al diritto di uno Stato UE in virtù del diritto internazionale pubblico.



NOTA BENE: Il GDPR adotta un approccio basato sul rischio. Diventa centrale considerare la protezione dei dati personali come un rischio legale e reputazionale. Da un lato vi è la conformità o meno a delle previsioni normative, dal altro vi è la conformità a una sensibilità sul tema sempre più crescente nell'opinione pubblica. Questo approccio presuppone che, essendoci dei rischi, questi debbano essere mappati, analizzati e valutati, per poi poter adottare le misure di mitigazione del rischio più efficaci.

Ciò consente al Titolare del trattamento di poter avere sempre sotto controllo l'andamento di tale processo di mitigazione, e nello stesso tempo di poter dimostrare di aver implementato ogni azione possibile atta a raggiungere tale scopo, rispondendo così ad un preciso *requirement* del GDPR⁵⁷.

Diventa, dunque, fondamentale quella che viene definita **Privacy by design**, cioè la produzione di un modello di gestione del rischio disegnato appositamente sulle caratteristiche e necessità del singolo ente.

Questo *requirement* fa riferimento al principio di "responsabilizzazione" o **accountability** attribuito al titolare del trattamento, come stabilito dal secondo comma dell'articolo 5 (Considerando 74)⁵⁸.

L'articolo 5 (Considerando 39), nel primo comma, fissa i principi generali del trattamento. In particolare, i dati personali devono essere:

- a) trattati in modo lecito, corretto e trasparente nei confronti dell'interessato («liceità, correttezza e trasparenza»);
- b) raccolti per finalità determinate, esplicite e legittime, e successivamente trattati in modo che non sia incompatibile con tali finalità; un ulteriore trattamento dei dati personali a fini di archiviazione nel pubblico interesse, di ricerca scientifica o storica o a fini statistici non è, conformemente all'articolo 89, paragrafo 1, considerato incompatibile con le finalità iniziali («limitazione della finalità»);
- c) adeguati, pertinenti e limitati a quanto necessario rispetto alle finalità per le quali sono trattati («minimizzazione dei dati»);

⁵⁷ All'articolo 24 (e Considerando 75 e 78) nel delineare la responsabilità del titolare del trattamento, il Regolamento stabilisce che "Tenuto conto della natura, dell'ambito di applicazione, del contesto e delle finalità del trattamento, nonché dei rischi aventi probabilità e gravità diverse per i diritti e le libertà delle persone fisiche, il titolare del trattamento mette in atto misure tecniche e organizzative adeguate per garantire, ed essere in grado di dimostrare, che il trattamento è effettuato conformemente al presente regolamento. Dette misure sono riesaminate e aggiornate qualora necessario".

⁵⁸ Articolo 5 Regolamento UE 2016/679, Principi applicabili al trattamento di dati personali "1. I dati personali sono: (C39) a) trattati in modo lecito, corretto e trasparente nei confronti dell'interessato («liceità, correttezza e trasparenza»); b) raccolti per finalità determinate, esplicite e legittime, e successivamente trattati in modo che non sia incompatibile con tali finalità; un ulteriore trattamento dei dati personali a fini di archiviazione nel pubblico interesse, di ricerca scientifica o storica o a fini statistici non è, conformemente all'articolo 89, paragrafo 1, considerato incompatibile con le finalità iniziali («limitazione della finalità»); c) adeguati, pertinenti e limitati a quanto necessario rispetto alle finalità per le quali sono trattati («minimizzazione dei dati»); d) esatti e, se necessario, aggiornati; devono essere adottate tutte le misure ragionevoli per cancellare o rettificare tempestivamente i dati inesatti rispetto alle finalità per le quali sono trattati («esattezza»); e) conservati in una forma che consenta l'identificazione degli interessati per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati; i dati personali possono essere conservati per periodi più lunghi a condizione che siano trattati esclusivamente a fini di archiviazione nel pubblico interesse, di ricerca scientifica o storica o a fini statistici, conformemente all'articolo 89, paragrafo 1, fatta salva l'attuazione di misure tecniche e organizzative adeguate richieste dal presente regolamento a tutela dei diritti e delle libertà dell'interessato («limitazione della conservazione»); f) trattati in maniera da garantire un'adeguata sicurezza dei dati personali, compresa la protezione, mediante misure tecniche e organizzative adeguate, da trattamenti non autorizzati o illeciti e dalla perdita, dalla distruzione o dal danno accidentali («integrità e riservatezza»).

2. Il titolare del trattamento è competente per il rispetto del paragrafo 1 e in grado di provarlo («responsabilizzazione»). (C74)"

- d) esatti e, se necessario, aggiornati; devono essere adottate tutte le misure ragionevoli per cancellare o rettificare tempestivamente i dati inesatti rispetto alle finalità per le quali sono trattati («esattezza»);
- e) conservati in una forma che consenta l'identificazione degli interessati per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati; i dati personali possono essere conservati per periodi più lunghi a condizione che siano trattati esclusivamente a fini di archiviazione nel pubblico interesse, di ricerca scientifica o storica o a fini statistici, conformemente all'articolo 89, paragrafo 1, fatta salva l'attuazione di misure tecniche e organizzative adeguate richieste dal presente regolamento a tutela dei diritti e delle libertà dell'interessato («limitazione della conservazione»);
- f) trattati in maniera da garantire un'adeguata sicurezza dei dati personali, compresa la protezione, mediante misure tecniche e organizzative adeguate, da trattamenti non autorizzati o illeciti e dalla perdita, dalla distruzione o dal danno accidentali («integrità e riservatezza»).

A ciò va aggiunta una specifica valutazione di cosa si intende per **“liceità del trattamento”**. Viene in supporto l'articolo 6⁵⁹ (Considerando 48), il quale delinea le possibili basi giuridiche del trattamento di dati personali, e lo considera lecito se:

- a) l'interessato ha espresso il consenso al trattamento dei propri dati personali per una o più specifiche finalità;

⁵⁹ Articolo 6 Regolamento UE 2016/679, Liceità del trattamento “ 1. Il trattamento è lecito solo se e nella misura in cui ricorre almeno una delle seguenti condizioni: (C40) a) l'interessato ha espresso il consenso al trattamento dei propri dati personali per una o più specifiche finalità; (C42, C43) b) il trattamento è necessario all'esecuzione di un contratto di cui l'interessato è parte o all'esecuzione di misure precontrattuali adottate su richiesta dello stesso; (C44) c) il trattamento è necessario per adempiere un obbligo legale al quale è soggetto il titolare del trattamento; (C45) d) il trattamento è necessario per la salvaguardia degli interessi vitali dell'interessato o di un'altra persona fisica; (C46) e) il trattamento è necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento; (C45, C46) f) il trattamento è necessario per il perseguimento del legittimo interesse del titolare del trattamento o di terzi, a condizione che non prevalgano gli interessi o i diritti e le libertà fondamentali dell'interessato che richiedono la protezione dei dati personali, in particolare se l'interessato è un minore. (C47-C50) La lettera f) del primo comma non si applica al trattamento di dati effettuato dalle autorità pubbliche nell'esecuzione dei loro compiti. 2. Gli Stati membri possono mantenere o introdurre disposizioni più specifiche per adeguare l'applicazione delle norme del presente regolamento con riguardo al trattamento, in conformità del paragrafo 1, lettere c) ed e), determinando con maggiore precisione requisiti specifici per il trattamento e altre misure atte a garantire un trattamento lecito e corretto anche per le altre specifiche situazioni di trattamento di cui al capo IX. (C8, C10, C41, C45, C51) 3. La base su cui si fonda il trattamento dei dati di cui al paragrafo 1, lettere c) ed e), deve essere stabilita: (C8, C10, C41, C45, C51) a) dal diritto dell'Unione; o b) dal diritto dello Stato membro cui è soggetto il titolare del trattamento. La finalità del trattamento è determinata in tale base giuridica o, per quanto riguarda il trattamento di cui al paragrafo 1, lettera e), è necessaria per l'esecuzione di un compito svolto nel pubblico interesse o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento. Tale base giuridica potrebbe contenere disposizioni specifiche per adeguare l'applicazione delle norme del presente regolamento, tra cui: le condizioni generali relative alla liceità del trattamento da parte del titolare del trattamento; le tipologie di dati oggetto del trattamento; gli interessati; i soggetti cui possono essere comunicati i dati personali e le finalità per cui sono comunicati; le limitazioni della finalità, i periodi di conservazione e le operazioni e procedure di trattamento, comprese le misure atte a garantire un trattamento lecito e corretto, quali quelle per altre specifiche situazioni di trattamento di cui al capo IX. Il diritto dell'Unione o degli Stati membri persegue un obiettivo di interesse pubblico ed è proporzionato all'obiettivo legittimo perseguito. 4. Laddove il trattamento per una finalità diversa da quella per la quale i dati personali sono stati raccolti non sia basato sul consenso dell'interessato o su un atto legislativo dell'Unione o degli Stati membri che costituisca una misura necessaria e proporzionata in una società democratica per la salvaguardia degli obiettivi di cui all'articolo 23, paragrafo 1, al fine di verificare se il trattamento per un'altra finalità sia compatibile con la finalità per la quale i dati personali sono stati inizialmente raccolti, il titolare del trattamento tiene conto, tra l'altro: (C50) a) di ogni nesso tra le finalità per cui i dati personali sono stati raccolti e le finalità dell'ulteriore trattamento previsto; b) del contesto in cui i dati personali sono stati raccolti, in particolare relativamente alla relazione tra l'interessato e il titolare del trattamento; c) della natura dei dati personali, specialmente se siano trattate categorie particolari di dati personali ai sensi dell'articolo 9, oppure se siano trattati dati relativi a condanne penali e a reati ai sensi dell'articolo 10; d) delle possibili conseguenze dell'ulteriore trattamento previsto per gli interessati; e) dell'esistenza di garanzie adeguate, che possono comprendere la cifratura o la pseudonimizzazione.”

- b) il trattamento è necessario all'esecuzione di un contratto di cui l'interessato è parte o all'esecuzione di misure precontrattuali adottate su richiesta dello stesso;
- c) il trattamento è necessario per adempiere un obbligo legale al quale è soggetto il titolare del trattamento;
- d) il trattamento è necessario per la salvaguardia degli interessi vitali dell'interessato o di un'altra persona fisica;
- e) il trattamento è necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento;
- f) il trattamento è necessario per il perseguimento del legittimo interesse del titolare del trattamento o di terzi, a condizione che non prevalgano gli interessi o i diritti e le libertà fondamentali dell'interessato che richiedono la protezione dei dati personali, in particolare se l'interessato è un minore.

Come ogni nuovo atto normativo che modifica la legislazione previgente, anche il GDPR ha introdotto molte novità che hanno intaccato in tutto o in parte definizioni, principi, adempimenti.

Per affrontarne la descrizione in maniera più compiuta ed esaustiva, si riportano le principali modifiche e novità nella tabella sottostante.

MODIFICHE	NOVITA'
➤ Modifica di definizioni esistenti	✓ Estensione ambito territoriale
➤ Specificazione di ruoli e compiti di Titolare e Responsabile	✓ Nuove definizioni
➤ Informativa rafforzata	✓ Data Protection Officer
➤ Consenso	✓ Registro dei trattamenti
➤ Specificazione di diritti	✓ Valutazione preventiva di impatto
➤ Inasprimento sanzioni	✓ Data Breach Notification
	✓ Privacy by design – Privacy by default
	✓ Diritto all'oblio e alla Portabilità dei dati

Le **MODIFICHE** introdotte dal GDPR riguardano istituti o previsioni già vigenti. Tra le più rilevanti si nota:

1. Modifica di definizioni, come ad esempio la oramai superata categoria dei dati "sensibili", che lascia il posto alle "categorie particolari di dati", oppure come la specificazione di cos si intende per trattamento;
2. adempimenti documentali, come ad esempio l'informativa sul trattamento rafforzata e arricchita di significato ed il consenso al trattamento che assume una caratteristica sostanziale e non più solo formale;
3. Vengono esplicitati con maggiore chiarezza e trasparenza alcuni diritti riconosciuti agli interessati, in particolare il diritto di accesso ai dati personali, il diritto di rettifica, il diritto di revoca del consenso;

4. In ultimo, sono state inasprite le sanzioni per le violazioni degli obblighi previsti dal Regolamento; vengono previste sanzioni amministrative non pecuniarie (come ad esempio, controlli periodici da parte dell'Autorità Garante) e sanzioni amministrative pecuniarie che variano in base alla gravità della violazione degli obblighi previsti dal GDPR come riportato nelle seguenti tabelle.

Mentre, le NOVITÀ più rilevanti introdotte dal GDPR, si sviluppano in più ambiti e possono essere così descritte:

1. **Estensione dell'ambito territoriale:** questo Regolamento per la prima volta stabilisce norme comuni per la protezione dei dati personali che si applicano contemporaneamente in tutti gli Stati Membri e che tutela tutti i cittadini europei, come già descritto nella precedente sezione;
2. Vengono introdotte **nuove definizioni**, che devono essere tenute sempre in considerazione per poter attuare al meglio le misure adeguate per essere compliant rispetto ai nuovi adempimenti.

In particolare, l'articolo 4 sancisce le seguenti definizioni:

- a. **«dato personale»:** qualsiasi informazione riguardante una persona fisica identificata o identificabile («interessato»); si considera identificabile la persona fisica che può essere identificata, direttamente o indirettamente, con particolare riferimento a un identificativo come il nome, un numero di identificazione, dati relativi all'ubicazione, un identificativo online o a uno o più elementi caratteristici della sua identità fisica, fisiologica, genetica, psichica, economica, culturale o sociale;
- b. **«trattamento»:** qualsiasi operazione o insieme di operazioni, compiute con o senza l'ausilio di processi automatizzati e applicate a dati personali o insiemi di dati personali, come la raccolta, la registrazione, l'organizzazione, la strutturazione, la conservazione, l'adattamento o la modifica, l'estrazione, la consultazione, l'uso, la comunicazione mediante trasmissione, diffusione o qualsiasi altra forma di messa a disposizione, il raffronto o l'interconnessione, la limitazione, la cancellazione o la distruzione;
- c. **«profilazione»:** qualsiasi forma di trattamento automatizzato di dati personali consistente nell'utilizzo di tali dati personali per valutare determinati aspetti personali relativi a una persona fisica, in particolare per analizzare o prevedere aspetti riguardanti il rendimento professionale, la situazione economica, la salute, le preferenze personali, gli interessi, l'affidabilità, il comportamento, l'ubicazione o gli spostamenti di detta persona fisica;
- d. **«pseudonimizzazione»:** il trattamento dei dati personali in modo tale che i dati personali non possano più essere attribuiti a un interessato specifico senza l'utilizzo di informazioni aggiuntive, a condizione che tali informazioni aggiuntive siano conservate separatamente e soggette a misure tecniche e organizzative intese a garantire che tali dati personali non siano attribuiti a una persona fisica identificata o identificabile;

- e. «**archivio**»: qualsiasi insieme strutturato di dati personali accessibili secondo criteri determinati, indipendentemente dal fatto che tale insieme sia centralizzato, decentralizzato o ripartito in modo funzionale o geografico;
 - f. «**titolare del trattamento**»: la persona fisica o giuridica, l'autorità pubblica, il servizio o altro organismo che, singolarmente o insieme ad altri, determina le finalità e i mezzi del trattamento di dati personali; quando le finalità e i mezzi di tale trattamento sono determinati dal diritto dell'Unione o degli Stati membri, il titolare del trattamento o i criteri specifici applicabili alla sua designazione possono essere stabiliti dal diritto dell'Unione o degli Stati membri;
 - g. «**responsabile del trattamento**»: la persona fisica o giuridica, l'autorità pubblica, il servizio o altro organismo che tratta dati personali per conto del titolare del trattamento;
 - h. «**destinatario**»: la persona fisica o giuridica, l'autorità pubblica, il servizio o un altro organismo che riceve comunicazione di dati personali, che si tratti o meno di terzi. Tuttavia, le autorità pubbliche che possono ricevere comunicazione di dati personali nell'ambito di una specifica indagine conformemente al diritto dell'Unione o degli Stati membri non sono considerate destinatari; il trattamento di tali dati da parte di dette autorità pubbliche è conforme alle norme applicabili in materia di protezione dei dati secondo le finalità del trattamento;
 - i. «**violazione dei dati personali**»: la violazione di sicurezza che comporta accidentalmente o in modo illecito la distruzione, la perdita, la modifica, la divulgazione non autorizzata o l'accesso ai dati personali trasmessi, conservati o comunque trattati;
 - j. «**dati genetici**»: i dati personali relativi alle caratteristiche genetiche ereditarie o acquisite di una persona fisica che forniscono informazioni univoche sulla fisiologia o sulla salute di detta persona fisica, e che risultano in particolare dall'analisi di un campione biologico della persona fisica in questione;
 - k. «**dati biometrici**»: i dati personali ottenuti da un trattamento tecnico specifico relativi alle caratteristiche fisiche, fisiologiche o comportamentali di una persona fisica che ne consentono o confermano l'identificazione univoca, quali l'immagine facciale o i dati dattiloscopici.
3. Sono introdotte nuove figure proprie dell'organigramma Privacy, tra cui la più innovativa è quella del **Data Protection Officer** (DPO) oppure Responsabile della Protezione dei dati personali

(RPD), disciplinato dagli artt. 37⁶⁰, 38⁶¹ e 39⁶² del Regolamento. È obbligatorio nominare questa figura delle Pubbliche Amministrazioni e delle imprese che come attività principali svolgono monitoraggio sistematico dei dati degli interessati su larga scala oppure monitoraggio su larga

⁶⁰ Articolo 37 Regolamento UE 2016/679, Designazione del responsabile della protezione dei dati (C97) "1. Il titolare del trattamento e il responsabile del trattamento designano sistematicamente un responsabile della protezione dei dati ogniqualvolta: a) il trattamento è effettuato da un'autorità pubblica o da un organismo pubblico, eccettuate le autorità giurisdizionali quando esercitano le loro funzioni giurisdizionali; b) le attività principali del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento consistono in trattamenti che, per loro natura, ambito di applicazione e/o finalità, richiedono il monitoraggio regolare e sistematico degli interessati su larga scala; oppure c) le attività principali del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento consistono nel trattamento, su larga scala, di categorie particolari di dati personali di cui all'articolo 9 o di dati relativi a condanne penali e a reati di cui all'articolo 10. 2. Un gruppo imprenditoriale può nominare un unico responsabile della protezione dei dati, a condizione che un responsabile della protezione dei dati sia facilmente raggiungibile da ciascuno stabilimento. 3. Qualora il titolare del trattamento o il responsabile del trattamento sia un'autorità pubblica o un organismo pubblico, un unico responsabile della protezione dei dati può essere designato per più autorità pubbliche o organismi pubblici, tenuto conto della loro struttura organizzativa e dimensione. 4. Nei casi diversi da quelli di cui al paragrafo 1, il titolare del trattamento, il responsabile del trattamento o le associazioni e gli altri organismi rappresentanti le categorie di titolari del trattamento o di responsabili del trattamento possono o, se previsto dal diritto dell'Unione o degli Stati membri, devono designare un responsabile della protezione dei dati. Il responsabile della protezione dei dati può agire per dette associazioni e altri organismi rappresentanti i titolari del trattamento o i responsabili del trattamento. 5. Il responsabile della protezione dei dati è designato in funzione delle qualità professionali, in particolare della conoscenza specialistica della normativa e delle prassi in materia di protezione dei dati, e della capacità di assolvere i compiti di cui all'articolo 39. 6. Il responsabile della protezione dei dati può essere un dipendente del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento oppure assolvere i suoi compiti in base a un contratto di servizi. 7. Il titolare del trattamento o il responsabile del trattamento pubblica i dati di contatto del responsabile della protezione dei dati e li comunica all'autorità di controllo."

⁶¹ Articolo 38 Regolamento UE 2016/679, Posizione del responsabile della protezione dei dati (C97) "1. Il titolare del trattamento e il responsabile del trattamento si assicurano che il responsabile della protezione dei dati sia tempestivamente e adeguatamente coinvolto in tutte le questioni riguardanti la protezione dei dati personali. 2. Il titolare e del trattamento e il responsabile del trattamento sostengono il responsabile della protezione dei dati nell'esecuzione dei compiti di cui all'articolo 39 fornendogli le risorse necessarie per assolvere tali compiti e accedere ai dati personali e ai trattamenti e per mantenere la propria conoscenza specialistica. 3. Il titolare del trattamento e il responsabile del trattamento si assicurano che il responsabile della protezione dei dati non riceva alcuna istruzione per quanto riguarda l'esecuzione di tali compiti. Il responsabile della protezione dei dati non è rimosso o penalizzato dal titolare del trattamento o dal responsabile del trattamento per l'adempimento dei propri compiti. Il responsabile della protezione dei dati riferisce direttamente al vertice gerarchico del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento. 4. Gli interessati possono contattare il responsabile della protezione dei dati per tutte le questioni relative al trattamento dei loro dati personali e all'esercizio dei loro diritti derivanti dal presente regolamento. 5. Il responsabile della protezione dei dati è tenuto al segreto o alla riservatezza in merito all'adempimento dei propri compiti, in conformità del diritto dell'Unione o degli Stati membri. 6. Il responsabile della protezione dei dati può svolgere altri compiti e funzioni. Il titolare del trattamento o il responsabile del trattamento si assicura che tali compiti e funzioni non diano adito a un conflitto di interessi".

⁶² Articolo 39 Regolamento UE 2016/679, Compiti del responsabile della protezione dei dati (C97) "1. Il responsabile della protezione dei dati è incaricato almeno dei seguenti compiti: a) informare e fornire consulenza al titolare del trattamento o al responsabile del trattamento nonché ai dipendenti che eseguono il trattamento in merito agli obblighi derivanti dal presente regolamento nonché da altre disposizioni dell'Unione o degli Stati membri relative alla protezione dei dati; b) sorvegliare l'osservanza del presente regolamento, di altre disposizioni dell'Unione o degli Stati membri relative alla protezione dei dati nonché delle politiche del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento in materia di protezione dei dati personali, compresi l'attribuzione delle responsabilità, la sensibilizzazione e la formazione del personale che partecipa ai trattamenti e alle connesse attività di controllo; c) fornire, se richiesto, un parere in merito alla valutazione d'impatto sulla protezione dei dati e sorvegliarne lo svolgimento ai sensi dell'articolo 35; d) cooperare con l'autorità di controllo; e) fungere da punto di contatto per l'autorità di controllo per questioni connesse al trattamento, tra cui la consultazione preventiva di cui all'articolo 36, ed effettuare, se del caso, consultazioni relativamente a qualunque altra questione. 2. Nell'eseguire i propri compiti il responsabile della protezione dei dati considera debitamente i rischi inerenti al trattamento, tenuto conto della natura, dell'ambito di applicazione, del contesto e delle finalità del medesimo."

scala di categorie particolari di dati. Il DPO è una figura dalle caratteristiche di indipendenza ed autonomia, e deve avere le risorse tecniche, organizzative ed economiche necessarie per poter svolgere i propri compiti.

4. È introdotto un nuovo obbligo documentale definito dall'articolo 30 del GDPR⁶³, ossia il **Registro delle attività di trattamento**. In esso devono essere contenute tutte le informazioni che caratterizzano il trattamento e i dati trattati, e deve essere tenuto in formato cartaceo o elettronico sia dal titolare sia dal responsabile del trattamento.
5. Viene data rilevanza alle violazioni, indipendentemente che queste derivano da colpa o dolo del titolare o del responsabile del trattamento. Infatti, è introdotto l'obbligo di notifica delle violazioni entro 72 ore all'Autorità Garante (**Data breach notification**). Ciò dà vita alla c.d. Privacy by Default, ossia l'implementazione di tutte le azioni che gestiscono la violazione dei dati personali, ossia della situazione in cui il modello di risk management non ha funzionato e bisogna gestire l'emergenza.
6. Avendo il GDPR natura di normativa che gestisce e mitiga il rischio, viene introdotto un istituto, di per sé caro al diritto dell'Unione Europea, ossia la **valutazione preventiva di impatto del trattamento dei dati personali**. Questa valutazione deve essere effettuata dal DPO, se ne è prevista la nomina. Si tratta di un documento che valuta l'impatto che il trattamento dei dati avrà sui diritti e le situazioni giuridiche soggettive degli interessati, e deve essere redatto solo se il rischio è elevato. È in ogni caso obbligatoria se il trattamento consiste in attività di profilazione.

⁶³ Articolo 30 Regolamento UE 2016/679, Registri delle attività di trattamento (C82) "1. Ogni titolare del trattamento e, ove applicabile, il suo rappresentante tengono un registro delle attività di trattamento svolte sotto la propria responsabilità. Tale registro contiene tutte le seguenti informazioni: a) il nome e i dati di contatto del titolare del trattamento e, ove applicabile, del contitolare del trattamento, del rappresentante del titolare del trattamento e del responsabile della protezione dei dati; b) le finalità del trattamento; c) una descrizione delle categorie di interessati e delle categorie di dati personali; d) le categorie di destinatari a cui i dati personali sono stati o saranno comunicati, compresi i destinatari di paesi terzi od organizzazioni internazionali; e) ove applicabile, i trasferimenti di dati personali verso un paese terzo o un'organizzazione internazionale, compresa l'identificazione del paese terzo o dell'organizzazione internazionale e, per i trasferimenti di cui al secondo comma dell'articolo 49, la documentazione delle garanzie adeguate; f) ove possibile, i termini ultimi previsti per la cancellazione delle diverse categorie di dati; g) ove possibile, una descrizione generale delle misure di sicurezza tecniche e organizzative di cui all'articolo 32, paragrafo 1. 2. Ogni responsabile del trattamento e, ove applicabile, il suo rappresentante tengono un registro di tutte le categorie di attività relative al trattamento svolte per conto di un titolare del trattamento, contenente: a) il nome e i dati di contatto del responsabile o dei responsabili del trattamento, di ogni titolare del trattamento per conto del quale agisce il responsabile del trattamento, del rappresentante del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento e, ove applicabile, del responsabile della protezione dei dati; b) le categorie dei trattamenti effettuati per conto di ogni titolare del trattamento; c) ove applicabile, i trasferimenti di dati personali verso un paese terzo o un'organizzazione internazionale, compresa l'identificazione del paese terzo o dell'organizzazione internazionale e, per i trasferimenti di cui al secondo comma dell'articolo 49, la documentazione delle garanzie adeguate; d) ove possibile, una descrizione generale delle misure di sicurezza tecniche e organizzative di cui all'articolo 32, paragrafo 1. 3. I registri di cui ai paragrafi 1 e 2 sono tenuti in forma scritta, anche in formato elettronico. 4. Su richiesta, il titolare del trattamento o il responsabile del trattamento e, ove applicabile, il rappresentante del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento mettono il registro a disposizione dell'autorità di controllo. 5. Gli obblighi di cui ai paragrafi 1 e 2 non si applicano alle imprese o organizzazioni con meno di 250 dipendenti, a meno che il trattamento che esse effettuano possa presentare un rischio per i diritti e le libertà dell'interessato, il trattamento non sia occasionale o includa il trattamento di categorie particolari di dati di cui all'articolo 9, paragrafo 1, o i dati personali relativi a condanne penali e a reati di cui all'articolo 10."

7. L'articolo 17⁶⁴ introduce il diritto alla cancellazione dei dati personali, anche c.d. **diritto all'oblio**. Tale diritto consiste nell'ottenere, senza giustificato ritardo, la cancellazione dei propri dati personali che (i) non siano più necessari per le finalità per le quali sono stati raccolti o altrimenti trattati, o (ii) quando l'interessato abbia revocato il proprio consenso, o (iii) si sia opposto al trattamento dei dati personali che lo riguardano, o (iv) quando il trattamento dei suoi dati personali non sia altrimenti conforme al Regolamento.
8. L'articolo 20⁶⁵, invece, stabilisce il **diritto alla portabilità** dei dati personali, ossia il diritto dell'interessato a trasmettere o ottenere la trasmissione di propri dati personali da un titolare del trattamento a cui li aveva forniti in precedenza ad un altro Titolare, senza impedimenti. Tale diritto è esercitabile quando: (i) il trattamento è effettuato con mezzi automatizzati; e (ii) il trattamento si basa sul consenso precedentemente rilasciato dall'interessato; o (iii) il trattamento si basa su un contratto o su trattative precontrattuali in corso con l'interessato.

Per affrontare l'adeguamento della propria Privacy Policy, uno studio professionale deve investire sia in termini di competenza sia di efficienza.

Per poter elaborare le migliori strategie, individuare ed attuare le azioni più adatte per l'adeguamento al GDPR delle proprie policy sulla protezione dei dati personali, è necessario procedere con una metodologia propria di un **approccio basato sul rischio**.

⁶⁴ Articolo 17 Regolamento UE 2016/679, Diritto alla cancellazione («diritto all'oblio») (C65, C66) "1. L'interessato ha il diritto di ottenere dal titolare del trattamento la cancellazione dei dati personali che lo riguardano senza ingiustificato ritardo e il titolare del trattamento ha l'obbligo di cancellare senza ingiustificato ritardo i dati personali, se sussiste uno dei motivi seguenti: a) i dati personali non sono più necessari rispetto alle finalità per le quali sono stati raccolti o altrimenti trattati; b) l'interessato revoca il consenso su cui si basa il trattamento conformemente all'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), o all'articolo 9, paragrafo 2, lettera a), e se non sussiste altro fondamento giuridico per il trattamento; c) l'interessato si oppone al trattamento ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 1, e non sussiste alcun motivo legittimo prevalente per procedere al trattamento, oppure si oppone al trattamento ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2; d) i dati personali sono stati trattati illecitamente; e) i dati personali devono essere cancellati per adempiere un obbligo giuridico previsto dal diritto dell'Unione o dello Stato membro cui è soggetto il titolare del trattamento; f) i dati personali sono stati raccolti relativamente all'offerta di servizi della società dell'informazione di cui all'articolo 8, paragrafo 1. 2. Il titolare del trattamento, se ha reso pubblici dati personali ed è obbligato, ai sensi del paragrafo 1, a cancellarli, tenendo conto della tecnologia disponibile e dei costi di attuazione adotta le misure ragionevoli, anche tecniche, per informare i titolari del trattamento che stanno trattando i dati personali della richiesta dell'interessato di cancellare qualsiasi link, copia o riproduzione dei suoi dati personali. 3. I paragrafi 1 e 2 non si applicano nella misura in cui il trattamento sia necessario: a) per l'esercizio del diritto alla libertà di espressione e di informazione; b) per l'adempimento di un obbligo giuridico che richieda il trattamento previsto dal diritto dell'Unione o dello Stato membro cui è soggetto il titolare del trattamento o per l'esecuzione di un compito svolto nel pubblico interesse oppure nell'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento; c) per motivi di interesse pubblico nel settore della sanità pubblica in conformità dell'articolo 9, paragrafo 2, lettere h) e i), e dell'articolo 9, paragrafo 3; d) a fini di archiviazione nel pubblico interesse, di ricerca scientifica o storica o a fini statistici conformemente all'articolo 89, paragrafo 1, nella misura in cui il diritto di cui al paragrafo 1 rischi di rendere impossibile o di pregiudicare gravemente il conseguimento degli obiettivi di tale trattamento; o e) per l'accertamento, l'esercizio o la difesa di un diritto in sede giudiziaria."

⁶⁵ Articolo 20 Regolamento UE 2016/679, Diritto alla portabilità dei dati (C68) "1. L'interessato ha il diritto di ricevere in un formato strutturato, di uso comune e leggibile da dispositivo automatico i dati personali che lo riguardano forniti a un titolare del trattamento e ha il diritto di trasmettere tali dati a un altro titolare del trattamento senza impedimenti da parte del titolare del trattamento cui li ha forniti qualora: a) il trattamento si basi sul consenso ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), o dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera a), o su un contratto ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, lettera b); e b) il trattamento sia effettuato con mezzi automatizzati. 2. Nell'esercitare i propri diritti relativamente alla portabilità dei dati a norma del paragrafo 1, l'interessato ha il diritto di ottenere la trasmissione diretta dei dati personali da un titolare del trattamento all'altro, se tecnicamente fattibile. 3. L'esercizio del diritto di cui al paragrafo 1 del presente articolo lascia impregiudicato l'articolo 17. Tale diritto non si applica al trattamento necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento. 4. Il diritto di cui al paragrafo 1 non deve ledere i diritti e le libertà altrui."

L' **Assessment** è l'operazione attraverso la quale il consulente esterno incaricato può verificare la compliance aziendale alla normativa GDPR ed effettuare un'analisi del rischio.

Mutuando i profili applicativi dell'ERM, uno studio professionale procede con l'assessment della data protection aziendale della propria struttura e delle proprie attività, concentrandosi nel definire le categorie dei dati trattati e i relativi flussi, nonché tutte le altre caratteristiche proprie dei dati, come, a titolo esemplificativo e non esaustivo: categorie di interessati, categorie particolari, categorie di destinatari, finalità del trattamento, raccolta del consenso, informativa sul trattamento.

Una volta definita la situazione dell'azienda, si procede ad effettuare una gap analysis, mettendo a confronto ciò che già dall'assessment risultava implementato, e ciò che costituiscono tutti i requirement del GDPR. In tal modo si può individuare il gap da colmare, ossia quali adempimenti fossero da ottemperare, realizzando anche una scala di priorità e conseguentemente un piano d'azione aziendale.

Successivamente, si procede con il delineare, secondo i principi della Privacy by Design, un modello di risk management che risulti adeguato alla situazione aziendale e al soddisfacimento dell'output della gap analysis.

Non da ultimo, si aggiorna tutta la documentazione relativa alla propria privacy policy e a delineare le procedure di gestione delle violazioni dei dati personali secondo i principi della Privacy by Default.

IMPORTANTE: la DPIA (Data Protection Impact Assessment) è un processo volto a descrivere il trattamento dei dati, valutando la necessità e la proporzionalità di una lavorazione: si tratta di una mappatura, o meglio di un'analisi del rischio da effettuare quando il trattamento può comportare un "rischio elevato" per i diritti e le libertà delle persone fisiche. Attraverso la DPIA vengono messe in atto misure idonee a dimostrare l'osservanza delle norme.

Caratteristiche basilari di una DPIA	Descrizione del trattamento
	Valutazione delle necessità
	Misure per dimostrare la compliance
	Valutazione dei rischi
	Monitoraggio
	Documentazione
	Misure per affrontare i rischi

La Valutazione d'impatto sulla protezione dei dati viene disciplinata dall'art. 35 del GDPR⁶⁶.

Venendo al **coordinamento della normativa privacy con l'antiriciclaggio**, i destinatari della normativa antiriciclaggio e di contrasto al finanziamento del terrorismo hanno l'obbligo di attuare misure idonee ad intercettare fattispecie concrete di reato e contestualmente di evitare in via preventiva il verificarsi di tali situazioni, ponendo quindi attenzione a quelle situazioni potenzialmente anomale.

Il principale strumento di prevenzione di cui i soggetti obbligati dispongono consiste nella procedura di **Adeguata Verifica della Clientela** (Customer Due Diligence), già analizzata nel precedente capitolo delle regole tecniche e finalizzata ad identificare il cliente ed individuare il tipo di operazione o prestazione richiesta.

Riprendendone il contenuto, l'art. 18 del D.Lgs. 231/07 statuisce che il soggetto obbligato, anche tramite propri dipendenti e collaboratori, deve effettuare un'adeguata verifica della clientela. Tale obbligo si traduce nelle seguenti attività:

- identificazione del cliente e verifica della sua identità
- identificazione del titolare effettivo e verifica della sua identità

⁶⁶ Articolo 35 Regolamento UE 2016/679, Valutazione d'impatto sulla protezione dei dati (C84, C89-C93, C95) "1. Quando un tipo di trattamento, allorché prevede in particolare l'uso di nuove tecnologie, considerati la natura, l'oggetto, il contesto e le finalità del trattamento, può presentare un rischio elevato per i diritti e le libertà delle persone fisiche, il titolare del trattamento effettua, prima di procedere al trattamento, una valutazione dell'impatto dei trattamenti previsti sulla protezione dei dati personali. Una singola valutazione può esaminare un insieme di trattamenti simili che presentano rischi elevati analoghi. 2. Il titolare del trattamento, allorché svolge una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati, si consulta con il responsabile della protezione dei dati, qualora ne sia designato uno. 3. La valutazione d'impatto sulla protezione dei dati di cui al paragrafo 1 è richiesta in particolare nei casi seguenti: a) una valutazione sistematica e globale di aspetti personali relativi a persone fisiche, basata su un trattamento automatizzato, compresa la profilazione, e sulla quale si fondano decisioni che hanno effetti giuridici o incidono in modo analogo significativamente su dette persone fisiche; b) il trattamento, su larga scala, di categorie particolari di dati personali di cui all'articolo 9, paragrafo 1, o di dati relativi a condanne penali e a reati di cui all'articolo 10; o c) la sorveglianza sistematica su larga scala di una zona accessibile al pubblico. 4. L'autorità di controllo redige e rende pubblico un elenco delle tipologie di trattamenti soggetti al requisito di una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati ai sensi del paragrafo 1. L'autorità di controllo comunica tali elenchi al comitato di cui all'articolo 68. 5. L'autorità di controllo può inoltre redigere e rendere pubblico un elenco delle tipologie di trattamenti per le quali non è richiesta una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati. L'autorità di controllo comunica tali elenchi al comitato. 6. Prima di adottare gli elenchi di cui ai paragrafi 4 e 5, l'autorità di controllo competente applica il meccanismo di coerenza di cui all'articolo 63 se tali elenchi comprendono attività di trattamento finalizzate all'offerta di beni o servizi a interessati o al monitoraggio del loro comportamento in più Stati membri, o attività di trattamento che possono incidere significativamente sulla libera circolazione dei dati personali all'interno dell'Unione. 7. La valutazione contiene almeno: a) una descrizione sistematica dei trattamenti previsti e delle finalità del trattamento, compreso, ove applicabile, l'interesse legittimo perseguito dal titolare del trattamento; b) una valutazione della necessità e proporzionalità dei trattamenti in relazione alle finalità; c) una valutazione dei rischi per i diritti e le libertà degli interessati di cui al paragrafo 1; e d) le misure previste per affrontare i rischi, includendo le garanzie, le misure di sicurezza e i meccanismi per garantire la protezione dei dati personali e dimostrare la conformità al presente regolamento, tenuto conto dei diritti e degli interessi legittimi degli interessati e delle altre persone in questione. 8. Nel valutare l'impatto del trattamento effettuato dai relativi titolari o responsabili è tenuto in debito conto il rispetto da parte di questi ultimi dei codici di condotta approvati di cui all'articolo 40, in particolare ai fini di una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati. 9. Se del caso, il titolare del trattamento raccoglie le opinioni degli interessati o dei loro rappresentanti sul trattamento previsto, fatta salva la tutela degli interessi commerciali o pubblici o la sicurezza dei trattamenti. 10. Qualora il trattamento effettuato ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, lettere c) o e), trovi nel diritto dell'Unione o nel diritto dello Stato membro cui il titolare del trattamento è soggetto una base giuridica, tale diritto disciplini il trattamento specifico o l'insieme di trattamenti in questione, e sia già stata effettuata una valutazione d'impatto sulla protezione dei dati nell'ambito di una valutazione d'impatto generale nel contesto dell'adozione di tale base giuridica, i paragrafi da 1 a 7 non si applicano, salvo che gli Stati membri ritengano necessario effettuare tale valutazione prima di procedere alle attività di trattamento. 11. Se necessario, il titolare del trattamento procede a un riesame per valutare se il trattamento dei dati personali sia effettuato conformemente alla valutazione d'impatto sulla protezione dei dati almeno quando insorgono variazioni del rischio rappresentato dalle attività relative al trattamento."

- ottenimento delle informazioni sullo scopo e sulla natura previste dal rapporto continuativo o dalla prestazione
- esecuzione di un controllo costante nel corso della prestazione o del rapporto continuativo

QUANDO EFFETTUARE L'ADEGUATA VERIFICA

- Prima dell'instaurazione di un rapporto continuativo o al conferimento di un incarico professionale
- Prima dell'esecuzione di un'operazione occasionale che comporta la movimentazione di mezzi di pagamento di importo pari o superiore a € 15.000 (ad eccezione di banche, poste, IP, IMEL)
- Nell'ipotesi di trasferimento di fondi (bonifico/addebito diretto/rimessa di denaro/trasferimento effettuato utilizzando una carta di pagamento) superiore a € 1.000
- In caso sospetto di riciclaggio o finanziamento al terrorismo
- Nel caso ci siano dubbi sui dati ottenuti dal cliente al momento dell'identificazione del cliente

L'adeguata verifica della clientela deve essere condotta attraverso il summenzionato approccio basato sul rischio, quale approccio di verifica del cliente che tenga conto della tipologia di rapporto / prestazione / prodotto / operazione di cui trattasi.

Come si può ben immaginare, queste attività deve rispettare le garanzie stabilite dalla normativa in materia di protezione dei dati personali. In aiuto sovviene l'art.6 del Regolamento UE 2016/679⁶⁷.

Nel caso di nostro interesse, la raccolta ed il trattamento dei dati per finalità antiriciclaggio risponde ad un "obbligo legale" e contestualmente alla tutela di un "interesse pubblico", determinandone così la liceità del trattamento dei dati personali a prescindere dal consenso dell'interessato.

⁶⁷ Articolo 6 Liceità del trattamento "1. Il trattamento è lecito solo se e nella misura in cui ricorre almeno una delle seguenti condizioni: a) l'interessato ha espresso il consenso al trattamento dei propri dati personali per una o più specifiche finalità; b) il trattamento è necessario all'esecuzione di un contratto di cui l'interessato è parte o all'esecuzione di misure precontrattuali adottate su richiesta dello stesso; c) il trattamento è necessario per adempiere un obbligo legale al quale è soggetto il titolare del trattamento; d) il trattamento è necessario per la salvaguardia degli interessi vitali dell'interessato o di un'altra persona fisica; e) il trattamento è necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento; f) il trattamento è necessario per il perseguimento del legittimo interesse del titolare del trattamento o di terzi, a condizione che non prevalgano gli interessi o i diritti e le libertà fondamentali dell'interessato che richiedono la protezione dei dati personali, in particolare se l'interessato è un minore. La lettera f) del primo comma non si applica al trattamento di dati effettuato dalle autorità pubbliche nell'esecuzione dei loro compiti."

NOTA BENE: il destinatario della normativa antiriciclaggio deve procedere alla raccolta dei dati ritenuti necessari commisurando tale adempimento al grado di rischio associato al cliente ovvero all'operazione o prestazione professionale richiesta; i dati raccolti dovranno essere trattati esclusivamente ai fini antiriciclaggio e dovrà esserne garantita la sicurezza degli stessi attraverso un'attenta gestione degli accessi e la relativa conservazione in un apposito repository per un arco temporale necessario ed adeguato.

Da questo punto di vista:

- l'art. 5 del Regolamento UE 2016/679 sancisce il principio della limitazione della conservazione, in base al quale i dati personali vanno *"conservati in una forma che consenta l'identificazione degli interessati per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati"*.
- l'art. 31 del D.Lgs. n. 231/2007 indica che *"i documenti, i dati e le informazioni acquisiti sono conservati per un periodo di 10 anni dalla cessazione del rapporto continuativo, della prestazione professionale o dall'esecuzione dell'operazione occasionale"*.

La conservazione può essere sia cartacea che informatica, ed ha come obiettivo quello di impedire la perdita dei documenti e di mantenere nel tempo le loro caratteristiche di integrità, leggibilità e reperibilità. La conservazione deve consentire di ricostruire univocamente:

- nel caso di prestazioni professionali:
 - la data del conferimento dell'incarico;
 - i dati identificativi del cliente, del titolare effettivo e dell'esecutore e le informazioni sullo scopo e la natura del rapporto o della prestazione;
- nel caso in cui l'attività del soggetto obbligato abbia ad oggetto la movimentazione o il trasferimento di mezzi di pagamento, oppure la stipulazione di atti negoziali a contenuto patrimoniale in nome o per conto del cliente di importo pari o superiore a 15.000 euro, in aggiunta a quanto sopra indicato:
 - la data, l'importo e la causale dell'operazione;
 - i mezzi di pagamento utilizzati

PARTE SPECIALE

4. CAPITOLO QUARTO: COMPLIANCE & PNRR

Come oramai ben noto, il programma **Next Generation EU** rappresenta la risposta europea alla crisi mondiale scatenata dall'emergenza epidemiologica del Covid e si sostanzia in un complesso meccanismo di finanziamenti e riforme da realizzare e gestire in stretta sinergia con gli Stati membri.

A tal fine è stato istituito il RRF, ovvero il Dispositivo per la Ripresa e la Resilienza (Recovery and Resilience Facility), in virtù del quale i singoli Stati hanno l'obbligo di implementare un pacchetto di programmi da realizzare attraverso le risorse messe a disposizione dallo stesso RRF; l'Italia ha presentato il Piano Nazionale di Resistenza e Resilienza, costruito su sedici Componenti, raggruppate in sei Missioni.

A fronte di un tale ingente ammontare di risorse economiche, risulta fondamentale che gli interventi individuati possano dispiegarsi in maniera efficace e all'interno di una cornice di piena legalità.

4.1 PNRR: opportunità e rischi

Il Next Generation EU ha canalizzato notevoli risorse verso Stati come l'Italia in quanto paese che, pur caratterizzato da livelli di reddito pro capite in linea con la media UE, ha tuttavia sofferto in tempi recenti di una condizione di bassa crescita economica ed elevata disoccupazione. Il meccanismo di allocazione delle risorse tra Stati Membri ha infatti preso a parametro non solo elementi strutturali come la popolazione, bensì anche variabili contingenti come la perdita di prodotto interno lordo legato alla pandemia.

L'obiettivo generale del programma è di promuovere una robusta ripresa dell'economia europea all'insegna della transizione ecologica, della digitalizzazione, della competitività, della formazione e dell'inclusione sociale, territoriale e di genere.

LE RISORSE DEL PNRR	
RISORSE COMPLESSIVE	191,5 mld (da impiegare nel periodo 2021 – 2026) di cui: <ul style="list-style-type: none"> • 68,9 mld di sovvenzioni a fondo perduto • 122,6 mld di prestiti finanziati attraverso il RRF
RISORSE AGGIUNTIVE	<ul style="list-style-type: none"> • 30,6 mld di risorse nazionali del Fondo complementare • 13 mld di euro del React EU

I SEI PILASTRI DEL PNRR					
Transizione verde	Trasformazione digitale	Crescita intelligente, sostenibile ed inclusiva	Coesione sociale e territoriale	Salute e resilienza economica, sociale e istituzionale	Politiche per le nuove generazioni, l'infanzia e i giovani

Il Piano si articola complessivamente in sedici Componenti, raggruppate in sei Missioni. Queste ultime sono articolate in linea con i sei Pilastri sopra menzionati.



STRUTTURA DEL PNRR: MISSIONI, COMPONENTI
DIGITALIZZAZIONE, INNOVAZIONE, COMPETITIVITA' E CULTURA
1. Digitalizzazione, innovazione e sicurezza nella P.A.
2. Digitalizzazione, innovazione e competitività del sistema produttivo
3. Turismo e Cultura 4.0
RIVOLUZIONE VERDE E TRANSIZIONE ECOLOGICA
1. Impresa Verde ed Economia Circolare
2. Transizione energetica e mobilità locale sostenibile
3. Efficienza energetica e riqualificazione degli edifici
4. Tutela e valorizzazione del territorio e della risorsa idrica
INFRASTRUTTURE PER UNA MOBILITÀ SOSTENIBILE
1. Alta velocità ferroviaria e manutenzione stradale 4.0
2. Intermodalità e logistica integrata
ISTRUZIONE E RICERCA
1. Potenziamento delle competenze e diritto allo studio
2. Dalla ricerca all'impresa
INCLUSIONE E COESIONE
1. Politiche per il Lavoro
2. Infrastrutture sociali, famiglie, comunità e terzo settore
3. Interventi speciali di coesione territoriale
SALUTE
1. Assistenza di prossimità e telemedicina
2. Innovazione, ricerca e digitalizzazione dell'assistenza sanitaria

Le ingenti risorse stanziare si scontrano tuttavia con una diffusa difficoltà socioeconomica da parte del tessuto imprenditoriale del paese e tale condizione apre sempre rischiosi scenari di malsani interessi da parte della criminalità che ne vede un'occasione di illecito arricchimento. Accanto all'aspetto dell'ammontare dello stanziamento economico si aggiunge quello strettamente procedurale che vede l'erogazione dei finanziamenti attraverso il ricorso a procedure di partecipazione a bandi ed avvisi pubblici mediante la presentazione d'istanze progettuali che dovranno esser opportunamente valutate.

Il quadro descritto necessita pertanto l'implementazione di un adeguato sistema di compliance e controlli che vada a presidiare il processo di erogazione delle risorse in tutte le sue fasi, in modo da intercettare possibili illeciti già sul nascere.

4.2 Il sistema dei controlli nel PNRR

Il sistema di presidi e controlli implementato per il PNRR trova anzitutto la sua genesi nell' **art. 22 del Regolamento UE 2021/241**⁶⁸. Il dettato normativo statuisce che il processo di attuazione del PNRR viene affidato a ciascuno Stato Membro, il quale deve dotarsi di un apposito sistema di controllo capace di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e prevenire ovvero individuare efficacemente il verificarsi di possibili illeciti di frode e corruzione. Nel fare ciò, le Linee Guida della Commissione Europea di gennaio 2021 "*Commission staff working document guidance to Member States Recovery and Resilience Plans*" – Part 1 – SWD(2021) 12 final del 22.01.2021" invitano gli Stati Membri ad avvalersi di opportuni strumenti di controllo come quelli utilizzati per altri fondi dell'UE.

Viene quindi richiesta l'implementazione dei cosiddetti sistemi di gestione e controllo (**Si.Ge.Co.**), quale documento adottato dalle amministrazioni centrali che descrive gli strumenti e le procedure poste in essere per la gestione e il controllo degli investimenti e delle riforme previsti del Piano e risponde all'esigenza di assicurarne l'efficace attuazione, la regolarità e la correttezza.

In Italia, gli orientamenti comunitari sono stati recepiti nel nostro ordinamento con il **D.L. 31 maggio 2021, n. 77** recante "*Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure*" (convertito dalla **Legge 29 luglio 2021, n. 108**) in cui viene prevista l'implementazione di un meccanismo di controllo basato sulla combinazione di controlli ordinari, previsti dall'ordinamento amministrativo vigente, e controlli specifici per il PNRR ed afferenti ad ogni singola struttura coinvolta nella gestione del flusso di risorse.

Come ampiamente descritto nelle **Istruzioni tecniche per la redazione dei sistemi di gestione e controllo delle amministrazioni centrali titolari di interventi del PNRR** allegate alla [Circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 9 del 10 febbraio 2022](#), la struttura di governance delineata per la gestione del PNRR prevede da un lato le amministrazioni centrali (i Ministeri e le strutture della Presidenza del Consiglio dei ministri) quali *soggetti titolari* dell'attuazione delle riforme e degli investimenti del PNRR e dall'altro Regioni, Comuni ed enti territoriali quali *soggetti attuatori* chiamati alla realizzazione concreta degli interventi.

La gestione del PNRR, infatti, verrà implementata essenzialmente attraverso due meccanismi:

⁶⁸ Art. 22 comma1 del Regolamento UE 2021/241 "*Nell'attuare il dispositivo gli Stati membri, in qualità di beneficiari o mutuatari di fondi a titolo dello stesso, adottano tutte le opportune misure per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e per garantire che l'utilizzo dei fondi in relazione alle misure sostenute dal dispositivo sia conforme al diritto dell'Unione e nazionale applicabile, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la rettifica delle frodi, dei casi di corruzione e dei conflitti di interessi. A tal fine, gli Stati membri prevedono un sistema di controllo interno efficace ed efficiente nonché provvedono al recupero degli importi erroneamente versati o utilizzati in modo non corretto. Gli Stati membri possono fare affidamento sui loro normali sistemi nazionali di gestione del bilancio.*"

- **modalità di attuazione c.d. "a titolarità"**, in cui l'amministrazione centrale titolare di interventi, attraverso le proprie strutture preposte, opera direttamente ed è responsabile degli adempimenti connessi alla realizzazione dell'investimento o della riforma;
- **modalità di attuazione c.d. "a regia"**, in cui i progetti rientrano nella titolarità di altri organismi pubblici o privati selezionati dalle amministrazioni centrali secondo modalità e strumenti amministrativi ritenuti più idonei dalle stesse (ES: avvisi pubblici, manifestazioni di interesse), in base alle caratteristiche dell'intervento da realizzare e in linea con quanto indicato nel PNRR.

Di seguito, lo schema nel dettaglio.

SOGGETTI ATTUATORI	AMMINISTRAZIONI CENTRALI TITOLARI DI INTERVENTI PNRR	SERVIZIO CENTRALE PNRR	UNITÀ DI AUDIT
-------------------------------	---	-----------------------------------	-----------------------

- I **SOGGETTI ATTUATORI** di cui all' art. 1 comma 4, lett. o) del DL 31 maggio 2021 n. 77 sono i soggetti pubblici o privati che provvedono alla realizzazione degli interventi previsti dal PNRR; l' art. 9 comma 1 del medesimo decreto specifica che *"alla realizzazione operativa degli interventi previsti dal PNRR provvedono le Amministrazioni centrali, le Regioni, le province autonome di Trento e Bolzano e gli Enti locali (sulla base delle specifiche competenze istituzionali ovvero della diversa titolarità degli interventi definita nel PNRR) attraverso le proprie strutture ovvero avvalendosi di soggetti attuatori esterni individuati nel PNRR ovvero con le modalità previste dalla normativa nazionale ed europea vigente"*;
- Le **AMMINISTRAZIONI CENTRALI TITOLARI DI INTERVENTI PNRR** di cui all' art. 8 del DL 31 maggio 2021 n. 77⁶⁹ sono i Ministeri e le strutture dipartimentali della Presidenza del Consiglio dei Ministri; questi soggetti:

⁶⁹ ART. 8 Coordinamento della fase attuativa " 1. Ciascuna amministrazione centrale titolare di interventi previsti nel PNRR provvede al coordinamento delle relative attività di gestione, nonché al loro monitoraggio, rendicontazione e controllo. A tal fine, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, individua, tra quelle esistenti, la struttura di livello dirigenziale generale di riferimento ovvero istituisce una apposita unità di missione di livello dirigenziale generale fino al completamento del PNRR, e comunque fino al 31 dicembre 2026, articolata fino ad un massimo di tre uffici dirigenziali di livello non generale, adottando, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, il relativo provvedimento di organizzazione interna, con decreto del Ministro di riferimento, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

2. La struttura di cui al comma 1 rappresenta il punto di contatto con il Servizio centrale per il PNRR per l'espletamento degli adempimenti previsti dal Regolamento (UE) 2021/241 e, in particolare, per la presentazione alla Commissione europea delle richieste di pagamento ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2 del medesimo regolamento. La stessa provvede a trasmettere al predetto Servizio centrale per il PNRR i dati finanziari e di realizzazione fisica e procedurale degli investimenti e delle riforme, nonché l'avanzamento dei relativi milestone e target, attraverso le specifiche funzionalità del sistema informatico di cui all'articolo 1, comma 1043, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

3. La medesima struttura vigila affinché siano adottati criteri di selezione delle azioni coerenti con le regole e gli obiettivi del PNRR ed emana linee guida per assicurare la correttezza delle procedure di attuazione e rendicontazione, la regolarità della spesa ed il conseguimento dei milestone e target e di ogni altro adempimento previsto dalla normativa europea e nazionale applicabile al PNRR. Essa svolge attività di supporto nella definizione, attuazione, monitoraggio e valutazione di programmi e progetti

- provvedono al coordinamento delle relative attività di gestione, nonché al loro monitoraggio, rendicontazione e controllo.
- rappresentano il punto di contatto con il Servizio centrale per il PNRR per l'espletamento degli adempimenti previsti dal Regolamento (UE) 2021/241 e, in particolare, per la presentazione alla Commissione europea delle richieste di pagamento; a tal fine, provvedono a trasmettere al predetto Servizio centrale per il PNRR i dati finanziari e di realizzazione degli investimenti e delle riforme, nonché l'avanzamento dei relativi milestone e target.
- vigilano affinché siano adottati criteri di selezione delle azioni coerenti con le regole e gli obiettivi del PNRR ed emanano linee guida per assicurare la correttezza delle procedure di attuazione e rendicontazione;
- svolgono attività di supporto nella definizione, attuazione, monitoraggio e valutazione di programmi e progetti cofinanziati ovvero finanziati da fondi nazionali, europei e internazionali, nonché attività di supporto all'attuazione di politiche pubbliche per lo sviluppo, anche in relazione alle esigenze di programmazione e attuazione del PNRR;
- adottano le iniziative necessarie a prevenire le frodi, i conflitti di interesse ed evitare il rischio di doppio finanziamento pubblico degli interventi;
- sono responsabili dell'avvio delle procedure di recupero e restituzione delle risorse indebitamente utilizzate, ovvero oggetto di frode o doppio finanziamento pubblico.

cofinanziati ovvero finanziati da fondi nazionali, europei e internazionali, nonché attività di supporto all'attuazione di politiche pubbliche per lo sviluppo, anche in relazione alle esigenze di programmazione e attuazione del PNRR.

4. La struttura di cui al comma 1 vigila sulla regolarità delle procedure e delle spese e adotta tutte le iniziative necessarie a prevenire, correggere e sanzionare le irregolarità e gli indebiti utilizzi delle risorse. Adotta le iniziative necessarie a prevenire le frodi, i conflitti di interesse ed evitare il rischio di doppio finanziamento pubblico degli interventi, anche attraverso i protocolli d'intesa di cui al comma 13 dell'articolo 7. Essa è inoltre responsabile dell'avvio delle procedure di recupero e restituzione delle risorse indebitamente utilizzate, ovvero oggetto di frode o doppio finanziamento pubblico.

5. Al fine di salvaguardare il raggiungimento, anche in sede prospettica, degli obiettivi e dei traguardi, intermedi e finali del PNRR, i bandi, gli avvisi e gli altri strumenti previsti per la selezione dei singoli progetti e l'assegnazione delle risorse prevedono clausole di riduzione o revoca dei contributi, in caso di mancato raggiungimento, nei tempi assegnati, degli obiettivi previsti, e di riassegnazione delle somme, fino alla concorrenza delle risorse economiche previste per i singoli bandi, per lo scorrimento della graduatorie formatesi in seguito alla presentazione delle relative domande ammesse al contributo, compatibilmente con i vincoli assunti con l'Unione europea.

6. Per l'attuazione del presente articolo è autorizzata la spesa di euro 8.789.000 per l'anno 2021 e di euro 17.577.000 per ciascuno degli anni dal 2022 al 2026. Ai relativi oneri si provvede ai sensi dell'articolo 16.

- Il **SERVIZIO CENTRALE PER IL PNRR** di cui all' art. 6 del DL 31 maggio 2021 n. 77⁷⁰:
 - svolge compiti di coordinamento operativo, monitoraggio, rendicontazione e controllo del PNRR;
 - è responsabile della gestione del Fondo di Rotazione del Next Generation EU-Italia e dei connessi flussi finanziari, nonché della gestione del sistema di monitoraggio sull'attuazione delle riforme e degli investimenti del PNRR, assicurando il necessario supporto tecnico alle amministrazioni centrali titolari di interventi previsti nel PNRR.

⁷⁰ ART. 6 Monitoraggio e rendicontazione del PNRR " 1. Presso il Ministero dell'economia e delle finanze – dipartimento della Ragioneria generale dello Stato è istituito un ufficio centrale di livello dirigenziale generale, denominato Servizio centrale per il PNRR, con compiti di coordinamento operativo, monitoraggio, rendicontazione e controllo del PNRR, che rappresenta il punto di contatto nazionale per l'attuazione del PNRR ai sensi dell'articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241, conformandosi ai relativi obblighi di informazione, comunicazione e di pubblicità. Il Servizio centrale per il PNRR è inoltre responsabile della gestione del Fondo di Rotazione del Next Generation EU-Italia e dei connessi flussi finanziari, nonché della gestione del sistema di monitoraggio sull'attuazione delle riforme e degli investimenti del PNRR, assicurando il necessario supporto tecnico alle amministrazioni centrali titolari di interventi previsti nel PNRR di cui all'articolo 8. Il Servizio centrale per il PNRR si articola in sei uffici di livello dirigenziale non generale e, per l'esercizio dei propri compiti, può avvalersi del supporto di società partecipate dallo Stato, come previsto all'articolo 9.

2. Nello svolgimento delle funzioni ad esso assegnate, il Servizio centrale per il PNRR si raccorda con l'Unità di missione e con gli Ispettorati competenti della Ragioneria generale dello Stato. Questi ultimi concorrono al presidio dei processi amministrativi e al monitoraggio anche finanziario degli interventi del PNRR per gli aspetti di relativa competenza. A tal fine, sono istituiti presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato cinque posizioni di funzione dirigenziale di livello non generale di consulenza, studio e ricerca per le esigenze degli Ispettorati competenti.

3. Per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo e' autorizzata la spesa di euro 930.000 per l'anno 2021 e di euro 1.859.000 a decorrere dall'anno 2022. Ai relativi oneri si provvede ai sensi dell'articolo 16."

- L' **UNITÀ DI AUDIT** di cui all' art. 7 del DL 31 maggio 2021 n. 77⁷¹ ; tale organo:
 - mette in atto specifiche procedure, coerenti con gli standard ed i principi di audit internazionalmente riconosciuti, finalizzate provvede, anche in collaborazione con le amministrazioni di cui all'articolo 8, la predisposizione e l'attuazione del programma di valutazione in itinere ed ex post del PNRR;
 - provvede a supportare le attività di valutazione delle politiche di spesa settoriali di competenza del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e a valorizzare il patrimonio informativo relativo alle riforme e agli investimenti del PNRR.

⁷¹ ART. 7 Controllo, audit, anticorruzione e trasparenza " 1. Presso il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale per i Rapporti finanziari con l'Unione europea (IGRUE) e' istituito un ufficio dirigenziale di livello non generale avente funzioni di audit del PNRR ai sensi dell'articolo 22 paragrafo

2, lettera c), punto ii), del Regolamento (UE) 2021/241. L'ufficio di cui al primo periodo opera in posizione di indipendenza funzionale rispetto alle strutture coinvolte nella gestione del PNRR e si avvale, nello svolgimento delle funzioni di controllo relative a linee di intervento realizzate a livello territoriale, dell'ausilio delle Ragionerie territoriali dello Stato.

2. L'Unita' di missione di cui all'articolo 1, comma 1050, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 provvede, anche in collaborazione con le amministrazioni di cui all'articolo 8, alla predisposizione e attuazione del programma di valutazione in itinere ed ex post del PNRR, assicurando il rispetto degli articoli 19 e 20 del Regolamento (UE) 2021/241, nonche' la coerenza dei relativi target e milestone. Concorre inoltre alla verifica della qualita' e completezza dei dati di monitoraggio rilevati dal sistema di cui all'articolo 1, comma 1043, della legge 31 dicembre 2020, n. 178 e svolge attivita' di supporto ai fini della predisposizione dei rapporti e delle relazioni di attuazione e avanzamento del Piano.

3. L'Unita' di missione si articola in due uffici dirigenziali di livello non generale. Essa provvede altresì a supportare le attivita' di valutazione delle politiche di spesa settoriali di competenza del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e a valorizzare il patrimonio informativo relativo alle riforme e agli investimenti del PNRR anche attraverso lo sviluppo di iniziative di trasparenza e partecipazione indirizzate alle istituzioni e ai cittadini. Conseguentemente all'articolo 1, comma 1050, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, le parole "di durata triennale rinnovabile una sola volta" sono soppresse.

4. Per le finalita' dell'articolo 6 e del presente articolo, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e' autorizzato a conferire n. 7 incarichi di livello dirigenziale non generale ai sensi dell'articolo 19, comma 6, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, anche in deroga ai limiti ivi previsti, e a bandire apposite procedure concorsuali pubbliche e ad assumere, in deroga ai vigenti limiti assunzionali, le restanti unita' di livello dirigenziale non generale.

5. Entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, con le modalita' di cui all'articolo 17, comma 4-bis, lettera e), della legge 23 agosto 1988, n. 400, si provvede alla ridefinizione, in coerenza con l'articolo 6 e con il presente articolo, dei compiti degli uffici dirigenziali non generali del Ministero dell'economia e delle finanze, nelle more del perfezionamento del regolamento di organizzazione del predetto Ministero, ivi incluso quello degli uffici di diretta collaborazione, da adottarsi entro il 31 gennaio 2022 con le modalita' di cui all'articolo 10 del decreto-legge 1° marzo 2021, n. 22, convertito con modificazioni dalla legge 22 aprile 2021 n. 55. In sede di prima applicazione, gli incarichi dirigenziali di cui all'articolo 6 e quelli di cui al presente articolo possono essere conferiti anche nel caso in cui le procedure di nomina siano state avviate prima dell'adozione del predetto regolamento di organizzazione, ma siano comunque conformi ai compiti e all'organizzazione del Ministero e coerenti rispettivamente con le disposizioni dell'articolo 6 e del presente articolo.

6. Sogei S.p.A. assicura il supporto di competenze tecniche e funzionali all'amministrazione economica finanziaria per l'attuazione del PNRR. Per tale attivita' puo' avvalersi di Studiare Sviluppo s.r.l., secondo le modalita' che saranno definite in specifica Convenzione, per la selezione di esperti cui affidare le attivita' di supporto. Alla stessa Societa' non si applicano le disposizioni relative ai vincoli in materia di contratti di collaborazione coordinata e continuativa e la stessa determina i processi di selezione e assunzione di personale in base a criteri di massima celerita' ed efficacia, prediligendo modalita' di selezione basate su requisiti curriculari e su colloqui di natura tecnica, anche in deroga a quanto previsto dall'articolo 19 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175. Al presente comma si provvede nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente e senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

7. La Corte dei conti esercita il controllo sulla gestione di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994 n. 20, svolgendo in particolare valutazioni di economicita', efficienza ed efficacia circa l'acquisizione e l'impiego delle risorse finanziarie provenienti dai fondi di cui al PNRR. Tale controllo si informa a criteri di cooperazione e di coordinamento con la Corte dei conti europea, secondo quanto previsto dall'articolo 287, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. La Corte dei conti, ai sensi dell'articolo 3, comma 6 della legge 14 gennaio 1994 n. 20, riferisce, almeno annualmente, al Parlamento sullo stato di attuazione del PNRR.

8. Ai fini del rafforzamento delle attivita' di controllo, anche finalizzate alla prevenzione ed al contrasto della corruzione, delle frodi, nonche' ad evitare i conflitti di interesse ed il rischio di doppio finanziamento pubblico degli interventi le amministrazioni centrali titolari di interventi previsti dal PNRR possono stipulare specifici protocolli d'intesa con la Guardia di Finanza senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

9. Per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo e' autorizzata la spesa di euro 218.000 per l'anno 2021 e di euro 436.000 a decorrere dall'anno 2022. Ai relativi oneri si provvede ai sensi dell'articolo 16. "

4.3 Aspetti antiriciclaggio nel PNRR

Le ingenti risorse legate al PNRR non potevano non contemplare l'attivazione dei presidi antiriciclaggio nell'attività di prevenzione di distorsioni nell'utilizzo delle risorse pubbliche. In tale ambito la UIF ha pubblicato la **Comunicazione dell'11 aprile 2022 "PREVENZIONE DI FENOMENI DI CRIMINALITÀ FINANZIARIA CONNESSI AL COVID-19 E AL PNRR"** in cui sono riportate un insieme di indicazioni funzionali a valorizzare il sistema antiriciclaggio in particolare nel comparto pubblico in ragione del ruolo di primo piano che questo ha nella delicata fase di attuazione del PNRR.

Come riportato nell'**Allegato 2⁷²**, nell'attività di prevenzione dei rischi di infiltrazione criminale all'interno dei meccanismi di erogazione delle risorse connesse al PNRR, occorre valorizzare l'adempimento degli obblighi antiriciclaggio per consentire la tempestiva individuazione di eventuali sospetti di sviamento delle risorse rispetto all'obiettivo per cui sono state stanziare.

Come ben sappiamo, il punto di forza del sistema preventivo in commento è costituito dal complesso di obblighi preventivi incombenti su di una serie di soggetti privati; quest'ultimi, infatti, hanno l'onere di adempiere ad un insieme di obblighi di collaborazione attiva, come l'invio di Segnalazioni di Operazioni Sospette, e passiva, come l'identificazione del cliente, registrazione dei dati essenziali e loro conservazione.

Orbene, il novero delle categorie di soggetti deputati all'adempimento di tali obblighi di collaborazione si è progressivamente ampliato nel corso del tempo e ad oggi, seppur in maniera non prettamente formale in quanto assente un'ufficiale inserimento nell'elenco ex art.3 del D.Lgs. n. 231/2007, contempla anche la Pubblica Amministrazione.

NOTA BENE: l'attuazione del PNRR comporta specifici obblighi di segnalazione antiriciclaggio da parte delle pubbliche amministrazioni locali, quali protagonisti principali del processo di implementazione degli interventi. Ciascuna P.A. è tenuta a individuare il c.d. **GESTORE**, incaricato di vagliare le informazioni disponibili su ciascun intervento rientrante nel PNRR e di valutare l'eventuale ricorrenza di sospetti da comunicare alla UIF. Il gestore deve quindi iscriversi al portale Infostat-UIF e utilizzare tale canale per le successive interlocuzioni con l'Unità.

Al fine di agevolare l'individuazione dei dati e delle informazioni rilevanti, le pubbliche amministrazioni possono adottare procedure di selezione automatica delle operazioni anomale basate su parametri quantitativi e qualitativi, in relazione alla complessità dell'attività svolta e alle proprie caratteristiche organizzative. Gli elementi di sospetto "sono valutati alla luce delle caratteristiche dei soggetti che si relazionano con le pubbliche

⁷² <https://uif.bancaditalia.it/normativa/norm-indicatori-anomalia/Comunicazione-UIF-Covid-19-e-PNRR-11.04.2022.pdf>

amministrazioni” e particolare rilevanza viene assunta dagli indicatori legati ai settori appalti e contratti pubblici nonché finanziamenti pubblici.

La comunicazione in commento prosegue richiamando l’ **art. 22 del Regolamento (UE) 2021/241** che istituisce il dispositivo per la ripresa e la resilienza e stabilisce, a tutela degli interessi finanziari dell’Unione, *“l’obbligo di raccogliere alcune categorie di dati e richiede esplicitamente che in relazione ai destinatari dei fondi e agli appaltatori sia individuato il titolare effettivo come definito dalla disciplina antiriciclaggio”*. Ai fini degli accertamenti in materia di titolarità effettiva, in analogia a quanto previsto per i destinatari degli obblighi di adeguata verifica dei clienti (tipicamente: i professionisti), è opportuno che le pubbliche amministrazioni tengano conto della nozione e delle indicazioni contenute nel **D.Lgs. 231/2007**.

La UIF infine ricorda come un ulteriore presidio utile anche a fini antiriciclaggio è ravvisabile nella previsione dell’ **art. 9, comma 4, del decreto legge 77/2021**⁷³, in base al quale le Amministrazioni centrali, le Regioni e gli enti locali si impegnano a garantire la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di un’apposita codificazione contabile per l’utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell’economia e delle finanze. Tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa verranno conservati su adeguati supporti informatici e resi disponibili per le attività di controllo e di audit.

4.4 PNRR e Mod. 231

Da quanto esposto si può ben comprendere come sulla grande opportunità del PNRR va implementato un adeguato sistema di vigilanza affinché il tutto avvenga all’interno di un meccanismo di piena legalità. Accanto al lavoro posto in essere dalle autorità preposte, altrettanto rilevante è la responsabilità degli stessi soggetti legati al D.Lgs. 231 /2001.

Come oramai ampiamente trattato nel presente manuale, la *ratio* alla base della richiamata normativa è la c.d. **responsabilità amministrativa dell’ente** ovvero la responsabilità della società che viene chiamata a rispondere delle azioni perpetrate dai propri soggetti che agiscono nell’interesse della stessa e nel momento in cui vadano ad adottare comportamenti configuranti fattispecie di reato rientrati nel catalogo riportato nello stesso decreto.

⁷³ Art. 9, comma 4, del decreto legge 77/2021 *“Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l’utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell’economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit.”*

Venendo alle intersezioni con la disciplina del PNRR, negli ultimi tempi sono stati emanati numerosi interventi legislativi che hanno introdotto delle modifiche in ambito penale e con delle connesse ricadute sull'art. 24 del D.Lgs. 231/2001⁷⁴.

Da questo punto di vista, normativa degna di nota è il **Decreto Frodi** (D.L. 25 febbraio 2022 n.13) che è intervenuto direttamente sui catalogo di reati presupposto ed il successivo **Decreto Sostegni ter** che ne ha assorbito integralmente i contenuti.

Il Decreto Sostegni ter ha introdotto modifiche al codice penale nell' art.28 bis, comma 1. In particolare, le lettere b), c), d) modificano gli articoli 316 bis, 316 ter e 640 bis del codice penale, andandone ad ampliare la portata soprattutto nella direzione di rafforzare il contrasto alle frodi in materia di erogazioni pubbliche. In particolare:

- **art.316 bis c.p.** : viene modificata la condotta illecita oggi derubricata in "*Malversazioni di erogazioni pubbliche*" e statuisce (in grassetto la parte nuova) che "*Chiunque, estraneo alla pubblica amministrazione, avendo ottenuto dallo Stato o da altro ente pubblico o dalle Comunità Europee contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, destinati alla realizzazione di una o più finalità, non li destina alle finalità previste, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni*";
- **art 316 ter c.p.**⁷⁵ : viene modificata la condotta illecita oggi derubricata in "*Indebita percezione di erogazioni pubbliche*". Il testo precedente prevedeva che le erogazioni potessero essere: contributi, finanziamenti, mutui agevolati; altre erogazioni dello stesso tipo comunque denominate; la nuova formulazione prevede, dopo la parola contributi, l'aggiunta all'elenco delle sovvenzioni;

⁷⁴ Art. 24 D.Lgs. 231/2001, Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato, di un ente pubblico o dell'Unione europea o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico e frode nelle pubbliche forniture "1. In relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 316-bis, 316-ter, 356, 640, comma 2, n. 1, 640-bis e 640-ter se commesso in danno dello Stato o di altro ente pubblico o dell'Unione europea, del codice penale, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

2. Se, in seguito alla commissione dei delitti di cui al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità o è derivato un danno di particolare gravità; si applica la sanzione pecuniaria da duecento a seicento quote.

2-bis. Si applicano all'ente le sanzioni previste ai commi precedenti in relazione alla commissione del delitto di cui all'articolo 2 della legge 23 dicembre 1986, n. 898.

3. Nei casi previsti dai commi precedenti, si applicano le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)."

⁷⁵ Art. 316-ter c.p. Indebita percezione di erogazioni pubbliche "Salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall'articolo 640 bis, chiunque mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute, consegue indebitamente, per sé o per altri, contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni. La pena è della reclusione da uno a quattro anni se il fatto è commesso da un pubblico ufficiale o da un incaricato di un pubblico servizio con abuso della sua qualità o dei suoi poteri. La pena è della reclusione da sei mesi a quattro anni se il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione europea e il danno o il profitto sono superiori a euro 100.000.

Quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a euro 3.999,96 si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da eur

o 5.164 a euro 25.822. Tale sanzione non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito."

- **art.640 bis c.p.**⁷⁶ viene modificata la condotta illecita oggi derubricata in “*Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche*”; come nel precedente articolo, anche in questo, dopo la parola contributi, è inserita la parola sovvenzioni.

Le modifiche analizzate affrontano il fenomeno della ricezione fraudolenta di sovvenzioni pubbliche e trovano la loro genesi nella necessità di contrastare attività criminali sempre più attratte dal sistema delle erogazioni e dei finanziamenti nazionali ed unionali. Tali articoli, in quanto rientrati nel catalogo dei reati presupposto ex art. 24 del D.Lgs.231/2001, rappresentano nella rinnovata formulazione condotte propedeutiche al riconoscimento della responsabilità amministrativa dell'ente.

4.5 PNRR e ambiente: il principio del DNSH

La finalità PNRR è di mitigare l'impatto economico e sociale della pandemia, promuovere la coesione economica, sociale e territoriale tra gli Stati membri, sostenere la creazione di posti di lavoro e rendere le economie comunitarie pronte per affrontare le sfide e le opportunità della transizione verde e digitale. Ed è proprio in merito a tale ultimo aspetto che uno degli obiettivi fondamentali è quello di incentivare investimenti e riforme che contribuiscano a fornire contenuto e concretezza ai seguenti obiettivi:

- mitigare i cambiamenti climatici secondo quanto previsto dall' **accordo di Parigi**, quale primo accordo universale e giuridicamente, adottato alla conferenza di Parigi sul clima nel dicembre 2015 e teso a stabilire un quadro globale teso a limitare il riscaldamento globale ben al di sotto dei 2°C e proseguendo con gli sforzi per limitarlo a 1,5°C;
- dare attuazione agli obiettivi di sviluppo sostenibile dell' **Agenda 2030 delle Nazioni Unite**, adottata dai leader mondiali nel 2015 e che puntano a promuovere un quadro mondiale basato su di un equilibrio fra le tre dimensioni dello sviluppo sostenibile: l'elemento economico, quello sociale e quello ambientale;
- implementare il piano strategico del **Green Deal** europeo volto a promuovere l'adozione di varie misure di diversa natura, da attuare tramite leggi, decreti e investimenti, al fine di contrastare il surriscaldamento globale e garantire un uso efficiente delle risorse, il ripristino della biodiversità e la riduzione dell'inquinamento.

Partendo da questo quadro d'insieme, il **Regolamento UE 2020/852** ha introdotto nel sistema normativo europeo la tassonomia delle attività economiche eco-compatibili, ovvero una classificazione delle attività che

⁷⁶ Art.640 bis c.p. Truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche “*La pena è della reclusione da due a sette anni e si procede d'ufficio se il fatto di cui all'articolo 640 riguarda contributi, sovvenzioni, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati da parte dello Stato, di altri enti pubblici o delle Comunità europee.*”

possono essere considerate sostenibili ed allineate agli obiettivi ambientali sopraindicati. Il documento dettaglia una serie di criteri tecnici che permettono di stabilire a quali condizioni ciascuna attività economica fornisce un contributo sostanziale alla mitigazione dell'impatto ambientale e senza arrecare contestuali danni significativi (clausola *Do No Significant Harm - DNSH*).

I Piani nazionali di Ripresa e Resilienza (PNRR), se vogliono accedere ai finanziamenti del RRF (ovvero il Dispositivo di Ripresa, Recovery and Resilience Facility, introdotto con il Regolamento 2021/241 e della durata di sei anni, dal 2021 al 2026) devono quindi includere misure che concorrano concretamente alla transizione ecologica per il **37%** delle risorse e non devono, in nessun caso, violare il principio del **Do No Significant Harm (DNSH)**.

Il DNSH si traduce pertanto in un criterio guida per tutti gli attori coinvolti, ovvero:

- le *imprese*, le quali devono valutare le proprie attività e politiche aziendali in ottica di sostenibilità ambientale, rendicontando il tutto ai propri stakeholder;
- gli *investitori*, che sono quindi chiamati ad integrare i temi di sostenibilità nelle politiche d'investimento;
- le *istituzioni pubbliche*, che devono parametrare le azioni di miglioramento delle proprie politiche di transizione ecologica in coerenza con i criteri tassonomici europei.

Il Regolamento UE 2020/852 individua una serie di criteri per determinare come ogni attività economica contribuisca in modo sostanziale alla tutela dell'ecosistema, senza arrecare danno a nessuno dei **SEI OBIETTIVI AMBIENTALI** identificati ai sensi dell'art.9⁷⁷.

- a. la mitigazione dei cambiamenti climatici;
- b. l'adattamento ai cambiamenti climatici;
- c. l'uso sostenibile e la protezione delle acque e delle risorse marine;
- d. la transizione verso un'economia circolare;
- e. la prevenzione e la riduzione dell'inquinamento;
- f. la protezione e il ripristino della biodiversità e degli ecosistemi.

Partendo da tali presupposti, il Regolamento statuisce che

- un'attività economica fornisce un **contributo sostanziale alla mitigazione dei cambiamenti climatici** nella misura in cui contribuisce *"a stabilizzare le concentrazioni di gas a effetto serra nell'atmosfera al livello che impedisce pericolose interferenze di origine antropica con il sistema climatico in linea con*

⁷⁷ Art 9 Regolamento UE 2020/852 Obiettivi ambientali " Ai fini del presente regolamento s'intendono per obiettivi ambientali: a) la mitigazione dei cambiamenti climatici; b) l'adattamento ai cambiamenti climatici; c) l'uso sostenibile e la protezione delle acque e delle risorse marine; d) la transizione verso un'economia circolare; e) la prevenzione e la riduzione dell'inquinamento; f) la protezione e il ripristino della biodiversità e degli ecosistemi."

l'obiettivo di temperatura a lungo termine dell'accordo di Parigi evitando o riducendo le emissioni di gas a effetto serra o aumentando l'assorbimento dei gas a effetto serra, anche attraverso prodotti o processi innovativi";

- un'attività economica dà un **contributo sostanziale all'adattamento ai cambiamenti climatici** se "a) *comprende soluzioni di adattamento che riducono in modo sostanziale il rischio di effetti negativi del clima attuale e del clima previsto per il futuro sull'attività economica o riducono in modo sostanziale tali effetti negativi, senza accrescere il rischio di effetti negativi sulle persone, sulla natura o sugli attivi; o b) fornisce soluzioni di adattamento che.....contribuiscono in modo sostanziale a prevenire o ridurre il rischio di effetti negativi del clima attuale e del clima previsto per il futuro sulle persone, sulla natura o sugli attivi, senza accrescere il rischio di effetti negativi sulle altre persone, sulla natura o sugli attivi";*
- un'attività economica dà un **contributo sostanziale all'uso sostenibile e alla protezione delle acque e delle risorse marine** se "*contribuisce in modo sostanziale a conseguire il buono stato dei corpi idrici, compresi i corpi idrici superficiali e quelli sotterranei, o a prevenire il deterioramento di corpi idrici che sono già in buono stato, oppure dà un contributo sostanziale al conseguimento del buono stato ecologico delle acque marine o a prevenire il deterioramento di acque marine che sono già in buono stato ecologico";*
- un'attività economica dà un **contributo sostanziale alla transizione verso un'economia circolare**, compresi la prevenzione, il riutilizzo e il riciclaggio dei rifiuti, se "a) *utilizza in modo più efficiente le risorse naturali....; b) aumenta la durabilità, la riparabilità, la possibilità di miglioramento o della riutilizzabilità dei prodotti.....; c) aumenta la riciclabilità dei prodotti.....; d) riduce in misura sostanziale il contenuto di sostanze pericolose.....; e) prolunga l'uso dei prodotti.....; f) aumenta l'uso di materie prime secondarie e il miglioramento della loro qualità.....; g) previene o riduce la produzione di rifiuti....; h) aumenta la preparazione per il riutilizzo e il riciclaggio dei rifiuti; i) potenzia lo sviluppo delle infrastrutture di gestione dei rifiuti....; j) riduce al minimo l'incenerimento dei rifiuti ed evita lo smaltimento dei rifiuti...; k) evita e riduce la dispersione di rifiuti";*
- un'attività economica dà un **contributo sostanziale alla prevenzione e alla riduzione dell'inquinamento** se "*contribuisce in modo sostanziale alla protezione dell'ambiente dall'inquinamento mediante: a) la prevenzione o, qualora ciò non sia possibile, la riduzione delle emissioni inquinanti nell'aria, nell'acqua o nel suolo, diverse dai gas a effetto serra; b) il miglioramento del livello di qualità dell'aria, dell'acqua o del suolo nelle zone in cui l'attività economica si svolge, riducendo contemporaneamente al minimo gli effetti negativi per la salute umana e l'ambiente o il relativo rischio; c) la prevenzione o la riduzione al minimo di qualsiasi effetto negativo sulla salute umana e sull'ambiente legati alla produzione e all'uso o allo smaltimento di sostanze chimiche; d) il ripulimento delle dispersioni di rifiuti e di altri inquinanti";*
- un'attività economica dà un contributo sostanziale alla **protezione e al ripristino della biodiversità e degli ecosistemi** se "*contribuisce in modo sostanziale a proteggere, conservare o ripristinare la*

biodiversità o a conseguire la buona condizione degli ecosistemi, o a proteggere gli ecosistemi che sono già in buone condizioni”.

Definiti i sopracitati criteri, il concetto di **DANNO SIGNIFICATIVO** va interpretato ai sensi dell' art. 17 del Regolamento UE 2020/852⁷⁸ ed in correlazione ai sei obiettivi ambientali sopra analizzati:

1. un'attività arreca un danno significativo alla **mitigazione dei cambiamenti climatici** se conduce a significative emissioni di gas a effetto serra;
2. un'attività arreca un danno significativo all' **adattamento ai cambiamenti climatici** se conduce ad un peggioramento degli effetti negativi del clima attuale e del clima futuro previsto su sé stessa o sulle persone, sulla natura o sugli attivi;
3. un'attività arreca un danno significativo all' **uso sostenibile e alla protezione delle acque e delle risorse marine** al buono stato o al buon potenziale ecologico di corpi idrici, comprese le acque di superficie e sotterranee, o al buono stato ecologico delle acque marine;
4. un'attività arreca un danno significativo all' **economia circolare**, compresi la prevenzione e il riciclaggio dei rifiuti, se conduce ad inefficienze significative nell'uso dei materiali o nell'uso diretto o indiretto di risorse naturali, o se comporta un aumento significativo della produzione, dell'incenerimento o dello smaltimento dei rifiuti oppure se lo smaltimento a lungo termine dei rifiuti potrebbe causare un danno significativo e a lungo termine all'ambiente;
5. un'attività arreca un danno significativo alla **prevenzione e alla riduzione dell'inquinamento** se comporta un aumento significativo delle emissioni di sostanze inquinanti nell'aria, nell'acqua o nel suolo;

⁷⁸ Articolo 17 Regolamento UE 2020/852 Danno significativo agli obiettivi ambientali “ 1. Ai fini dell'articolo 3, lettera b), si considera che, tenuto conto del ciclo di vita dei prodotti e dei servizi forniti da un'attività economica, compresi gli elementi di prova provenienti dalle valutazioni esistenti del ciclo di vita, tale attività economica arreca un danno significativo:

a) alla mitigazione dei cambiamenti climatici, se l'attività conduce a significative emissioni di gas a effetto serra;

b) all'adattamento ai cambiamenti climatici, se l'attività conduce a un peggioramento degli effetti negativi del clima attuale e del clima futuro previsto su sé stessa o sulle persone, sulla natura o sugli attivi;

c) all'uso sostenibile e alla protezione delle acque e delle risorse marine, se l'attività nuoce: i) al buono stato o al buon potenziale ecologico di corpi idrici, comprese le acque di superficie e sotterranee; o ii) al buono stato ecologico delle acque marine;

d) all'economia circolare, compresi la prevenzione e il riciclaggio dei rifiuti, se: i) l'attività conduce a inefficienze significative nell'uso dei materiali o nell'uso diretto o indiretto di risorse naturali quali le fonti energetiche non rinnovabili, le materie prime, le risorse idriche e il suolo, in una o più fasi del ciclo di vita dei prodotti, anche in termini di durabilità, riparabilità, possibilità di miglioramento, riutilizzabilità o riciclabilità dei prodotti; ii) l'attività comporta un aumento significativo della produzione, dell'incenerimento o dello smaltimento dei rifiuti, ad

eccezione dell'incenerimento di rifiuti pericolosi non riciclabili; o iii) lo smaltimento a lungo termine dei rifiuti potrebbe causare un danno significativo e a lungo termine all'ambiente;

e) alla prevenzione e alla riduzione dell'inquinamento, se l'attività comporta un aumento significativo delle emissioni di sostanze inquinanti nell'aria, nell'acqua o nel suolo rispetto alla situazione esistente prima del suo avvio; o

f) alla protezione e al ripristino della biodiversità e degli ecosistemi, se l'attività: i) nuoce in misura significativa alla buona condizione e alla resilienza degli ecosistemi; o ii) nuoce allo stato di conservazione degli habitat e delle specie, comprese quelli di interesse per l'Unione.

2. Nel valutare un'attività economica in base ai criteri indicati al paragrafo 1, si tiene conto dell'impatto ambientale dell'attività stessa e dell'impatto ambientale dei prodotti e dei servizi da essa forniti durante il loro intero ciclo di vita, in particolare prendendo in considerazione produzione, uso e fine vita di tali prodotti e servizi.”

6. un'attività arreca un danno significativo alla **protezione e al ripristino della biodiversità e degli ecosistemi** se nuoce in misura significativa alla buona condizione e alla resilienza degli ecosistemi o nuoce allo stato di conservazione degli habitat e delle specie, compresi quelli di interesse per l'Unione.

Lo strumento della Tassonomia ex Regolamento (UE) 2020/852 si propone pertanto l' **OBIETTIVO** di fornire uno strumento in grado di classificare in modo univoco le attività economiche al fine di aiutare, amministrazioni, investitori ed aziende nelle scelte sugli investimenti in termini di sostenibilità.

La Tassonomia ha previsto che per qualificare un'attività economica come eco-sostenibile questa debba rispettare contemporaneamente 3 **REQUISITI**:

1. deve fornire un contributo sostanziale ad uno dei sei obiettivi ambientali;
2. non deve arrecare un danno significativo a nessuno degli altri obiettivi ambientali (DNSH);
3. deve rispettare le cd. garanzie sociali minime.

È in questo contesto che nasce quindi il principio di «non arrecare danno significativo», come requisito di sostenibilità ambientale.

Il Regolamento della Tassonomia si applica (Art.1 comma 2 Regolamento (UE) 2020/852):

- a. alle **misure adottate dagli Stati membri o dall'Unione** che stabiliscono obblighi per i partecipanti ai mercati finanziari o gli emittenti in relazione a prodotti finanziari o obbligazioni societarie resi disponibili come ecosostenibili;
- b. ai **partecipanti ai mercati finanziari** che mettono a disposizione prodotti finanziari;
- c. alle **imprese** soggette all'obbligo di pubblicare una dichiarazione di carattere non finanziario o una dichiarazione consolidata di carattere non finanziario.

I criteri tassonomici di sostenibilità degli investimenti, costituiscono pertanto gli elementi guida lungo tutto il percorso di realizzazione delle iniziative del PNRR per quanto concerne l'interpretazione del principio DNSH. L'art.17 del Regolamento (UE) 2021/241⁷⁹, istitutivo del dispositivo per la ripresa e la resilienza, statuisce che la conformità al principio DNSH viene valutata a livello di ciascuna misura.

Partendo da tale presupposto, **tutte le misure inserite nei PNRR, consistenti in investimenti o riforme, devono essere conformi al principio DNSH ed è compito degli Stati membri fornire adeguata dimostrazione.**

La valutazione DNSH, nell'ottica del regolamento RRF, riguarda quindi un ambito di attività molto più ampio rispetto a quello del Regolamento Tassonomia che si limita a classificare i criteri per le attività economiche

⁷⁹ Art.17 comma 1 del Regolamento (UE) 2021/241 "Entro l'ambito di applicazione di cui all'articolo 3 e nel perseguire gli obiettivi di cui all'articolo 4, gli Stati membri elaborano piani nazionali per la ripresa e la resilienza. Tali piani definiscono il programma di riforme e investimenti dello Stato membro interessato. I piani per la ripresa e la resilienza ammissibili al finanziamento a titolo del dispositivo comprendono misure per l'attuazione di riforme e investimenti pubblici, strutturati in un pacchetto completo e coerente, che può anche includere regimi pubblici finalizzati a incentivare gli investimenti privati."

ecosostenibili che contribuiscono in modo sostanziale al raggiungimento degli obiettivi ambientali e non ne arrecano un danno significativo. Il Regolamento RRF mira invece a garantire che un'ampia gamma di misure non arrechi un danno significativo a nessuno degli obiettivi ambientali. Di conseguenza, gli Stati membri devono fornire una valutazione DNSH specifica per ciascuna misura di ogni componente del piano. Questo vale sia per le misure che forniscono un contributo alla transizione verde e sia per tutte le altre misure incluse negli RRP.

I tre assi strategici del PNRR italiano		
Transizione ecologica	Digitalizzazione e innovazione	Inclusione sociale
<ul style="list-style-type: none"> • Riduzione delle emissioni inquinanti; • prevenzione e contrasto al dissesto del territorio; • riduzione dell'impatto delle attività produttive sull'ambiente; miglioramento della qualità della vita, sicurezza ambientale e competitività del sistema produttivo. 	Digitalizzazione ed innovazione di processi, prodotti e servizi	<ul style="list-style-type: none"> • Parità di genere; • protezione e valorizzazione dei giovani,; • superamento dei divari territoriali.

La valutazione DNSH, sebbene riguardi la valutazione di aspetti ambientali, non riguarda solo le misure del PNRR destinate alla transizione verde bensì ogni singola misura inserita nel PNRR e comprese quelle destinate alla transizione digitale e coesione sociale. La verifica di conformità deve essere condotta per tutti i progetti previsti dal Piano e deve essere effettuata sia per le misure che consistono in **investimenti** che per quelle che si sostanziano in **riforme**.⁸⁰

⁸⁰ Art. 18 comma 4 del Regolamento (UE) 2021/241 "Il piano per la ripresa e la resilienza dev'essere debitamente motivato e giustificato. Esso deve presentare in particolare i seguenti elementi: a) una spiegazione del modo in cui, considerate le misure in esso contenute, il piano per la ripresa e la resilienza rappresenta una risposta completa e adeguatamente equilibrata alla situazione socioeconomica dello Stato membro e contribuisce pertanto in modo appropriato a tutti i pilastri di cui all'articolo 3, tenendo conto delle sfide specifiche dello Stato membro interessato; b) una spiegazione del modo in cui il piano per la ripresa e la resilienza contribuisce ad affrontare in modo efficace tutte o un sottoinsieme significativo delle sfide, individuate nelle pertinenti raccomandazioni specifiche per paese, inclusi i relativi aspetti di bilancio, così come le raccomandazioni espresse a norma dell'articolo 6 del regolamento (UE) n. 1176/2011, se del caso, rivolte allo Stato membro interessato, o in altri documenti pertinenti adottati ufficialmente dalla Commissione nell'ambito del semestre europeo; c) una spiegazione dettagliata del modo in cui il piano per la ripresa e la resilienza rafforza il potenziale di crescita, la creazione di posti di lavoro e la resilienza economica, sociale e istituzionale dello Stato membro interessato, anche attraverso la promozione di politiche per l'infanzia e

Gli effetti generati sui sei obiettivi ambientali da un investimento o una riforma sono quindi stati ricondotti a quattro scenari distinti:

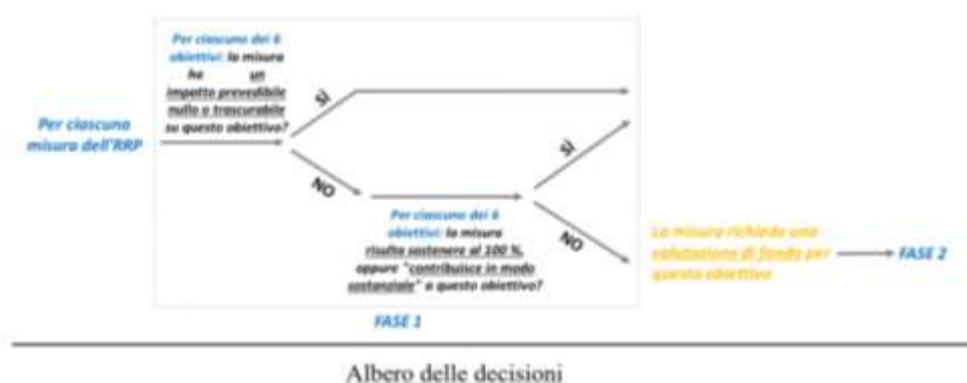
- la misura ha impatto nullo o trascurabile sull'obiettivo;
- la misura sostiene l'obiettivo con un coefficiente del 100% (si rimanda all'Allegato VI del Regolamento RRF che riporta il coefficiente di calcolo del sostegno agli obiettivi ambientali per tipologia di intervento);
- la misura contribuisce in modo sostanziale all'obiettivo ambientale;
- la misura richiede una valutazione DNSH complessiva.

Nel caso in cui l'intervento in esame risulti classificabile in uno dei primi tre scenari è possibile adottare un approccio semplificato alla valutazione DNSH. Trattasi in tal caso di misure che non hanno impatti prevedibili o che hanno un impatto prevedibile trascurabile su tutti o alcuni dei sei obiettivi ambientali.

la gioventù, e attenua l'impatto sociale ed economico della crisi COVID-19, contribuendo l'attuazione del pilastro europeo dei diritti sociali e migliorando così la coesione economica, sociale e territoriale e la convergenza all'interno dell'Unione; d) una spiegazione del modo in cui il piano per la ripresa e la resilienza garantisce che nessuna misura per l'attuazione delle riforme e degli investimenti in esso inclusi arrechi un danno significativo agli obiettivi ambientali ai sensi dell'articolo 17 del regolamento (UE) 2020/852 (principio «non arrecare un danno significativo»); e) una spiegazione qualitativa del modo in cui le misure previste dal piano per la ripresa e la resilienza sono in grado di contribuire alla transizione verde, compresa la biodiversità, o ad affrontare le sfide che ne conseguono, e che indichi se tali misure rappresentano almeno il 37 % della dotazione totale del piano per la ripresa e la resilienza sulla base della metodologia di controllo del clima di cui all'allegato VI; la metodologia è utilizzata di conseguenza per le misure che non possono essere direttamente assegnate a un campo d'intervento elencato nell'allegato VI; i coefficienti di sostegno per gli obiettivi climatici possono essere aumentati fino a un totale del 3 % delle assegnazioni del piano per la ripresa e la resilienza per i singoli investimenti al fine di tenere conto delle misure di riforma correlate che ne aumentano credibilmente l'impatto sugli obiettivi climatici, come illustrato nel piano per la ripresa e la resilienza; f) una spiegazione del modo in cui le misure del piano per la ripresa e la resilienza dovrebbero contribuire alla transizione digitale o ad affrontare le sfide che ne conseguono e che indichi se tali misure rappresentano un importo pari ad almeno il 20 % della dotazione totale del piano per la ripresa e la resilienza sulla base della metodologia per la marcatura digitale di cui all'allegato VII; la metodologia è utilizzata di conseguenza per le misure che non possono essere direttamente assegnate a un campo di intervento elencato nell'allegato VII; i coefficienti di sostegno per gli obiettivi digitali possono essere aumentati per gli investimenti individuali al fine di tener conto delle misure di riforma correlate che ne aumentano l'impatto sugli obiettivi digitali; g) se del caso, per gli investimenti nelle capacità e nella connettività digitali, un'autovalutazione della sicurezza basata su criteri oggettivi comuni che identifichi eventuali problemi di sicurezza e specifichi in che modo tali questioni saranno affrontate al fine di conformarsi alla pertinente normativa dell'Unione e nazionale; h) un'indicazione del fatto che le misure incluse nel piano per la ripresa e la resilienza comprendano o meno progetti transfrontalieri o multinazionali; i) i traguardi e gli obiettivi previsti e un calendario indicativo dell'attuazione delle riforme, nonché degli investimenti da completare entro il 31 agosto 2026; j) i progetti di investimento previsti e il relativo periodo di investimento; k) la stima dei costi totali delle riforme e degli investimenti oggetto del piano per la ripresa e la resilienza presentato (denominata anche «stima dei costi totali del piano per la ripresa e la resilienza»), fondata su una motivazione adeguata e su una spiegazione di come tale costo sia in linea con il principio dell'efficienza sotto il profilo dei costi e commisurato all'impatto economico e sociale nazionale atteso; l) se del caso, informazioni su finanziamenti dell'Unione esistenti o previsti; m) le misure di accompagnamento che possono essere necessarie; n) una giustificazione della coerenza del piano per la ripresa e la resilienza; nonché una spiegazione della sua coerenza rispetto ai principi, ai piani e ai programmi di cui all'articolo 17; o) una spiegazione del modo in cui le misure del piano per la ripresa e la resilienza dovrebbero contribuire alla parità di genere e alle pari opportunità per tutti, come pure all'integrazione di tali obiettivi, in linea con i principi 2 e 3 del pilastro europeo dei diritti sociali, nonché con l'obiettivo di sviluppo sostenibile dell'ONU 5 e, ove pertinente, la strategia nazionale per la parità di genere; p) le modalità per il monitoraggio e l'attuazione efficaci del piano per la ripresa e la resilienza da parte dello Stato membro interessato, compresi i traguardi e gli obiettivi proposti e i relativi indicatori; q) per la preparazione e, ove disponibile, l'attuazione del piano per la ripresa e la resilienza una sintesi del processo di consultazione, condotto conformemente al quadro giuridico nazionale, delle autorità locali e regionali, delle parti sociali, delle organizzazioni della società civile, delle organizzazioni giovanili e di altri portatori di interessi e il modo in cui il piano per la ripresa e la resilienza tiene conto dei contributi dei portatori di interessi; r) una spiegazione riguardo al sistema predisposto dallo Stato membro per prevenire, individuare e correggere la corruzione, la frode e i conflitti di interessi nell'utilizzo dei fondi forniti nell'ambito del dispositivo e le modalità volte a evitare la duplicazione dei finanziamenti da parte del dispositivo e di altri programmi dell'Unione; s) se del caso, la richiesta di sostegno sotto forma di prestito e i traguardi supplementari di cui all'articolo 14, paragrafi 2 e 3, e i relativi elementi; e t) qualsiasi altra informazione pertinente.»

A titolo esemplificativo e non esaustivo, può rientrare in un approccio semplificato una riforma del mercato del lavoro che naturalmente non presenta impatti prevedibili su nessuno dei sei obiettivi ambientali o ne avrebbe un impatto prevedibile trascurabile. Nell'ambito di un *approccio semplificato* le amministrazioni forniscono una breve motivazione finalizzata a mettere in luce le ragioni per cui l'intervento sia stato associato ad un rischio limitato di danno ambientale, a prescindere dal suo contributo potenziale alla transizione verde. Per gli investimenti e le riforme che ricadono invece in settori come quello dell'energia, dei trasporti o della gestione dei rifiuti, e pertanto presentano un rischio maggiore di incidere su uno o più obiettivi ambientali, è necessaria un' *analisi più approfondita* del possibile danno significativo.

Per agevolare gli Stati membri nella valutazione ed applicazione del principio DNSH nei loro RRP, la Commissione ha preparato una **lista di controllo** a supporto della loro analisi. La Commissione utilizzerà quindi tali informazioni per valutare in che modo ogni misura negli RRP rispetti il principio DNSH.



La lista di controllo si basa su di un albero delle decisioni articolato in due fasi:

- nella **Fase 1** vengono filtrati i sei obiettivi ambientali per individuare quelli che richiedono una valutazione di fondo;
- qualora la risposta sia "**no**", gli Stati membri sono invitati a fornire una breve giustificazione del motivo per cui l'obiettivo ambientale non richiede una valutazione di fondo del DNSH della misura;
- qualora la risposta sia "**si**", gli Stati membri sono invitati a procedere alla **Fase 2** della lista di controllo per una valutazione approfondita degli obiettivi ambientali corrispondenti.

Il 30 dicembre 2021 il Ministero dell'economia e delle finanze ha pubblicato una **Guida Operativa** per aiutare le Amministrazioni nella valutazione degli interventi finanziabili nell'ambito del PNRR (CIRCOLARE n. 32 MEF del 30 dicembre 2021). Lo scopo della Guida è fornire un orientamento sulle possibili modalità affinché ciascuna amministrazione, incaricata di approvare gli interventi attuativi del PNRR, possa assicurare e dimostrare il rispetto del principio di DNSH sancito a livello comunitario.

La guida operativa contiene

- **Schede Tecniche**, distinte per settore di attività, contenenti tutte le informazioni utili a consentire la verifica ed il rispetto del principio di DNSH in relazione ai 6 obiettivi ambientali;
- **Check List** di controllo che accompagnano le schede tecniche e sintetizzano i controlli da effettuare per garantire il principio DNSH;
- **Schede di Autovalutazione**, contenenti dei brevi commenti sugli impatti previsti dalle singole misure in relazione allo specifico obiettivo di mitigazione dei cambiamenti climatici.

4.6 Circolare 11.08.2022, n. 30

“Circolare sulle procedure di controllo e rendicontazione delle misure PNRR”

In data 11 agosto 2022, la Ragioneria Generale dello Stato ha emanato la **Circolare n. 30 “Circolare sulle procedure di controllo e rendicontazione delle misure PNRR”**⁸¹. Il documento normativo, articolato in sei capitoli, declina in termini operativi i contenuti delle attività di rendicontazione e controllo in capo a tutti i soggetti che risultano essere coinvolti nell’attuazione del PNRR. La circolare è corredata da Linee Guida e dai seguenti quattro Allegati utili alla corretta esecuzione delle attività di rendicontazione e controllo:

- Schema di Report Avanzamento Investimenti Riforme con Milestone
- Report Avanzamento Investimenti Riforme con Target
- Schema di Check-list per la verifica di M&T – Amministrazione centrale titolare di Misura PNRR
- Schema di Dichiarazione di Gestione – Amministrazione centrale titolare di Misura PNRR

Tali indicazioni sono di fondamentale importanza in quanto il PNRR si configura come un programma di performance e le connesse attività di controllo e rendicontazione devono pertanto assicurare che le spese sostenute siano regolari, conformi alla normativa vigente e soprattutto coerenti con i target qualitativi e quantitativi attesi⁸².

A tal proposito, la circolare richiama l’art. 22 del Reg. (UE) 2021/241, istitutivo del Dispositivo per la ripresa e la resilienza (RRF), in cui viene sancito che gli Stati membri devono adottare opportune misure per tutelare gli interessi finanziari dell’Unione e per garantire che l’utilizzo dei fondi sia conforme al diritto dell’Unione e nazionale applicabile, con particolare attenzione alla prevenzione, individuazione e rettifica delle frodi, della corruzione, dei conflitti di interessi nonché del doppio finanziamento; inoltre, il medesimo articolo, al paragrafo 2, lettera d) statuisce che ai fini delle attività di audit e controllo sull’utilizzo dei fondi del PNRR si “*prevede l’obbligo di raccogliere alcune particolari categorie standardizzate di dati tra cui “il nome del destinatario finale dei fondi; il nome dell’appaltatore e del subappaltatore, ove il destinatario finale dei fondi sia un’amministrazione aggiudicatrice ai sensi delle disposizioni nazionali o dell’Unione in materia di appalti pubblici; il/i nome/i, il/i*

⁸¹ <https://italiadomani.gov.it/it/news/procedure-di-controllo-e-rendicontazione-delle-misure-pnrr--disp.html>

⁸² <https://www.riskcompliance.it/news/pnrr-linee-guida-di-controllo-e-rendicontazione-piu-chiare-per-le-amministrazioni-e-i-soggetti-attuatori-ma-servono-anche-le-figure-professionali/>

cognome/i e la data di nascita del/dei titolare/i effettivo/i del destinatario dei fondi o appaltatore, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio (...)"

Partendo da tali premesse normative, lo scopo della circolare e delle connesse Linee Guida è pertanto quello di fornire indirizzi metodologici per una corretta individuazione dei destinatari ed appaltatori dei fondi PNRR, delle misure per la prevenzione e l'individuazione di situazioni di conflitto di interessi e del doppio finanziamento e per un corretto espletamento delle attività di controllo e rendicontazione delle spese in coerenza con il sistema di milestone e target predisposto al fine di un'implementazione efficace del Piano.

Concentrando la nostra attenzione sulla componente di **compliance e controlli**, le Linee Guida identificano i seguenti principali riferimenti normativi ed elementi di interesse ai fini dei controlli PNRR:

- la tracciabilità delle spese
- la prevenzione e il contrasto alla corruzione
- i contratti pubblici
- l'antiriciclaggio
- le dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà (DSAN)
- la collaborazione specifica con la Guardia di Finanza

Di seguito il dettaglio.

Per quanto concerne la **tracciabilità delle spese** e la correlata necessità di garantire il presidio dei possibili casi di frode, corruzione, conflitto di interessi e di doppio finanziamento, il sistema italiano prevede il ricorso a specifici strumenti amministrativi e informatici, ovvero:

- il *Codice Unico di Progetto (CUP)* ex art. 11, comma 2-bis, della legge n. 3/2003 che consente di identificare univocamente un progetto d'investimento pubblico;
- il *Codice identificativo di gara (CIG)* ex art. 3, comma 5 della legge 13 agosto 2010, n. 136, quale codice univoco generato dal sistema informativo dell'ANAC e finalizzato a garantire la tracciabilità dei pagamenti effettuati dalla P.A.;
- la *Fatturazione elettronica* ex art. 1, commi 209-214, della legge n. 244/2007 che si realizza attraverso il cosiddetto Sistema di Interscambio (SDI) amministrato dall'Agenzia delle Entrate e consente, durante le fasi di attuazione del progetto e di avanzamento della spesa, di prevenire il rischio del doppio finanziamento o del molteplice utilizzo di documenti giustificativi di spesa, garantendo l'autenticità del mittente, l'univocità e correttezza del documento nonché l'integrità e la leggibilità del contenuto;
- l'utilizzo di *Conti correnti dedicati o codificazione contabile adeguata* ex art. 9 del decreto-legge n. 77/2021 attraverso cui le amministrazioni pubbliche attuatrici assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile, conservando contestualmente tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e rendendoli disponibili per le attività di controllo e di audit.

Per quanto concerne l' **attività di prevenzione e contrasto alla corruzione**, abbiamo già avuto modo di approfondire come le iniziative specifiche sul tema discendono dall'attuazione di procedure e misure adottate

dalle P.A. in conformità alle indicazioni contenute nel Piano nazionale anticorruzione e recepite, a livello di ciascuna amministrazione, nel proprio Piano Triennale di Prevenzione della Corruzione e per la trasparenza. Normativa principale è la L. n. 190/2012, punto di riferimento per tutte le Amministrazioni Pubbliche ex art. 1, co. 2, del d.lgs. n. 165/2001⁸³ ed alcuni altri soggetti o enti ex art. 1 co 2-bis della legge 190/2012⁸⁴ che identifica, tramite rinvio all'art. 2-bis co. 2 del d.lgs. n. 33/2013⁸⁵, i soggetti, oltre alle amministrazioni pubbliche, deputati ad adottare il PTPCT ovvero le misure di prevenzione della corruzione integrative del Mod. 231.

Come ampiamente analizzato la sopracitata normativa si caratterizza per un approccio metodologico basato sulla gestione del rischio e che prevede l'implementazione di un insieme di attività coordinate, idonee a presidiare il rischio di corruzione. Attività fondamentale per la strutturazione di un adeguato sistema di gestione del rischio è la mappatura dei processi della singola amministrazione. A tal proposito, lo Schema PNA 2022 - 2024 è stato elaborato nell'ottica di fungere da strumento di supporto alle P.A. per affrontare le sfide connesse alla realizzazione degli impegni connessi al PNRR ed in tale prospettiva fornisce indicazioni per rafforzare l'integrità pubblica e la programmazione di efficaci e snelli presidi di prevenzione della corruzione. A tal fine, ogni amministrazione predispone una serie di misure, tra cui, a titolo esemplificativo e non esaustivo: separazione delle funzioni; meccanismi di rotazione del personale; rilascio di apposite dichiarazioni attestanti l'assenza di conflitto di interessi e di situazioni di incompatibilità da parte del personale esterno e interno che opera nelle aree più a rischio individuate nel PTPC; misure che garantiscono pubblicità e massima trasparenza; procedure di Whistle-blowing; registro dei conflitti di interesse contenente tutte le

⁸³ Art. 1, co. 2, del d.lgs. n. 165/2001 " 2. Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI."

⁸⁴ Art. 1 co 2-bis della legge 190/2012 "Il Piano nazionale anticorruzione è adottato sentiti il Comitato interministeriale di cui al comma 4 e la Conferenza unificata di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281. Il Piano ha durata triennale ed è aggiornato annualmente. Esso costituisce atto di indirizzo per le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai fini dell'adozione dei propri piani triennali di prevenzione della corruzione, e per gli altri soggetti di cui all'articolo 2-bis, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, ai fini dell'adozione di misure di prevenzione della corruzione integrative di quelle adottate ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, anche per assicurare l'attuazione dei compiti di cui al comma 4, lettera a). Esso, inoltre, anche in relazione alla dimensione e ai diversi settori di attività degli enti, individua i principali rischi di corruzione e i relativi rimedi e contiene l'indicazione di obiettivi, tempi e modalità di adozione e attuazione delle misure di contrasto alla corruzione."

⁸⁵ Art. 2-bis co. 2 del d.lgs. n. 33/2013 "La medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica anche, in quanto compatibile: a) agli enti pubblici economici e agli ordini professionali; b) alle società in controllo pubblico come definite dall'articolo 2, comma 1, lettera m), del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175. Sono escluse le società quotate come definite dall'articolo 2, comma 1, lettera p), dello stesso decreto legislativo, nonché le società da esse partecipate, salvo che queste ultime siano, non per il tramite di società quotate, controllate o partecipate da amministrazioni pubbliche; (lettera così sostituita dall'art. 27, comma 2-ter, d.lgs. n. 175 del 2016, introdotto dall'art. 27 del d.lgs. n. 100 del 2017); c) alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni."

dichiarazioni di assenza e/o presenza di situazioni di conflitto di interessi a fronte del ricevimento di incarichi consulenziali.

Venendo ai **contratti pubblici**, il D.lgs. n. 50/2016 costituisce la normativa nazionale che disciplina i contratti di appalto. Le Linee Guida richiamano, a tal proposito, l'art 42 comma 1 in cui viene stabilito che *"le stazioni appaltanti prevedono misure adeguate per contrastare le frodi e la corruzione nonché per individuare, prevenire e risolvere in modo efficace ogni ipotesi di conflitto di interesse nello svolgimento delle procedure di aggiudicazione degli appalti e delle concessioni, in modo da evitare qualsiasi distorsione della concorrenza e garantire la parità di trattamento di tutti gli operatori economici"*; il comma 2 prosegue specificando che si ha conflitto d'interesse *"quando il personale di una stazione appaltante o di un prestatore di servizi che, anche per conto della stazione appaltante, interviene nello svolgimento della procedura di aggiudicazione degli appalti e delle concessioni o può influenzarne, in qualsiasi modo, il risultato, ha, direttamente o indirettamente, un interesse finanziario, economico o altro interesse personale che può essere percepito come una minaccia alla sua imparzialità e indipendenza nel contesto della procedura di appalto o di concessione"*.

Il personale che versa nelle ipotesi di conflitto di interessi è tenuto a darne comunicazione alla stazione appaltante e ad astenersi dal partecipare alla procedura di aggiudicazione degli appalti. In particolare, costituiscono situazione di conflitto di interesse quelle che determinano l'obbligo di astensione previste dall'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 2013 in cui viene statuito che il dipendente *"si astiene dal partecipare all'adozione di decisioni o ad attività che possano coinvolgere interessi propri, ovvero di suoi parenti, affini entro il secondo grado, del coniuge o di conviventi, oppure di persone con le quali abbia rapporti di frequentazione abituale, ovvero, di soggetti od organizzazioni con cui egli o il coniuge abbia causa pendente o grave inimicizia o rapporti di credito o debito significativi, ovvero di soggetti od organizzazioni di cui sia tutore, curatore, procuratore o agente, ovvero di enti, associazioni anche non riconosciute, comitati, società o stabilimenti di cui sia amministratore o gerente o dirigente. Il dipendente si astiene in ogni altro caso in cui esistano gravi ragioni di convenienza. Sull'astensione decide il responsabile dell'ufficio di appartenenza"*.

Per quanto concerne il **sistema antiriciclaggio**, abbiamo avuto modo di constatare che il principale obiettivo è quello di prevenire l'ingresso nel sistema legale di risorse di provenienza criminale, andando a contribuire alla stabilità, ed al corretto funzionamento dei mercati finanziari e della complessiva economia. La cornice legislativa antiriciclaggio è rappresentata dal più volte citato D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, il quale recepisce le direttive europee in materia. Il sistema di prevenzione del reato di riciclaggio si fonda sulla collaborazione attiva tra operatori, autorità amministrative, organi investigativi e autorità giudiziaria, il tutto in un ottica risk based volta ad individuare le vulnerabilità del sistema di prevenzione ed il correlato livello di esposizione ai rischi.

Ruolo operativo fondamentale viene condotto dall'Unità di Informazione Finanziaria per l'Italia (UIF), la quale acquisisce le informazioni riguardanti le ipotesi di riciclaggio principalmente attraverso le segnalazioni di operazioni sospette trasmesse da intermediari, professionisti e operatori non finanziari; conseguenzialmente, l'unità effettua l'analisi finanziaria di tali informazioni e ne valuta la rilevanza ai fini della trasmissione agli organi competenti per l'avvio dei dovuti accertamenti investigativi.

Per quanto riguarda le **Dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà (DSAN)** nell'ambito dei rapporti con la P.A., il DPR. n. 445/2000 prevede di sostituire la normale documentazione con le DSAN, ovvero dichiarazioni personali per attestare fatti, stati e qualità personali, non ricompresi fra quelli previsti per le Dichiarazioni sostitutive di certificazione, che siano a diretta conoscenza dell'interessato. La veridicità dei contenuti riportati in tali dichiarazioni deve essere oggetto di adeguata attività di controllo da parte delle amministrazioni ai sensi dell'art.71 comma 4 del DPR n. 445/2000 e ss.mm.ii.

Per quanto riguarda infine la **collaborazione specifica con la Guardia di Finanza**, questa si sostanzia nelle seguenti azioni così come descritte dalle Linee Guida: *"un continuo scambio di informazioni e notizie circostanziate verso il Nucleo Speciale della GdF ritenute rilevanti per la repressione di irregolarità, frodi ed abusi di natura economico-finanziaria, di cui il Servizio centrale PNRR sia venuto a conoscenza nell'esercizio delle proprie funzioni di monitoraggio e controllo a livello centrale; l'invio di segnalazioni al Nucleo Speciale di interventi, Soggetti attuatori, realizzatori o esecutori che presentano particolari elementi di rischio sulla base delle attività di valutazione del rischio frode operate nell'ambito della "Rete dei Referenti Antifrode" del PNRR, anche attraverso l'utilizzo di specifici sistemi informativi, tra cui l'applicativo della Commissione europea "Arachne" e la piattaforma nazionale "PIAF-IT"; la partecipazione del Corpo al processo di analisi e valutazione dei rischi nell'ambito della "Rete dei referenti antifrode" del PNRR".*

5. CAPITOLO SESTO: COMPLIANCE & PIANO TRANSIZIONE 4.0

5.1 PNRR e Piano Transizione 4.0

Le misure afferenti al Piano Transizione 4.0, trovano una rinnovata linfa vitale nelle risorse messe a disposizione dall'Europa attraverso il PNRR. Gli investimenti tuttavia devono esser implementati nell'ottica di un vero e proprio processo di riorganizzazione della realtà produttiva aziendale, andando ad elaborare strategie di crescita strutturate, investendo in modalità di gestione automatizzate e innovative e prestando adeguata valorizzazione alle questioni attinenti la sostenibilità ambientale e la sicurezza dei lavoratori. Come già descritto nel paragrafo di riferimento, il Piano si articola complessivamente in sedici Componenti, raggruppate in sei Missioni, queste ultime articolate in linea con i sei Pilastri. Degno d'interesse per quanto concerne il Piano Transizione 4.0 è la **Missione 1** "Digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo", la quale sostiene la transizione digitale del Paese, attraverso la modernizzazione della pubblica amministrazione, delle infrastrutture di comunicazione e del sistema produttivo. L'obiettivo è di garantire la copertura di tutto il territorio con reti a banda ultra larga, migliorare la competitività delle filiere industriali e agevolare l'internazionalizzazione delle imprese.

M1C1	digitalizzazione, innovazione e sicurezza nella Pubblica Amministrazione
M1C2	digitalizzazione, innovazione e competitività del sistema produttivo
M1C3	turismo e cultura 4.0.

La **Componente 2 della Missione 1** si pone l'obiettivo di rafforzare la competitività del sistema produttivo incrementando i livelli di digitalizzazione, innovazione tecnologica e internazionalizzazione attraverso una serie di interventi tra loro complementari ed in primo luogo d'incentivazione fiscale. Ruolo di primo piano in Italia viene pertanto giocato dal nuovo Piano Transizione 4.0 che fornisce forti incentivi a tutta la filiera impegnata in investimenti nelle tecnologie all'avanguardia così come in ricerca, sviluppo e innovazione, ed incrementando contestualmente il coinvolgimento del tessuto imprenditoriale collocato al Sud.

Il principale strumento di natura fiscale utilizzato è il credito d'imposta. In linea generale, si definisce credito d'imposta il credito che un soggetto matura nei confronti dell'erario dello Stato e che riduce l'ammontare di debiti e imposte dovute, permettendone, quando ammesso, il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi. Questa misura di agevolazione fiscale viene oggi utilizzata per incoraggiare i progetti di ricerca, favorire gli investimenti in zone difficili come il Mezzogiorno o le aree colpite da sismi, sostenere il made in Italy all'estero ed incrementare la competitività delle imprese.

Possono accedere al credito d'imposta tutte le aziende senza distinzioni di forma giuridica o settore di appartenenza, ottenendo degli sgravi proporzionali ad una serie di spese potenzialmente sostenute come l'assunzione di nuovo personale, la formazione, l'avvio di processi di internazionalizzazione oppure l'acquisto di impianti, attrezzature, macchinari e beni immateriali. Il credito d'imposta, nella sua generalità, rappresenta

quindi una grande opportunità di crescita per le aziende che possono, in questo modo, effettuare investimenti nel proprio sviluppo strategico e di mercato. Attraverso il credito maturato, l'impresa può compensare, fino ad esaurimento del credito stesso, tutti i debiti che si generano nei confronti dello Stato e che possono essere saldati tramite modello F24.

Venendo ai crediti d'imposta che compongono il Piano Transizione 4.0, gli strumenti sono i seguenti:

- *Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali* teso a supportare ed incentivare le imprese che investono in beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.
- *Credito d'imposta ricerca, sviluppo, innovazione e design* volto a stimolare la spesa privata in Ricerca, Sviluppo e Innovazione tecnologica per sostenere la competitività delle imprese e favorire i processi di transizione digitale e nell'ambito dell'economia circolare e della sostenibilità ambientale.
- *Credito d'imposta formazione 4.0* finalizzato a stimolare gli investimenti delle imprese nella formazione del personale sulle materie aventi ad oggetto le tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

In merito alla cumulabilità tra diverse fonti di finanziamento, l'UE pone in linea con quanto disciplinato dal legislatore della L178/2020 ovvero auspicando la possibilità di cumulo a condizione che non si superi il complessivo costo sostenuto, posizione espressa nell' art.9 del Regolamento UE 241 del 12 febbraio 2021⁸⁶, istitutivo della misura del PNRR.

Dopo un'incertezza iniziale circa il divieto o meno di cumulo delle misure agevolative, la **Circolare del 31.12.21 n.33 del Dipartimento della Ragioneria dello Stato**, quale nota di chiarimento alla Circolare del 14.12.21 n.21, va a fugare ogni dubbio, precisando la differenza tra il concetto del doppio finanziamento e quello del cumulo e confermando che le misure finanziate all'interno del PNRR possono essere cumulate con altre agevolazioni.

In particolare, con cumulo delle risorse, si intende la *"possibilità di stabilire una sinergia tra diverse forme di sostegno pubblico di un intervento"*, per coprire diverse parti di un investimento. Alle imprese è quindi consentito cumulare fonti finanziarie diverse all'interno di un unico progetto, a patto che il sostegno non copra lo stesso costo. In caso di superamento del costo totale dell'operazione, si rientra nella fattispecie del doppio finanziamento, in quanto parte delle spese sostenute sarebbero finanziate due volte.

⁸⁶ Art.9 del Regolamento UE 241 del 12 febbraio 2021 Addizionalità e finanziamento complementare, " *Il sostegno nell'ambito del dispositivo si aggiunge al sostegno fornito nell'ambito di altri programmi e strumenti dell'Unione. I progetti di riforma e di investimento possono essere sostenuti da altri programmi e strumenti dell'Unione, a condizione che tale sostegno non copra lo stesso costo.*"

A tal proposito, la circolare sottolinea come trattasi di principi non introdotti recentemente ma che rappresentano concetti fondamentali già appartenenti alla programmazione comunitaria dei fondi strutturali. La differenza tra cumulo e doppio finanziamento viene ripresa dal Regolamento UE 2021/241 istitutivo del Recovery Fund anche nel Considerando 62⁸⁷ dove viene sottolineata la necessità di una coerenza e complementarità tra le azioni intraprese dal citato regolamento e gli altri programmi dell'Unione in corso, il tutto al fine di evitare anche forme di doppio finanziamento della stessa spesa nell'ambito del dispositivo e di altri programmi dell'Unione.

5.2 La compliance nel Credito d'imposta beni strumentali

GENESI DELL'ISTITUTO

Il credito d'imposta per beni strumentali trova le sue radici nelle vecchie discipline del super ed iper ammortamento, introdotte rispettivamente con la Legge di Stabilità 2016⁸⁸ (**Art. 1, commi 91 - 94 Legge 28 dicembre 2015, n. 208**) e 2017⁸⁹ (**Art.1, commi 8 - 11 Legge 11 dicembre 2016, n. 232**) all'interno di un pacchetto più ampio di misure la cui finalità era quella di supportare il rilancio degli investimenti produttivi nel nostro Paese. Le richiamate agevolazioni consistevano nella possibilità di ottenere una maggiorazione, ai fini delle imposte sui redditi, sul costo di acquisizione dei beni strumentali nuovi, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing; le misure si sostanziavano quindi in una

⁸⁷ Regolamento UE 2021/241 Considerando 62 "Per garantire un'assegnazione efficiente e coerente dei fondi e il rispetto del principio della sana gestione finanziaria, le azioni intraprese a norma del presente regolamento dovrebbero essere coerenti e complementari ai programmi dell'Unione in corso, evitando però di finanziare due volte la stessa spesa nell'ambito del dispositivo e di altri programmi dell'Unione. In particolare, la Commissione e lo Stato membro dovrebbero garantire in ogni fase del processo un coordinamento efficace volto a salvaguardare la coesione, la coerenza, la complementarità e la sinergia tra le fonti di finanziamento. Gli Stati membri dovrebbero a tal fine essere tenuti a trasmettere le pertinenti informazioni su finanziamenti dell'Unione esistenti o previsti all'atto della presentazione dei loro piani per la ripresa e la resilienza alla Commissione. Il sostegno finanziario nell'ambito del dispositivo dovrebbe aggiungersi al sostegno fornito nell'ambito di altri programmi e strumenti dell'Unione, incluso il programma InvestEU. I progetti di riforma e di investimento finanziati nell'ambito del dispositivo dovrebbero poter ricevere finanziamenti da altri programmi e strumenti dell'Unione, a condizione che tale sostegno non copra lo stesso costo".

⁸⁸ L'articolo 1, commi 91 e seguenti della Legge 208/2015 ha introdotto il super ammortamento, prevedendo a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa e degli esercenti arti e professioni, che avessero effettuato investimenti in beni materiali strumentali nuovi nel periodo compreso tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016, la possibilità di maggiore il relativo costo di acquisizione del 40%, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. La successiva legge di bilancio 2017 ha prorogato le disposizioni in esame, stabilendo l'applicazione del super ammortamento anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2017 ovvero entro il 30 giugno 2018, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2017, il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Per ulteriori approfondimenti in materia di superammortamento si rimanda alle Circolari dell'Agenzia delle Entrate n.23/E del 26 maggio 2016 e n.4/E del 30 marzo 2017.

⁸⁹ L'articolo 1, commi 8 e seguenti della Legge 232/2016 ha introdotto l'iper ammortamento allo scopo di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello Industria 4.0 ed in particolare, per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi indicati nell'elenco contenuto nell'allegato A alla medesima legge, i titolari di reddito d'impresa potevano maggiorare il relativo costo di acquisizione del 150%. La legge di bilancio 2017, inoltre, ha previsto anche una maggiorazione del 40% relativamente a taluni beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica elencati nell'allegato B annesso sempre alla legge di bilancio 2017. Per ulteriori approfondimenti in materia di iper ammortamento, si rimanda alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 30 marzo 2017.

supervalutazione degli investimenti consistenti nell'acquisto, anche in leasing, di beni strumentali nuovi e che potevano essere sia di natura ordinaria (superammortamento) ovvero 4.0 (iper ammortamento)⁹⁰.

Con la Legge di Bilancio 2020 (**Art. 1, commi 185 - 197, Legge 27 dicembre 2019 n.160**) sia il super che l'iper ammortamento si sono trasformati da incentivi consistenti in extra deduzioni di carattere fiscale ad un vero e proprio credito d'imposta. Pertanto, mentre il super ed iper ammortamento consistevano in un aumento del valore del bene acquistato e della conseguente detrazione ai fini delle imposte sui redditi⁹¹, il credito d'imposta si sostanzia in un meccanismo di sconto su tasse e imposte dovute allo Stato ed il cui ammontare non dipende più dai coefficienti di ammortamento bensì viene a parametrarsi sul costo di acquisto del bene stesso⁹².

⁹⁰ In virtù delle numerose analogie intercorrenti tra la disciplina del super e dell'iper ammortamento e quella del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, alcuni documenti fondamentali per comprendere pienamente l'agevolazione fiscale oggetto di trattazione sono: Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 del Mi.Se., contenente un'approfondita disamina delle precedenti discipline del super e dell'iper ammortamento, i cui criteri generali risultano ancora applicabili, compatibilmente con l'evoluzione del complessivo quadro giuridico di riferimento, anche ai fini del credito d'imposta, sia per quanto concerne la ratio dell'agevolazione e sia per quanto riguarda i requisiti soggettivi e oggettivi nonché gli aspetti tecnici e procedurali; Circolare n. 177355 del 23.05.2018 del MiSE concernente ulteriori chiarimenti concernenti l'individuazione dei beni agevolabili e il requisito dell'interconnessione; Circolare n. 48610 del 1.03.2019 del MiSE in cui vengono approfonditi alcuni profili applicativi della disciplina nel settore della sanità; Circolare n. 295485 del 1.08.2018 del MiSE riguardante ulteriori chiarimenti concernenti il requisito dell'interconnessione per taluni beni del primo gruppo dell'allegato A; Circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 dell'Agenzia delle Entrate contenente una serie di risposte a quesiti.

⁹¹ Come ulteriormente specificato nella Circolare AdE n.9/E del 23.07.2021 l'iper ammortamento consiste "in un incremento del costo di acquisizione del bene, il quale determina un aumento della quota annua di ammortamento fiscalmente deducibile e si sostanzia in una deduzione extra-contabile, da operare nella dichiarazione dei redditi attraverso una variazione in diminuzione determinata in funzione dell'applicazione dei coefficienti tabellari di ammortamento stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del Tuir."

⁹² Richiamando la Circolare AdE n.9/E del 23.07.2021 "Le ulteriori e principali innovazioni introdotte dalla legge n. 160 del 2019, rispetto ai precedenti regimi agevolativi, noti come "super ammortamento" e "iper ammortamento", hanno riguardato:

- sotto il profilo soggettivo, l'esclusione delle imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altra procedura concorsuale di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni), nonché delle imprese destinatarie di sanzioni interdittive, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (comma 186);
- sotto il profilo oggettivo, l'esclusione dei beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti (comma 187);
- la rideterminazione delle soglie massime di investimenti agevolabili (commi 188, 189 e 190);
- l'esclusione del vincolo di subordinazione dell'investimento in un bene incluso nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (di seguito, per brevità, anche "bene immateriale 4.0") all'acquisizione di un bene strumentale indicato nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 (di seguito, per brevità, anche "bene materiale 4.0")²;
- le condizioni di fruizione del credito d'imposta spettante, subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori (comma 186, ultimo capoverso);
- la riformulazione delle disposizioni relative al recapture del beneficio in caso di disinvestimento dei beni agevolati (comma 193);
- gli oneri documentali previsti in capo ai soggetti beneficiari, quali la richiesta di indicazione nelle fatture e negli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati del riferimento alla normativa agevolativa, la richiesta di una perizia semplice (in luogo della perizia giurata) per gli investimenti in beni di cui ai richiamati allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016, nonché, relativamente a tali investimenti, l'invio di una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico funzionale all'acquisizione delle informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative (comma 191)."

Contestualmente, il comma 196 della legge di bilancio 2020, al fine di evitare la sovrapposizione del credito d'imposta con le previgenti discipline del super ed iper ammortamento, stabilisce che il credito d'imposta non si applica agli investimenti effettuati nel 2020 in relazione ai quali, entro la data del 31 dicembre 2019, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

A seguire, nell'ottica di un rafforzamento dell'agevolazione, la Legge di bilancio 2021 (**Art. 1, commi 1051 - 1058 Legge 30 dicembre 2020, n. 178**) ha apportato ulteriori novità applicabili agli investimenti effettuati a partire dal 16 novembre 2020 e ponendosi comunque in continuità con la precedente normativa della legge 27 dicembre 2019, n. 160. In linea generale, le novità più importanti riguardano l'ampliamento dell'ambito oggettivo dell'agevolazione ai beni immateriali diversi da quelli di cui al citato allegato B, la maggiorazione della misura del credito d'imposta applicabile in funzione della tipologia degli investimenti e del periodo di effettuazione, l'aumento del limite massimo di investimenti ammissibili, le regole per la compensazione, la modifica di alcuni oneri documentali.

Il legislatore è nuovamente intervenuto sulla disciplina dell'istituto attraverso il Decreto Sostegni-bis⁹³ (**Art.20 Decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73⁹⁴**) introducendo, nell'articolo 1 della legge di bilancio 2021, il **comma 1059-bis** con cui si prevede la possibilità di utilizzare il credito d'imposta in compensazione mediante un'unica quota annuale anche dai soggetti con un volume di ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro che effettuano investimenti in beni strumentali materiali non 4.0, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021.

⁹³ Art.20 Decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 - Modifiche alla disciplina del credito d'imposta per beni strumentali nuovi "1. All'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, dopo il comma 1059, e' aggiunto il seguente: "1059-bis. Per gli investimenti in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1054 ai soggetti con un volume di ricavi o compensi non inferiori a 5 milioni di euro e' utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale."

2. All'articolo 1, comma 1065, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, le parole: "a 3.976,1 milioni di euro per l'anno 2021, a 3.629,05 milioni di euro per l'anno 2022, a 3.370,18 milioni di euro per l'anno 2023, a 2.082,07 milioni" sono sostituite dalle seguenti: ", a 5.280,90 milioni di euro per l'anno 2021, a 3.012,95 milioni di euro per l'anno 2022, a 2.699,68 milioni di euro per l'anno 2023, a 2.063,97 milioni".

3. Agli oneri derivanti dal presente articolo valutati in 1.304,80 milioni di euro per l'anno 2021, si provvede ai sensi dell'articolo 77."

⁹⁴ Art. 20 Decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 Modifiche alla disciplina del credito d'imposta per beni strumentali nuovi "1. All'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, dopo il comma 1059, e' aggiunto il seguente: «1059-bis. Per gli investimenti in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1054 ai soggetti con un volume di ricavi o compensi non ((inferiore)) a 5 milioni di euro e' utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale.»"

A seguire, l'articolo 3-quater del **Decreto Milleproroghe**⁹⁵ (**Art. 3-quater D.L. 228/2021**), recante "Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi" è intervenuto sui commi 1054 e 1056, dell'articolo 1 L. 178/2020. In particolare, il comma 1054 riguarda gli investimenti in beni strumentali nuovi ordinari, cioè diversi da quelli materiali ed immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello industria 4.0 (allegati A e B della legge 232/2016). Nella formulazione in vigore prima delle modifiche apportate dal Milleproroghe, il comma 1054 stabiliva che il beneficio fiscale spettasse in relazione agli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%. Per effetto della modifica introdotta con il D.L. 228/2021 si dispone lo slittamento dal 30 giugno 2022 al 31 dicembre 2022 del termine entro cui completare gli investimenti agevolabili, fermo restando la condizione che il relativo ordine, alla data del 31 dicembre 2021, risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Analogo intervento modificativo viene effettuato sul comma 1056 della L. 178/2020, in relazione agli investimenti aventi a oggetto beni materiali ricompresi nell'Allegato A alla L. 232/2016. Anche in tal caso, nella disciplina previgente gli investimenti agevolabili erano quelli effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Per effetto della modifica introdotta con il Decreto Milleproroghe si dispone lo slittamento dal 30 giugno 2022 al 31 dicembre 2022 del termine entro cui completare gli investimenti agevolabili, ferma restando la condizione che il relativo ordine, alla data del 31 dicembre 2021, risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

L' **Art. 1, comma 44, Legge 30 dicembre 2021 n.234** (c.d. **Legge di Bilancio 2022**) proroga al triennio 2023-2025 (fino al 30.06.2026 in caso di prenotazione), con abbassamento dell'aliquota, i crediti d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 e sancisce il termine dell'incentivo al 31.12.2022 (30.06.2023 su prenotazione) per i beni materiali e immateriali ordinari.

⁹⁵ Art. 3-quater D.L. 228/2021 - Proroga dei termini per la consegna dei beni ordinati entro il 31 dicembre 2021 ai fini della fruizione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali " 1. All'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1054, le parole: «ovvero entro il 30 giugno 2022» sono sostituite dalle seguenti: «ovvero entro il 31 dicembre 2022»; b) al comma 1056, le parole: «ovvero entro il 30 giugno 2022» sono sostituite dalle seguenti: «ovvero entro il 31 dicembre 2022»."

, Il **Decreto aiuti**⁹⁶ (**Art.21 D.L. 17 maggio 2022 n. 50**) rafforza dal 20% al 50% il credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali immateriali 4.0, compresi nell'allegato B annesso alla legge n. 232/2016, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Infine, l' **Art. 10 D.L. 4/2022** (c.d. **Decreto Sostegni-ter**) introduce una quarta tipologia di investimenti in beni materiali 4.0, con obiettivi di transizione ecologica, ammissibili nel periodo 2023/2025, oltre 10 e fino a 50 milioni di euro di massimale complessivo, a cui si applicherà l'aliquota del 5%;

Alla luce di questo excursus sulla genesi dell'istituto, si può notare come il credito d'imposta per beni strumentali ha subito una serie di modifiche ma ha mantenuto inalterata la propria natura di agevolazione statale tesa a supportare le imprese nei rispettivi investimenti in beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi.

PROFILO SOGGETTIVO

Il Credito d'imposta per beni strumentali consiste in un'agevolazione fiscale che viene riconosciuta a tutte le **imprese** residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, per investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Non hanno diritto al credito d'imposta le imprese in stato di:

- liquidazione volontaria;
- fallimento;
- liquidazione coatta amministrativa;
- concordato preventivo senza continuità aziendale;
- sottoposte ad altra procedura concorsuale.

⁹⁶ Art.21 D.L. 17 maggio 2022 n. 50 - Maggiorazione del credito di imposta per investimenti in beni immateriali 4.0 "1. Per gli investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, la misura del credito

d'imposta prevista dall'articolo 1, comma 1058, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, e' elevata al 50 per cento.

2. Agli oneri derivanti dal presente articolo, valutati in 15,7 milioni di euro per l'anno 2022, 19,6 milioni di euro per ciascuno degli anni 2023 e 2024 e 3,9 milioni di euro per l'anno 2025, si provvede ai sensi dell'articolo 58."

La fruizione del credito è naturalmente subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori⁹⁷; al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la disponibilità del **Documento Unico di Regolarità Contributiva** (DURC) in corso di validità al momento della fruizione del beneficio fiscale costituisca prova adeguata del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali citati; diversamente, un DURC richiesto e non rilasciato ovvero non ottenibile laddove richiesto preclude la fruizione del credito d'imposta.

Sono ricompresi nel novero delle imprese beneficiarie gli **enti non commerciali**, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 del Tuir e le **reti di imprese**.

In merito a quest'ultima tipologia di beneficiari si ritiene opportuno soffermarsi per alcuni approfondimenti per quanto concerne le modalità di determinazione del relativo credito d'imposta. Il contratto di rete si caratterizza dalla volontà di due o più imprenditori ad avviare forme di collaborazione che puntano ad accrescere, individualmente e collettivamente, capacità innovativa e competitività; alla base di suddetta iniziativa, viene quindi stipulato un programma comune di rete finalizzato a dare contenuto e concretezza all'iniziativa, secondo forme ed ambiti predeterminati per l'esercizio delle proprie attività. Le reti d'impresa si suddividono in reti soggetto e reti contratto, a seconda della volontà di adottare un modello contrattuale puro (c.d. rete contratto) ovvero di procedere con la creazione di un nuovo soggetto giuridico (c.d. rete soggetto).

La **rete soggetto**, per effetto dell'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese in cui la stessa ha sede, costituisce un nuovo soggetto passivo di imposta, totalmente distinto dalle singole imprese partecipanti che continueranno a mantenere una totale autonomia dal punto di vista tributario e patrimoniale. La rete soggetto, in quanto autonomo soggetto passivo d'imposta, si assume quindi il rischio degli investimenti e diventa pertanto destinatario diretto dell'agevolazione. In tal modo la rete soggetto andrà a determinare in modo autonomo il credito di imposta spettante con riferimento ai costi di competenza del periodo di imposta in cui intende beneficiare dell'agevolazione e strettamente connessi agli investimenti ammissibili effettuati in esecuzione del programma comune di rete.

Nella **rete contratto** la titolarità di beni, diritti, obblighi ed atti viene ricondotta, quota parte, alle singole imprese partecipanti e la titolarità delle situazioni giuridiche rimane dei singoli partecipanti. Premesso ciò, la **Circolare AdE n.9/E del 23.07.2021**, con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati nell'ambito di una rete contratto, delinea due possibili ipotesi in cui l'investimento viene effettuato dall'organo comune che agisce in veste di mandatario con rappresentanza ed il caso in cui l'investimento viene effettuato dalla singola impresa o dall'impresa capofila che opera senza rappresentanza.

⁹⁷ Articolo 1, comma 186 Legge n. 160 del 27 dicembre 2019

Nella prima situazione, sebbene l'organo comune possa esercitare una rappresentanza unitaria nei confronti di soggetti terzi, la semplice adesione ad un contratto di rete non modifica la soggettività tributaria delle singole imprese e non determina un'automatica attribuzione di soggettività giuridica alla rete. L'assenza di personalità giuridica della rete comporta pertanto che tutti gli atti ed i rapporti giuridici instaurati dai partecipanti vanno a produrre effetti nelle singole sfere soggettive delle singole imprese. Come chiarito dalla Circolare n. 20/E del 18 giugno 2013, tali premesse implicano, dal punto di vista fiscale, che l'obbligo di fatturazione resterà in capo ai singoli, sia per quanto riguarda le operazioni passive e sia per quanto riguarda le operazioni attive. Pertanto, l'acquisto del bene strumentale produrrà la diretta imputazione dell'operazione ai singoli partecipanti, traducendosi nell'obbligo del fornitore di fatturare a questi ultimi, per la parte di prezzo ad essi imputabile, l'operazione passiva posta in essere dall'organo comune.

Per gli eventuali atti posti in essere dalle singole imprese o dall'impresa capofila, che operano senza rappresentanza, è, invece, necessario che la singola impresa o l'eventuale capofila ribalti i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese. Di conseguenza, i costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete saranno fiscalmente deducibili o imponibili per i singoli partecipanti secondo le regole impositive fissate dal testo unico ed andranno indicati nella dichiarazione degli stessi.

Come specificato anche nella Circolare AdE n.9/E del 23.07.2021 qualora l'investimento venga effettuato dalla singola impresa o dall'impresa "capofila" che opera senza rappresentanza " *l'acquisto non comporta alcun effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto e la singola impresa o l'eventuale "capofila" dovrà "ribaltare" il costo ai partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese. Pertanto, in relazione ai costi concernenti investimenti in beni strumentali nuovi, fatturati o "ribaltati" alle singole imprese retiste, sono queste ultime che hanno diritto al credito d'imposta sulla quota parte del costo di propria competenza. In altri termini, il credito di imposta verrà applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete:*

- *in relazione alla quota di costi di competenza del periodo d'imposta alle stesse direttamente imputati, laddove gli investimenti, effettuati in esecuzione del programma comune di rete, siano stati posti in essere da parte del soggetto designato a svolgere l'ufficio di organo comune (che agisce in veste di mandatario con rappresentanza delle imprese aderenti);*
- *in relazione alla quota di costi a queste "ribaltati", laddove gli investimenti siano stati posti in essere da un'impresa della rete o dall'impresa "capofila" (che operano senza rappresentanza)."*

Il credito d'imposta spetta anche agli **esercenti arti e professioni**, limitatamente ai beni strumentali diversi da quelli tecnologici 4.0, ossia non compresi negli Allegati A (Beni materiali strumentali nuovi «Industria 4.0») e B (Beni immateriali strumentali nuovi «Industria 4.0») alla L. 232/2016. Per esercenti arti e professioni si intendono i contribuenti che svolgono la propria attività di lavoro autonomo anche in forma associata e qualora un soggetto eserciti contestualmente attività professionale e d'impresa, non si ravvisano preclusioni alla

maturazione, in capo al medesimo contribuente, del credito d'imposta in relazione agli investimenti effettuati nell'ambito dell'attività imprenditoriale e di quella di lavoro autonomo⁹⁸. Naturalmente sarà un onere del soggetto beneficiario, ai fini dei successivi controlli, provvedere, sul piano contabile e documentale, a separare correttamente le spese ammissibili per il calcolo del beneficio fiscale.

Non da ultimo, per quanto concerne l'applicabilità sugli esercenti arti e professioni degli obblighi posti in capo alle imprese circa il rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro ed il corretto adempimento del versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori, la Legge di bilancio 2021 al comma 1061 stabilisce che il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali e immateriali "ordinari" di cui ai commi 1054 e 1055 "si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli esercenti arti e professioni". Partendo quindi dal presupposto che i citati investimenti sono soggetti, al pari di quelli di natura 4.0, al rispetto delle sopracitate condizioni in capo alle imprese, le stesse, come altresì confermato dalla Circolare AdE 9/E del 23 luglio 2021, sono da considerarsi applicabili anche con riferimento agli esercenti arti e professioni⁹⁹.

PROFILO OGGETTIVO

Sotto il profilo oggettivo, il credito d'imposta in esame sostiene l'acquisto di beni strumentali, ovvero di beni "che hanno, quale unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, così da non essere idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti; la strumentalità può derivare dalle loro caratteristiche, tali per

⁹⁸ La Circolare AdE 9/E del 23 luglio 2021, alla Domanda 1.1 Reti di imprese, statuisce " Sempre in merito all'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione, per espressa previsione del comma 1061 della legge di bilancio 2021, sono ammessi a beneficiare del credito d'imposta gli "esercenti arti e professioni" che effettuano, ai sensi dei commi 1054 e 1055, investimenti in beni strumentali materiali e immateriali non 4.0, cioè in beni "ordinari" diversi da quelli materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0" (inclusi, rispettivamente, negli allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016). Con riferimento agli esercenti arti e professioni, si evidenzia che la disposizione in argomento si applica ai contribuenti che esercitano le attività di lavoro autonomo, anche se svolte in forma associata, ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del Tuir. Rientrano, quindi, nella categoria dei soggetti esercenti arti e professioni anche le associazioni tra professionisti di cui all'articolo 5, comma 3, lett. c), del Tuir. Si precisa, infine, che i commi 1051 e 1061 citati non pongono alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività e, pertanto, rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione del beneficio anche i soggetti che intraprendono l'attività a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della disciplina in esame (i.e., 16 novembre 2020)."

⁹⁹ Circolare AdE 9/E del 23 luglio 2021, Domanda 1.3 Contemporaneo esercizio di attività professionale e d'impresa "...i soggetti esercenti attività di impresa possono beneficiare sia del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali "ordinari" (i.e., beni materiali e immateriali diversi da quelli 4.0. indicati negli allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016) alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 1054 e 1055, sia del credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0" (inclusi, rispettivamente, negli allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016), alle condizioni e nelle misure stabilite nei commi 1056, 1057 e 1058, mentre gli esercenti arti e professioni possono accedere soltanto al credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali "non 4.0". Ciò posto, con riferimento alla fattispecie oggetto del quesito, non si ravvisano, in linea di principio, preclusioni alla maturazione in capo al medesimo contribuente del credito d'imposta in relazione agli investimenti effettuati nell'ambito dell'attività imprenditoriale e di quella di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, attesa l'assenza di esplicite indicazioni di segno contrario nella disciplina agevolativa. Sarà cura del soggetto beneficiario, ai fini dei successivi controlli, provvedere, sul piano contabile e documentale, a separare correttamente le spese ammissibili considerate rilevanti per il calcolo del credito d'imposta."

cui gli immobili possono essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa" (Cass. 3249/2020).

Come precisato dalla **Circolare MiSe n°4/E del 30/03/2017**, i manufatti acquistati devono rispondere al criterio della **strumentalità**¹⁰⁰ rispetto all'attività esercitata dall'impresa, in quanto di beni di uso durevole e non meri materiali di consumo o beni merce ed idonei ad essere impiegati all'interno dei processi produttivi dell'impresa; contestualmente devono soddisfare anche il requisito della **novità**, in quanto beni non utilizzati precedentemente, a qualunque titolo.

Degne di nota sono le ulteriori precisazioni nella richiamata circolare, in cui si segnala che può essere oggetto dell'agevolazione in esame:

- i *beni che l'acquirente espone in show room* ed utilizzati esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo¹⁰¹ ;
- i *beni concessi in comodato d'uso a terzi*, ed in tal caso il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività; nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento;
- i *beni complessi*, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, ed in tal caso si precisa che il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto. Tale

¹⁰⁰ In riferimento a tale requisito, la Circolare MiSe n°4/E stabilisce che " I beni.....devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, pertanto, esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita. Si ritengono ugualmente esclusi i materiali di consumo. Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, si precisa che il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento. Si evidenzia al riguardo che, nell'ipotesi di comodato, il bene - anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e anche se non utilizzato in maniera diretta - può risultare parte integrante del complesso di beni organizzati dall'imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell'impresa qualora favorisca il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituendo un "mezzo" per il raggiungimento del "fine" della società comodante, che è quello della produzione di ricavi (v. risoluzione n. 196/E del 16 maggio 2008). Pertanto, i beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno in ogni caso cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante. Quest'ultima, quindi, ai fini della deducibilità fiscale dell'ammortamento e del super ammortamento relativo al bene concesso in comodato, dovrà dimostrare di trarre, comunque, delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito come quello in questione".

¹⁰¹ Riprendendo il dettato della Circolare MiSe n°4/E "Al riguardo, si segnala che può essere oggetto dell'agevolazione in esame in capo all'acquirente anche il bene che viene esposto in show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità (cfr. circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 e circolare n. 5/E del 19 gennaio 2015, circolare n. 23/E del 26 maggio 2016). A tal proposito, si precisa che non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come, ad esempio, l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi".

circostanza dovrà sussistere sia nell'ipotesi di acquisto del bene complesso che incorpora anche un bene usato e sia nell'ipotesi di bene realizzato in economia¹⁰².

Nel dettaglio, gli investimenti agevolabili confermati con la Legge n.178 del 2020, sono:

- **beni materiali strumentali nuovi ordinari**, in precedenza oggetto del super ammortamento, impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa e contabilmente classificati in bilancio, secondo i principi contabili (principio "OIC 16"), tra le "Immobilizzazioni materiali" dello Stato Patrimoniale, nelle voci "Impianti e macchinario" ("B II 2"), oppure "Attrezzature industriali e commerciali" ("B II 3"), o "Altri beni" ("B II 4");
- **beni immateriali nuovi ordinari**, cioè diversi da quelli indicati nell'Allegato B alla legge n. 232 del 2016 e tra i quali rientrano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, software, sistemi e system integration;
- **beni materiali strumentali nuovi «Industria 4.0»** di cui all'Allegato A della legge n. 232 del 2016, in precedenza oggetto dell'iper ammortamento;
- **beni immateriali strumentali nuovi «Industria 4.0»** di cui all'Allegato B della legge n. 232 del 2016, in precedenza oggetto del super ammortamento dei beni immateriali riconosciuto ai soggetti che fruivano dell'iper ammortamento .



NOTA BENE: l'art. 10 D.L. 4/2022 (c.d. Decreto Sostegni-ter) introduce una nuova tipologia di investimenti in **beni materiali 4.0, con obiettivi di transizione ecologica**, ammissibili nel periodo 2023/2025, oltre 10 e fino a 50 milioni di euro di massimale complessivo, a cui si applicherà l'aliquota del 5%¹⁰³.

Il beneficio fiscale si applica, in linea generale, per i beni:

¹⁰² A tal proposito la Circolare MiSe n°4/E specifica nell'ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato "il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo. Qualora il bene complesso che incorpora anche un bene usato possa, secondo i principi sopra esposti, essere considerato "nuovo", l'importo agevolabile è costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l'acquisto del bene"; nell'ipotesi di bene realizzato in economia "il bene complesso costruito in economia, dotato del requisito della "novità", può fruire della maggiorazione, oltre che sul costo afferente alla componente nuova del bene complesso, anche sul costo della componente usata sempreché sostenuto nel periodo agevolato".

¹⁰³ Art. 10 D.L. 4/2022 – Piano Transizione 4.0 "1. All'articolo 1, comma 1057-bis, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, ((e' aggiunto, in fine, il seguente periodo)): «Per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro della transizione ecologica e con il Ministro dell'economia e delle finanze, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5 per cento del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro.». 2. Al maggior onere derivante dalla disposizione di cui al comma 1, valutato in 11,1 milioni di euro nel 2023, 25 milioni di euro nel 2024, 38,8 milioni di euro nel 2025, 30,5 milioni di euro nel 2026, 16,6 milioni di euro nel 2027 e 2,8 milioni di euro nel 2028, si provvede ai sensi dell'articolo 32. 3. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta di cui al presente articolo, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196".

- acquistati a titolo di proprietà;
- in leasing, ed in tal caso il costo agevolabile è quello sostenuto dalla società di leasing per il relativo acquisto;
- realizzati in economia;
- realizzati mediante appalto¹⁰⁴.

Per quanto concerne il requisito della novità, degna di nota è la **Risposta ad interpello n.63 del 03.02.2022**. Nel documento di prassi, l'ente dirime il quesito inerente la sussistenza della novità in caso di acquisto di un bene precedentemente oggetto di comodato tra le stesse parti. Nell'elaborazione del parere, l'agenzia parte anzitutto dal presupposto che il credito d'imposta è riconosciuto a tutte le imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato e, di conseguenza, l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. Fermo restando tale principio generale, nel caso di specie il macchinario oggetto dell'istanza risulta essere stato utilizzato senza soluzione di continuità sempre dal medesimo soggetto, prima in qualità di comodatario e poi in qualità di acquirente. In questo particolare contesto contrattuale, l'agenzia stabilisce che l'utilizzazione del bene in seno al contratto di comodato non influisce, ai fini agevolativi, sul requisito della novità del bene acquistato; tale pronuncia si fonda sul presupposto che il periodo del comodato può essere assimilato, ai fini agevolativi, a una sorta di periodo di prova, ad esito del quale il comodante può far scattare l'opzione di acquisto, senza che si verifichi alcuna interruzione nell'utilizzo da parte del comodante/acquirente e senza che vi sia alcun cambiamento del soggetto utilizzatore del bene¹⁰⁵. Inoltre, l'Agenzia delle Entrate affronta il secondo quesito legato al coordinamento sul piano temporale delle due discipline agevolative (art. 1, comma 184 e seguenti, legge n. 160/2019 e art. 1, comma 1051 e seguenti, legge n. 178/2020) e che deve avvenire distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, vale a dire anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20%, dal caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni. Nel primo caso, gli investimenti, sempre se completati entro il 30 giugno 2021, restano incardinati nella precedente disciplina di cui alla legge di Bilancio 2020; nel secondo caso si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla legge di Bilancio 2021.

¹⁰⁴ Ai sensi dell'art 1655 c.c. "L'appalto è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro". Ai fini dell'applicazione del credito d'imposta in esame risulta pertanto fondamentale riscontrare la natura imprenditoriale del soggetto esecutore dell'opera o servizio. L'appaltatore infatti è un imprenditore, titolare di un'organizzazione imprenditoriale complessa e che organizza le risorse e i mezzi necessario allo svolgimento del lavoro commissionato. Se l'attività viene invece realizzata da una persona fisica attraverso prevalentemente il proprio lavoro si parlerà di contratto d'opera ai sensi dell'art. 2222 c.c.

¹⁰⁵ Non da ultimo l'AdE concorda con l'istante "sull'inapplicabilità al caso di specie del principio affermato nella circolare n. 4/E del 2017 in tema di iperammortamento - e successivamente confermato anche in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (v. le risposte ad interpello n. 718 del 15 ottobre 2021 e n. 726 del 18 ottobre 2021) - secondo cui l'agevolazione, in caso di comodato, spetta al comodante al ricorrere di determinati requisiti e a condizione che i beni siano strumentali ed inerenti alla propria attività: nel caso rappresentato dall'Istante, infatti, il Macchinario costituisce per il comodante/fornitore BETA un bene merce e non, come nell'ipotesi disciplinata dalla circolare n. 4/E del 2017, un bene strumentale".

Venendo adesso all'analisi specifica dei beni strumentali 4.0, quest'ultimi, nella loro natura materiale o immateriale, devono connotarsi per la capacità di creare una condizione di osmosi digitale e di continua interazione tra le varie componenti del sistema produttivo aziendale; la Circolare n.4/E del 30/03/2017, riassume tale presupposto nel concetto dell'**interconnessione** intesa come " *la capacità del bene di scambiare informazioni con sistemi interni (ad es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute*". In presenza di tali presupposti, si crea pertanto la condizione favorevole per l'azienda di procedere con la fruizione del relativo beneficio fiscale. Affinché un bene possa definirsi interconnesso, la summenzionata circolare stabilisce che il manufatto deve soddisfare questi requisiti:

- scambiare informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP/IP, HTTP, MQTT, ecc.);
- essere identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

A fugare ogni incertezza interpretativa, per gli investimenti in beni strumentali materiali 4.0 si rimanda all'**Allegato A della Legge 11 dicembre 2016, n. 232** e per gli investimenti in beni strumentali immateriali 4.0 si rimanda all'**Allegato B della Legge 11 dicembre 2016, n. 232**, come integrato dall'articolo 1, comma 32, della legge 27 dicembre 2017, n. 205. In entrambi i documenti sopra citati, si evince che i beni strumentali oggetto d'investimento presentano caratteristiche proprie della fabbrica intelligente, spaziando dall'ambito della meccatronica, della robotica, della stampa additiva e molto altro.

Fermo restando l'ampia scelta d'investimenti ammissibili, sono escluse tuttavia le seguenti spese:

- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti, in concessione e a tariffa, nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti;
- i beni di cui all'art 164 comma 1, Tuir, ossia veicoli e altri mezzi di trasporto, sia se utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa sia se usati promiscuamente;
- i beni per i quali il DM 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento sotto al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;

- i beni di cui all' allegato 3 annesso alla legge n. 208/2015, come le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali nonché il materiale rotabile, ferroviario e tramviario.

Un aspetto degno di approfondimento riguarda il tema dell'interconnessione dei beni strumentali 4.0 in uno o più periodi d'imposta successivi a quello di effettuazione dell'investimento ed entrata in funzione del bene. L'argomento viene affrontato nella **Risposta ad interpello n. 394 del 08.06.2021**. Nel documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate, su parere tecnico reso dal Mise, opera un importante distinguo in base alle motivazioni da cui l'interconnessione tardiva può dipendere.

Anche in tal caso, fonte normativa primaria è quella dell'iper ammortamento con la Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017. Il paragrafo 6.4.1 specifica che la fruizione del beneficio fiscale dipende dai momenti di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo è possibile iniziare a godere dell'iper ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene. Tale interconnessione può essere legittimamente realizzata dall'impresa anche in un momento successivo all'effettuazione dell'investimento ed all'entrata in funzione del bene, comportando lo slittamento temporale del momento di decorrenza della fruizione dell'agevolazione.

Diversa è la fattispecie in cui un bene acquisito non sia in possesso delle caratteristiche intrinseche atte a favorire l'interconnessione e l'integrazione al momento della sua messa in funzione. Se l'implementazione dei dispositivi/sensori/software atti a trasformarlo in 4.0 avviene successivamente alla messa in funzione del bene, è possibile fruire del beneficio esclusivamente sull'importo di tale componente aggiuntiva. Il bene inizialmente acquistato, in questo caso non può fruire dell'agevolazione poiché nella sua configurazione originaria non disponeva delle caratteristiche intrinseche 4.0 per rispettare i requisiti.

ENTITÀ DELL'AGEVOLAZIONE E COESISTENZA DELLE DISCIPLINE AGEVOLATIVE NEL PERIODO 16.11.2020 – 31.12.2020

Nel periodo 16/11/2020 - 31/12/2020, per quanto concerne i beni strumentali, si è creata una coesistenza dei due regimi agevolativi¹⁰⁶, ovvero quello ex comma 1051 della legge di bilancio 2021 (concernente gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022 ovvero al 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) e quello ex articolo 1, commi da 184 a 197, della legge di bilancio 2020 (concernente gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione). Il motivo di tale scelta è dettato dalla volontà del Legislatore di anticipare gli

¹⁰⁶ Risoluzione AdE n. 3/E del 13 gennaio 2021

effetti delle previsioni contenute nella Legge di bilancio 2021 senza attendere la naturale scadenza del regime precedente al 31.12.2020.

L'applicazione delle due discipline dal punto di vista temporale deve avvenire distinguendo il caso in cui trattasi di investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto alla prenotazione attraverso versamento dell'acconto del 20% ed il caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risulti riscontrata tale condizione. Nella prima ipotesi, i citati investimenti, sempre se completati entro il 30 giugno 2021, rientrerebbero nella precedente disciplina 2020; nel secondo caso si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2021¹⁰⁷.

Prospetto agevolativo

1. Beni strumentali materiali tecnologicamente avanzati (allegato A, legge 11 dicembre 2016, n. 232 - ex lper ammortamento)

2021

- **50%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro
- **30%** del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro
- **10%** del costo per la quota di investimenti tra i 10 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

2022

- **40%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro
- **20%** del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro
- **10%** del costo per la quota di investimenti tra i 10 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Dal 2023 al 2025

- **20%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro
- **10%** del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di euro
- **5%** del costo per la quota di investimenti tra i 10 milioni di euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

¹⁰⁷ Per ulteriori approfondimenti si rimanda alla Circolare AdE 9/E del 23 luglio 2021



NOTA BENE: il credito d'imposta può essere esteso fino al **30 giugno 2026** a condizione che entro la data del **31 dicembre 2025** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

2. Beni strumentali immateriali tecnologicamente avanzati funzionali ai processi di trasformazione 4.0 (allegato B, legge 11 dicembre 2016, n. 232, come integrato dall'articolo 1, comma 32, della legge 27 dicembre 2017, n. 205)

Dal 2021 al 2023

- 20% del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di Euro.

2024

- 15% del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di Euro.

2025

- 10% del costo nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di Euro.



NOTA BENE: il credito d'imposta può essere esteso fino al **30 giugno 2026** a condizione che entro la data del **31 dicembre 2025** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

3. Altri beni strumentali materiali (ex Super Ammortamento) diversi da quelli ricompresi nel citato allegato A

2021

- 10% nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

2022

- 6% nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

NOTA BENE: il credito d'imposta può essere esteso fino al **30 giugno 2023** a condizione che entro la data del **31 dicembre 2022** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

4. Altri beni strumentali immateriali diversi da quelli ricompresi nel citato allegato B:

2021

- 10% nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

2022

- 6% nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

NOTA BENE: il credito d'imposta può essere esteso fino al **30 giugno 2023** a condizione che entro la data del **31 dicembre 2022** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Ricapitolando le ultime novità:

1. **Art. 1, comma 44, L. 234/2021 (c.d. Legge di Bilancio 2022)** proroga al triennio 2023-2025 (fino al 30.06.2026 in caso di prenotazione), con abbassamento dell'aliquota, i crediti d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 e sancisce il termine dell'incentivo al 31.12.2022 (30.06.2023 su prenotazione) per i beni materiali e immateriali ordinari;
2. **Art. 10 D.L. 4/2022 (c.d. Decreto Sostegni-ter)** introduce una quarta tipologia di investimenti in beni materiali 4.0, con obiettivi di transizione ecologica, ammissibili nel periodo 2023/2025, oltre 10 e fino a 50 milioni di euro di massimale complessivo, a cui si applicherà l'aliquota del 5%;
3. **Art.3-quater D.L. 228/2021 (c.d. Decreto Milleproroghe 2022)** proroga al 31.12.2022 il termine di effettuazione degli investimenti in beni ordinari e in beni materiali 4.0, prenotati entro il 31.12.2021;
4. **Art. 21 D.L. 50/2022 (c.d. Decreto Aiuti)** potenzia dal 20% al 50% il credito d'imposta per investimenti in beni immateriali 4.0 effettuati dal 01.01.2022 al 31.12.2022 (ovvero al 30.06.2023 su prenotazione).

DETERMINAZIONE DEL COSTO AGEVOLABILE E REQUISITI

Per quanto concerne la determinazione del costo agevolabile sul quale applicare le sovra menzionate aliquote, normativa di riferimento è l'**art. 110 comma 1, lett. b)¹⁰⁸ del TUIR**, unitamente ai criteri del Principio Contabile OIC 16 (immobilizzazioni materiali) indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa.

Il citato articolo TUIR stabilisce che, ai fini della determinazione del costo del bene, si comprendono *"anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali"*. Il costo agevolabile, al lordo delle quote di ammortamento, comprende pertanto anche costi di progettazione, spese di trasporto, dazi doganali, costi di installazione, onorari per perizie e collaudi, costi di montaggio e posa in opera. Pertanto, l'individuazione del costo del bene è determinata in base alla modalità di acquisizione:

- in caso di *acquisto in proprietà* rileva il costo effettivamente sostenuto, comprensivo di oneri accessori e dell'onere per l'imposta sul valore aggiunto se la società opera in regime di Iva indetraibile;
- in caso di *acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria*, si assume come base di calcolo del credito d'imposta il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni;

¹⁰⁸ Art.110 comma 1 lett. b) Norme generali sulle valutazioni *"si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione"*.

- in caso di *costruzione in economia* dei beni rilevano i costi sostenuti nel periodo agevolabile imputabili per competenza, come esemplificati nella Circolare AdE 4/E/2017: la progettazione dell'investimento, i materiali acquistati, la manodopera diretta, gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene; i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di manodopera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, etc....);
- in caso di *realizzazione dei beni mediante contratto di appalto* rilevano i costi sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione oppure, in caso di stati di avanzamento lavori (SAL), alla data in cui l'opera o la porzione d'opera viene verificata ed accettata dal committente, indipendentemente dalla durata del contratto di appalto.

Per quanto concerne i **beni materiali strumentali nuovi 4.0**, il tema della determinazione del costo degli investimenti agevolabili è stato affrontato nella **Risoluzione AdE 152/E/2017** nell'ambito dell'iperammortamento. Il citato documento statuisce che le attrezzature e gli oneri accessori sono ammessi al beneficio fiscale anche se non riconducibili ad alcuna delle categorie di beni indicati nell'Allegato A, purché si qualifichino come una dotazione ordinaria del bene agevolabile e risultino indispensabili per il funzionamento del medesimo; richiamando per maggiore chiarezza il testo normativo *"si ritiene che gli accessori costituenti elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo possano assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale"*.

Con specifico riferimento alla individuazione delle attrezzature e degli accessori che costituiscono *"normale dotazione"* del macchinario, il **Punto 7** della **Circolare Mi.Se. 177355 del 23.05.2018**, precludendo al rischio di possibili incertezze interpretative in considerazione della varietà di situazioni riscontrabili, ha stabilito un limite quantitativo forfetario entro il quale si ritiene verificata la circostanza che le attrezzature e gli accessori strettamente necessari al funzionamento del bene dell'allegato A costituiscono normale dotazione del bene medesimo; tale limite è determinato in misura pari 5% del costo del bene. Da questo punto di vista, l'impresa potrà eccedere tale limite assumendosi l'onere di dimostrare gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Circolare Mi.Se. 177355 del 23.05.2018 - Punto 7 Ulteriori chiarimenti in materia di attrezzature/utensili costituenti dotazione ordinaria del bene agevolabile *"Come già precisato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017, le attrezzature e gli altri cespiti strumentali non rientranti nella definizione di macchina di cui all'articolo 2, lettera a), della Direttiva 2006/42CE non sono riconducibili autonomamente ad alcuna delle categorie di beni dell'allegato A. Tuttavia, lo stesso documento di prassi ha indicato che "... gli accessori costituenti elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo possano assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale"; fornendo al contempo un criterio forfetario in base al quale individuare tale nozione di "normale dotazione". In particolare, è stato ritenuto, per motivi di semplificazione, che nei limiti del 5% del costo del bene agevolabile le attrezzature strettamente necessarie al suo funzionamento possano considerarsi rientranti nella "normale dotazione"; ferma restando per l'impresa la possibilità di applicare il beneficio dell'iperammortamento anche sul costo delle attrezzature eccedente detto limite, assumendosi in questo caso l'onere di dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto di tale maggiorazione. Ciò ricordato, sono pervenute alla scrivente*

Sempre nell'ambito degli oneri accessori di diretta imputazione possono essere ricondotti anche quelli attinenti le piccole opere murarie funzionali all'installazione di un macchinario, nei limiti in cui tali opere non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di "costruzioni" ai sensi della disciplina catastale; anche in tal caso, l'amministrazione finanziaria ha precisato che l'individuazione dei suddetti oneri deve essere effettuata secondo i criteri contenuti nel Principio Contabile OIC 16.

Diversa è la questione relativa agli impianti tecnici di servizio all'edificio (illuminazione, distribuzione energia elettrica, ecc.). Il **Punto 6** della **Circolare Mi.Se. 177355 del 23.05.2018** statuisce che, a prescindere dalle caratteristiche tecnologiche, tali impianti non risultano direttamente correlati al funzionamento della nuova macchina o impianto ammissibile al beneficio e non risultano ammissibili al beneficio, neanche in relazione al punto 8 del secondo gruppo dell'allegato A ("*componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni*"), non interagendo a livello di macchine e componenti del sistema produttivo. L'unica eccezione può esser rappresentata dall'ipotesi in cui tali impianti, nel contesto di specifici processi produttivi, non si configurino essi stessi come impianti di produzione in senso proprio; in tale fattispecie possono rientrare, a titolo esemplificativo e non esaustivo, "*gli impianti di illuminazione utilizzati nelle serre per agevolare la crescita delle piante indoor, gli impianti di climatizzazione nei processi di essiccazione e stagionatura dei prodotti, di microfiltrazione dell'aria nelle camere bianche, gli impianti di compressione nel caso di ricarica di bombole di aria compressa*".

Il citato **Punto 6** amplia altresì l'analisi con un approfondimento circa gli impianti tecnici di servizio. In tal caso ci si riferisce a quegli impianti, di per sé non produttivi, ma che risultano strettamente necessari al funzionamento della macchina o dell'impianto nuovi oggetto di agevolazione (ad esempio, gli impianti di alimentazione di vettori energetici primari e secondari, energia elettrica, gas, aria compressa). Orbene, in determinati casi, l'inserimento in produzione di una nuova macchina o di un nuovo impianto potrebbe comportare un maggior fabbisogno che le infrastrutture impiantistiche di servizio già esistenti nel sito produttivo non sono in grado di soddisfare, rendendo in tal modo necessaria un'integrazione ovvero una

ulteriori richieste di chiarimenti specificamente riguardanti una particolare tipologia di stampi dotati di sensoristica intelligente e di dispositivi mobili, utilizzati ad esempio nel settore della ceramica, per i quali è stata chiesta la diretta classificazione nel punto 9 del primo gruppo dell'allegato A e cioè la loro riconducibilità alla voce "macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici". Al riguardo, occorre precisare anzitutto che gli stampi, ancorché dotati di componenti addizionali per movimentazioni (quali, ad esempio: cilindri, valvole, dispositivi di riscaldamento) e di ulteriori dispositivi di sensorizzazione della cavità dello stampo (quali, ad esempio: trasduttori di pressione, termocoppie, estensimetri, sensori di posizione), non rientrano, comunque, nella definizione di "macchina" ai sensi della direttiva 42/2006/CE in quanto fondamentalmente privi di un'"applicazione ben determinata", la quale è una caratteristica necessaria ai fini della classificazione come "macchina" ai sensi della citata direttiva. Alla luce di tali considerazioni, deve intendersi, di conseguenza, che gli stampi in questione non possono essere autonomamente agevolabili. Ciò precisato, si ricorda, comunque, che detti stampi, nella misura in cui costituiscono "normale dotazione" del bene principale, possono essere agevolati come specificato nella risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 dell'Agenzia delle Entrate. "

sostituzione di alcune componenti impiantistiche. In queste ipotesi, si ritiene possibile ammettere al beneficio fiscale solo i costi di pertinenza sostenuti per soddisfare il necessario fabbisogno della nuova macchina o impianto agevolabili. In tali situazioni, *“la perizia giurata o l’attestazione di conformità o la dichiarazione del legale rappresentante, nonché l’analisi tecnica, dovranno contenere anche la verifica della necessità dell’integrazione o della sostituzione effettuata in relazione all’impianto di servizio e l’indicazione della procedura di calcolo seguita per la determinazione della quota di costo proporzionalmente riferibile agli investimenti 4.0 oggetto di beneficio fiscale¹¹⁰”*.

Altro aspetto degno di nota per quanto concerne i beni materiali 4.0 è l’indicazione contenuta nell’allegato A alla legge di bilancio 2017 in cui si menziona tra i beni funzionali alla trasformazione 4.0 delle imprese anche *“dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l’integrazione, la sensorizzazione e/o l’interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell’ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti”*. Come sottolineato anche nella Circolare AdE n.4/E del 30/03/2017, la ratio

¹¹⁰ Circolare Mi.Se. 177355 del 23.05.2018 - Punto 6 Trattamento ai fini dell’iper ammortamento degli impianti tecnici di servizio agli impianti produttivi *“In numerose istanze presentate alla scrivente è stato chiesto di fornire ulteriori chiarimenti in merito al trattamento ai fini dell’iper ammortamento degli “impianti tecnici di servizio” e cioè, più precisamente, di quegli impianti, di per sé non produttivi, ma che risultano strettamente necessari al funzionamento della macchina o dell’impianto nuovi oggetto di agevolazione, tra i quali assumono particolare rilevanza, ad esempio, gli impianti di alimentazione di vettori energetici primari e secondari, energia elettrica, gas, aria compressa. L’installazione di una nuova macchina o di un impianto iperamortizzabile (anche in contesti produttivi esistenti), infatti, può rendere necessario procedere a nuova realizzazione, integrazione e/o ampliamento di tali impianti tecnici di servizio. Sul punto, si ricorda, la scrivente ha avuto modo di pronunciarsi in una FAQ del 19 luglio 2017, occupandosi del caso degli “...impianti di servizio riconducibili alla voce “macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime” e cioè dei beni considerati al punto 3 del primo gruppo dell’allegato A e affermandone l’ammissibilità all’iper ammortamento “...se il contratto di acquisto/appalto/stato avanzamento lavori (SAL) di un impianto o di una porzione di impianto prevede la presenza di impianti di servizio e se si dimostra che questi siano strettamente funzionali alla produzione...”. A integrazione dei chiarimenti già forniti, si ritiene opportuno svolgere ulteriori considerazioni. Si osserva, anzitutto, che in determinati casi (come quello rientrante nella fattispecie oggetto della FAQ), gli elementi impiantistici di servizio indispensabili di nuova realizzazione sono a esclusivo uso della macchina o dell’impianto asserviti, consentendo, in concreto una corretta e precisa individuazione e determinazione dei costi sostenuti per essi. In altri casi, l’inserimento in produzione di una nuova macchina o di un nuovo impianto o porzione di impianto potrebbe comportare un maggior fabbisogno che le infrastrutture impiantistiche di servizio già esistenti nel sito produttivo non sono in grado di soddisfare, rendendo necessaria un’integrazione o (più frequentemente) una sostituzione di alcune componenti impiantistiche (ad esempio, nel caso in cui si renda necessario realizzare una nuova linea elettrica di alimentazione di un impianto con derivazione da power center esistente, i trasformatori MT-BT in cabina di trasformazione). In queste ipotesi, si ritiene possibile ammettere al beneficio dell’iper ammortamento solo i costi di pertinenza sostenuti per soddisfare il necessario fabbisogno della nuova macchina o impianto agevolabili. Per cui, nel caso di sostituzione di componenti destinati ad alimentare servizi anche di macchine e impianti preesistenti o nuovi ma non iperamortizzabili, occorrerà individuare correttamente la quota del costo sostenuto per la sostituzione/integrazione del componente proporzionalmente riferibile all’investimento che beneficia dell’iper ammortamento in ragione della percentuale di “servizio” a esso fornito, rispetto al servizio totale disponibile. Si precisa, inoltre, che in tali situazioni, la perizia giurata o l’attestazione di conformità o la dichiarazione del legale rappresentante, nonché l’analisi tecnica, dovranno contenere anche la verifica della necessità dell’integrazione o della sostituzione effettuata in relazione all’impianto di servizio e l’indicazione della procedura di calcolo seguita per la determinazione della quota di costo proporzionalmente riferibile agli investimenti iper ammortizzabili.*

Diversa, occorre precisare, è la questione relativa agli impianti tecnici di servizio all’edificio (illuminazione, distribuzione energia elettrica, ecc.) i quali, a prescindere dalle caratteristiche tecnologiche degli stessi, non risultano direttamente correlati al funzionamento della nuova macchina o impianto ammissibile al beneficio. Questi impianti tecnici (generalmente), si osserva, non risultano ammissibili al beneficio, neanche in relazione al punto 8 del secondo gruppo dell’allegato A (“componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l’utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni”), non interagendo a livello di macchine e componenti del sistema produttivo. A meno che, come si è già evidenziato nel precedente paragrafo, tali impianti, nel contesto di specifici processi produttivi, non si configurino essi stessi come impianti di produzione in senso proprio. Può esser il caso, oltre a quello già descritto in precedenza, degli impianti di illuminazione utilizzati nelle serre per agevolare la crescita delle piante indoor, anche degli impianti di climatizzazione nei processi di essiccazione e stagionatura dei prodotti, di microfiltrazione dell’aria nelle camere bianche, o degli impianti di compressione nel caso di ricarica di bombole di aria compressa.”

di tale disposizione è quella di favorire il passaggio al modello Industria 4.0 anche attraverso l'ammodernamento o il revamping di beni già esistenti¹¹¹. Pertanto, i costi relativi a un'azione di aggiornamento di un bene 4.0, sia nel caso di revamping e sia di mero ammodernamento, possono beneficiare dell'agevolazione solo se viene garantito il soddisfacimento dei fondamentali requisiti 4.0¹¹².

Entrando nel dettaglio di quali sono i **requisiti 4.0**, normativa di riferimento rimane ancora la Legge 232/2016 che ad oggi disciplina, assieme alla più volte citata Circolare 4/E del 30.03.2017 in quanto documento di prassi fondamentale, le caratteristiche tecnologiche obbligatorie affinché i **BENI MATERIALI** possano essere ricondotti al primo gruppo dell'allegato A. Nello specifico, i manufatti oggetto del beneficio fiscale devono possedere 5 requisiti obbligatori e almeno 2 aggiuntivi come di seguito indicati:

Requisiti obbligatori:

- Controllo per mezzo di CNC (Computer Numerical Control) e/o PLC (Programmable Logic Controller);
- Interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program¹¹³;
- Integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo¹¹⁴;

¹¹¹ A differenza dell'ammodernamento, il Revamping è un'azione più incisiva che consiste nel sostituire il cuore tecnologico di un macchinario industriale aggiornandolo con soluzioni all'avanguardia e consentendo di incrementare la relativa efficienza e produttività.

¹¹² Per ulteriori dettagli si rimanda all'Allegato A della Legge n.232 11 dicembre 2016 .

¹¹³ In merito a tale requisito si richiama il seguente passaggio della Circolare 01 agosto 2018, n. 295485: " *In molte istanze di parere tecnico, in particolare, è stato rappresentato che per alcuni beni strumentali del primo gruppo dell'allegato A il suddetto vincolo del caricamento da remoto di istruzioni e/o part program potrebbe risultare non necessario o, per così dire, non conferente sul piano strettamente tecnico. Può essere questa la situazione, ad esempio, di alcune macchine utensili - quali trince, taglierine, seghe circolari, trapani, frantoi e mulini di macinazione - che, in quanto progettate per un unico ciclo di lavoro o per un'unica lavorazione completamente standardizzata, non necessitano di ricevere istruzioni operative né in relazione alla sequenza (temporale e/o logica) delle attività o delle azioni da eseguire, né in relazione ai parametri o alle variabili di processo. Al riguardo, si ritiene che, con riferimento al rispetto del requisito dell'interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica, per queste specifiche fattispecie l'applicazione della disciplina agevolativa non richieda necessariamente che il bene sia in grado di ricevere in ingresso istruzioni e/o part program riguardanti lo svolgimento di una o più sequenze di attività identificate, programmate e/o dettate esternamente (ad esempio da sistema informatico, da singolo utente, owner del processo etc.); è, al contrario, sufficiente che il bene sia in grado di trasmettere dati in uscita, funzionali, a titolo esemplificativo, a soddisfare i requisiti ulteriori di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto e di monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo.*"

¹¹⁴ Circolare Mi.Se. 177355 del 23.05.2018 - Punto 10 Ulteriori chiarimenti in materia di "interconnessione" e "integrazione automatizzata" "Come più volte ricordato, per la fruizione dell'iper ammortamento non è sufficiente l'acquisizione e la semplice messa in funzione di un bene strumentale (nuovo) rientrante per caratteristiche tecnologiche tra quelli elencati negli allegati A e B della legge n. 232 del 2016, essendo necessario che il bene oggetto d'investimento soddisfi anche il requisito della c.d. "interconnessione": requisito che, è appena il caso di osservare, ai fini del mantenimento del diritto al beneficio, dovrà essere presente, evidentemente, anche nei periodi d'imposta successivi a quello in cui il bene viene interconnesso. In particolare, alla luce della definizione generale dettata nella citata circolare n. 4/E del 2017 (che si ritiene utile riportare per esteso), affinché tale requisito possa considerarsi soddisfatto è necessario (e sufficiente) che il bene: i) scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella

- Interfaccia tra uomo e macchina semplice e intuitiva;
- Rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro.

Requisiti ulteriori (almeno 2 di 3):

- Sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto;
- Monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo;

progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCPIP, HTTP, MQTT, ecc.); ii) sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP). Tale definizione generale, è il caso di ribadire, assume rilevanza per tutti i beni rientranti nell'ambito oggettivo della misura e, quindi, sia per i beni materiali (allegato A) che per i beni immateriali (allegato B). Va però ricordato che, con riferimento ai beni materiali appartenenti al primo gruppo dell'allegato A – vale a dire i "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti" – il requisito dell'interconnessione viene ulteriormente a specificarsi sotto un duplice profilo. In primo luogo, nella richiamata circolare n. 4/E del 2017, è stato affermato che tra le caratteristiche obbligatorie richieste per tali beni figura anche quella della "interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program"; con l'ulteriore precisazione che detta caratteristica si considera soddisfatta, in coerenza con la definizione generale sopraripotata, se "...il bene scambia informazioni con sistemi interni (es: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc)...". In secondo luogo, la citata circolare n. 4/E del 2017 ha previsto che i beni del primo gruppo dell'allegato A devono soddisfare anche al requisito della "integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo". Proprio con riferimento al requisito della "integrazione automatizzata", è opportuno svolgere in questa sede alcune ulteriori considerazioni, al fine di chiarire taluni dubbi sollevati sul punto dagli operatori. Al riguardo, è opportuno anzitutto ricordare che, come precisato nella citata circolare n. 4/E del 2017, tale requisito può essere soddisfatto secondo tre modalità (alternative). In particolare, la circolare opera riferimento alla (possibile) integrazione: i) con il sistema logistico della fabbrica, a sua volta declinata in due sub opzioni, integrazione fisica e integrazione informativa; ii) con la rete di fornitura; iii) con altre macchine del ciclo produttivo. Soffermando l'attenzione sulla prima modalità e cioè quella della integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica, la medesima circolare propone alcune esemplificazioni. Per l'integrazione di tipo fisico, si fa l'esempio dei "sistemi di movimentazione", per quella di tipo informativo, invece, si opera riferimento alla "tracciabilità dei prodotti/lotti". Occorre qui opportunamente sottolineare che quelli menzionati dalla circolare non costituiscono gli unici esempi attraverso i quali può realizzarsi l'integrazione automatizzata con il sistema logistico. Va infatti osservato che le funzioni di "movimentazione" e "tracciabilità" sono solo alcune delle componenti riconducibili in senso ampio alla logistica di fabbrica; disciplina all'interno della quale ricadono tutte le componenti rilevanti per una gestione organica e sistematica, capace di integrare le diverse funzioni dell'intero ciclo operativo dell'azienda, industriale o del terziario. In particolare, può osservarsi che è proprio attraverso l'integrazione delle diverse funzioni di gestione dei materiali (quali ad esempio le materie prime, i semi lavorati, i componenti), la gestione della produzione (programmazione, schedulazione, fabbricazione, assemblaggio, controllo di qualità), la gestione della distribuzione fisica dei prodotti finiti (movimentazione, stoccaggio, trasporto, imballo, ricezione e spedizione, assistenza pre e post vendita), che la logistica di fabbrica supporta l'azienda nel raggiungimento e mantenimento degli obiettivi atti a garantire i necessari livelli di performance in termini di qualità elevata, costi contenuti, tempi di risposta rapidi ed elevato servizio al cliente. All'interno di tale catena logistica sono individuabili due principali e distinti flussi: quello fisico (di prodotti, materiali oppure di servizi) e quello informativo, a livello interno ed esterno, andando a coinvolgere l'intero sistema clienti/fornitori. Appare quindi chiaro come il requisito di integrazione divenga, insieme a quello di interconnessione, un fattore chiave alla base della digitalizzazione del processo produttivo e, più in generale, dell'intero processo di creazione del valore. Il soddisfacimento di tale requisito potrà quindi essere valutato in tutti quei casi in cui la gestione automatizzata dei flussi fisici o informativi abbia un impatto significativo su una o più funzioni riferibili alla logistica di fabbrica, quale disciplina trasversale e permeante l'intero ciclo operativo dell'azienda e, dunque, non strettamente circoscritta solo alla movimentazione o alla tracciabilità. Nello stesso ordine di considerazioni, inoltre, appare utile precisare che il requisito di integrazione di tipo informativo con il sistema logistico può essere soddisfatto attraverso l'impiego di beni immateriali tra quelli citati dall'allegato B (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) e anche con l'impiego di più sistemi operanti in modo concorrente e complementare (ad esempio: inoltre di istruzioni e/o part-program da sistema CAD/CAM, rilievo dati e generazione indice di efficacia totale di un impianto OEE da sistema MES). Ciò chiarito, si ritiene opportuno da ultimo precisare che, con riferimento ai protocolli di interconnessione e indirizzamento richiamati nella definizione generale di interconnessione contenuta nella circolare n. 4/E, oltre ai protocolli riconducibili a standard de jure – vale a dire, quelli omologati da organizzazioni dello standard ufficiali (a titolo esemplificativo, quelli previsti dalla norma IEC 61158, IEC 61784 o OPC-UA cui CEI CLC/TR 62541 e ancora CEI EN 62591 per le comunicazioni wireless) – possono ritenersi ammissibili anche i protocolli riconducibili a standard de facto, o market-driven standard, ampiamente adottati dalle aziende di un certo comparto industriale."

- Caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyberfisico).

Anche per quanto riguarda i **BENI IMMATERIALI**, riferimento normativo sono sempre la Legge 232/2016 e la Circolare 4/E del 30.03.2017. Fermo restando il discorso dell'interconnessione ed inoltre che i beni devono essere strumentali all'attività d'impresa, nuovi ed acquistati a titolo di proprietà, di licenza d'uso o mediante soluzioni di cloud computing, la Circolare n.4/E chiarisce che è stato eliminato il vincolo di subordinazione dell'investimento in un bene immateriale all'acquisizione di un bene materiale rientrante nell'allegato A annesso alla Legge di Bilancio 2017, aspetto previsto nella vecchia disciplina dell'iper ammortamento dove s'imponesse appunto che l'impresa avesse contestualmente beneficiato dell'iper ammortamento su di un bene materiale. In virtù di tali premesse, sono pertanto sono agevolabili:

- software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni inclusi nell'allegato B, beni individuati con il criterio di essere strettamente legati ai processi aziendali connessi al concetto di Industria 4.0;
- beni *stand alone* ovvero non incorporati in un bene materiale e non necessari al funzionamento dello stesso.

La Circolare n.4/E prosegue chiarendo ulteriormente il caso dei beni immateriali *embedded*, come nel caso dei software integrati in un bene materiale appartenente all'allegato A ed acquistati unitamente a quest'ultimo; in tal caso, i beni immateriali risultano agevolabili unitamente al bene materiale in cui sono incorporati e non si deve quindi operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto.

Si chiude questo paragrafo dedicato alle modalità di determinazione del costo agevolabile, con un approfondimento della **Risposta ad interpello n.336 del 22.06.2022** in cui viene affrontata l'ipotesi di investimento complesso. Anche in tal caso viene rilevata la forte osmosi normativa tra la disciplina dell'iper ammortamento ex art. 1, commi 91-94 e 97 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208¹¹⁵ ed il credito d'imposta ex art. 1, commi da 184 a 197, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160. Venendo all'argomento d'interesse, l'agenzia richiama la consueta Circolare n. 4/E del 2017 in cui viene chiarito che la spettanza e la fruizione dell'iper ammortamento dipendono dai momenti di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo momento è possibile iniziare a godere del beneficio fiscale, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene. L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue, come ben sappiamo, le regole generali della competenza ex art. 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo cui il sostenimento delle spese di acquisizione dei beni mobili viene ricondotto alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica

¹¹⁵ La Risposta ad interpello n.336 del 22.06.2022 ricorda che " *L'iper ammortamento - che costituisce l'evoluzione del c.d. "super ammortamento", introdotto dall'articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) - è stato prorogato dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018); l'articolo 1, comma 30, di quest'ultima legge, infatti, ha esteso l'agevolazione agli investimenti «effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.*"

l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Qualora trattasi invece di un investimento complesso, costituito da un insieme di beni, consegnati in tempi differenti e da diversi fornitori terzi, si è in presenza "di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni effettuate presso diversi fornitori". In tal caso, i costi sostenuti dalla società beneficiaria del credito d'imposta dovranno esser ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili ed assoggettati alla disciplina vigente pro tempore, facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun eventuale servizio ad esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), sempre nel rispetto delle regole generali della competenza fiscale ex art. 109, commi 1 e 2, del TUIR.

COMPLIANCE DOCUMENTALE

In linea generale, il soggetto beneficiario del credito d'imposta deve premurarsi di conservare tutta la documentazione concernente il bene oggetto dell'agevolazione; il comma 195 dell'art 1 della Legge 160/2019 stabilisce infatti che "ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili". Da questo punto di vista non vengono fornite ulteriori indicazioni normative, ad ogni modo si possono far rientrare tra questi, a titolo esemplificativo e non esaustivo, in caso di acquisto del bene a titolo di proprietà: contratto di acquisto; documenti di trasporto; offerta del fornitore; conferma d'ordine; verbale di collaudo. In caso di acquisizione del bene tramite locazione finanziaria vi rientrano: offerta del fornitore; conferma d'ordine; contratto di locazione finanziaria; documenti di trasporto; verbale di collaudo del locatario. Accanto a tale documentazione, il soggetto beneficiario deve altresì ottemperare agli oneri documentali di seguito dettagliati.

La dicitura nelle fatture

Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni devono riportare una determinata dicitura, a seconda della tipologia di acquisti e del periodo in cui sono stati effettuati¹¹⁶.

La dicitura 4.0 da riportare varia pertanto a seconda della Legge di Bilancio di competenza:

¹¹⁶ Normativa di riferimento per tale obbligo documentale è il Decreto interministeriale 25 gennaio 2016 relativo alla cd. "Nuova Sabatini" e richiamato altresì nella Risposta all'interpello n. 439 del 05 ottobre 2020. Il Decreto in esame stabilisce che "Sull'originale di ogni fattura, sia di acconto che di saldo, riguardante gli investimenti per i quali sono state ottenute le agevolazioni di cui al presente decreto, l'impresa deve riportare, con scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro, la dicitura "Spesa di euro ... realizzata con il concorso delle provvidenze previste dall'art. 2, comma 4, del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69". La fattura che, nel corso di controlli e verifiche, venga trovata sprovvista di tale dicitura, non è considerata valida e determina la revoca della quota corrispondente di agevolazione, fatta salva la possibilità di regolarizzazione da parte dell'impresa beneficiaria". Nella Risposta all'interpello n.439, l'AdE, considerando la sostanziale equivalenza delle previsioni normative inerenti la Nuova Sabatini ed il Credito d'imposta per beni strumentali, ritiene opportuno estendere tale onere documentale, pur nel diverso contesto applicativo, anche al summenzionato credito d'imposta.

- **L.n. 160/2019:** *“Bene destinato alle agevolazioni di cui ai commi da 184 a 194 di cui all’art. 1 della legge 10/2019, nel rispetto delle condizioni di cui alla legge 232/2016 (art. 1 comma 195 della legge 160/2019)”*;
- **L.n. 178/2020:** *“Bene destinato alle agevolazioni di cui ai commi da 1054 a 1058 di cui all’art. 1 della legge 178/2020, nel rispetto delle condizioni di cui alla legge 232/2016 (art. 1 comma 1062 della legge 178/2020)”*;
- **L.n. 234/2021:** *“Bene destinato alle agevolazioni di cui ai commi da 1054 a 1058-ter di cui all’art. 1 della legge 178/2020, così come modificata dalla legge 234/2021, nel rispetto delle condizioni di cui alla legge 232/2016 (art. 1 comma 1062 della legge 178/2020)”¹¹⁷.*

In merito alle modalità di regolarizzazione delle fatture sprovviste delle summenzionate diciture, l’Agenzia delle Entrate, attraverso le **Risposte ad interpello num. 438 e 439 del 5 ottobre 2020**, offre le seguenti strade:

- in caso di fattura cartacea, il riferimento normativo può essere riportato dall’impresa acquirente sull’originale di ogni fattura con scrittura indelebile anche tramite l’utilizzo di un apposito timbro;
- in caso di fattura elettronica, è possibile stampare e conservare il documento di spesa apponendo la predetta scritta indelebile oppure, in alternativa, realizzare un’integrazione elettronica da unire all’originale e conservare insieme allo stesso secondo le modalità indicate nella Circolare n. 14/E del 2019.

In ogni caso, l’Agenzia delle Entrate sottolinea che la *“predetta regolarizzazione dei documenti già emessi dovrà essere operata, da parte dell’impresa beneficiaria, entro la data in cui sono state avviate eventuali attività di controllo”*.

Un importante approfondimento sull’argomento della dicitura è contenuto nella **Risposta ad interpello n. 270 del 18/05/2022** in cui l’Agenzia delle Entrate fornisce alcune indicazioni in relazione agli *“altri documenti”* richiamati dalla disposizione agevolativa. L’art. 1 comma 1062 della L. 178/2020, così come modificato dall’art.1 comma 44 della L.n. 234/2021, stabilisce che *“Ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d’imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l’effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all’acquisizione dei beni agevolati devono contenere l’esplicito riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter”*. Nel documento di prassi in esame, l’Ente conferma che l’obbligo resta fermo per i documenti che certificano la consegna del bene, quali il documento di trasporto; per quanto concerne invece il verbale di collaudo o di interconnessione, riguardando univocamente i beni oggetto dell’investimento cui si riferiscono fatture e DDT, essendo tali documenti, per le caratteristiche che li

¹¹⁷ <https://industry.itismagazine.it/news/6293/investimenti-4-0-dicitura-in-fattura-e-sul-ddt>

contraddistinguono, non attribuibili a beni diversi da quelli cui il relativo contenuto fa riferimento, non si estende sugli stessi l'obbligo di riportare l'espresso riferimento di cui al citato comma 1062. Da ultimo, l'agenzia ricorda che la regolarizzazione dei documenti già emessi deve avvenire entro la data in cui sono state avviate eventuali attività di controllo¹¹⁸.

Perizia, attestato di conformità e dichiarazione del legale rappresentante

Con specifico riferimento ai Beni 4.0, l'art.1 comma 11 della Legge 11/12/2016, n. 232 prevedeva originariamente, tra gli adempimenti documentali necessari alla fruizione del credito d'imposta, il rilascio di una *"...perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura"*.

In linea generale, la perizia consiste in un'analisi su di una particolare situazione/bene effettuata da un soggetto terzo esperto nel settore e finalizzata a formulare una valutazione di tipo tecnico, economico e di valore. Parliamo quindi di un documento che viene generalmente prodotto da un professionista iscritto ad un ordine professionale e che pertanto risulti abilitato ad esprimere un parere su di una specifica tematica di sua competenza. Il tema della perizia, nelle ultime tre Leggi di Bilancio, è stato oggetto di parziale trasformazione in quanto inizialmente veniva richiesta una perizia giurata, a seguire una perizia semplice ed infine, nella Legge di Bilancio 2021, una perizia asseverata.

Da questo punto di vista, occorre pertanto effettuare alcune considerazioni al fine di inquadrare in modo corretto l'onere documentale in esame. Il Legislatore non ha mai fornito esaurienti chiarimenti che andassero a dirimere la confusione terminologica tra le locuzioni perizia asseverata e giurata. Ad ogni modo, prassi vuole

¹¹⁸ Richiamando la Risposta ad interpello n. 270 del 18/05/2022 *"Il comma 1062 del citato articolo 1 dispone che «Ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter». Con riferimento al caso in esame, i dubbi rappresentati dall'istante, ai fini della fruizione del beneficio fiscale, attengono al comma 1062 dell'articolo 1 citato e, in particolare, alla circostanza per cui «(...) l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter (...)» debba essere indicato anche nel documento di trasporto e nel verbale di collaudo e interconnessione. Il richiamato comma 1062 pone gli obblighi di conservazione documentale a carico dei beneficiari dell'agevolazione in parola, ai fini dei successivi controlli. In particolare, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal scopo, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere il chiaro riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 1054 a 1058-ter, della legge 27 dicembre 2020, n. 178. Va da sé che la medesima funzione è assolta dai documenti che certificano la consegna del bene quali il «documento di trasporto», per i quali resta fermo il predetto obbligo. Nel presupposto che il «verbale di collaudo o di interconnessione» riguardino univocamente i beni oggetto dell'investimento (cui si riferiscono i documenti summenzionati) essendo tali documenti, per le caratteristiche che li contraddistinguono, non attribuibili a beni diversi da quelli cui il relativo contenuto fa riferimento, non si estende sugli stessi l'obbligo di riportare l'espresso riferimento di cui al citato comma 1062. Da ultimo, come chiarito nella risposta n. 438 del 2020, si rammenta che la regolarizzazione dei documenti già emessi, ove dell'impresa beneficiaria entro la data in cui sono state avviate eventuali attività di controllo."*

che l'asseverazione consista in un'autocertificazione nella quale vengono confermati i contenuti di un documento sotto la propria personale responsabilità, attestandone autenticità e veridicità e rispondendo così penalmente per eventuali falsi ideologici e materiali in essa contenuti. La perizia asseverata si distingue pertanto da quella con giuramento, in quanto la prima è una semplice autodichiarazione, mentre l'altra è un vero e proprio atto pubblico, come chiaramente ribadito dalla sentenza del TAR Abruzzo (Pescara, Sezione I, n. 450, 28 Aprile 2008), dove afferma che *"la nozione di perizia asseverata non coincide con quella di perizia giurata"*, evidenziando come *"il professionista abilitato che deve rendere una perizia asseverata sotto la propria responsabilità fa ritenere sufficienti le dichiarazioni di cui il tecnico si assume le responsabilità, a prescindere dalle formalità del giuramento che viene effettuato davanti al Cancelliere del Tribunale"*.

Esemplificando ulteriormente, al fine di fugare ogni dubbio: la perizia semplice consiste in una relazione redatta e firmata dal tecnico, il quale offre un'analisi tecnica su di una determinata questione senza apporre alcuna certificazione o dichiarazione specifica circa il contenuto; la perizia asseverata contiene, accanto ad un'analisi tecnica, anche un'autocertificazione nella quale il perito conferma la veridicità e l'autenticità dei contenuti sotto la propria personale responsabilità, rispondendo così penalmente per eventuali falsi ideologici e materiali espressi nel documento; la perizia giurata prevede infine che il perito, oltre a redigere la relazione, ne assevera la veridicità dei contenuti firmando il documento di fronte ad un pubblico ufficiale conferendo al documento il valore di atto pubblico con il conseguente rischio di incorrere in falsa attestazione giurata.

Venendo alla disamina del contenuto, la **Circolare Mi.Se. del 15 dicembre 2017, n. 547750** sottolinea che perizia o l'attestazione di conformità non hanno per oggetto l'analisi dei presupposti fiscali, contabili e contrattuali alla base della spettanza dell'agevolazione e neanche la conferma del requisito della novità dei beni oggetto d'investimento. La Circolare prosegue definendo le fasi di verifica che competono al soggetto incaricato della perizia o dell'attestazione di conformità:

"Classificazione del bene in una delle voci dell'allegato A o B. A questi fini è opportuno indicare l'allegato in cui il bene è ricompreso e il punto specifico nonché, nel caso si tratti di bene materiale cui all'allegato A, anche il gruppo di appartenenza (I di 12 punti, II di 9, III di 4);

Verifica delle caratteristiche tecnologiche del bene ai fini della rispondenza ai requisiti richiesti dalla disciplina (e dipendenti dalla tipologia in base all'appartenenza dei punti cui agli allegati A e B);

Verifica del requisito della interconnessione con specificazione delle modalità e data dell'avvenuto riscontro della stessa;

Rinvio all'analisi tecnica redatta in maniera confidenziale dal professionista o dall'ente a corredo della perizia o dell'attestato e custodita presso la sede dell'impresa beneficiaria dell'agevolazione."

Si ricorda, infine, per completezza di argomentazione, che la perizia o l'attestato di conformità possono avere una natura plurima, riguardando anche una pluralità di beni agevolabili.

Ora, nell'antecedente istituto dell'iper ammortamento l'onere documentale sopradescritto era obbligatorio per i beni il cui costo fosse superiore a 500.000,00 euro, mentre nell'istituto del credito d'imposta per l'acquisto di beni 4.0, la soglia oltre la quale la norma obbliga a produrre una perizia è stata portata a 300.000,00 e tale soglia è stata mantenuta anche nel credito d'imposta per i beni strumentali 4.0, materiali ed immateriali, così come modificato nella Legge di Bilancio 2021. Sotto la soglia dei 300.000,00 la perizia non risulta essere necessaria e può essere sostituita da un' **autodichiarazione da parte del legale rappresentante**. A parere dello scrivente, la redazione di una perizia, indipendentemente da quel che la norma prevede, costituisce sempre e comunque una garanzia aggiuntiva sulle caratteristiche del bene acquistato, sul riconoscimento formale dell'agevolazione legata al credito d'imposta e conferisce un valore aggiunto all'intera pratica; per tali motivi rimane sempre un adempimento documentale consigliabile a prescindere dall'obbligatorietà, la cui discriminante è unicamente legata al valore del bene acquistato.

In alternativa alla perizia, il citato art.1 comma 11 della Legge 11/12/2016, n. 232 prevede la possibilità di assolvere all'onere documentale di attestazione delle caratteristiche e dell'interconnessione del bene 4.0 anche attraverso il rilascio di un **attestato di conformità da parte di un ente di certificazione accreditato**. Da questo punto di vista, normativa di riferimento è il **Regolamento (CE) N. 765/2008** che definisce i parametri in materia di accreditamento e vigilanza del mercato; a tal proposito, il richiamato regolamento precisa che per accreditamento s'intende *"l'attestazione da parte di un organismo nazionale di accreditamento che certifica che un determinato organismo di valutazione della conformità soddisfa i criteri stabiliti da norme armonizzate e, ove appropriato, ogni altro requisito supplementare, compresi quelli definiti nei rilevanti programmi settoriali, per svolgere una specifica attività di valutazione della conformità"*. La finalità dell'accREDITAMENTO pertanto è quella di attestare il livello di qualità del lavoro di un Organismo di certificazione ed ispezione o di un Laboratorio di prova e di taratura, fornendo positivo riscontro circa la conformità del relativo sistema di gestione e delle competenze a requisiti normativi internazionalmente riconosciuti ed alle prescrizioni legislative obbligatorie.

In conseguenza dell'emanazione del suddetto regolamento europeo, come altresì ricordato dalla Circolare n.4/E del 30.03.2017, lo Stato Italiano ha individuato in ACCREDIA l'unico ente italiano di accreditamento che ha il compito di attestare la competenza, l'indipendenza e l'imparzialità degli organismi di certificazione, ispezione e verifica. ACCREDIA ha emanato la **Circolare DC N° 9/2017** in cui specifica che i soggetti autorizzati a rilasciare gli attestati di conformità sono:

- organismi per la Certificazione di Sistemi di Gestione (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17021), idonei ad accertare la capacità dell'organismo di verificare che un'organizzazione abbia attuato un sistema per la gestione degli aspetti relativi ai propri processi produttivi;
- organismi per la Certificazione di Prodotto (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17065) idonei ad accertare la capacità dell'organismo di verificare che un'organizzazione sia in grado di immettere nel mercato prodotti conformi a determinati requisiti costruttivi e prestazionali.

Analisi tecnica

Ultimo aspetto importante da analizzare, per quanto concerne gli oneri documentali, è l'analisi tecnica da corredare alla perizia o all'attestato di conformità¹¹⁹. A tutela della proprietà intellettuale e della riservatezza dell'utilizzatore del bene, nonché di terze parti coinvolte, l'analisi tecnica deve essere realizzata in maniera confidenziale dal professionista o dall'ente di certificazione e deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell'agevolazione. Le informazioni contenute dovranno essere rese disponibili soltanto in caso di opportuna richiesta da parte degli organi di controllo o dell'autorità giudiziaria. Riprendendo quanto previsto dalla Circolare 4/E del 30/03/2017, i contenuti dell'analisi tecnica devono essere i seguenti:

- *“descrizione tecnica del bene per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione che ne dimostri, in particolare, l'inclusione in una delle categorie definite nell'allegato A o B, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti e accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di leasing);*
- *descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi applicati e menzionati al paragrafo 11.1;*
- *verifica dei requisiti di interconnessione*
- *descrizione delle modalità in grado di dimostrare l'interconnessione della macchina/impianto al sistema di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura;*
- *rappresentazione dei flussi di materiali e/o materie prime e semilavorati e informazioni che vanno a definire l'integrazione della macchina/impianto nel sistema produttivo dell'utilizzatore (allo scopo, si potranno utilizzare opportune metodologie di rappresentazione quali, ad esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso, risultati di simulazioni, ecc.)”.*

Un recente documento di prassi emanato dall'Agenzia delle Entrate chiarisce infine i dubbi inerenti un eventuale ritardo nell'acquisizione della perizia. Trattasi della **Risposta ad interpello n. 62 del 03.02.2022**. Nell'elaborazione del parere, l'agenzia anzitutto richiama la precedente disciplina dell'iper ammortamento di cui alla Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 (paragrafo 6.3)¹²⁰ e nella quale viene statuito che per poter

¹¹⁹ Per ulteriori approfondimenti si rimanda alla Circolare 4/E del 30/03/2017

¹²⁰ A supporto della stretta analogia tra l'iper ammortamento ed il credito d'imposta, l'Agenzia conferma che “le questioni sollevate, infatti, trovano risposta, come correttamente osservato dall'Istante, nei chiarimenti già resi dalla scrivente, in particolare con la circolare n.4/E del 30 marzo 2017, la risoluzione n. 27/E del 9 aprile 2018, la risposta a istanza di interpello n. 394 dell'8 giugno 2021 e la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021.

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017 - così come modificato dall'articolo 7-novies del decreto legge 29 dicembre 2016, n. 243, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 18 - stabilisce che “Per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante 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, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura”.

La predetta disposizione è richiamata, in tema di iper ammortamento, nell'articolo 1, comma 33, della legge n. 205 del 2017 e nell'articolo 1, comma 63, della legge n. 145 del 2018; disposizioni analoghe a quella contenuta nel citato comma 11 sono contenute, in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, nell'articolo 1, comma 195, della legge n. 160 del 2019 e nell'articolo 1, comma 1062, della legge n. 178 del 2020.”

beneficiare di tale misura, i beni materiali di cui all'allegato A devono rispettare il requisito della interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, requisito che risulta indispensabile per la spettanza dell'agevolazione. Il complesso degli oneri documentali correlati devono essere acquisiti dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso ed in tal caso l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Nella particolare ipotesi in cui l'acquisizione dei documenti avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, la fruizione dell'agevolazione dovrà iniziare dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti; di conseguenza *"l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio"*.

La comunicazione al Mise

Un altro adempimento previsto a carico del soggetto beneficiario è la comunicazione al Mi.Se¹²¹ sugli investimenti in beni compresi nel Piano Industria 4.0. L'invio di tale comunicazione avviene da parte delle imprese su base volontaria e in un'ottica collaborativa; il mancato assolvimento non comporterà comunque la decadenza dal beneficio.

MODALITÀ DI UTILIZZO

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione** ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997.

Per i beni che rientrano nella disciplina della Legge di Bilancio 2020, la fruizione del beneficio fiscale avviene in cinque quote annuali di pari importo ad esclusione dei beni immateriali 4.0 il cui periodo di fruizione è ridotto a tre anni. Il diritto alla fruizione decorre a partire dall'anno successivo di entrata in funzione / interconnessione del bene¹²².

Con la Legge di Bilancio 2021, per tutti i crediti d'imposta sui beni materiali la fruizione è ridotta a 3 anni in luogo dei 5 anni previsti dalla legislazione sino ad oggi in vigore; per i beni immateriali rimane la fruizione su 3 anni¹²³.

¹²¹ Per ulteriori dettagli sulla comunicazione al Mi.Se, come anche sulle modalità di utilizzo del credito e sulla cumulabilità, si rimanda all' Articolato 1, comma 1059 Legge n. 178 del 30 dicembre 2020

¹²² Articolato 1, comma 191 Legge n. 160 del 27 dicembre 2019

¹²³ Articolato 1, comma 1059 Legge n. 178 del 30 dicembre 2020

Sempre la Legge di Bilancio 2021 aveva altresì previsto originariamente la possibilità di utilizzare il beneficio fiscale in un'unica quota annuale soltanto per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro e che avessero effettuato investimenti in beni materiali e immateriali ordinari dal 16.11.2020 al 31.12.2021¹²⁴; con il DL Sostegni Bis (DL 73/2021) viene consentito l'utilizzo in un'unica quota annuale anche per i soggetti con ricavi/compensi uguali o superiori a 5 milioni di euro, per gli investimenti in beni strumentali materiali ordinari effettuati nel periodo 16.11.2020 -31.12.2021.

Riepilogando, è utilizzabile in compensazione in un' **unica quota annuale**:

- il credito d'imposta per investimenti in beni materiali ordinari effettuati ai sensi del comma 1054 della legge di bilancio 2021 a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi dei soggetti beneficiari;
- il credito d'imposta per investimenti in beni immateriali ordinari effettuati dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 dai soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro;

L'utilizzo della compensazione in un'unica quota annuale risulta **precluso** per:

- beni materiali e immateriali ordinari effettuati dal 1° gennaio 2022;
- beni immateriali ordinari effettuati da soggetti con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro;
- beni materiali e immateriali 4.0, indipendentemente dal momento di effettuazione e dal volume di ricavi dell'impresa beneficiaria.

Si precisa che l'utilizzo in un'unica soluzione del credito d'imposta rappresenta una mera facoltà e che, nel caso in cui tale facoltà non venga azionata, il contribuente sconterà il credito in tre quote annuali di pari importo.

Per quanto concerne il **momento di decorrenza** dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, l'articolo 1, comma 1059, L. 178/2020 disciplina le seguenti modalità di fruizione:

- per investimenti in beni materiali e immateriali ordinari, la fruizione decorre dall'anno di entrata in funzione;
- per investimenti in beni materiali 4.0, la fruizione decorre dall'anno di avvenuta interconnessione, con facoltà di fruizione anticipata del credito d'imposta dall'anno di entrata in funzione nella misura ridotta prevista per beni ordinari;
- per investimenti in beni immateriali 4.0, la fruizione decorre dall'anno di avvenuta interconnessione.

¹²⁴ *Ibidem*

Un altro aspetto degno di nota, per quanto concerne i beni 4.0, è la possibilità di accedere alla fruizione dell'agevolazione fiscale in caso di interconnessione tardiva. Con la **Risposta all'interpello n. 394/2021 dell'8 giugno 2021**, l'Agenzia delle Entrate stabilisce che, in caso di ritardo dell'interconnessione dei macchinari oggetto del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, l'impresa non perde il beneficio ma la fruizione slitta al periodo di imposta in cui avviene l'interconnessione del bene 4.0. Tale posizione trova fondamento nella Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 in cui, a suo tempo, sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina dell'iper ammortamento; la circolare, in merito al momento di effettuazione dell'investimento rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, chiarisce che *"l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà (tali regole sono applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni – v. paragrafo 3 della circolare n. 23/E del 2016)"*.

La citata circolare ha altresì specificato che la fruizione dell'iper ammortamento dipende dai momenti di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione; pertanto, nell'ipotesi in cui il bene entri in funzione, pur senza essere interconnesso, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo successivamente al buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione. Al fine di fugare ogni incertezza interpretativa, la Circolare precisa altresì che il *"ritardo nell'interconnessione (conseguente, ad esempio, alla complessità dell'investimento) non è di ostacolo alla completa fruizione dell'iper ammortamento, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio"*. In considerazione della sostanziale prosecuzione del credito di imposta per beni strumentali rispetto alla disciplina del super e iper-ammortamento, le indicazioni fornite con la circolare n. 4/E del 2017 possono essere considerate applicabili per analogia anche al credito d'imposta in esame.

Anche la Legge di Bilancio 2021 si pone in continuità con la disciplina dell'iper ammortamento e del successivo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi ex legge di bilancio 2020 e prevede, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione senza essere interconnesso, che il contribuente potrà usufruire del beneficio fiscale in misura ridotta, ovvero con l'applicazione dell'aliquota prevista in relazione agli investimenti su beni strumentali ordinari, fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione e rinviare la fruizione del credito d'imposta in misura piena a partire dall'anno dell'avvenuta interconnessione, decurtando quanto già fruito in precedenza e suddividendo la rimanente parte in un nuovo triennio di fruizione di pari importo; in alternativa potrà decidere di attendere l'interconnessione e fruire del credito di imposta in misura piena.

Naturalmente, presupposto imprescindibile affinché l'agevolazione non venga meno è che le caratteristiche tecnologiche e di interconnessione siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo e permangano per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce del credito d'imposta spettante. Questo perché l'interconnessione tardiva si ha solo nel caso in cui il rinvio sia dovuto alla necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione e non all'adeguamento delle caratteristiche tecniche del bene; in tale ultimo caso si tratterebbe infatti di *revamping*.

Sul tema del momento dell'effettuazione dell'investimento, l'AdE è tornata recentemente a pronunciarsi nella **Risposta ad interpello n. 355 del 28 giugno 2022**, fornendo chiarimenti in tema di iper ammortamento e credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. Anche in tal caso viene richiamata la Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, sottolineando la continuità tra disciplina dell'iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge n. 232 del 2016 e la nuova disciplina del credito d'imposta recata dall'articolo 1, commi 184-197, della legge n. 160 del 2019. Fermo restando le sopracitate regole generali della competenza ex art. 109, commi 1 e 2, del TUIR, la Circolare specifica l'importanza di distinguere il momento di effettuazione degli investimenti, rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione del costo, dal momento a partire dal quale è possibile fruire del beneficio. Da questo punto di vista, l'AdE rileva che la fornitura di un macchinario è sovente accompagnata, come nel caso in esame, da un complesso di prestazioni accessorie riguardanti, ad esempio, lo svolgimento di test meccanici e di funzionamento, l'avvio del macchinario, lo svolgimento di test di prestazione; tali ulteriori attività non assumano un rilievo essenziale ai fini del completo adempimento degli obblighi contrattuali di fornitura. In virtù di tale ragionamento, l'agenzia statuisce che il titolo di proprietà del bene si trasferisce dal fornitore già al momento della consegna; le ulteriori attività successivamente eseguite, infatti, seppur importanti ai fini del funzionamento dei macchinari, sono considerate secondarie rispetto alla materiale consegna dei beni e questo porta pertanto ad indentificare il momento di effettuazione dell'investimento, determinante per incardinare il bene nella corretta disciplina agevolativa, nella consegna del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR¹²⁵.

Un altro documento di prassi che affronta l'argomento dell'identificazione del momento dell'investimento è la **Risposta ad interpello n. 473 del 27 settembre 2022**. Anche in tal caso viene affrontata la situazione in cui i

¹²⁵ La Risposta ad interpello n. 355 del 28 giugno 2022 stabilisce che *"Nel particolare caso di specie, alla luce delle clausole contrattuali specificamente pattuite, si ritiene che - ai fini di cui trattasi - questi ulteriori adempimenti costituiscano soltanto delle prestazioni "accessorie" alla prestazione principale, che è quella della fornitura dei macchinari; in altri termini, si è dell'avviso che tali ulteriori attività non assumano un rilievo essenziale ai fini del completo adempimento degli obblighi contrattuali. In tal senso depono il contenuto dell'articolo ... dei contratti di fornitura dei macchinari, secondo il quale il titolo di proprietà del bene si trasferisce dal fornitore ad ALFA già al momento della consegna (e non al momento della sottoscrizione delle Performance Guarantee Acceptance Minutes).*

Pertanto, nel contesto contrattuale riportato dall'Istante, le parti hanno inteso conferire alla "consegna" un ruolo preponderante rispetto alle ulteriori attività da eseguire successivamente; queste ultime, infatti, seppur importanti ai fini del funzionamento dei macchinari, sono state considerate dalle parti del contratto come accessorie e secondarie rispetto alla materiale consegna dei Beni.

Per tale ragione, si ritiene che - ai fini dell'individuazione del momento di "effettuazione" dell'investimento, determinante per "incardinare" il bene nella corretta disciplina agevolativa - nella presente fattispecie risulti decisiva la "consegna" del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR; ovviamente, per individuare la disciplina agevolativa applicabile, si dovrà tenere conto anche dell'eventuale "prenotazione" del bene (v. risposta all'istanza di interpello n. 62 del 3 febbraio 2022)."

contratti stipulati tra fornitore e cliente prevedano un complesso di attività che non si esauriscono nella consegna della linea produttiva, bensì comportino ulteriori adempimenti quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, l'installazione, il collaudo, l'avvio del macchinario, e la sottoscrizione di un verbale di accettazione definitiva. L'AdE conferma l'orientamento interpretativo in base al quale tali ulteriori adempimenti costituiscono soltanto delle prestazioni accessorie alla prestazione principale rappresentata dalla fornitura dei macchinari e pertanto non assumono rilevanza ai fini del completo adempimento degli obblighi contrattuali; con specifico riferimento alla sottoscrizione del verbale di accettazione definitiva, questo passaggio non produce il trasferimento della proprietà, ma riveste solo un ruolo di garanzia per il completo adempimento delle obbligazioni dei fornitori che non incide sul trasferimento della proprietà. Tali presupposti inducono l'Agenzia a non condividere altresì la tesi della società istante circa la configurabilità, nel caso di specie, dell'ipotesi di corrispettivi liquidati in base allo stato di avanzamento lavori di cui alla Circ. AE 30 marzo 2017 n. 4/E¹²⁶. Ai fini della corretta individuazione del momento di effettuazione dell'investimento è decisiva la consegna del bene mobile ai sensi dell'art. 109, comma 2, del TUIR¹²⁷.

CODICI TRIBUTO

Sempre per quanto riguarda la compensazione, la Risoluzione n. 3/E del 13 gennaio 2021 ha istituito sei codici tributo al fine di consentire la fruizione dei crediti d'imposta maturati sull'acquisto di beni strumentali nuovi di cui alla legge n. 160/2019 (legge di Bilancio 2020) ed alla legge n. 178/2020 (legge di Bilancio 2021).

CODICI TRIBUTO L.n.160/2019

Per l'utilizzo dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali, di cui all'art. 1, commi 184 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 i codici tributo istituiti sono:

- **6932** riguardante i beni materiali ordinari e denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, comma 188, legge n. 160/2019*";
- **6933** riguardante i beni materiali Industria 4.0 e denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 189, legge n. 160/2019*"
- **6934** riguardante i beni immateriali Industria 4.0 e denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni*

¹²⁶ La Circolare n. 4/E del 2017 precisa che, nell'ipotesi in cui l'investimento sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai criteri di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera (o porzione di essa) risulta verificata ed accettata dal committente; in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto. La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666 del Codice Civile, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.

¹²⁷ La Risposta ad interpello n. 473 del 27 settembre 2022 stabilisce che "*In merito al momento di "effettuazione" dell'investimento, il documento di prassi chiarisce che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, "alla data della consegna o spedizione ...", ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale", senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.*"

strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 190, legge n. 160/2019".

CODICI TRIBUTO L.n. 178/2020

Per l'utilizzo dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui all'art. 1, commi 1051 e seguenti, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di Bilancio 2021) i codici tributo istituiti sono invece:

- **6935** riguardante i beni materiali e immateriali ordinari e denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020*";
- **6936** riguardante i beni materiali Industria 4.0 e denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020*";
- **6937** riguardante i beni immateriali Industria 4.0 e denominato "*Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020*".

In sede di compilazione del modello F24, i codici tributo dovranno essere esposti nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito, nella colonna "importi a debito versati". Nel campo "anno di riferimento" dovrà essere invece indicato l'anno di entrata in funzione ovvero di interconnessione dei beni, nel formato "AAAA".

RECAPTURE

In linea generale, il recapture consiste in un meccanismo di rideterminazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali al fine di penalizzare azioni di cessione dei beni dal contesto aziendale a cui sono stati destinati e che avvengono entro un predefinito periodo di sorveglianza. La finalità è quella di evitare la cessione del singolo bene prima della completa fruizione del beneficio, garantendo in tal modo la connessione tra la concessione del credito d'imposta ed il concreto sfruttamento dei bene agevolato per un periodo minimo all'interno dell'economia aziendale. Il recapture si sostanzia pertanto nella restituzione delle quote di credito compensate entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi di recupero, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Il recapture viene introdotto con iper ammortamento in riferimento all'obbligo di rideterminazione dell'agevolazione per quanto concerne gli investimenti effettuati a decorrere dal 14.07.2018 con l'entrata in vigore dell' **art.7 del D.L. 87/2018** (Decreto Dignità). Il citato articolo al comma 2 stabilisce che "*Se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo i beni agevolati vengono ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al recupero dell'iper ammortamento di cui al comma 1. Il recupero avviene attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione (dei beni)*

agevolati per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi”.

La successiva normativa del credito d'imposta per beni strumentali si è posizionata in continuità, seppur con alcune differenze, con la citata previgente disciplina del c.d. iper ammortamento ed ha esteso l'applicabilità del meccanismo di recapture sia per gli investimenti in beni ordinari e sia 4.0 ed introducendo l'obbligo di un periodo di sorveglianza sul bene temporalmente circoscritto. Il **comma 193 dell'art. 1 L. 160/2019**¹²⁸ ha infatti confermato il recupero del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali al verificarsi, nel periodo di osservazione, di una delle seguenti situazioni:

- cessione a titolo oneroso del bene agevolato;
- delocalizzazione del bene agevolato, intesa come trasferimento a titolo definitivo del bene verso strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti al medesimo soggetto.

Impostazione confermata anche nell' **art. 1, comma 1060 L. 178/2020** in cui si stabilisce che *“Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione di cui al comma 1062, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi”*.

Il meccanismo di recapture si applica pertanto al verificarsi delle seguenti situazioni: cessione a titolo oneroso del bene; delocalizzazione del bene presso strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa; cessione del contratto di leasing; mancato esercizio del riscatto nel contratto di leasing¹²⁹.

Approfondendo l'argomento del **leasing**, come ben sappiamo, il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi matura sia a fronte di operazioni di acquisto e sia in ipotesi di acquisizione dei beni mediante contratti di locazione finanziaria, in virtù del principio, oramai consolidato nei documenti di prassi

¹²⁸ Art. 1 comma 193 L.n. 160/2019 *“Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in materia di investimenti sostitutivi.”*

¹²⁹ In merito all'applicazione del recapture nell'ambito di un contratto di leasing, la Circolare 9/E/2021 chiarisce che *“Nel caso di investimenti effettuati mediante contratto di locazione finanziaria, il mancato esercizio del diritto di riscatto così come la cessione del contratto di leasing durante il “periodo di sorveglianza” costituiscono causa di rideterminazione dell'incentivo, in quanto, in virtù dell'ormai consolidato principio di tendenziale equivalenza tra l'acquisto del bene in proprio e l'acquisizione dello stesso tramite un contratto di leasing, tali ipotesi sono da assimilare alle fattispecie, espressamente previste dal comma 1060 della legge di bilancio 2021, di cessione a titolo oneroso e di delocalizzazione dei beni agevolati acquisiti in proprietà”*.

dell'amministrazione finanziaria, della sostanziale neutralità fiscale tra acquisizione dei beni in proprietà o in leasing.

Orbene, la Circolare 9/E/2021 Paragrafo 7.1 statuisce, in caso di investimenti effettuati mediante contratto di locazione finanziaria, che *"il mancato esercizio del diritto di riscatto così come la cessione del contratto di leasing durante il "periodo di sorveglianza" costituiscono causa di rideterminazione dell'incentivo, in quanto, in virtù dell'ormai consolidato principio di tendenziale equivalenza tra l'acquisto del bene in proprio e l'acquisizione dello stesso tramite un contratto di leasing, tali ipotesi sono da assimilare alle fattispecie, espressamente previste dal comma 1060 della legge di Bilancio 2021, di cessione a titolo oneroso e di delocalizzazione dei beni agevolati acquisiti in proprietà"*. In virtù del dettato normativo, il contribuente, se non si riscatta il bene entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione/interconnessione del bene, incorre nella fattispecie del recapture poiché il mancato riscatto del bene nel periodo di sorveglianza viene sostanzialmente equiparato alla cessione a titolo oneroso del bene ovvero alla delocalizzazione dello stesso al di fuori del territorio nazionale; il beneficiario del contratto di leasing, al fine di non incorrere nel meccanismo di recapture, deve quindi esercitare l'opzione del riscatto entro due anni dall'entrata in funzione del bene, ovvero dalla sua interconnessione.

Per quanto concerne le modalità con cui porre in essere l'opzione di riscatto, alcune indicazioni di prassi si rinvencono nella normativa attinente il Credito d'imposta per il Mezzogiorno ex art.1, commi da 98 a 108 della Legge n.208 del 28.12.2015 e prorogato dalla vigente Legge di Bilancio 2021. Il Bonus Sud si qualifica quale tipologia di Aiuto a finalità regionale di cui al Reg. UE 651/2014; l'art. 14 del citato regolamento statuisce un vincolo legato all'acquisizione dei beni mediante leasing, ovvero che *"per gli impianti o i macchinari, il contratto di locazione deve essere stipulato sotto forma di leasing finanziario e prevedere l'obbligo per il beneficiario degli aiuti di acquisire l'attivo alla sua scadenza"*¹³⁰. Al fine di garantire l'applicazione del credito d'imposta nel contestuale rispetto della normativa comunitaria, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la **Risoluzione 4/E del 07.01.2009** in cui stabilisce che nei contratti di leasing relativi a beni agevolati *"debba essere inserita una specifica disposizione che preveda l'esercizio anticipato del diritto di opzione da parte dell'impresa utilizzatrice. In tal modo, quest'ultima esercita anticipatamente, già al momento di stipula del contratto, l'opzione di riscatto del bene oggetto del contratto di locazione finanziaria, i cui effetti decorrono dal momento della finita locazione fatto salvo il regolare adempimento di tutte le obbligazioni contrattuali"*.

L'impostazione normativa descritta trova le seguenti **deroghe**:

- investimenti sostituivi per beni materiali 4.0

¹³⁰ Tale orientamento trova altresì conferma nel Punto 53 degli Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013 in cui viene stabilito che i *"costi relativi all'acquisizione di attivi diversi da terreni e immobili in locazione possono essere presi in considerazione solo se il contratto di locazione ha la forma di leasing finanziario e contiene di acquisire l'attivo alla scadenza del contratto di locazione"*.

- temporaneo utilizzo del bene all'estero
- cessione d'azienda o ramo d'azienda
- bene oggetto di un contratto di sale and lease back
- furto del bene comprovato da denuncia

Per quanto concerne la normativa in materia di **investimenti sostitutivi** ex art. 1, commi 35 e 36, L.n. 205/2017 (c.d. Legge di Bilancio 2018)¹³¹ il recapture non scatta nella misura in cui un bene materiale 4.0 originariamente agevolato viene sostituito con un bene materiale più performante dal punto di vista delle caratteristiche tecnologiche previste dall'allegato A annesso alla Legge di Bilancio 2017. In caso contrario, qualora l'investimento sostitutivo contempli un costo inferiore a quello del bene originario, il credito d'imposta originariamente calcolato deve essere riparametrato in linea con il minor costo agevolabile. La *ratio* di questa scelta è sempre quella di invitare le imprese ad incrementare il proprio livello di competitività e di maturità tecnologica¹³².

L'altro caso riguarda il **temporaneo utilizzo del bene agevolato fuori dal territorio nazionale** ex art. 7, comma 4, D.L. 87/2018¹³³. A tal proposito è intervenuta recentemente l'Agenzia delle Entrate con ulteriori chiarimenti contenuti nella **Risposta ad interpello num. 259 del 19 aprile 2021**. Il testo richiamato stabilisce che, l'impiego temporaneo di mezzi e personale, se non sono destinati ad una struttura produttiva estera, è concesso anche

¹³¹ Art. 1, L.n. 205/2017, comma 35 "Ai soli effetti della disciplina di cui al comma 30 e di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa: a) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232; b) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232"; comma 36 "Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo di cui al comma 35 sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito e sempre che ricorrano le altre condizioni previste alle lettere a) e b) del comma 35, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento."

¹³² Come precisato dalla Circolare AdE 8/E/2019, in coerenza anche con il dettato della Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, "l'obiettivo dell'iper-ammortamento è quello di incentivare e sostenere gli investimenti finalizzati alla trasformazione tecnologica e digitale delle aziende in chiave "4.0". Con la cessione del singolo bene si distoglie il cespite dalla originaria funzione ad esso attribuita dalla norma agevolativa nel contesto aziendale e si vanifica, di fatto, la finalità dell'incentivo. Per tale ragione, la cessione effettuata prima della completa fruizione del beneficio viene penalizzata dal comma 2 dell'articolo 7 del decreto dignità attraverso il recupero dell'agevolazione. Tale recupero non scatta, invece, nell'ipotesi in cui il bene iper-ammortizzabile ceduto venga sostituito da un altro bene dalle caratteristiche uguali o superiori: in tal caso, il livello tecnologico raggiunto dall'azienda non si riduce e l'agevolazione viene mantenuta".

¹³³ Art. 7 D.L. 87/2018 Recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione dei beni "1. L'iper ammortamento di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate nel territorio nazionale (...). 2. Se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo i beni agevolati vengono ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al recupero dell'iper ammortamento di cui al comma 1. Il recupero avviene attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione dei beni agevolati per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi. 3. Le disposizioni del presente articolo si applicano agli investimenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. 4. Le disposizioni del comma 2 non si applicano agli interventi sostitutivi effettuati ai sensi dell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, le cui previsioni si applicano anche in caso di delocalizzazione dei beni agevolati. Le disposizioni del comma 2 non si applicano altresì nei casi in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato."

al di fuori del territorio dello Stato, poiché in tal caso non si concretizza una delocalizzazione, la quale farebbe perdere di fatto il diritto al credito d'imposta in esame. La delocalizzazione non ha luogo quando i macchinari appartengono alla struttura produttiva italiana sotto il profilo organizzativo, economico e gestionale e mantengono un nesso funzionale con l'attività d'impresa svolta in Italia. L'impresa beneficiaria potrà quindi usufruire dell'agevolazione, a condizione che il luogo presso cui è realizzato l'intervento non abbia le caratteristiche tali da rappresentare di per sé una struttura produttiva ubicata all'estero. La posizione presa dall'Agenzia delle Entrate trova fondamento nella volontà di garantire il rispetto del requisito di territorialità e garantendo che il bene agevolato contribuisca in maniera effettiva al processo di trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa localizzata in Italia. Riprendendo per maggior chiarezza quanto scritto nella Risposta n. 259, *"la ratio della disciplina e del relativo meccanismo di recupero dell'agevolazione, infatti, nell'ipotesi di violazione del vincolo di territorialità, è di ostacolare comportamenti volti alla fruizione in Italia di un'agevolazione fiscale, senza che il bene stesso abbia contribuito al processo di trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa ubicata nel territorio nazionale, titolare del medesimo bene."* Nel caso l'AdE riscontrasse una violazione dei citati presupposti, scatterebbe il meccanismo di recapture. Il sistema di recupero del credito, inoltre, non trova applicazione anche nel caso di destinazione del bene all'utilizzo in più sedi produttive ai sensi dell'art. 7, c. 4 D.L. 87/2018.

Altro caso di deroga è quello previsto dalle Circolari AdE 8/E/2019 e AdE 9/E/2021, in caso di **affitto d'azienda o di ramo d'azienda**; nella fattispecie in esame, l'agevolazione fiscale continua in capo all'avente causa trattandosi di un mero mutamento della titolarità dell'azienda che non altera di per sé il livello tecnologico e digitale dell'impresa¹³⁴.

Per quanto concerne il contratto di **sale and lease back**¹³⁵, il credito d'imposta non sarà oggetto di rideterminazione qualora, nel periodo di sorveglianza, il bene acquisito in proprietà a seguito di riscatto venga

¹³⁴ Come precisato dalla Circolare AdE 8/E/2019 *"la fattispecie della cessione del singolo bene debba essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa). In quest'ultima ipotesi, infatti, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del trasferimento del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti, l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello "qualitativo". In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa. Pertanto, il mutamento della titolarità di un'azienda (o di un ramo d'azienda) che contiene uno o più beni agevolati non comporta il venir meno dell'iper-ammortamento, la cui fruizione continuerà, in capo all'avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale."*

¹³⁵ Il contratto di sale and lease-back, cosiddetta locazione finanziaria di ritorno, è una chiara espressione dell'autonomia contrattuale ex art. 1322 c.c.; esso si configura come uno schema negoziale caratterizzato da precise peculiarità strutturali e funzionali che, pertanto, gli conferiscono originalità ed autonomia rispetto ai tipi negoziali codificati. In particolare, il contratto di lease-back costituisce una variante tipologica del contratto di leasing ed è contrassegnato da una complessità di atti, tra loro collegati, attraverso cui il contraente, generalmente un'impresa cede un proprio bene ad una società di leasing la quale si impegna al pagamento del prezzo pattuito e, contemporaneamente, cede in leasing il bene oggetto della vendita all'originario proprietario che, in questo modo, si assicura la possibilità di continuare ad utilizzare il bene ceduto dietro il pagamento di un canone. Tuttavia, allo scadere del rapporto di leasing l'originario proprietario ha la possibilità di esercitare un diritto di opzione in forza del quale potrà riacquistare il bene ad un prezzo stabilito.

successivamente ceduto a una società di leasing (operazione di sale and lease back). Ai fini della determinazione del credito d'imposta spettante al locatario, non rileva il prezzo di riscatto dallo stesso pagato all'atto di esercizio del diritto di opzione in quanto si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni. L'eventuale esercizio del diritto di riscatto del bene oggetto del contratto di sale and lease back non configura un'ulteriore ipotesi di investimento agevolabile.

Infine in caso di **furto del bene durante il periodo di sorveglianza**, non scatta il recapture a condizione che venga effettuata la denuncia presso le autorità competenti. Il meccanismo di rideterminazione dell'agevolazione non si applica infatti al verificarsi di eventi indipendenti dalla volontà del beneficiario.

PERIODO DI SORVEGLIANZA

La Legge 178/2020 stabilisce che il soggetto beneficiario dell'agevolazione, al fine di evitare l'applicazione del recapture, dovrà inoltre avere cura di monitorare i beni oggetto di investimento agevolato entro un determinato periodo di osservazione, temporalmente circoscritto "entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento". In tale periodo di sorveglianza il bene dovrà pertanto mantenere inalterati i rispettivi requisiti di interconnessione¹³⁶.

Di conseguenza, a seconda della disciplina agevolativa di riferimento, il monitoraggio da parte dell'impresa beneficiaria dovrà estendersi:

- nel *quinquennio* decorrente dall'anno successivo a quello di interconnessione del bene materiale, in relazione a investimenti di cui al comma 189 dell'articolo 1 L. 160/2019;
- nel *triennio* decorrente dall'anno successivo a quello di interconnessione del bene immateriale, in relazione a investimenti di cui al comma 190 dell'articolo 1 L. 160/2019;
- nel *triennio* decorrente dall'anno di interconnessione del bene, in relazione a investimenti di cui ai commi 1056, 1057 e 1058 dell'articolo 1 L. 178/20.

A completamento di quanto esposto, argomento degno di approfondimento è la questione attinente **l'eliminazione del bene dal processo produttivo** durante il periodo di sorveglianza. In virtù delle consuete correlate analogie con il credito d'imposta, si richiamano, anche in tal caso, le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate in tema di superammortamento con la **Risposta a interpello n. 317 del 31 maggio 2022**. Il principio di base è che non possa continuare a fruire della maggiorazione relativa al super ammortamento dopo la cessazione del rapporto contrattuale e l'eliminazione del bene dal processo produttivo; a tal fine viene altresì richiamato il principio espresso nel Paragrafo 10.8 della Circolare n. 12/E del 2016¹³⁷, secondo cui in

¹³⁶ Il Mise, nella circolare n. 177355 del 23.05.2018, ha precisato che tale presupposto "dovrà essere presente, evidentemente, anche nei periodi d'imposta successivi a quello in cui il bene viene interconnesso".

¹³⁷ Paragrafo 10.8 della Circolare n. 12/E del 2016 - Ammortamenti civilistici e variazione in diminuzione ai fini fiscali "Domanda. La norma sui maxiammortamenti prevede una maggiorazione del costo ai fini dell'imposta sul reddito. È da chiarire il legame tra ammortamenti civilistici e variazione in diminuzione a fini fiscali, soprattutto quando l'importo imputato a bilancio è inferiore a quanto previsto dal DM 31

caso di eliminazione del bene dal processo produttivo non si può fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione. Tale conclusione è oltretutto coerente con quanto precisato nella Circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, Domanda 7.2 “Furto del bene”¹³⁸, relativa al credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, in cui viene fornita rilevanza alla volontarietà dell’atto di fuoriuscita del bene dall’azienda verificatosi nel periodo di sorveglianza; da questo punto di vista è stato infatti precisato che solo il furto del bene agevolato non costituisce causa di rideterminazione dell’agevolazione, proprio perché in tal caso si determina una fuoriuscita del bene dal regime di impresa indipendentemente dalla volontà del beneficiario.

CUMULABILITÀ

Dal punto di vista fiscale, il credito d’imposta segue il seguente trattamento:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito, comprese le relative addizionali regionali e comunali;
- non concorre alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 comma 5 del TUIR.

Premesso ciò, la disciplina del credito d’imposta per investimenti in beni strumentali prevede espressamente la cumulabilità della misura con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile

dicembre 1988. Ad esempio, per un bene di costo 100, con coefficiente di ammortamento 10, la variazione in diminuzione è pari a 4 (cioè al 10 per cento del maggior costo figurativo di 40). Se però l’impresa imputa a conto economico un ammortamento ridotto, per esempio pari a 8, ci si chiede se la variazione in diminuzione debba essere commisurata a questo importo (diventando 3,2, e cioè il 40 per cento di 8) oppure se rimanga possibile effettuare la variazione in diminuzione a fini fiscali pari a 4. La seconda soluzione è quella che sembra più conforme alla norma. Si chiede una conferma.

Risposta. Si condivide la soluzione proposta. In considerazione del fatto che la maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, non correlata alle valutazioni di bilancio, si ritiene che la stessa vada fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, a partire dall’esercizio di entrata in funzione del bene. In caso di cessione o di eliminazione del bene stesso dal processo produttivo, non si potrà fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione.”

¹³⁸ Circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 - Domanda 7.2 Furto del bene “Domanda. Si chiede di sapere se si incorre nella revoca dell’agevolazione qualora il bene acquistato, per il quale si è fruito del credito d’imposta in esame, è oggetto di furto.

Risposta. Con riferimento al quesito posto, si è dell’avviso che il furto del bene agevolato non costituisca causa di rideterminazione dell’agevolazione, dovendosi dare rilevanza, a tal fine, alla volontarietà della scelta del beneficiario. Al riguardo, si ricorda che il comma 1060 della legge di bilancio 2021 prevede la “rideterminazione” del credito d’imposta nell’ipotesi in cui «i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all’estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto» entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione. Tale disposizione antielusiva, prevista al fine di garantire – quantomeno nel medio periodo – la stabilità e la durata degli investimenti oggetto dell’agevolazione, fa riferimento a situazioni in cui il soggetto beneficiario estromette volontariamente (e anticipatamente rispetto ai tempi minimi previsti) i beni agevolati dal regime d’impresa o dall’esercizio dell’arte e professione. La norma intende, in altri termini, escludere dall’agevolazione investimenti a carattere temporaneo, realizzati al solo fine di fruire del credito d’imposta. Pertanto, nel caso di furto del bene oggetto di investimento, comprovato dalla relativa denuncia alle autorità competenti, la fuoriuscita del bene dal regime di impresa o dall’esercizio dell’attività di arti e professioni, proprio perché indipendente dalla volontà del beneficiario, non comporta l’applicazione della disposizione citata e, quindi, la rideterminazione dell’agevolazione.”

dell'Irap, non comporti il superamento del costo sostenuto. Quando espresso si traduce nella possibilità da parte di un'impresa di accedere ad una serie di agevolazioni applicabili contestualmente allo stesso bene e che potrebbero coprire l'investimento effettuato fino al 100% del valore del bene.

Nella valutazione della cumulabilità con altre misure agevolative occorre tuttavia verificare se l'altra agevolazione non preveda espressamente divieti o limitazioni di cumulo, tenendo conto della natura del credito d'imposta investimenti in beni strumentali di misura di carattere generale e non di Aiuto di Stato. A titolo esemplificativo e non esaustivo, si citano: Patent Box, Nuova Sabatini, Fondo Centrale di Garanzia e molti incentivi dedicati agli investimenti in Start up e PMI innovative.

Da questo punto di vista, l'Agenzia delle entrate in diverse occasioni ha espresso il proprio parere, attraverso diversi documenti di prassi, circa specifici casi di cumulo fra credito d'imposta per investimenti in beni strumentali e altre misure agevolative aventi ad oggetto i medesimi costi¹³⁹. Con particolare riferimento alla cumulabilità con altri crediti d'imposta si citano, di seguito, alcuni esempi.

Cumulo con il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

Il Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno consiste in un beneficio fiscale a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa che intendono portare avanti degli acquisti in beni strumentali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria, facenti parte di progetti di investimento destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno, quali Campania, Puglia, Calabria, Basilicata, Sicilia, Sardegna, Abruzzo e Molise.

La possibilità di una cumulabilità delle due misure menzionate è stata oggetto della **Risposta ad interpello n.360/2020** nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. Soggetto interpellante è una società che intende procedere con l'acquisto di una macchina dotata di tutte le caratteristiche prescritte nell'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, usufruendo, in tal modo, di un credito d'imposta nella misura del 40% del costo. Il

¹³⁹ L'argomento è stato oggetto di approfondimento anche nella Circolare AdE 9/E del 23 luglio 2021; nel testo si precisa che "al fine di appurare che, a seguito del cumulo degli incentivi, i costi relativi agli investimenti ammissibili al credito d'imposta non risultino coperti oltre il limite massimo, rappresentato dal 100 per cento del loro ammontare, in primo luogo, è necessario individuare i costi riferibili ai beni oggetto di investimento ammissibili a entrambe le discipline agevolative e assumere, quali costi rilevanti ai fini del credito d'imposta, l'importo complessivo dei costi ammissibili, al lordo dei contributi agli stessi correlati, cioè per il loro intero ammontare, anche se di tali costi il contribuente non è rimasto inciso per effetto dei contributi erogati a suo favore.

Quindi, occorre calcolare il credito di imposta teoricamente spettante, e sommare tale importo teorico a quello degli altri incentivi pubblici concessi sui medesimi investimenti.

Il risultato di tale somma non deve superare il "costo sostenuto" ovvero l'ammontare complessivo dei costi ammissibili di competenza del periodo di imposta per il quale il contribuente intende avvalersi del credito di imposta.

In forza dell'ultimo periodo del comma 1059 della legge di bilancio 2021 (analoga previsione è contenuta nel comma 192 dell'articolo 1 della legge n. 160 del 2019), nella sommatoria si deve tenere conto anche del beneficio ascrivibile alla non concorrenza del credito d'imposta alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP disposta dal penultimo periodo dello stesso comma 1059, secondo cui, si ricorda, il credito d'imposta «non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive». Tanto precisato, se la somma dell'importo degli altri incentivi concessi sugli investimenti ammissibili e del credito di imposta in oggetto, maggiorato del suddetto risparmio d'imposta, risulta minore o uguale al costo agevolabile, è possibile beneficiare del credito di imposta per il suo intero importo.

Qualora, invece, il risultato della somma fosse superiore, il contribuente sarà tenuto a ridurre corrispondentemente il credito di imposta spettante in modo che, sommato agli altri incentivi pubblici (fiscali e non) concessi per il medesimo investimento in beni strumentali, non venga superato il limite massimo rappresentato dal 100 per cento dei costi sostenuti."

bene strumentale agevolabile, qualora fosse contestualmente parte di un progetto di investimento destinato nelle zone del Mezzogiorno, sarebbe anche passibile di un ulteriore beneficio fiscale pari al 45%. L'istante pone quindi il problema della possibile cumulabilità delle due distinte agevolazioni.

In risposta al suddetto quesito, l'Agenzia delle Entrate richiama l' art.1 comma 192 della L.n. 160/2019, il quale, con specifico riferimento al credito d'imposta per i beni strumentali, prevede che il beneficio fiscale "è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto". Anche per quanto riguarda il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno, l'Agenzia delle Entrate richiama il comma 102 dell'articolo 1 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 che, nella versione vigente, prevede che "il credito d'imposta è cumulabile con aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento".

Non da ultimo, ad ulteriore conferma di tale orientamento, l'Agenzia delle Entrate richiama la **Circolare n. 34/E del 3 agosto 2016** che al Punto 7 "CUMULO" già precisava la cumulabilità del credito d'imposta per investimenti nel mezzogiorno con quella che era la previgente normativa del super ammortamento¹⁴⁰.

Alla luce della normativa soprarichiamata, l'Agenzia delle Entrate ritiene pertanto che, in relazione ai medesimi investimenti, sia possibile cumulare i due benefici, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento. L'impresa potrà quindi ottenere entrambi i crediti e raggiungere fino all'85% di copertura sugli investimenti.

Cumulo con il credito d'imposta R&S

Il credito d'imposta R&S è un'agevolazione fiscale destinata alle imprese residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla natura giuridica e settore di appartenenza, che effettuano investimenti nel settore della ricerca e sviluppo, al fine di incrementare il livello di innovazione di prodotto e di processo e migliorare la propria competitività sul mercato.

In merito alla questione della cumulabilità, si richiama innanzitutto la **Risoluzione 66/E/2016** in cui l'Agenzia delle Entrate risponde all'interpello di una società che, in seguito all'effettuazione di alcuni investimenti in ricerca e sviluppo, ha ricevuto dall'Unione europea dei contributi in conto capitale e contestualmente intende beneficiare anche del credito d'imposta R&S. A tal proposito, l'interpellante chiede, ai fini del calcolo del credito d'imposta R&S, come devono essere valorizzati i costi agevolabili in presenza di contributi pubblici e

¹⁴⁰ Come riportato dalla Circolare n. 34/E "il credito d'imposta in commento può essere cumulato, nei limiti delle spese effettivamente sostenute, con altre misure agevolative, che non siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, ovvero come aiuti "de minimis", non aventi ad oggetto i medesimi costi. Lo stesso è, quindi, cumulabile con la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista dall'articolo 1, commi da 91 a 94, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (cd. super-ammortamento)".

quali sono i criteri di imputazione temporale di tali costi. Per quanto concerne la valorizzazione di tali costi, l'Agenzia risponde che *"come espressamente chiarito nella circolare n. 5/E del 2016, gli stessi vanno assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti sui medesimi costi, attesa l'assenza di un divieto di cumulo dell'agevolazione in questione con altre misure di favore. In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non può essere superiore ai costi sostenuti"*.

Anche la Legge di Bilancio 2020, andando a rimodulare il Credito d'imposta R&S nella sua attuale versione come Credito d'imposta ricerca, sviluppo, innovazione e design, all' art.1 comma 204 L.n.160/2019 dispone che *"il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (...), non porti al superamento del costo sostenuto"*.

A confermare la piena cumulabilità delle misure, si richiama infine la **Risposta ad Interpello n. 75 del 2 febbraio 2021**, in cui l'Agenzia delle Entrate, richiamando il l'Art.1 comma 192 della L.n.160/2019 inerente la cumulabilità del Credito d'imposta per beni strumentali. statuisce che *"in merito alla cumulabilità del citato credito di imposta.....con altre agevolazioni, si rammenta che le diverse misure risultano cumulabili nel limite massimo del costo sostenuto, a condizione che la disciplina delle altre agevolazioni non escluda espressamente la possibilità di cumulo"*.

SULLA CESSIONE DEL CREDITO

In merito alla possibilità della cessione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, la L.160/2019 all'art. 1 comma 191 stabilisce che *"Il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale"*, affermando pertanto il principio generale che il credito d'imposta matura esclusivamente in capo ai soggetti che effettuano l'investimento e non può essere trasferito a soggetti terzi per effetto di atti realizzativi.

In fase di conversione in legge del D.L. 41/2021, si era anche valutata, in luogo della compensazione, la possibilità di cedere i crediti d'imposta previsti per investimenti in beni strumentali ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, con facoltà di successive cessioni. Tuttavia, l'iniziativa ha trovato lo stop della Ragioneria Generale dello Stato, secondo la quale la misura agevolativa in esame avrebbe un impatto rilevante sulla finanza pubblica. A fronte di tale diniego, la componente politica ha richiesto un parere all'Eurostat, in data 29 maggio 2021. Anche l'Eurostat ha pubblicato un parere negativo in forza del quale il credito d'imposta connesso agli investimenti in beni strumentali previsti dal Piano Transizione 4.0 non può essere ceduto a terzi. La motivazione alla base di questa decisione risiede nel fatto che, secondo i principi del SEC 2010 e dell'Mgdd (Manual on Government Deficit and Debt), la cedibilità dei crediti fiscali di Transizione 4.0 ha una natura *payable*, ovvero che determinerebbe un impatto rilevante sui conti pubblici, creando ulteriore debito e richiedendo pertanto un'ulteriore copertura finanziaria; riportando quanto espresso *"Tax credits can be payable, in the sense that any amount of the credit that exceeds the tax liability will be paid to the beneficiary. In contrast, some tax credits are non-payable, and described as 'wastable'"*.

Fermo restando questa impostazione generale, la L.n.178/2020 all'art.1 comma 1059 dispone invece che *"Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241"*, senza prevedere espressi divieti al trasferimento. Anche i successivi documenti di prassi sulla vigente legge di bilancio, come la Circolare AdE 9/E/2021 e la Risposta ad interpello n. 508 del 23.07.2021, prevedono espressamente alcune fattispecie di trasferimento della titolarità del credito in capo ad un soggetto diverso da quello che l'ha maturato a condizione, tuttavia, che il credito circoli con l'azienda o con il ramo d'azienda nell'ambito della quale è maturato.

In modo particolare, nella **Risposta ad interpello n. 508 del 23.07.2021**, l'agenzia statuisce che *"in assenza di un espresso divieto che impedisca - in analogia a quanto previsto esplicitamente nell'ultimo periodo del comma 191 della legge n. 160 del 2019 - ogni forma di cessione o trasferimento anche all'interno del consolidato fiscale, si ritiene che lo strumento agevolativo in esame non soggiaccia al medesimo limite e, di conseguenza, possa essere liberamente trasferito nell'ambito del consolidato fiscale"*.

A tale fattispecie in cui può verificarsi legittimamente il trasferimento della titolarità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, si aggiungono quelle approfondite nella **Circolare AdE 9/E/2021** in relazione alla disciplina agevolativa ex L. 178/2020, ovvero: trasferimento del credito nell'ambito di operazioni

straordinarie¹⁴¹; trasferimento del credito di un ente trasparente in capo ai propri soci o collaboratori¹⁴²; trasferimento agli eredi del credito maturato in capo all'imprenditore deceduto¹⁴³.

¹⁴¹ Circolare AdE 9/E/2021 5.6.1 - Operazioni straordinarie "DOMANDA: Si chiede se il credito d'imposta in esame possa essere trasferito in caso di conferimento d'azienda o di ramo d'azienda (ad esempio, da ditta individuale a società) oppure in caso di altra operazione straordinaria (ad esempio, trasformazione).

RISPOSTA: Preliminarmente si rileva che l'Amministrazione finanziaria, in varie occasioni, ha avuto modo di affermare la non trasferibilità dei crediti d'imposta di natura simile a quello in argomento in forza della natura soggettiva dei medesimi: essi infatti maturano esclusivamente in capo ai soggetti che effettuano l'investimento e non possono essere trasferiti a soggetti terzi per effetto di atti realizzativi. Il trasferimento della titolarità è, infatti, ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati; ad esempio, nei casi di fusione (cfr. circolare n. 38/E del 9 maggio 2002), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. risoluzione n. 140/E del 26 giugno 2003), scissione (cfr. risoluzione n. 143/E del 30 giugno 2003). Ugualmente i crediti di tal natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato (cfr. risposta a istanza di interpello n. 72 dell'8 marzo 2019). Inoltre, nella circolare n. 8/E del 10 aprile 2019, emanata a commento del meccanismo di recapture nell'ambito della disciplina dell'iper ammortamento di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2018, n. 96 (c.d. decreto dignità), che si attiva nelle ipotesi assimilabili a quelle del presente credito d'imposta, ossia quando i beni agevolati sono "ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa", è stato precisato che: "la fattispecie della cessione del singolo bene debba essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa). In quest'ultima ipotesi, infatti, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del trasferimento del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti, l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello "qualitativo". In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa. Pertanto, il mutamento della titolarità di un'azienda (o di un ramo d'azienda) che contiene uno o più beni agevolati non comporta il venir meno dell'iper ammortamento, la cui fruizione continuerà, in capo all'avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale". Ciò rilevato, si ritiene che anche al credito d'imposta in esame si applichi il principio desumibile dai citati documenti di prassi, ovvero sia che, in presenza di operazioni straordinarie, caratterizzate dalla veicolazione dell'azienda o di un ramo d'azienda nel cui ambito è rinvenibile il bene agevolato da cui origina il credito d'imposta, l'avente causa continuerà a fruire del credito d'imposta maturato in capo al dante causa, secondo le regole originariamente determinate in capo a quest'ultimo, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale."

¹⁴² Circolare AdE 9/E/2021 5.6.3 - Partecipanti di enti trasparenti "DOMANDA: Si chiede se sia possibile "trasferire" il credito d'imposta ai soggetti trasparenti partecipanti all'impresa familiare ovvero alla società di persone. Inoltre, si chiede di conoscere il criterio da utilizzare per il predetto trasferimento, da quando possa intervenire il trasferimento del credito ai soggetti partecipanti all'ente trasparente e da quando i medesimi possano utilizzarlo.

RISPOSTA: In ordine al trasferimento dei crediti d'imposta delle società ai soci, si ricorda che l'Agenzia delle entrate, con la risposta a istanza di interpello n. 85 del 5 marzo 2020, ha affermato la legittimità dell'attribuzione al collaboratore dell'impresa familiare e ai soci di società di persone del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, in considerazione dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza. Le medesime considerazioni devono, pertanto, ritenersi valide anche con riferimento al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. Dalle indicazioni contenute nella citata risposta n. 85 del 2020 (che richiama la risoluzione n. 163/E del 31 luglio 2003, con cui è stata attribuita valenza generale ai principi espressi nelle risoluzioni n. 120/E del 18 aprile 2002 e n. 286/E del 22 agosto 2002, relative ai crediti d'imposta per gli incrementi occupazionali e per gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui agli articoli 7 e 8 della legge n. 388 del 2000), emergono, altresì, quali sono i criteri, le modalità e la tempistica da seguire per l'attribuzione di un credito agevolativo da parte dell'ente trasparente e per l'utilizzo del credito da parte dei soci della società di persone o dei collaboratori dell'impresa familiare. Nello specifico, l'attribuzione del credito ai soci o ai collaboratori va effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili. Tale attribuzione deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente, il quale dà evidenza formale della ripartizione, indicando nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito è maturato (i.e., il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati) l'ammontare spettante, quello ventualmente già utilizzato e quello residuo da riportare nella successiva dichiarazione, al netto dell'ammontare che si intende attribuire ai propri soci o collaboratori, anch'esso da indicare in apposito rigo. I soci o i collaboratori, a loro volta, acquisiscono nella propria dichiarazione la quota di credito ad essi assegnata, al fine di utilizzarla in compensazione. Infine, si fa presente che, in forza del comma 1059 della legge di bilancio 2021, l'utilizzo del credito d'imposta è consentito non a decorrere dalla maturazione del beneficio (i.e., effettuazione dell'investimento eleggibile), ma a decorrere dall'entrata in funzione del bene che dà diritto all'agevolazione o dall'interconnessione dello stesso. Chiaramente l'utilizzo da parte del socio o del collaboratore della propria quota di credito d'imposta è subordinato alla fruibilità del credito medesimo da parte dell'ente trasparente, ossia all'entrata in funzione o all'interconnessione del bene agevolato. Si precisa, infine, che, in ciascun anno, la parte di credito attribuita ai soci o ai collaboratori, incrementata da quella utilizzata direttamente dalla società, non può eccedere la quota fruibile annualmente. Ad esempio, si consideri il caso di una società di persone titolare di un credito d'imposta fruibile nella misura complessiva di 300 da ripartire in tre quote annuali. La società potrà utilizzare in compensazione il credito d'imposta in esame nella misura massima di 100 per ciascun anno, ossia: 100 per l'anno N; 100 per l'anno N+1; 100 per l'anno N+2. Nell'esempio considerato, quindi, la quota annuale massima di credito

Riepilogando: la REGOLA GENERALE statuisce il divieto di trasferibilità a terzi, per effetto di atti realizzativi, dei crediti d'imposta di natura soggettiva. Le ECCEZIONI in cui può verificarsi legittimamente il trasferimento della titolarità del credito sono i seguenti:

1. attribuzione al socio del credito maturato in capo alla società di persone;
2. attribuzione al collaboratore familiare del credito maturato in capo all'impresa familiare;
3. attribuzione al socio del credito maturato in capo alla società cooperativa che abbia optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'articolo 115 Tuir;
4. trasferimento all'avente causa nell'ambito di operazioni straordinarie che prevedano una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici coinvolti;
5. trasferimento agli eredi del credito maturato in capo all'imprenditore deceduto;
6. trasferimento fra i soggetti aderenti al consolidato fiscale.

NOTA BENE: la regola di base che sottende a tutte le citate ipotesi è che il trasferimento della titolarità è ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati ed è consentito a condizione che il credito circoli con l'azienda in relazione alla quale lo stesso è maturato. Entriamo nel dettaglio delle singole fattispecie. Di seguito, i dettagli.

Attribuzione al socio del credito maturato in capo alla società di persone

In linea generale la facoltà di attribuzione ai soci del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali maturato in capo alla società non trova riscontro in espresse previsioni poste in essere dal legislatore; tuttavia l'Agenzia delle Entrate fornisce degli orientamenti in materia attraverso diverse risposte ad interpello, fermo restando la regola generale della compensazione ex art. 17 D.Lgs. 241/1997. Il meccanismo di attribuzione

d'imposta spendibile in compensazione da parte della società trasparente è di 100. Qualora nell'anno N la società fruisca del credito d'imposta nella misura di 80, potrà attribuire ai soci la sola quota di credito d'imposta residua annua di 20, ripartendola tra gli stessi. Nell'ipotesi in cui i soci della società trasparente siano due e partecipino la società al 50 per cento ciascuno, la società potrà attribuire al socio A una quota del credito d'imposta residuo annuo di 10 e al socio B una quota del credito d'imposta residuo annuo di 10. Nell'anno N, quindi, dovrà risultare che l'importo complessivo del credito d'imposta utilizzabile da parte della società trasparente e dai soci (nell'esempio, pari a 80 per la società e a 10 per il socio A e 10 per il socio B) non superi la quota massima di credito d'imposta fruibile nell'anno (pari a 100). Tale regola torna applicabile anche con riferimento all'anno N+1 e all'anno N+2."

¹⁴³ Circolare AdE 9/E/2021 5.6.2 - Eredi dell'imprenditore "DOMANDA: Sempre in tema di trasferibilità del credito d'imposta, si chiede se in caso di decesso del beneficiario, titolare di un'impresa individuale, lo stesso possa essere trasferito agli eredi, nel presupposto che proseguano l'attività.

RISPOSTA: In estrema sintesi, come più ampiamente argomentato nella risposta in tema di trasferibilità del credito in ipotesi di operazioni straordinarie, il trasferimento dei crediti d'imposta di natura similare a quello in esame è consentito a condizione che il credito circoli con l'azienda in relazione alla quale lo stesso è maturato. Per quanto qui d'interesse, si precisa che, in coerenza con quanto chiarito nella risoluzione n. 140/E del 26 giugno 2003, riferita alla disciplina del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, la successione per decesso dell'imprenditore individuale, in quanto peraltro non dipendente da atti volontari, rappresenta una delle fattispecie in presenza delle quali è consentita, a fronte della prosecuzione dell'attività d'impresa, la continuazione della fruizione da parte degli eredi del credito maturato in capo al de cuius."

ai soci del credito d'imposta maturato in capo alla società di persone trova ristoro nel principio della TASSAZIONE PER TRASPARENZA delle società di persone, ex art. 5 Tuir, e della natura di reddito d'impresa del reddito di partecipazione imputato ai soci, di cui ne rappresenta consequenzialmente una mera ripartizione.

Per quanto concerne l'ipotesi di attribuzione del credito al socio o collaboratore di ente trasparente, positivo riscontro lo si trova in alcuni chiarimenti di prassi offerti dall'Agenzia delle Entrate in cui viene stabilito che l'attribuzione ai soci del credito maturato non configura una ipotesi di cessione del credito di imposta ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo. Conferma di tale orientamento viene dalla **Risoluzione AdE 163/E/2003** in cui l'Agenzia delle Entrate ha affermato che possono essere trasferite ai soci di società di persone, le agevolazioni alle imprese concesse sotto forma di credito d'imposta, mediante attribuzione ai soci del credito non utilizzato dalla società¹⁴⁴.

Coerentemente con quanto previsto dall'Art. 5 Tuir¹⁴⁵ in materia di tassazione per trasparenza delle società di persone e della natura di reddito d'impresa del reddito di partecipazione imputato ai soci, l'AdE prosegue affermando che *"Il reddito di partecipazione imputato ai soci, infatti, ha la stessa natura - di reddito d'impresa - di quello conseguito dal soggetto partecipato e ne rappresenta la mera ripartizione. Le società, quindi, indicano in dichiarazione il credito maturato e quello già utilizzato entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa ed utilizzano il residuo compensandolo direttamente con le imposte e i contributi da esse dovuti, oppure attribuendolo, in tutto o in parte, ai soci in proporzione alle quote di partecipazione agli utili"*.

¹⁴⁴ La Risoluzione AdE 163/E/2003 statuisce nei dettagli che *"le agevolazioni concesse alle imprese in forma di crediti d'imposta, nel caso si tratti di società di persone, possono essere trasferite ai soci alle seguenti condizioni:*

- *si deve trattare di crediti d'imposta per i quali è previsto il riporto, al periodo d'imposta successivo, dell'eccedenza tra credito maturato ed utilizzato nel periodo oggetto di dichiarazione;*
- *la società di persone deve indicare in dichiarazione dei redditi, nel quadro RU del Modello UNICO 2003, il credito d'imposta maturato, quello utilizzato direttamente e quello attribuito ai soci, come chiarito nelle istruzioni al modello;*
- *le modalità di utilizzo del credito d'imposta stabilite dalla legge devono essere compatibili con l'attribuzione del credito ai soci; come nel caso in cui è previsto l'utilizzo del credito direttamente in dichiarazione dei redditi per compensare le imposte dovute, ovvero l'utilizzo in compensazione ai sensi del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241;*
- *se la norma agevolativa prevede un limite temporale di utilizzo del credito - ad esempio nel periodo di maturazione e nei quattro successivi - tale limite temporale continua a valere anche per l'utilizzo del credito attribuito al socio. A tal fine, tra i dati richiesti nei modelli di dichiarazione, c'è anche l'indicazione dell'anno di insorgenza del credito in capo alla società.*

Si ribadisce, come già affermato nella risoluzione n. 120/E del 2002, che l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo. I soci potranno utilizzare la quota di credito loro assegnata solo dopo averla acquisita nella propria dichiarazione. L'eventuale recupero del credito d'imposta, a qualsiasi titolo non spettante, verrà effettuato a carico della società, ai sensi dell'art. 40, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anche nel caso lo stesso sia stato attribuito ai soci in tutto o in parte".

¹⁴⁵ L'Art. 5 Tuir al comma 1 stabilisce che *"I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"*. Come confermato dalla Corte Costituzionale nella Sentenza n. 201 del 17 settembre 2020, tale metodo di attribuzione del reddito per trasparenza implica che la tassazione IRPEF avvenga direttamente in capo ai soci degli utili societari, con imputazione degli stessi per ciascun periodo d'imposta e indipendentemente dalla percezione, andando così ad assumere rilievo il solo fatto della produzione del reddito.

In conformità anche con quanto indicato nella **Risposta ad interpello n.85 del 05 marzo 2020**¹⁴⁶ in materia di credito d'imposta Mezzogiorno, anche la **Circolare AdE 9/E/2021 Punto 5.6.3** ricorda come la trasferibilità del credito agevolativo di un ente trasparente in capo ai propri soci o collaboratori deve avvenire in "considerazione dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza" ed in particolare l'attribuzione del credito ai soci o collaboratori deve essere effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili ed inoltre:

- deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente nel quadro RU dove fornire evidenza della ripartizione in riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il credito è maturato, l'ammontare spettante, quello eventualmente già utilizzato e quello residuo da riportare nella successiva dichiarazione, al netto dell'ammontare che si intende attribuire ai propri soci o collaboratori, anch'esso da indicare in apposito rigo;
- deve figurare nelle dichiarazioni dei soci o collaboratori, con indicazione della quota di credito attribuita.

L'utilizzo del credito d'imposta da parte dei soci/collaboratori è inoltre subordinato alla fruibilità del credito medesimo da parte dell'ente trasparente e decorre dall'entrata in funzione/interconnessione del bene agevolato; inoltre, in ciascun anno, la parte di credito attribuita ai soci o ai collaboratori, incrementata da quella utilizzata direttamente dalla società, non può eccedere la quota fruibile annualmente¹⁴⁷.

Attribuzione al collaboratore familiare del credito maturato in capo all'impresa familiare

La **Risposta ad interpello n.85 del 05 marzo 2020**, nell'ambito del credito d'imposta per il Mezzogiorno, affronta anche la questione relativa alla fruibilità del credito d'imposta da parte del collaboratore familiare. Il credito di imposta è attribuito alle imprese che acquisiscono beni strumentali nuovi; parliamo quindi di soggetti

¹⁴⁶ Risposta ad interpello n.85/2020 "in ordine al trasferimento dei crediti d'imposta delle società di persone ai soci, si richiamano i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 163/E del 31 luglio 2003, che attribuisce valenza generale ai principi espressi nelle risoluzioni n. 120/E del 18 aprile 2002 e n. 286/E del 22 agosto 2002, riguardanti i crediti d'imposta per gli incrementi occupazionali e per gli investimenti nelle aree svantaggiate, previsti dagli articoli 7 e 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. In particolare, l'Agenzia ha affermato che possono essere trasferite ai soci di società di persone le agevolazioni alle imprese concesse sotto forma di credito d'imposta, mediante attribuzione ai soci del credito non utilizzato dalla società. La risoluzione n. 163/E del 2003 chiarisce che: "Tale affermazione è diretta conseguenza del principio di tassazione per trasparenza delle predette società, ai sensi dell'art. 5 del TUIR. Il reddito di partecipazione imputato ai soci, infatti, ha la stessa natura - di reddito d'impresa - di quello conseguito dal soggetto partecipato e ne rappresenta la mera ripartizione. Le società, quindi, indicano in dichiarazione il credito maturato e quello già utilizzato entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa ed utilizzano il residuo compensandolo direttamente con le imposte e i contributi da esse dovuti, oppure attribuendolo, in tutto o in parte, ai soci in proporzione alle quote di partecipazione agli utili". La citata risoluzione specifica anche, in linea di principio, le condizioni che consentono di trasferire ai soci le agevolazioni concesse alle società di persone in forma di crediti d'imposta, ribadisce che l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo e chiarisce che i soci potranno utilizzare la quota di credito loro assegnata solo dopo averla acquisita nella propria dichiarazione."

¹⁴⁷ Quanto ai criteri di attribuzione del credito ai soci o collaboratori si rimanda per ulteriori approfondimenti alle Risoluzioni AdE 163/E/2003, 120/E/2002 e 286/E/2002

titolari di reddito d'impresa, individuabili in base all'articolo 55 del TUIR, indipendentemente dalla natura giuridica assunta. Per quanto concerne il trattamento fiscale dei redditi prodotti dall'impresa familiare ex art. 230-bis del codice civile¹⁴⁸, il comma 4 dell'articolo 5 del TUIR prevede, al ricorrere delle condizioni ivi indicate, che il relativo reddito sia imputato al titolare imprenditore (al quale spetta la quota minima del 51%) e ai familiari collaboratori, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili. Il documento di prassi statuisce quindi che il *"collaboratore familiare è titolare di un reddito di partecipazione, che, ottenuto dalla ripartizione del reddito di impresa, ne mantiene la stessa natura; dal che consegue che lo stesso, in qualità di titolare di reddito di impresa, possa rientrare nell'ambito soggettivo di applicazione del credito di imposta in esame"*.

Attribuzione al socio del credito maturato in capo alla società cooperativa che abbia optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'articolo 115 Tuir

Circolare AdE 9/E/2021, Punto 5.6.4 *"Soci di società cooperative"* dirime il dubbio se il credito d'imposta maturato da una società cooperativa possa essere successivamente attribuito ai singoli soci. L'art.1, comma 1051 L.n.178/2020 stabilisce che il credito di imposta è attribuito *"a tutte le imprese (...) indipendentemente dalla forma giuridica (...) che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi (...)"*. Destinatari di tale beneficio sono, pertanto, i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta. Sempre in materia di trasferimento dei crediti d'imposta delle società ai soci, abbiamo avuto modo di approfondire anche la **Risposta ad interpello n.85 del 05 marzo 2020**, in cui viene affermato la legittimità dell'attribuzione al collaboratore dell'impresa familiare e ai soci di società di persone del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, in virtù dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza. Nell'ipotesi di tassazione per trasparenza, l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo; tali conclusioni valgono anche per le società cooperative che abbiano optato per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del Tuir e, pertanto, sono assimilate, ai fini della tassazione, alle società di persone. La circolare precisa altresì che *"In assenza di opzione per la trasparenza fiscale, le società cooperative, in qualità di soggetti*

¹⁴⁸ Art 230 bis cod.civ. Impresa familiare *"Salvo che sia configurabile un diverso rapporto [2094,2251]), il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro, nella famiglia o nell'impresa familiare ha diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e partecipa agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato [36 Cost]. Le decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi nonché quelle inerenti alla gestione straordinaria, agli indirizzi produttivi e alla cessazione dell'impresa sono adottate, a maggioranza, dai familiari che partecipano all'impresa stessa. I familiari partecipanti all'impresa che non hanno la piena capacità di agire(6) sono rappresentati nel voto da chi esercita la potestà su di essi [316].*

Il lavoro della donna è considerato equivalente a quello dell'uomo [37 Cost.].

Ai fini della disposizione di cui al primo comma si intende come familiare il coniuge, i parenti entro il terzo grado; gli affini [78] entro il secondo); per impresa familiare quella cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo.

Il diritto di partecipazione di cui al primo comma è intrasferibile, salvo che il trasferimento avvenga a favore di familiari indicati nel comma precedente col consenso di tutti i partecipi. Esso può essere liquidato in danaro alla cessazione, per qualsiasi causa, della prestazione del lavoro, ed altresì in caso di alienazione dell'azienda. Il pagamento può avvenire in più annualità, determinate, in difetto di accordo, dal giudice. In caso di divisione ereditaria [713 ss. c.c.] o di trasferimento dell'azienda [2556] i partecipi di cui al primo comma hanno diritto di prelazione sull'azienda. Si applica, nei limiti in cui è compatibile, la disposizione dell'articolo 732.

Le comunioni tacite familiari nell'esercizio dell'agricoltura sono regolate dagli usi che non contrastino con le precedenti norme."

passivi all'Ires, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lett. a), del Tuir, non potranno applicare i principi sopra menzionati e, quindi, imputare ai soci il credito d'imposta maturato in capo alle medesime".

Trasferimento agli eredi

Per quanto riguarda l'ipotesi di trasferimento agli eredi del credito maturato in capo all'imprenditore deceduto, la Risoluzione AdE 140/E/2003, in materia di credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate, afferma il principio generale di trasferibilità del credito insieme all'azienda o al ramo d'azienda in relazione al quale è maturato. La successione per decesso dell'imprenditore individuale, in quanto peraltro non dipendente da atti volontari, rappresenta pertanto una delle fattispecie in presenza delle quali è consentita, a fronte della prosecuzione dell'attività d'impresa, la continuazione della fruizione da parte degli eredi del credito maturato in capo al *de cuius*.

Trasferimento nell'ambito del consolidato fiscale

L'altra possibilità di cessione del credito d'imposta per beni strumentali riguarda il trasferimento nell'ambito del consolidato fiscale. Tale facoltà risulta ad oggi ammissibile per i crediti maturati in relazione ad investimenti ricadenti sotto la disciplina della L. 178/2020 mentre rimane preclusa per investimenti ricadenti sotto la disciplina previgente della L. 160/2019. Quanto affermato trova riscontro nella **Risposta ad interpello n.508 del 23.07.2021** che afferma *"Quanto alle modalità di fruizione del credito di imposta in esame, l'articolo 1, comma 1059, della legge n. 178 del 2020 prevede che "è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241", senza ulteriori precisazioni o limiti. Ciò posto, in assenza di un espresso divieto che impedisca - in analogia a quanto previsto esplicitamente nell'ultimo periodo del comma 191 della legge n. 160 del 2019 - ogni forma di cessione o trasferimento anche all'interno del consolidato fiscale, si ritiene che lo strumento agevolativo in esame non soggiaccia al medesimo limite e, di conseguenza, possa essere liberamente trasferito nell'ambito del consolidato fiscale".*

Trasferimento all'interno di operazioni straordinarie

L'ulteriore fattispecie riguarda infine la possibilità di cedere il credito d'imposta all'interno di operazioni straordinarie caratterizzate dal trasferimento del bene agevolato all'interno del complesso aziendale come ad esempio fusione, scissione, successione per decesso dell'imprenditore, cessione del ramo d'azienda in

relazione al quale il credito è maturato¹⁴⁹. Da questo punto di vista, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda non vanifica i presupposti della disciplina agevolativa poiché l'azienda continua a mantenere, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello qualitativo. Il mutamento della titolarità d'azienda non comporta pertanto il venir meno dell'agevolazione, che continua in capo all'avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale.

Anche tale posizione assunta dall'agenzia trova le sue radici nell'antecedente disciplina dell'iperammortamento con particolare riferimento alla **Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019**, emanata a commento del meccanismo di recapture. In tale documento l'AdE stabilisce infatti che *"la fattispecie della cessione del singolo bene debba essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa). In quest'ultima ipotesi, infatti, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del trasferimento del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti, l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello qualitativo. In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa. Pertanto, il mutamento della titolarità di un'azienda (o di un ramo d'azienda) che contiene uno o più beni agevolati non comporta il venir meno dell'iperammortamento, la cui fruizione continuerà, in capo all'avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale"*.

SULL'UTILIZZO SUCCESSIVO DELLE QUOTE IN CASO DI INCAMPIENZA

La Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020), ponendosi in continuità con la Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2020), per quanto riguarda le modalità di fruizione del credito d'imposta per beni strumentali, prevede la possibilità di spalmarlo in determinate quote costanti annuali il cui importo è pari massimo ad un 1/3 del credito d'imposta maturato complessivamente. In virtù di tale vincolo si è posta la questione relativa alle eventuali quote o frazioni di esse non compensate nell'anno di competenza. La risposta arriva dall'Agenzia delle Entrate, in occasione del consueto appuntamento annuale Telefisco 2021, la quale chiarisce che, in caso di mancato utilizzo totale o parziale dell'importo del credito nei limiti sopracitati, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato, nel corso dei periodi di imposta successivi.

¹⁴⁹ Per ulteriori approfondimenti sulle singole fattispecie di operazioni straordinarie si rimanda alla Circolare AdE 38/E/2002 per la fusione, alla Risoluzione AdE 143/E/2003 per la scissione, alla Risoluzione AdE 140/E/2003 per la successione per decesso dell'imprenditore individuale, alla Resp. Interpello n.72 del 08.03.2019 per la cessione del ramo d'azienda in relazione al quale il credito è maturato.

La posizione espressa dall'AdE si pone in linea con quanto stabilito nella Circolare 5/E/2015: "Nel caso in cui, per motivi di incapacienza, la quota annuale – o parte di essa – non possa essere utilizzata, la stessa potrà essere fruita già nel successivo periodo di imposta, secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito, andando così a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo di imposta". L'ammontare residuo del credito d'imposta può quindi essere riportato all'anno seguente e va a sommarsi alla quota di credito di competenza dell'esercizio successivo.

LA CIRCOLARE AdE n.9/E del 23.07.21 E LE CORRELATE RISPOSTE AD INTERPELLO

Si conclude la trattazione del credito d'imposta beni strumentali con una disamina della Circolare n. 9 E del 23 luglio 2021 in cui l'Agenzia delle Entrate riepiloga i tratti salienti del beneficio fiscale e fornisce una serie di istruzioni relative alle modalità di applicazione. Tali risposte sono state raggruppate in funzione delle tematiche, anche al fine di chiarire i più ricorrenti dubbi interpretativi.

La Circolare 9/E è strutturata in una serie di capitoli dedicati rispettivamente a:

- Soggetti interessati
- Investimenti
- Ambito temporale
- Determinazione dell'agevolazione
- Utilizzo
- Cumulo con altre agevolazioni
- Rideterminazione dell'agevolazione
- Documentazione

Indichiamo di seguito gli argomenti più rilevanti per ogni singolo capitolo.

Il **capitolo Soggetti interessati** affronta tre argomenti. Il primo quesito è se le reti di imprese possano beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. A tal proposito, l'agenzia risponde ricordando che l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione è individuato dai commi 1051 e 1061 della legge di bilancio 2021 ed in particolare, ai sensi del comma 1051, il credito di imposta in esame è attribuito «a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato». Nel novero delle imprese beneficiarie sono ricompresi gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 del Tuir, nonché le reti di imprese; quest'ultime andranno a determinare l'ammontare del credito d'imposta in maniera differente, a seconda che si tratti di reti-soggetto e reti-contratto. Infine, la circolare ricorda che, per espressa previsione del comma 1061 della legge di bilancio 2021, rientrano sotto il profilo soggettivo di applicazione della misura

anche gli “esercenti arti e professioni” che effettuano investimenti in beni strumentali materiali e immateriali non 4.0,

Il secondo quesito riguarda l’esclusione delle imprese destinatarie di sanzioni interdittive dall’accesso al credito d’imposta e l’agenzia precisa che “per motivi di ordine logico-sistematico”, l’esclusione dal credito d’imposta “*debba riguardare il medesimo arco temporale interessato dall’applicazione della relativa sanzione interdittiva*”.

Il terzo quesito riguarda il diritto ad usufruire del credito d’imposta per investimenti in beni 4.0 da parte di un soggetto che esercita come attività principale quella professionale e al contempo come attività secondaria quella di impresa e la risposta offerta dall’agenzia è affermativa, naturalmente solo in relazione agli investimenti effettuati nell’ambito dell’attività imprenditoriale.

Nel **capitolo Investimenti** sono affrontati due quesiti. Il primo quesito è relativo agli investimenti realizzati mediante contratti di leasing quale modalità ammessa per tutta la disciplina prevista commi 1054-1058, anche se citata nel solo comma 1054 sui beni 4.0.

Il secondo quesito riguarda invece l’ammissibilità al credito d’imposta dei beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro considerati, a parere dell’Agenzia delle Entrate, ammissibili al credito d’imposta, indipendentemente dalla circostanza che il contribuente scelga di dedurre o di non dedurre l’intero costo del bene nell’esercizio di sostenimento.

Nel **capitolo Ambito temporale** la Circolare affronta la tematica dei periodi di sovrapposizione tra le diverse discipline agevolative, ovvero quello tra il 16/11/2020 e il 31/12/2020 e quello tra il 01/01/2021 e il 30/06/2021 per i quali sono considerati applicabili gli incentivi previsti da entrambe le leggi di bilancio 2020 e 2021. A tal proposito, l’Agenzia spiega che si deve valutare “distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, vale a dire anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all’ordine vincolante e sia stato versato l’acconto del 20 per cento (c.d. “prenotazione”), dal caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni”; nel caso della prenotazione anteriore al 15/11/2020 gli investimenti, sempre se completati entro il 30 giugno 2021, restano “incardinati nella precedente disciplina di cui alla legge di bilancio 2020”. In caso contrario si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2021.

Nel **capitolo Determinazione dell’agevolazione** vengono trattati quattro quesiti. Il primo quesito riguarda le reti di imprese e nel caso delle reti-contratto, prive di autonoma soggettività giuridica e tributaria, il credito di imposta dovrà essere applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete; nel caso delle reti-soggetto, che hanno un’autonoma soggettività rilevante anche dal punto di vista tributario, nel caso in cui il programma di rete preveda l’esecuzione di investimenti in beni strumentali nuovi, l’effettuazione degli stessi

è imputabile alla rete-soggetto, la quale applicherà in modo autonomo il meccanismo di calcolo del credito di imposta avendo riguardo ai costi relativi agli investimenti ammissibili effettuati in esecuzione del programma comune di rete.

Con il secondo quesito l’Agenzia delle Entrate precisa che l’eventuale IVA totalmente indetraibile costituisce una componente del costo e quindi rientra nell’importo agevolato; invece l’IVA parzialmente indetraibile non rileva “nella misura corrispondente al rapporto tra l’ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e le operazioni esenti”.

Il terzo quesito riguarda il caso in cui un soggetto abbia beneficiato di contributi finalizzati all’acquisto di beni agevolati e se, ai fini della determinazione del credito d’imposta, il costo d’acquisto dei beni debba essere assunto al netto o al lordo di detti contributi; l’agenzia conferma nuovamente che il costo è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi. Il quarto quesito riguarda i beni in leasing riscattati e l’Agenzia ritiene che, ai fini della determinazione del credito d’imposta spettante al locatario, “non assume alcuna rilevanza il prezzo di riscatto dallo stesso pagato all’atto di esercizio del diritto di opzione”.

Il **capitolo Utilizzo** comprende un totale di 10 risposte. Il primo quesito conferma l’applicabilità del dovere di rispettare la normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro ed il corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori valgono anche per gli esercenti arti e professioni.

Il secondo quesito riguarda il Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) e l’Agenzia spiega che la disponibilità di tale documento in corso di validità al momento della fruizione del credito d’imposta è una prova attestante il corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali richiesti dalla norma.

La terza domanda riguarda il dubbio se risulta possibile continuare a utilizzare il credito d’imposta oltre il terzo anno successivo a quello di entrata in funzione, per i beni “Industria 4.0”, di interconnessione, in caso non si riesca a compensare tutto nel periodo previsto. L’Agenzia conferma che, nel caso in cui la quota annuale del beneficio fiscale o parte di essa non sia utilizzata, l’ammontare residuo potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale, anche oltre il limite del terzo anno.

Con il quarto quesito riguardante l’utilizzo in un’unica quota del credito d’imposta prevista per i beni ordinari fino al 31/12/2021 l’Agenzia sottolinea che l’annualità unica è configurata come “*un’eccezione alla ripartizione dell’utilizzo in tre quote annuali di pari importo*”, configurandosi come una facoltà che nel caso in cui non venga azionata, porta il contribuente ad usufruire del credito in tre quote annuali di pari importo. In ogni caso il credito non utilizzato, in tutto o in parte, potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi.

Nel quinto quesito si affronta il discorso dell'interconnessione tardiva, ovvero attivata in un periodo d'imposta successivo a quello dell'acquisto del bene 4.0. Oggetto della domanda è se il ritardo nell'interconnessione produca solo un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio e quali siano le modalità di fruizione del credito d'imposta nel periodo prima dell'avvenuta interconnessione. La risposta dell'Agenzia è affermativa ed in merito alle modalità nel caso in cui il bene entri in funzione senza essere interconnesso, il contribuente può decidere se iniziare a godere del credito d'imposta in misura ridotta, previsto per i beni non 4.0, fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione e successivamente fruirne in misura piena decurtando il beneficio delle quote già fruite in precedenza e dividendo il beneficio residuo in un nuovo triennio di fruizione di pari importo; oppure, in alternativa, potrà attendere l'interconnessione e fruire del credito di imposta direttamente in misura piena.

Con la sesta domanda, l'Agenzia nega l'obbligo, per i crediti d'imposta di importi superiori a 5.000 euro, di procedere con la presentazione della dichiarazione munita del visto di conformità. Questo perché si tratta di un credito non direttamente riconducibile alle imposte sui redditi, ma che ha natura strettamente agevolativa.

Nel settimo quesito, l'Agenzia afferma che in presenza di operazioni straordinarie, caratterizzate dalla veicolazione dell'azienda o di un ramo d'azienda nel cui ambito è rinvenibile il bene agevolato da cui origina il credito d'imposta, l'avente causa continuerà a fruire del credito d'imposta maturato in capo al dante causa, secondo le regole originariamente determinate in capo a quest'ultimo, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale.

Nell' ottava domanda, in caso di decesso del beneficiario, l'Agenzia conferma che la successione per decesso dell'imprenditore individuale "rappresenta una delle fattispecie in presenza delle quali è consentita, a fronte della prosecuzione dell'attività d'impresa, la continuazione della fruizione da parte degli eredi del credito maturato in capo al de cuius".

Nel nono quesito riguarda la possibilità di trasferire il credito d'imposta ai soggetti trasparenti partecipanti all'impresa familiare ovvero alla società di persone; l'Agenzia spiega che l'attribuzione del credito ai soci o ai collaboratori va effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili e che tale attribuzione dovrà risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente. I soci o i collaboratori, a loro volta, acquisiscono nella propria dichiarazione la quota di credito ad essi assegnata, al fine di utilizzarla in compensazione.

Nella decima domanda, infine, l'Agenzia afferma che il credito d'imposta maturato da una società cooperativa può essere successivamente attribuito ai singoli soci laddove vi sia l'imputazione del reddito per trasparenza; in tal caso l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo.

Per quanto riguarda il capitolo **Cumulo con altre agevolazioni**, come già ampiamente confermato in altri documenti di prassi, i crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali sono espressamente cumulabili con altre misure insistenti sugli stessi costi ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo rappresentato dal costo sostenuto. Per verificare che gli importi non superino il costo, *"è necessario individuare i costi riferibili ai beni oggetto di investimento ammissibili a entrambe le discipline agevolative e assumere, quali costi rilevanti ai fini del credito d'imposta, l'importo complessivo dei costi ammissibili, al lordo dei contributi agli stessi correlati, cioè per il loro intero ammontare, anche se di tali costi il contribuente non è rimasto inciso per effetto dei contributi erogati a suo favore. Quindi, occorre calcolare il credito di imposta teoricamente spettante, e sommare tale importo teorico a quello degli altri incentivi pubblici concessi sui medesimi investimenti"*. Il risultato di tale somma non deve superare il costo sostenuto dato dall'ammontare complessivo dei costi ammissibili di competenza del periodo di imposta per il quale il contribuente intende avvalersi del credito di imposta.

Il settimo capitolo **Rideterminazione dell'agevolazione** affronta i casi di leasing e di furto del bene.

In merito al leasing, l'Agenzia afferma che il mancato esercizio del diritto di riscatto così come la cessione del contratto di leasing durante il "periodo di sorveglianza" (entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione) costituiscono causa di rideterminazione dell'incentivo perché sono situazioni equiparate alla cessione a titolo oneroso e delocalizzazione dei beni agevolati acquisiti in proprietà per i quali scatta appunto il recapture. Diversamente, il credito d'imposta non sarà oggetto di rideterminazione qualora, nel periodo di sorveglianza, il bene acquisito in proprietà a seguito di riscatto venga successivamente ceduto a una società di leasing nel contesto di un'operazione di sale and lease back. La rideterminazione dell'agevolazione non scatta altresì in caso di furto del bene agevolato.

L'ultimo capitolo è dedicato alla **Documentazione**. Per quanto riguarda il riferimento normativo da indicare per le acquisizioni di beni avvenute a partire dal 16 novembre 2020, la Circolare 9/E stabilisce *"per gli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento, le relative fatture e gli altri documenti di acquisto devono contenere il riferimento alle disposizioni della legge di bilancio 2020.*

Per gli investimenti intrapresi a decorrere dal 16 novembre 2020 – per i quali, vale a dire, alla data del 15 novembre non ci sia stato l'ordinativo e/o il versamento dell'acconto del 20 per cento – le fatture e gli altri documenti di acquisto dei beni ammissibili devono riportare il riferimento alla disciplina agevolativa della legge di bilancio 2021".

Qualora nei documenti già emessi non sia stato indicato il corretto riferimento normativo è possibile operare una regolarizzazione dei documenti secondo le modalità indicate nella Risposta ad interpello n. 438 del 5 ottobre 2020.

Le correlate risposte dell'Agenzia delle Entrate

I chiarimenti resi nella circolare AdE 9/E/2021 hanno trovato ulteriori conferme in una serie di risposte rese dall'agenzia a recenti istanze d'interpello, ovvero: la risposta n. 600/2021, in cui viene confermata l'ammissibilità al credito d'imposta delle S.T.P. in quanto titolari di reddito d'impresa; la risposta n. 602/2021 inerente i criteri di coordinamento temporale delle discipline ex L. 160/2019 e L. 178/2020; la risposta n. 603/2021 che rammenta le modalità di regolarizzazione della dicitura nella documentazione già emessa; la risposta n. 604/2021 riguardante il procedimento di cumulo tra credito d'imposta beni strumentali e altre agevolazioni.

Entrando nel dettaglio della **Risposta n.600/2021**, l'istante è rappresentato da una società tra professionisti intenta a valutare la possibilità di accedere al credito d'imposta per i beni materiali 4.0 ed al credito d'imposta per gli investimenti effettuati nel Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98 - 108, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015. A tal fine il contribuente chiede all'agenzia pone i seguenti quesiti: se il reddito prodotto dalla società debba essere considerato reddito d'impresa o reddito di lavoro autonomo; se la società, in funzione della risposta di cui al punto precedente, potrà accedere alle agevolazioni sopra indicate relative agli investimenti in beni strumentali; ed infine se le suddette agevolazioni sono tra esse cumulabili.

Per quanto concerne il tema del profilo soggettivo del beneficio fiscale, l'ente conferma nuovamente che, fra i soggetti beneficiari sia del credito beni strumentali ordinari e 4.0, rientrano anche le società tra professionisti, in quanto operanti in una veste giuridica di natura societaria e titolari di reddito d'impresa. In conseguenza di tale prima risposta, l'agenzia conferma altresì che il contribuente può accedere ad entrambe le misure fiscali indicate, in quanto destinate a *"tutte le imprese residenti in Italia, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito"*. Infine, in merito alla cumulabilità dei due benefici, l'agenzia conferma che, in relazione ai medesimi investimenti, risulta possibile cumulare i due benefici, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento.

Le **Risposte n.602/2021** e **n.603/2021** affrontano la questione del corretto coordinamento temporale fra la normativa contenuta nella legge di bilancio previgente e la disciplina attuale e ricorda che la data spartiacque è quella del 15.11.2020, quale giorno antecedente all'entrata in vigore della nuova disciplina. Il tutto in linea con quanto già ampiamente chiarito nella Circolare AdE 9/E/2021.

Oltre a ciò, la Risposta n.602/2021 affronta anche il caso di un investimento in un bene 4.0 effettuato successivamente al 15.11.2020 e pertanto ammissibile alla disciplina della L. 178/2020 ma che viene interconnesso il 31.12.2020. A fronte del mancato utilizzo della prima quota annuale di credito d'imposta, fruibile nel caso di specie già nel 2020 (anno di interconnessione del bene) ma nei fatti non compensata a causa di un'interconnessione avvenuta al 31.12.2020, l'agenzia conferma la facoltà di riportare tale prima quota annuale di credito inutilizzata negli anni successivi anche oltre il terzo e senza alcun limite temporale;

la prima quota, inutilizzata nel 2020 potrà dunque essere legittimamente compensata nel 2021 sommandosi alla seconda quota.

La Risposta n.603/2021 ricorda invece le modalità di rettifica dei riferimenti normativi sulle fatture ed i documenti relativi agli investimenti; come più volte chiarito, i soggetti interessati possono regolarizzare i documenti già emessi, sprovvisti della corretta indicazione delle disposizioni agevolative di riferimento, prima che inizino le attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria e secondo le modalità indicate nella Risposta ad interpello n. 438 del 5 ottobre 2020.

La **Risposta n.604/2021** affronta la questione della cumulabilità tra il credito d'imposta beni strumentali ed un contributo a fondo perduto POR-FESR 2014-2020. In linea sempre con i chiarimenti offerti nella Circolare AdE 9/E/2021, la sommatoria dovrà essere effettuata considerando i seguenti addendi, ovvero il credito d'imposta maturato, il contributo a fondo perduto POR-FESR 2014-2020 ed il risparmio d'imposta Irpef o Ires e Irap derivante dalla detassazione del credito. Nel caso in cui il risultato non ecceda il costo agevolabile del bene, il credito d'imposta sarà interamente fruibile; nel caso in cui tale cumulo risulti invece superiore al costo del bene, il contribuente dovrà rimodulare l'importo del credito d'imposta corrispondentemente, in modo tale da non superare il limite del 100% del costo sostenuto.

Infine, tra gli ultimi aggiornamenti di prassi, si segnala la **Risposta ad interpello num. 725 del 18 ottobre 2021**, in cui l'Agenzia delle Entrate stabilisce che la firma digitale con marca temporale costituisce, al pari della PEC, uno strumento adeguato per garantire la certezza della data di emissione dell'attestato di conformità, da parte dell'ente di certificazione accreditato. A tal proposito, l'Agenzia, richiamando la Circolare num.4 del 2017, ricorda che la perizia deve essere acquisita dall'impresa entro il periodo d'imposta in cui il bene 4.0 entra in funzione o viene interconnesso al sistema. Sarà pertanto sufficiente che, entro la data di chiusura del periodo d'imposta, l'attestato che certifichi le caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione venga emesso con data certa. E la firma digitale con marca temporale è idonea ad attestare l'emissione dell'attestato.

5.3 La compliance nel Credito d'imposta Formazione 4.0

GENESI DELL'ISTITUTO

Il credito d'imposta per la formazione 4.0 consiste in un incentivo fiscale a sostegno delle aziende che investono nella formazione dei propri dipendenti sulle tecnologie abilitanti previste dal Piano Industria 4.0 ed ora inserite nel Nuovo Piano Transizione 4.0, pilastro fondamentale del Recovery Fund italiano.

Procedendo con una breve disamina sulla genesi dell'istituto, il credito d'imposta per la formazione 4.0 è stato originariamente introdotto con l' **art. 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018)** e presentato come una forma strategica di incentivo fiscale per gli investimenti effettuati dalle

imprese sulla formazione del personale dipendente in merito alle materie aventi ad oggetto le tecnologie rilevanti per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, in coerenza con quanto previsto dal Piano Nazionale Impresa 4.0¹⁵⁰. Il beneficio originariamente ammontava nella misura del 40% delle spese relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui era occupato nelle suddette attività formative.

Il credito d'imposta in esame viene successivamente disciplinato nelle disposizioni applicative con il **Decreto Interministeriale 4 maggio 2018 (decreto attuativo)** e che va a regolamentare le modalità di gestione, gli oneri documentali, i controlli e le cause di decadenza. Altro documento di approfondimento degno di nota è la **Circ. Mi.S.E. 3 dicembre 2018, n. 412088** che, fornendo ulteriori chiarimenti sull'applicazione del beneficio fiscale, delinea i termini per il deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali, l'ammissibilità della formazione on line e gli aspetti legati al cumulo del credito d'imposta con altri incentivi alla formazione.

A seguire, l'**art.1, i commi da 78 a 81 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019)** estendono l'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione e prevedono altresì la possibilità di usufruire del beneficio fiscale anche per le spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018. La citata legge di bilancio 2019 opera inoltre una rimodulazione della percentuale di beneficio applicabile sulle spese ammissibili; ed in particolare la misura del 40% viene elevata al 50% per le spese sostenute dalle piccole imprese, mentre rimane al 40% per quelle sostenute dalle medie imprese¹⁵¹ e si riduce al 30% per le grandi imprese. Anche il tetto massimo di spesa viene parzialmente ridefinito con specifico riferimento alle grandi imprese, operando in tal caso una riduzione a 200.000 euro e mantenendolo contestualmente inalterato a 300.000 euro per le altre categorie di beneficiari.

L'Agenzia delle Entrate interviene nuovamente con la **Risoluzione n. 6/E del 17 gennaio 2019**, istituendo il codice tributo utile per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in favore delle imprese che effettuano spese in attività di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste nel Piano Nazionale Industria 4.0; a seguire, ulteriori spunti di approfondimento in merito alle modifiche introdotte con la Legge di bilancio 2019 all'art.1 commi da 78 a 81, vengono offerti nella **Circolare AdE. 10 aprile 2019, n. 8**. Il credito d'imposta in esame viene prorogato, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, a seguito dell'emanazione dell'**art.1, comma 215 della Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, (legge di bilancio 2020)**, mantenendo

¹⁵⁰ Ai sensi dell'art.1 comma 46 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, il credito d'imposta per la formazione 4.0 veniva riconosciuto "A tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano spese in attività di formazione nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017".

¹⁵¹ Coerentemente con quanto disciplinato nella Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea L 124 del 20 maggio 2003, una media impresa è un'impresa che impiega meno di 250 dipendenti e registra un fatturato annuo non superiore ai 50 milioni di EUR e/o un totale di bilancio non superiore a 43 milioni di EUR; una piccola impresa è un'impresa che impiega meno di 50 dipendenti e registra un fatturato annuo e/o un totale di bilancio non superiore a 10 milioni di EUR; una microimpresa è un'impresa che impiega meno di 10 dipendenti e registra un fatturato annuo e/o un totale di bilancio non superiore a 2 milioni di EUR.

l'applicabilità disposizioni contenute nel decreto ministeriale del 4 maggio 2018, ad eccezione della stipula e del deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali presso l'Ispettorato del lavoro competente, non più necessari ai fini del riconoscimento del credito d'imposta.

L' **art. 1, comma 1064, lettere i) e l) della legge 178 del 30 dicembre 2020 (legge di Bilancio 2021)** interviene nuovamente sulla disciplina del beneficio fiscale in esame, estendendone il riconoscimento fino al periodo in corso al 31 dicembre 2022 ed ampliandone la portata e mantenendo l'intensità dal 30% al 60% delle spese ammissibili, in relazione alle dimensioni dell'impresa e con un tetto massimo di 300.000 euro.

Le aliquote del credito d'imposta vengono rimodulate dal **Decreto Aiuti (art. 22, D.L. n. 50/2022)**¹⁵², entrato in vigore il 18 maggio 2022; infine il **Decreto Mi.Se. del 01 luglio 2022** indica nel dettaglio le condizioni per fruire del bonus potenziato. Per chiudere questo percorso normativo, mancherebbe solo il **Decreto Direttoriale del MISE**, da emanarsi entro 30 giorni dalla data di pubblicazione del D.M. 1° luglio 2022 e finalizzato a disciplinare i criteri e le modalità di accertamento delle competenze.

PROFILO SOGGETTIVO

Il credito d'imposta sulla formazione 4.0 è finalizzato a sostenere le imprese nel processo di trasformazione tecnologica e digitale, creando e consolidando le competenze nelle tecnologie abilitanti previste dal Piano nazionale Impresa 4.0. I soggetti beneficiari del credito d'imposta sono tutte le **imprese** residenti nel territorio dello Stato, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dall'attività economica esercitata, dalla natura giuridica, dalle dimensioni e dal regime contabile. Gli **enti non commerciali** possono accedere al credito d'imposta limitatamente all'attività commerciale esercitata ed in relazione al personale dipendente impiegato, anche in via non esclusiva, nelle attività oggetto della misura agevolativa. Con particolare riferimento al settore economico di appartenenza, l' Art. 2 comma 1 del Decreto Interministeriale 04.05.2018 precisa inoltre che il beneficio si applica anche alle imprese che esercitano l'attività della pesca, dell'acquacoltura e della produzione primaria di prodotti agricoli¹⁵³.

¹⁵² Art. 22 D.L. 17 maggio 2022, n. 50 - Credito d'imposta formazione 4.0 "1. Al fine di rendere piu' efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese, con specifico riferimento alla qualificazione delle competenze del personale, le aliquote del credito d'imposta del 50 per cento e del 40 per cento previste dall'articolo 1, comma 211, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, sono rispettivamente aumentate al 70 per cento e al 50 per cento, a condizione che le attivita' formative siano erogate dai soggetti individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto e che i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano certificati secondo le modalita' stabilite con il medesimo decreto ministeriale.

2. Con riferimento ai progetti di formazione avviati successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto che non soddisfino le condizioni previste dal comma 1, le misure del credito d'imposta sono rispettivamente diminuite al 40 per cento e al 35 per cento".

¹⁵³ Quanto espresso risulta in conformità a quanto previsto dalla disciplina europea in materia di aiuti alla formazione contenuta nel Regolamento (UE) n. 651/2014.

Il credito d'imposta non si applica alle imprese in difficoltà, così come definite dall'articolo 2, punto 18), del Regolamento (UE) n. 651/2014¹⁵⁴; in particolare sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale ed infine le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

La fruizione del beneficio spettante è subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. Da questo punto di vista, come per gli altri crediti d'imposta industria 4.0, anche per il credito formazione 4.0, la disponibilità del **Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC)** in corso di validità al momento della fruizione del beneficio fiscale costituisca prova adeguata del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali citati; diversamente, un DURC richiesto e non rilasciato ovvero non ottenibile laddove richiesto preclude la fruizione del credito d'imposta.

Sempre dal punto di vista del profilo soggettivo della misura, i **soggetti destinatari delle attività formative** devono rientrare all'interno del personale dipendente inteso quale personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato¹⁵⁵, anche a tempo determinato. Il decreto attuativo precisa inoltre che, coerentemente con le finalità della disciplina agevolativa, tra i destinatari delle attività formative possono rientrare anche i soggetti titolari di un contratto di apprendistato¹⁵⁶, con riguardo alla sola formazione relativa all'acquisizione delle

¹⁵⁴ L'articolo 2, punto 18), del Regolamento (UE) n. 651/2014 definisce impresa in difficoltà "un'impresa che soddisfa almeno una delle seguenti circostanze: a) nel caso di società a responsabilità limitata (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate. Ciò si verifica quando la deduzione delle perdite cumulate dalle riserve (e da tutte le altre voci generalmente considerate come parte dei fondi propri della società) dà luogo a un importo cumulativo negativo superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto. Ai fini della presente disposizione, per «società a responsabilità limitata» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato I della direttiva 2013/34/UE (1) e, se del caso, il «capitale sociale» comprende eventuali premi di emissione; b) nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulate. Ai fini della presente disposizione, per «società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato II della direttiva 2013/34/UE; c) qualora l'impresa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori; d) qualora l'impresa abbia ricevuto un aiuto per il salvataggio e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia, o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione; e) nel caso di un'impresa diversa da una PMI, qualora, negli ultimi due anni: 1) il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5; e 2) il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) sia stato inferiore a 1,0".

¹⁵⁵ Ai sensi dell'Art.2094 cod.civ. "È prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore"

¹⁵⁶ Ai sensi dell'Art. 41 comma 1 Dlgs 81/2015 "L'apprendistato è un contratto di lavoro a tempo indeterminato finalizzato alla formazione e alla occupazione dei giovani". La finalità di tale fattispecie contrattuale è quella di adeguare la professionalità del lavoratore alle esigenze del mercato del lavoro oltre a favorire l'occupazione delle giovani generazioni.

competenze nell'ambito delle tecnologie abilitanti. Al di fuori delle citate categorie di dipendenti, non sono pertanto compresi altri collaboratori legati all'impresa con contratti lavorativi diversi da quello di lavoro subordinato o di apprendistato. Tuttavia, come precisato nell'art. 3 comma 5 del decreto attuativo, la partecipazione alle attività di formazione anche di collaboratori diversi dal personale dipendente o dai titolari di contratti di apprendistato, non pregiudica l'applicazione della disciplina agevolativa ma determina soltanto una condizione di irrilevanza, dal punto di vista del calcolo del beneficio fiscale, delle spese sostenute per tali altre figure.

Il personale dipendente può essere impegnato nelle attività di formazione ammissibili sia come discente ma anche in veste di docente o tutor; anche in questo caso, infatti, l'impresa sostiene comunque un costo pari al "mancato reddito" del dipendente distolto dalle ordinarie attività produttive per essere occupato nelle attività di formazione interna. Come chiarito dal Mi.Se. in occasione del convegno svoltosi il 10 febbraio 2021, la natura di aiuto di stato¹⁵⁷ del credito d'imposta formazione 4.0 impedisce l'ampliamento della platea dei beneficiari al personale titolare di un rapporto di lavoro diverso da quello subordinato e rimane pertanto una misura destinata solo ai lavoratori dipendenti salariati, con l'esclusione di manager ed imprenditori.

La misura del credito d'imposta subisce un aumento della percentuale applicabile nel caso in cui i destinatari della formazione ammissibile rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 17 ottobre 2017¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Per aiuto di Stato si intende qualsiasi trasferimento di risorse pubbliche a favore di alcune imprese o produzioni che, attribuendo un vantaggio economico selettivo, falsa o minaccia di falsare la concorrenza. La materia degli aiuti di stato è disciplinata dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli articoli 107 e 108.

¹⁵⁸ Ai sensi dell'Art.1 del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 17 ottobre 2017 si definiscono: "1) lavoratori svantaggiati: coloro che soddisfano una delle seguenti condizioni: a) "non avere un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi" ovvero coloro che negli ultimi sei mesi non hanno prestato attività lavorativa riconducibile a un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno sei mesi nonché coloro che negli ultimi sei mesi hanno svolto attività lavorativa in forma autonoma o parasubordinata dalla quale derivi un reddito che corrisponde a un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; b) "avere un'età compresa tra i 15 e i 24 anni"; c) "non possedere un diploma di scuola media superiore o professionale (livello ISCED 3) o aver completato la formazione a tempo pieno da non più di due anni e non avere ancora ottenuto il primo impiego regolarmente retribuito" ovvero coloro che non hanno conseguito un diploma di istruzione secondaria superiore o una qualifica o un diploma di istruzione e formazione professionale rientranti nel terzo livello della classificazione internazionale sui livelli di istruzione, nonché coloro che hanno conseguito una delle suddette qualificazioni da non più di due anni e non hanno avuto un primo impiego regolarmente retribuito come definito alla lettera a); d) "aver superato i 50 anni di età" ovvero coloro che hanno compiuto 50 anni di età; e) "essere un adulto che vive solo con una o più persone a carico" ovvero coloro che hanno compiuto 25 anni di età e che sostengono da soli il nucleo familiare in quanto hanno una o più persone a carico ai sensi dell'articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; f) "essere occupato in professioni o settori caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomodonna in tutti i settori economici se il lavoratore interessato appartiene al genere sottorappresentato" ovvero coloro che sono occupati nei settori e nelle professioni caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25 per cento la disparità media uomo-donna, annualmente individuati dal decreto emanato ai sensi dell'articolo unico del decreto 16 aprile 2013, attuativo dell'articolo 4, comma 11, della legge 28 giugno 2012, n. 92 e che appartengono al genere sottorappresentato; g) "appartenere a una minoranza etnica di uno Stato membro

Completando il profilo soggettivo del beneficio fiscale con l'analisi dei **soggetti erogatori delle attività formative**, le attività didattiche possono essere organizzate direttamente dall'impresa, attraverso proprio personale docente, oppure appaltate a soggetti qualificati esterni ed in questo caso la formazione verrà erogata attraverso personale docente esterno assistito da un "tutor" interno. In quest'ultimo caso, si considerano ammissibili le attività commissionate a:

- Soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa;
- Università, pubbliche o private, o strutture a esse collegate;
- Soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001;
- Soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37;
- ITS.

Anche per quanto riguarda la fruizione del bonus potenziato ex art. 22, c. 1, D.L. n. 50/2022 (Decreto Aiuti), l'**art. 2 del Decreto Mi.Se. 01 luglio 2022** statuisce che, per le spese sostenute in relazione a progetti di formazione avviati successivamente al 18 maggio 2022 ed entro il 31 dicembre 2022, è possibile usufruire delle aliquote maggiorate a condizione che le attività formative vengano erogate unicamente dai seguenti soggetti esterni all'impresa:

- soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o la Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale od operativa;
- Università pubbliche o private o strutture a esse collegate;
- soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il Regolamento CE 68/01 della Commissione del 12/01/2001;
- soggetti in possesso di certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37;
- Istituti tecnici superiori;
- centri di competenza ad alta specializzazione di cui all'articolo 1, comma 115, della legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016);

e avere la necessità di migliorare la propria formazione linguistica e professionale o la propria esperienza lavorativa per aumentare le prospettive di accesso ad un'occupazione stabile" ovvero coloro che appartengono alle minoranze linguistiche storicamente insediate sul territorio italiano ai sensi della legge 15 dicembre 1999, n. 482 e a quelle minoranze che risultino ufficialmente riconosciute in Italia sulla base di specifici provvedimenti e che dimostrino la necessità di migliorare le proprie competenze linguistiche e professionali o la propria esperienza lavorativa per aumentare le prospettive di accesso a un'occupazione stabile; 2) lavoratori molto svantaggiati: qualunque lavoratore che rientra in una delle seguenti categorie: a) è privo da almeno 24 mesi di impiego regolarmente retribuito, come definito al numero 1), lettera a); b) è privo da almeno 12 mesi di impiego regolarmente retribuito, come definito al numero 1), lettera a), e appartiene a una delle categorie di cui al numero 1), lettere da b) a g)".

- European Digital Innovation Hubs, selezionati a valle della gara ristretta europea di cui alla decisione della Commissione europea c/2021/7911 e definiti dall'articolo 16 del Regolamento (UE) 2021/694.

PROFILO OGGETTIVO

Dal punto di vista oggettivo, il credito d'imposta formazione 4.0 si inserisce nel novero delle misure agevolative previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0 e finalizzate ad accompagnare il tessuto imprenditoriale italiano nel processo di trasformazione tecnologica e digitale. Il beneficio fiscale in esame è specificatamente indirizzato a sostenere le attività formative volte all'acquisizione oppure al consolidamento di competenze e conoscenze inerenti le tecnologie abilitanti; l'obiettivo della misura è pertanto quello di accrescere le c.d. competenze 4.0 dei dipendenti partecipanti al processo aziendale di creazione del valore, in tutte le sue fasi e in tutti i settori produttivi.

In tal senso, la disciplina agevolativa individua espressamente un elenco di materie 4.0 il cui apprendimento deve costituire oggetto di formazione ai fini della fruizione del beneficio. Come specificato nella **Circolare Mi.Se. del 3 dicembre 2018, n. 412088**, sebbene nella generalità dei casi è presumibile che lo svolgimento delle attività formative sia collegato ad investimenti aziendali su beni strumentali materiali e immateriali funzionali ai processi di trasformazione tecnologica e digitalizzazione delle aziende, occorre tuttavia sottolineare *"che l'applicazione del credito d'imposta per gli investimenti in formazione del personale è indipendente dall'applicazione delle agevolazioni a titolo di iper ammortamento per gli investimenti in beni strumentali e può, dunque, essere fruita anche da quelle imprese che non abbiano effettuato ancora o non abbiano in programma di effettuare investimenti in tali immobilizzazioni tecniche"*.

La rilevanza delle attività formative, sia se risultino finalizzate alla acquisizione di competenze e conoscenze 4.0 quanto se finalizzate al loro consolidamento, implica, dal punto di vista della rilevanza dell'agevolazione, che il credito d'imposta potrà essere usufruito tanto nel caso in cui il personale dipendente destinatario della formazione non risulti in possesso di competenze nelle materie in questione e anche se rivolte al personale dipendente già in possesso a vario titolo e livello di tali conoscenze e competenze.

Nel dettaglio, costituiscono attività ammissibili al credito d'imposta i percorsi di formazione concernenti le seguenti tecnologie: **big data e analisi dei dati; cloud e fog computing; cyber security; simulazione e sistemi cyber-fisici; prototipazione rapida; sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);**

robotica avanzata e collaborativa; interfaccia uomo macchina; manifattura additiva (o stampa tridimensionale); internet delle cose e delle macchine; integrazione digitale dei processi aziendali¹⁵⁹.

Le conoscenze e le competenze acquisite o consolidate attraverso le sopracitate attività formative agevolabili devono trovare applicazione in uno o più **ambiti aziendali** individuati nell' Allegato A della legge n. 205 del 2017¹⁶⁰, ovvero:

- a) Vendita e marketing
- b) Informatica
- c) Tecniche e tecnologie di produzione

Il credito d'imposta in esame non può essere fruito per la formazione ordinaria o periodica organizzata dall'impresa per adeguarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e a ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

Un altro aspetto degno di approfondimento è i termini per il **deposito telematico del contratto collettivo aziendale o territoriale** presso l'ispettorato territoriale del lavoro competente e nel quale l'impresa indichi espressamente l'impegno ad investire nella formazione 4.0 dei dipendenti.

¹⁵⁹ Ai sensi dell'Art.3 comma 2 del DM del 04.05.2018 "Con successivi provvedimenti del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, in coerenza con gli obiettivi del "Piano nazionale Impresa 4.0" potranno essere individuate ulteriori tecnologie considerate rilevanti per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese".

¹⁶⁰ Nel dettaglio, l'allegato A della legge n. 205 del 2017 indica i seguenti ambiti applicativi: "a) Vendita e marketing: I. Acquisti II. Commercio al dettaglio III. Commercio all'ingrosso IV. Gestione del magazzino V. Servizi ai consumatori VI. Stoccaggio VII. Tecniche di dimostrazione VIII. Marketing IX. Ricerca di mercato b) Informatica I. Analisi di sistemi informatici II. Elaborazione elettronica dei dati III. Formazione degli amministratori di rete IV. Linguaggi di programmazione V. Progettazione di sistemi informatici VI. Programmazione informatica VII. Sistemi operativi VIII. Software per lo sviluppo e la gestione di beni strumentali oggetto dell'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 IX. Software oggetto dell'allegato B alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 c) Tecniche e tecnologie di produzione I. Fabbricazione di armi da fuoco II. Fabbricazione di utensili e stampi III. Fusione dei metalli e costruzione di stampi IV. Idraulica V. Ingegneria meccanica VI. Ingegneria metallurgica VII. Lavorazione della lamiera VIII. Meccanica di precisione IX. Lavorazione a macchina dei metalli X. Saldatura XI. Siderurgia XII. Climatizzazione XIII. Distribuzione del gas XIV. Energia nucleare, idraulica e termica XV. Ingegneria climatica XVI. Ingegneria elettrica XVII. Installazione e manutenzione di linee elettriche XVIII. Installazioni elettriche XIX. Produzione di energia elettrica XX. Riparazione di apparecchi elettrici XXI. Elettronica delle telecomunicazioni XXII. Ingegneria del controllo XXIII. Ingegneria elettronica XXIV. Installazione di apparecchiature di comunicazione XXV. Manutenzione di apparecchiature di comunicazione XXVI. Manutenzione di apparecchiature elettroniche XXVII. Robotica XXVIII. Sistemi di comunicazione XXIX. Tecnologie delle telecomunicazioni XXX. Tecnologie di elaborazione dati XXXI. Biotecnologie XXXII. Conduzione di impianti e macchinari di trasformazione XXXIII. Ingegneria chimica XXXIV. Ingegneria chimica dei processi XXXV. Processi petroliferi, gas e petrolchimici XXXVI. Tecniche di chimica dei processi XXXVII. Tecniche di laboratorio (chimico) XXXVIII. Tecnologie biochimiche XXXIX. Cantieristica navale XL. Manutenzione e riparazione imbarcazioni XLI. Ingegneria automobilistica XLII. Ingegneria motociclistica XLIII. Manutenzione e riparazione di veicoli XLIV. Progettazione di aeromobili XLV. Manutenzione di aeromobili XLVI. Agricoltura di precisione XLVII. Lavorazione degli alimenti XLVIII. Conservazione degli alimenti XLIX. Produzione bevande L. Lavorazione del tabacco LI. Scienza e tecnologie alimentari LII. Confezione di calzature LIII. Filatura LIV. Lavorazione del cuoio e delle pelli LV. Preparazione e filatura della lana LVI. Produzione di capi di abbigliamento LVII. Produzione di cuoio e pellami LVIII. Sartoria LIX. Selleria LX. Tessitura industriale LXI. Ceramica industriale LXII. Ebanisteria LXIII. Fabbricazione di mobili LXIV. Falegnameria (non edile) LXV. Lavorazione della gomma LXVI. Lavorazione e curvatura del legno LXVII. Lavorazione industriale del vetro LXVIII. Produzione della plastica LXIX. Produzione e lavorazione della carta LXX. Produzione industriale di diamanti LXXI. Tecnologie del legno da costruzione LXXII. Estrazione di carbone LXXIII. Estrazione di gas e petrolio LXXIV. Estrazione di materie grezze LXXV. Ingegneria geotecnica LXXVI. Ingegneria mineraria LXXVII. Cartografia/agrimensura e rilievi LXXVIII. Progettazione delle strutture architettoniche LXXIX. Progettazione e pianificazione urbana LXXX. Progettazione edilizia LXXXI. Costruzione di ponti LXXXII. Costruzione di strade LXXXIII. Edilizia LXXXIV. Impianti idraulici, riscaldamento e ventilazione LXXXV. Ingegneria civile LXXXVI. Ingegneria edile LXXXVII. Ingegneria portuale LXXXVIII. Tecnologie edili ed ingegneristiche (Building Information Modeling)"

Da questo punto di vista, l'articolo 3, comma 3 del decreto attuativo stabilisce che le attività formative "sono ammissibili a condizione che il loro svolgimento sia espressamente disciplinato in contratti collettivi aziendali o territoriali depositati, nel rispetto dell'articolo 14 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 151, 4 presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente"¹⁶¹. Come ulteriormente precisato nella Circolare Mi.Se. 3 dicembre 2018, n. 412088, il dettaglio sui contenuti delle attività formative viene demandato ai contratti collettivi aziendali o territoriali, in cui le parti potranno altresì individuare di comune accordo le modalità di realizzazione programmazione delle attività didattiche. La richiamata circolare prosegue sottolineando, per quanto concerne il termine di deposito dei contratti, che lo stesso può essere effettuato "utilizzando la modalità telematica messa a disposizione nella sezione "Servizi" del sito internet istituzionale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali all'indirizzo <http://www.lavoro.gov.it/> anche successivamente allo svolgimento delle attività formative, ma comunque entro la data del 31 dicembre 2018. I contratti saranno resi disponibili alle sedi dell'Ispettorato nazionale del lavoro territorialmente competenti". Il corretto adempimento riguardante il deposito telematico del contratto collettivo o aziendale costituisce una condizione imprescindibile per la fruizione del beneficio fiscale non solo in relazione al periodo d'imposta 2018 bensì anche in relazione al periodo d'imposta 2019, così come chiarito nella risposta AdE n. 79 del 20 marzo 2019 in cui la scrivente definisce tale adempimento come "una condizione di ammissibilità al beneficio".

L'obbligo sopradescritto viene meno con la Legge n. 160 del 27 dicembre 2019. L'art.1 della citata legge di bilancio al comma 215¹⁶² proroga il beneficio fiscale del credito d'imposta per la formazione 4.0 con decorrenza dal 1° gennaio 2020, prevedendo che continuino ad applicarsi le disposizioni contenute nel decreto ministeriale del 4 maggio 2018, ad eccezione della stipula e del deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali presso l'Ispettorato del lavoro competente, non più necessari ai fini del riconoscimento dell'incentivo fiscale. Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella **Risposta ad interpello n. 343 del 13 maggio 2021**, il corretto adempimento riguardante il deposito telematico presso il Ministero del Lavoro del contratto collettivo aziendale o territoriale costituiva, sia in relazione al periodo d'imposta 2018 e sia in relazione al periodo d'imposta 2019 una condizione di ammissibilità al beneficio, in quanto la modifica introdotta dalla Legge di Bilancio 2020 si rende applicabile solo a decorrere dal periodo d'imposta 2020. Per le annualità precedenti, le imprese che invece non hanno depositato il citato accordo non potranno usufruire del credito d'imposta.

¹⁶¹L'articolo 14 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 151 dispone che "I benefici contributivi o fiscali e le altre agevolazioni connesse con la stipula di contratti collettivi aziendali o territoriali sono riconosciuti a condizione che tali contratti siano depositati in via telematica presso la Direzione territoriale del lavoro competente, che li mette a disposizione, con le medesime modalità, delle altre amministrazioni ed enti pubblici interessati".

¹⁶² L'art.1 della citata legge di bilancio al comma 215 "Continuano ad applicarsi, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel citato decreto del Ministro dello sviluppo economico 4 maggio 2018, ad eccezione della condizione concernente la stipula e il deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente, previsti dal comma 3 dell'articolo 3 del suddetto decreto, non più necessari ai fini del riconoscimento del credito d'imposta."

SPESE AMMISSIBILI E MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DELLE ATTIVITÀ FORMATIVE

Il Decreto Interministeriale 4 maggio 2018, all'articolo 4 rubricato "spese ammissibili" stabilisce che si considerano ammissibili al credito d'imposta le spese relative al "personale dipendente impegnato come discente nelle attività di formazione ammissibili limitatamente al costo aziendale riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione"; oltre a ciò si considerano ammissibili al credito d'imposta anche le spese relative al "personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A della legge n. 205 del 2017 e che partecipi in veste di docente o tutor alle attività di formazione ammissibili". Come accennato nel paragrafo precedente, sempre il decreto attuativo riconosce l'ammissibilità delle spese anche per le attività formative erogate da soggetti esterni all'impresa.

La legge 178/2020 ha modificato l'articolo 1, comma 210-bis della Legge 160/2019, prevedendo un ampliamento delle spese ammissibili a partire da quelle sostenute dal periodo in corso al 31 dicembre 2020 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2023 ed andando ad includere i costi previsti dall' **art.31, paragrafo 3, del Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014:**

- le spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
- i costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione. Sono escluse le spese di alloggio, ad eccezione delle spese di alloggio minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità;
- i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- le spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

Per quanto riguarda il **costo aziendale** da utilizzare come base di calcolo per la quantificazione del credito d'imposta, sempre il decreto attuativo stabilisce che "si assume la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede".

In merito alle spese connesse al personale dipendente che partecipa in veste di docente o tutor, queste sono sempre calcolate secondo i criteri sopracitati ma non possono eccedere il 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente¹⁶³.

Per quanto riguarda invece l' **indennità di trasferta**, l'articolo 51 del T.U.I.R. al comma 5 disciplina il regime fiscale da applicare alle indennità ed ai rimborsi spese percepiti dal lavoratore per le trasferte svolte nell'ambito del rapporto di lavoro stesso. In base al tale norma, le indennità di trasferta percepite per le missioni al di fuori del territorio comunale concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per la parte che eccede (lire 90.000) € 46,48 in Italia, elevate ad (lire 150.000) € 77,46 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio. In merito all'applicabilità del credito d'imposta per la formazione 4.0, la relazione illustrativa allegata al decreto attuativo precisa che l'indennità di trasferta " *rileva per la parte non eccedente i limiti previsti dall'articolo 51, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917* ". Ad ogni modo, l'inclusione tra le spese ammissibili anche di tale spesa, la quale comunque rappresenta elemento del costo per mancato reddito subito dall'impresa, risponde anche all'esigenza di non discriminare le attività formative organizzate dalle imprese che hanno più sedi operative o quelle organizzate all'interno di gruppi societari e il cui svolgimento potrebbe richiedere necessariamente lo spostamento dei dipendenti presso altre sedi.

Altro aspetto fondamentale riguarda le modalità di svolgimento delle attività formative e da questo punto di vista la Circolare Mi.Se. 3 dicembre 2018, n. 412088 sottolinea come la disciplina agevolativa non pone alcune restrizioni circa l'ammissibilità, accanto alla formazione frontale, anche della **didattica in e-learning**. Tuttavia, tale modalità di svolgimento delle attività formative pone particolari problemi applicativi riguardanti in particolare il controllo dell'effettiva partecipazione del personale dipendente alla formazione oggetto dell'agevolazione. Da questo punto di vista, l'impresa beneficiaria deve pertanto adottare " *strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative* ".

La strutturazione dei corsi deve pertanto caratterizzarsi per un approccio interattivo e prevedere periodici **momenti di verifica**, consistenti nella proposizione di quesiti a risposta multipla, attinenti agli argomenti studiati oggetto della formazione. Per quanto riguarda la cadenza di tali verifiche, la circolare stabilisce che risulta necessario " *predisporre almeno quattro momenti di verifica per ogni ora di corso, durante i quali verrà proposto un quesito, selezionato in maniera casuale dal sistema all'interno di un set di domande non minore di tre* ".

¹⁶³ Come precisato nella relazione illustrativa al Decreto Interministeriale 04.05.2018 "per evidenti esigenze di carattere antielusivo, si è ritenuto di fissare in questo caso un tetto massimo alle spese ammissibili; si è inteso, in altri termini, evitare che la non ammissibilità del costo per i docenti esterni (non dipendenti) potesse essere aggirata attraverso l'assunzione strumentale di esperti esterni non inseriti nei processi produttivi dell'impresa beneficiaria".

In caso di risposta errata da parte del dipendente, quest'ultimo dovrà rivedere la parte di corso cui il quesito faceva riferimento e rispondere ad un ulteriore quesito, differente nel contenuto rispetto al precedente, che gli verrà proposto in un momento differente. Soltanto una volta fornita la risposta corretta, il discende potrà continuare nella fruizione del corso.

Infine, la richiamata circolare stabilisce che risulta inoltre necessario sottoporre i lavoratori partecipanti al corso anche ad un momento di verifica finale in cui dovranno rispondere correttamente ad almeno un quesito sui due che verranno proposti per ognuna delle ore di lezione in cui il corso si articola. Chiudendo la panoramica dei costi ammissibili, nel computo delle spese rientrano al 100% anche quelle per l'attività di certificazione dei costi sostenuti da parte di un professionista iscritto al Registro dei Revisori Legali fino ad 5.000 euro, a patto che non vengano superati i limiti massimi annui previsti per le spese agevolabili.

Sull'argomento vi ritorna anche il **Decreto Mi.Se. 01 luglio 2022** in cui viene puntualizzato che, per l'applicazione della maggiorazione della misura del credito d'imposta, le attività formative dovranno avere una **durata complessiva non inferiore a 24 ore**; potranno essere svolte, in tutto o in parte, anche in **modalità "e-learning"**, subordinatamente alla predisposizione di specifiche modalità per il controllo dell'effettiva e continuativa partecipazione del personale dipendente alle attività medesime e per la verifica dei risultati raggiunti.

DETERMINAZIONE DEL COSTO AGEVOLABILE

Di seguito sono riepilogate le aliquote e i limiti che hanno caratterizzato il credito d'imposta Formazione 4.0 dalla sua introduzione, nel periodo d'imposta 2018, al 2021.

PERIODO D'IMPOSTA	DIMENSIONE IMPRESA	MISURA DEL CREDITO	LIMITE MASSIMO DI SPESA ANNUA
2018	Qualsiasi	40%	300.000 euro
2019 ¹⁶⁴	Piccola impresa	50%	300.000 euro
	Media impresa	40%	300.000 euro
	Grande impresa	30%	200.000 euro
2020	Piccola impresa	50%	300.000 euro
	Media impresa	40%	250.000 euro
	Grande impresa	30%	250.000 euro
2021	Piccola impresa	50%	300.000 euro
	Media impresa	40%	250.000 euro
	Grande impresa	30%	250.000 euro

¹⁶⁴ La L. 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019), introducendo una proroga dell'agevolazione, opera contestualmente una rimodulazione del credito d'imposta e del limite massimo annuale in misura inversamente proporzionale alla dimensione dell'impresa, come individuata ai sensi dell'allegato I Regolamento (UE) 651/2014, con effetto premiale sulle PMI.

Con la Legge di Bilancio 2020, l'incentivo è potenziato al **60%**, per tutte le tipologie di impresa e fermo restando i limiti annuali, in relazione alla formazione di **lavoratori svantaggiati e molto svantaggiati** rientranti nelle categorie definite dal Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 17.10.2017.

Le aliquote del credito d'imposta sono state rimodulate dall' **art. 22, D.L. n. 50/2022** (Decreto Aiuti), entrato in vigore il 18 maggio 2022. Previo soddisfacimento delle condizioni fissate dal Decreto Mi.Se. 01 luglio 2022, il credito di imposta è aumentato nella misura del:

- per le *piccole imprese*: **dal 50% al 70%** delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 300.000 euro;
- per le *medie imprese*: **dal 40% al 50%** delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000 euro¹⁶⁵.

Per i progetti di formazione avviati successivamente al **18 maggio 2022**, che non soddisfino le condizioni previste dal suddetto decreto ministeriale 1° luglio 2022, le misure del credito d'imposta sono diminuite al:

- **40%** delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 300.000 per le *piccole imprese*;
- **35%** delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000 euro, per le *medie imprese*.

Il decreto Aiuti non modifica l'aliquota agevolativa prevista per le grandi imprese, pari al 30% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000 euro.

Per le sole imprese non soggette a revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile, argomento quest'ultimo oggetto di trattazione specifica nei paragrafi successivi, sono riconosciute in aumento del credito d'imposta, per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro, sempre e comunque nel rispetto dei limiti massimi di spesa annua.

MODALITÀ DI UTILIZZO

Il credito è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, presentando il modello F24 attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ed utilizzando il **codice tributo 6897**¹⁶⁶, denominato "*Credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano*

¹⁶⁵ Art. 1 DM 01.07.2022 - Oggetto e ambito temporale "1. Il presente decreto le reca le disposizioni attuative per l'applicazione della maggiorazione della misura del "credito d'imposta formazione 4.0", introdotta dall'articolo 22, comma 1, del decreto legge 17 maggio 2022 n. 50, al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese.

2. La maggiorazione, rispettivamente, dal 50 al 70 per cento per le piccole imprese e dal 40 al 50 per cento per le medie imprese, delle aliquote del "credito d'imposta formazione 4.0" previste dall'articolo 1, comma 211, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si applica, secondo le condizioni

e le modalità stabilite nell'articolo 2 del presente decreto, per le spese sostenute in relazione a progetti di formazione avviati successivamente al 18 maggio 2022".

¹⁶⁶ Per ulteriori approfondimenti sul codice tributo per la formazione 4.0 si rimanda alla Ris. A.E. 17 gennaio 2019, n. 6

Nazionale Industria 4.0 - art. 1, commi da 46 a 56, della legge n. 205/2017 e art. 1, commi da 78 a 81, della legge n. 145/2018”.

In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo deve essere esposto nella “Sezione Erario”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a credito compensati” ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell’agevolazione, nella colonna “importi a debito versati”. Il campo “anno di riferimento” è valorizzato con il periodo d’imposta di sostenimento della spesa, nel formato “AAAA”.

La compensazione del beneficio fiscale può avvenire anche in un’unica soluzione, non essendo prevista dalla normativa una ripartizione in n quote annuali, e subordinatamente all’avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione. Ciò significa che la fruizione del credito d’imposta non potrà avvenire prima dell’ottenimento da parte dell’impresa della certificazione della documentazione contabile. È anche il caso di ricordare, per converso, che la disciplina non prevede invece un termine finale entro il quale esaurire la fruizione dell’intero importo del credito d’imposta spettante.

Il credito d’imposta formazione 4.0 non è soggetto ad IRES e IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109 del TUIR. Non si applicano i limiti di cui all’articolo 1, comma 53, della legge 244/2007 (ammontare massimo di utilizzo dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU) e quelli di cui all’articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (limite massimo annuale crediti di imposta e contributi compensabili).

COMPLIANCE DOCUMENTALE

Ai fini del riconoscimento del credito d’imposta, le imprese beneficiarie devono adempiere ad una serie di obblighi documentali e dichiarativi idonei a dimostrare la corretta applicazione del beneficio.

La certificazione contabile delle spese di Formazione 4.0

L’art. 1 comma 53, L.n.205/2017 (Legge di bilancio 2018) introduce l’obbligo, a carico dell’impresa beneficiaria, di effettuare la certificazione contabile delle spese ammissibili al credito d’imposta. Tale adempimento costituisce una condizione imprescindibile di ammissibilità al beneficio e contestualmente di fruizione del credito il quale potrà essere compensato, tramite modello F24, a partire dalla data in cui viene adempiuto il suddetto obbligo di certificazione.

La finalità della certificazione è quella di dimostrare l’effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall’impresa. L’Art. 6 del decreto attuativo¹⁶⁷ stabilisce che tale onere documentale deve essere rilasciato dal soggetto incaricato della

¹⁶⁷ Articolo 6 Decreto 4 maggio 2018 (Obblighi documentali e dichiarativi) “1. Ai fini del riconoscimento del credito d’imposta, l’effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall’impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. 2. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, l’apposita certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all’articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Nell’assunzione di tale incarico, il

revisione legale dei conti; le imprese beneficiarie che invece non sono tenute al controllo legale dei conti, ovvero le imprese individuali, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società a responsabilità limitata che non si trovino, con riferimento al periodo agevolabile, nelle condizioni disciplinate dall'articolo 2477, comma 3 cod.civ.¹⁶⁸, devono assolvere all'obbligo dell'apposita certificazione attraverso specifico incarico conferito ad un revisore legale dei conti o a una società di revisione iscritti nella sezione A del registro di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. L'adempimento in esame non è richiesto per le imprese con bilancio certificato.

Per quanto riguarda il modo con cui deve essere impostata la certificazione, le disposizioni di legge non stabiliscono un contenuto minimo né uno schema predefinito; pertanto, il documento può essere redatto in forma libera ma deve contenere, in ogni caso, il riscontro dell'effettività delle spese sostenute per le attività di formazione agevolabili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa. In tal senso, trattandosi di una certificazione concernente specifici elementi contabili collegati ad una particolare attività aziendale, l'obbligo in questione non potrà ritenersi automaticamente soddisfatto nell'ambito delle ordinarie attività svolte dal soggetto incaricato della revisione contabile e del giudizio finale sul bilancio di esercizio.

Nel momento in cui il professionista rilascia la certificazione, egli assume una responsabilità sia civile che penale. Infatti, nei confronti del revisore legale dei conti o del soggetto responsabile della revisione legale dei conti che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli siano richiesti per il rilascio della certificazione si applicano le sanzioni penali richiamate dall'articolo 64 del codice di procedura civile (sanzioni relative al consulente tecnico nel processo civile).

Per quanto riguarda invece le modalità di conservazione della certificazione contabile, la normativa primaria contenuta nella legge di bilancio 2018 prevede che "*Tale certificazione deve essere allegata al bilancio.*"; questa

revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del suddetto decreto e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC). Nei confronti del soggetto incaricato che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione si applicano le disposizioni dell'articolo 64 del codice di procedura civile, in quanto compatibili. 3. Ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a conservare una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte. Tale relazione, nel caso di attività di formazione organizzate internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del dipendente partecipante alle attività in veste di docente o tutor o dal responsabile aziendale delle attività di formazione. Nel caso in cui le attività di formazione siano commissionate a soggetti esterni all'impresa, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto formatore esterno. Oltre alla relazione illustrativa, le imprese beneficiarie sono comunque tenute a conservare l'ulteriore documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia. Con specifico riferimento alle spese di personale ammissibili, inoltre, devono essere conservati anche i registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa. 4. I dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione vanno indicati nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese ammissibili e in quello dei periodi successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo, secondo le indicazioni che saranno fornite dall'Agenzia delle entrate nelle istruzioni di compilazione dell'apposito quadro. 5. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir."

168 L'art. 2477 comma 3 c.c. stabilisce che "*la nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società: a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato; b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità*"

indicazione può essere interpretata come un obbligo di conservare la certificazione contabile ed esibirla unitamente al bilancio, in caso di eventuali controlli.

La Relazione illustrativa

Oltre all'obbligo concernente l'apposita certificazione della documentazione contabile, le imprese beneficiarie sono tenute ad ulteriori oneri documentali ai fini dei successivi controlli da parte dell'Agenzia delle entrate. In tal senso, l'Art. 6 comma 3 del decreto attuativo introduce l'obbligo di conservare una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte. Tale relazione deve essere predisposta:

- nel caso di attività di formazione organizzate internamente all'impresa, a cura del dipendente partecipante alle attività in veste di docente o tutor o dal responsabile aziendale delle attività di formazione;
- nel caso in cui le attività di formazione commissionate a soggetti esterni all'impresa, a cura dell'impresa dal soggetto formatore esterno.

I registri nominativi e l'attestazione delle competenze

Oltre alla sopracitata relazione illustrativa, l'impresa deve conservare tutta la documentazione contabile e amministrativa a corredo dell'ammissibilità delle attività di formazione svolte e della corretta quantificazione del credito spettante. Come ulteriormente specificato dalla relazione illustrativa del decreto attuativo, tale documentazione deve essere idonea anche a dimostrare il rispetto dei limiti e delle condizioni posti dal richiamato Regolamento UE n. 651/2014.

All'interno di tale documentazione concernente le spese ammissibili, viene richiesta anche la conservazione dei "registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa"; tali registri dovranno riportare per ciascun giorno i dati relativi al numero di ore e ai lavoratori impegnati nelle attività di formazione ammissibili. concernente la redazione e la conservazione dei registri nominativi. In caso di svolgimento di attività didattica in e-learning, per quanto riguarda l'obbligo di sottoscrizione congiunta dei registri nominativi e considerando che in tal caso il docente viene sostanzialmente sostituito dalla piattaforma web, l'onere documentale in questione può essere soddisfatto attraverso il rilascio da parte della piattaforma del preciso monitoraggio delle ore e dei minuti durante i quali il dipendente ha fruito del servizio, accompagnato da una dichiarazione dello svolgimento delle attività formative.

Un altro adempimento documentale richiesto riguarda la c. d. "portabilità delle conoscenze" e delle competenze acquisite a seguito delle specifiche attività di formazione svolte. A tal proposito viene richiesto il rilascio di un'apposita dichiarazione, resa dal legale rappresentante dell'impresa, a favore di ciascun dipendente e concernente l'attestazione dell'effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili, con indicazione dell'ambito o degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A della legge n. 205 del 2017 di applicazione delle conoscenze e delle competenze acquisite o consolidate dal dipendente.

In merito all'accertamento delle competenze, si pronuncia altresì il **D.M. 01 luglio 2022**. In relazione alle spese sostenute per progetti di formazione avviati successivamente al 18 maggio 2022, il decreto richiede, ai fini dell'applicazione della maggiorazione, l'accertamento del livello di competenze sia di base e sia specifiche dei destinatari delle attività formative nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale dei processi aziendali.

A tal fine, si rende pertanto necessario provvedere ad un accertamento iniziale del livello di competenze di ciascun singolo dipendente, attraverso la somministrazione, su apposita piattaforma informatica, di un questionario standardizzato, secondo criteri e modalità stabiliti con il decreto direttoriale di prossima emanazione. Tenendo conto dei risultati ottenuti, il soggetto formatore dovrà stabilire il contenuto e la durata delle attività formative di base e specifiche del progetto più adeguate alla singola impresa e ai destinatari, applicando i moduli e i sotto moduli relativi alle diverse tecnologie abilitanti che saranno indicati con successivo decreto direttoriale.

È previsto poi l'accertamento finale del livello di competenze maturato dal partecipante al corso e soltanto in seguito al superamento di tale test finale (anche questo da svolgersi secondo i criteri e le modalità indicate nel prossimo decreto direttoriale) ed al rilascio da parte del soggetto formatore di un apposito certificato attestante l'acquisizione ovvero il consolidamento delle competenze nelle tecnologie oggetto del corso di formazione, potrà essere applicata la maggiorazione delle aliquote del credito d'imposta¹⁶⁹.

La comunicazione al Mi.Se.

Anche per il credito d'imposta formazione 4.0 è prevista la comunicazione al Mi.Se a carico dei beneficiari e finalizzata a consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento e l'efficacia delle misure agevolative introdotte. Con l'Avvertenza del 20 maggio 2020

¹⁶⁹ Art. 2 D.M. 02.07.2022 - Condizioni per l'applicazione della maggiorazione " 1. La maggiorazione della misura del "credito d'imposta formazione 4.0" è applicabile solo nel caso in cui le attività formative siano erogate da soggetti qualificati esterni all'impresa. A tali effetti, si considerano soggetti qualificati, oltre ai soggetti indicati all'articolo 3, comma 6, del DM 4 maggio 2018, così come integrato dall'articolo 1, comma 213 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, i centri di competenza ad alta specializzazione di cui all'articolo 1, comma 115, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 e gli European Digital Innovation Hubs selezionati a valle della gara ristretta europea di cui alla decisione della Commissione europea c/2021/7911 e definiti dall'art. 16 del Regolamento (UE) 2021/694 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il Programma Europa Digitale per il periodo 2021-2027.

2. L'applicazione della maggiorazione della misura del "credito d'imposta formazione 4.0" è subordinata al previo accertamento del livello di competenze sia di base e sia specifiche dei destinatari delle attività formative nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale dei processi aziendali. L'accertamento iniziale del livello di competenze di ciascun singolo dipendente avviene attraverso la somministrazione, su apposita piattaforma informatica, di un questionario standardizzato, secondo criteri e modalità stabiliti con decreto direttoriale del Ministro dello Sviluppo economico da emanarsi entro trenta giorni dalla data di pubblicazione del presente decreto.

3. Sulla base del livello di competenze di base e specifiche accertato secondo le modalità previste dal comma 2 e in funzione delle esigenze dell'impresa di appartenenza, il soggetto formatore stabilisce il contenuto e la durata delle attività formative di base e specifiche del progetto più adeguate alla singola impresa e ai destinatari, applicando i moduli e i sotto moduli relativi alle diverse tecnologie abilitanti che saranno indicati con lo stesso decreto direttoriale di cui al comma 2. Per l'applicazione della maggiorazione della misura del credito d'imposta, le attività formative di base e specifiche devono avere una durata complessiva non inferiore a 24 ore.

4. Le attività formative rilevanti ai fini dell'applicazione della maggiorazione delle aliquote del "credito d'imposta formazione 4.0" possono essere svolte, in tutto o in parte, anche in modalità "e-learning", subordinatamente alla predisposizione di specifiche modalità per il controllo dell'effettiva e continuativa partecipazione del personale dipendente alle attività medesime e per la verifica dei risultati raggiunti.

5. Fermi restando gli obblighi documentali e dichiarativi previsti dall'articolo 3, comma 3, e 7 del DM 4 maggio 2018, l'applicazione della maggiorazione delle aliquote del "credito d'imposta formazione 4.0" è inoltre subordinata al superamento di un test finale da parte del dipendente partecipante al corso, da svolgersi secondo i criteri e le modalità indicate nello stesso decreto direttoriale di cui al comma 2, e al rilascio da parte del soggetto formatore di un apposito attestato che certifichi l'acquisizione o il consolidamento delle competenze nelle tecnologie oggetto del corso di formazione."

pubblicata sul sito del MISE si precisa che tale comunicazione non costituisce condizione preventiva di accesso al beneficio fiscale; con l'Avvertenza del 29 dicembre 2020, si ribadisce che l'invio di tale comunicazione avviene da parte delle imprese su base volontaria e in un'ottica collaborativa; il mancato assolvimento non comporterà pertanto la decadenza dal beneficio.

Attività di formazione svolte a beneficio di dipendenti appartenenti a imprese diverse dello stesso gruppo

La **Circolare Mi.Se. n. 412088** chiarisce le modalità di applicazione del credito d'imposta formazione 4.0 da parte di imprese appartenenti a un gruppo, con specifico riferimento all'adempimento degli obblighi formali e documentali previsti dalla disciplina.

Nell'ambito dei gruppi societari risulta frequente che le attività formative siano configurate attraverso un progetto unitario che vede la partecipazione contestuale, in aula, di personale dipendente in veste di discenti, docenti o tutor appartenenti a imprese diverse. A fronte di tale situazione è pertanto possibile approcciare in maniera semplificata alla redazione della documentazione richiesta ai fini di una corretta fruizione del beneficio fiscale. Partendo dalla relazione illustrativa, questa può essere redatta con riferimento ad un unico progetto formativo che indichi gli obiettivi comuni perseguiti nell'ambito del gruppo; contestualmente è possibile anche predisporre un unico registro didattico nel quale, accanto alle altre informazioni richieste per il monitoraggio della partecipazione alle attività formative, sia indicata per ciascun partecipante anche la società di appartenenza. L'obbligo del rilascio dell'apposita dichiarazione attestante l'effettiva partecipazione dei dipendenti alle attività formative e l'acquisizione delle relative competenze deve invece essere gestita in maniera autonoma da ciascuna società del gruppo.

I CONTROLLI

La disciplina dei controlli è contenuta nell'art. 7 del decreto attuativo¹⁷⁰. Nel dettaglio viene individuato nell'Agenzia delle entrate l'ente preposto allo svolgimento di tale attività ispettiva.

Il comma 1 dell'articolo in commento stabilisce che gli uffici dell'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di accertamento, hanno facoltà, sulla base della documentazione esibita dall'impresa beneficiaria, di procedere alla *"verifica della sussistenza delle condizioni soggettive di accesso al beneficio, al*

¹⁷⁰ Articolo 7 Decreto 4 maggio 2018 (Controlli) "1. *Nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento, l'Agenzia delle entrate, sulla base dell'apposita certificazione e della documentazione fornita dall'impresa, effettua i controlli finalizzati alla verifica della sussistenza delle condizioni soggettive di accesso al beneficio, al rispetto dei vincoli comunitari alla conformità delle attività di formazione svolte rispetto a quelle considerate ammissibili dalla disciplina, all'effettività delle spese sostenute, allo loro congruità e ogni altro elemento rilevante ai fini della corretta applicazione del beneficio.* 2. *Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste o a causa dell'inammissibilità delle spese sulla base delle quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.* 3. *Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di formazione o di altri elementi, l'Agenzia delle entrate può richiedere al Ministero dello sviluppo economico e al Ministero del lavoro e delle politiche sociali di esprimere il proprio parere.*"

rispetto dei vincoli comunitari alla conformità delle attività di formazione svolte rispetto a quelle considerate ammissibili dalla disciplina, all'effettività delle spese sostenute, allo loro congruità e ogni altro elemento rilevante ai fini della corretta applicazione del beneficio".

Il comma 2 prosegue prevedendo che, nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione del credito d'imposta a fronte di un rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'ammontare dell'agevolazione fruita, l'Agenzia delle entrate provvede "al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria".

L'articolo 7 chiude con il comma 3 in cui viene prevista la possibilità per gli uffici dell'Agenzia delle entrate di acquisire, qualora nel corso delle attività di verifica si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di formazione o di altri elementi, il parere del Ministero dello sviluppo economico e del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

CUMULABILITÀ

L'articolo 8 del Decreto Interministeriale 04.05.2018¹⁷¹ statuisce che il credito d'imposta formazione 4.0 "è cumulabile con altre misure di aiuto aventi a oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal regolamento (UE) n. 651/2014".

In relazione a tale previsione, la Circolare Mi.Se. n. 412088 delinea la regola generale circa il coordinamento del credito d'imposta con altri contributi cui l'impresa può accedere per le stesse attività di formazione, come ad esempio le attività formative finanziate dal Fondo Sociale Europeo ovvero i contributi ricevuti dall'impresa per i Piani formativi finanziati da un Fondo interprofessionale. Normativa al riguardo è rappresentata dalle disposizioni contenute nell'articolo 8 del citato regolamento (UE) n. 651/2014 il quale statuisce che gli aiuti di Stato esentati dall'obbligo di notifica¹⁷², come nel caso del credito d'imposta, sono cumulabili "con altri aiuti di

¹⁷¹ Articolo 8 Decreto 4 maggio 2018 (Cumulo) "1. Il credito d'imposta è cumulabile con altre misure di aiuto aventi a oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal regolamento (UE) n.651/2014."

¹⁷² Gli aiuti esenti da obbligo di notifica preventiva, introdotti originariamente dal Regolamento 800/2008, sono esentati dall'obbligo di notifica preventiva, ma vengono sottoposti ad un obbligo di trasmissione di informazioni sintetiche entro venti giorni lavorativi del regime di aiuti o dalla concessione dell'aiuto ad hoc. Elencati nell'art.1 del Reg. (UE) n. 651/2014, per questa categoria di aiuti vige una presunzione di compatibilità con il mercato interno, purché siano rispettate tutte le condizioni elencate dal Regolamento stesso. Tale fattispecie di aiuti si differenzia pertanto dagli aiuti soggetti a notifica preventiva di cui agli articoli 107 e 108 TFUE i quali, come regola generale, prevedono che alla Commissione europea devono essere comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti di stato; lo Stato membro non può dare esecuzione alle misure di aiuto progettate prima di una formale decisione di autorizzazione da parte della Commissione (c.d. "obbligo di notifica preventiva"). Gli aiuti esenti da obbligo di notifica preventiva si differenziano altresì dagli aiuti in regime de minimis, disciplinati dal Regolamento UE n.1998/2006; quest'ultimi, consistendo in misure di aiuto fino a 200 000 EUR per impresa beneficiari nell'arco di tre esercizi finanziari, non si qualificano come aiuto di Stato ai sensi dell' art. 107 TFUE e pertanto non devono essere comunicati alla Commissione, né in via preventiva né successivamente alla loro adozione. Il Reg. (UE) 651/2014 è stato recentemente modificato con Reg. UE 2017/1084 del 14 giugno 2017 (GBER), il quale prevede un'esenzione generalizzata per molte tipologie di aiuto tra le quali trovano riconferma gli aiuti alla formazione. Gli aiuti previsti dal GBER possono usufruire dell'esenzione dall'obbligo di notifica solo se il loro importo non raggiunga determinate soglie di valore, superate le quali gli aiuti individuali concessi nell'ambito di un regime di aiuti devono essere notificati; per quanto concerne gli aiuti alla formazione, il tetto è di 2 M€ per progetto. Il Regolamento UE 2020/972 della Commissione del 2 luglio 2020 proroga al 31.12.23, con ulteriori modifiche, il Regolamento UE n. 651/2014.

Stato, in relazione agli stessi costi ammissibili – in tutto o in parte coincidenti – unicamente se tale cumulo non porta al superamento dell'intensità di aiuto o dell'importo di aiuto più elevati applicabili all'aiuto in questione in base al presente regolamento"; specularmente, benefici come il credito d'imposta possono essere cumulati senza limitazioni con altri aiuti di Stato che riguardino costi ammissibili diversi ed in tal caso l'impresa ha facoltà di sommare i benefici derivanti dall'applicazione dei diversi incentivi, anche se i due aiuti riguardino il medesimo progetto formativo.

In applicazione di tale regola generale, se l'impresa beneficiaria del credito d'imposta in esame usufruisce contestualmente di un contributo legato ad un piano formativo finanziato dai Fondi interprofessionali e che non copre i costi del personale discente, in tal caso si avranno due aiuti inerenti alla medesima iniziativa formativa, ma aventi a oggetto costi ammissibili diversi. Per converso, nel caso in cui il contributo alla formazione concorrente con il credito d'imposta in esame abbia a oggetto anche i costi del personale discente, in tal caso l'impresa dovrà verificare che la sommatoria delle due misure non comporti il superamento dell'intensità massima prevista dallo stesso regolamento per gli aiuti alla formazione (50% di tutti i costi ammissibili nella generalità dei casi).

La Circolare Mi.Se. sottolinea infine che qualora il credito d'imposta formazione 4.0 interessi personale dipendente destinatario anche di altri contributi statali concessi per finalità diverse, come gli incentivi all'assunzione di lavoratori svantaggiati, "il calcolo del beneficio spettante deve essere effettuato assumendo la retribuzione lorda maturata in relazione alle ore o alle giornate di formazione, al netto della quota di retribuzione coperta dall'aiuto all'assunzione".

CREDITO D'IMPOSTA + AIUTI DI STATO	Cumulo senza limitazioni in relazione a costi ammissibili diversi (anche riguardanti il medesimo progetto formativo)
	Cumulo nei limiti ex Regolamento (UE) n. 651/2014 in relazione agli stessi costi ammissibili

APPROFONDIMENTO: il bonus potenziato ex art. 22, D.L. n. 50/2022, caratteristiche e criticità

Avendo affrontato l'argomento in diversi passaggi della presenta trattazione, si riepilogano, per una maggiore chiarezza espositiva, i tratti salienti e le criticità del bonus potenziato sulla formazione 4.0. Per il periodo intercorrente tra il 18.05.2022 ed il 31.12.2022, il credito di imposta è aumentato nella misura del:

- per le **piccole imprese**: dal 50% al 70% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 300.000 euro;
- per le **medie imprese**: dal 40% al 50% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000 euro .

I progetti di formazione devono essere avviati successivamente al 18 maggio 2022 e qualora non soddisfino le condizioni previste dal suddetto decreto ministeriale 1° luglio 2022, le misure del credito d'imposta sono diminuite al:

- 40% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 300.000 per le piccole imprese;
- 35% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000 euro, per le medie imprese.

Il decreto Aiuti non modifica l'aliquota agevolativa prevista per **le grandi imprese**, pari al 30% delle spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 250.000 euro. Rimane l'aumento per tutte le imprese, fermo restando i limiti massimi annuali, al 60% nel caso in cui i destinatari della formazione ammissibile rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati.

Ai fini dell'applicazione della maggiorazione del credito d'imposta, le attività formative devono rispettare una serie di prerequisiti:

- devono avere una durata complessiva non inferiore a 24 ore e potranno essere svolte, in tutto o in parte, anche in modalità e-learning, subordinatamente alla predisposizione di specifiche modalità per il controllo dell'effettiva e continuativa partecipazione e verifica dei risultati raggiunti;
- devono essere erogate da soggetti qualificati esterni all'impresa quali:
 - ✓ soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o la Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale od operativa;
 - ✓ Università pubbliche o private o strutture a esse collegate;
 - ✓ soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il Regolamento CE 68/01 della Commissione del 12/01/2001;
 - ✓ soggetti in possesso di certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37;
 - ✓ Istituti tecnici superiori;
 - ✓ centri di competenza ad alta specializzazione ex 1, comma 115, della Legge n. 232/2016; European Digital Innovation Hubs;
- viene introdotto un sistema di certificazione delle competenze a due stadi, iniziale e finale, ed il livello di competenze di base accertato influenzerà il contenuto e la durata del progetto formativo.

Fermo restando il quadro normativo descritto, l'applicazione dell'aliquota potenziata non è tuttavia di così immediata applicazione. Le novità introdotte hanno avuto due step legislativi, ovvero il D.L. 50/2022 ed il successivo DM 01.07.2022: si è creato pertanto un periodo temporale in cui le attività

formative avviate dopo il 18.05.2022 ma prima del 01.07.2022 non rispondono ai parametri richiesti nel DM del 01.07.2022. Questo determina un automatico depotenziamento dell'aliquota in virtù di una non retroattività delle disposizioni del DM alle attività iniziate dopo il 18.05.2022

Oltre a quanto esposto, rimangono ancora i seguenti punti in sospeso nel DM del 01.07.2022:

- l'accertamento iniziale del livello di competenze avverrà attraverso la somministrazione, su apposita piattaforma informatica, di un questionario standardizzato secondo criteri e modalità ancora da definirsi;
- la definizione del contenuto e della struttura del progetto formativo dovrà tenere conto dei moduli e sotto moduli relativi alle diverse tecnologie abilitanti 4.0 e che verranno dettagliati nel Decreto Direttoriale di prossima emanazione
- il livello di competenze raggiunte verrà accertato con test da svolgersi secondo criteri e modalità ancora da definirsi.

Tenendo conto che il potenziamento è in vigore fino al 31.12.2022, nella maggior parte dei casi si rischia pertanto l'applicazione di un DEPOTENZIAMENTO.

5.4 La compliance nel Credito d'imposta RSI&D

L'art. 1, comma 45 della Legge del 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di bilancio 2022) ha prorogato il credito d'imposta Ricerca, Sviluppo, Innovazione e Design seppur con una diminuzione, in prospettiva, delle relative aliquote agevolative. Il credito di imposta R&S viene infatti esteso fino al 31.12.2031; fino al 31.12.2022 mantiene l'aliquota del 20% ma dal 01.01.2023 sarà riconosciuto nella misura del 10%, con massimale a 5 milioni di euro. Il credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica e il credito d'imposta per design e ideazione estetica, sarà riconosciuto nella misura del 10% (nel limite massimo di 2 milioni) fino al 31.12.2023, mentre dal 01.01.2024 e fino al 31.12.2025 scenderà al 5% (sempre nel limite massimo di 2 milioni). Il credito d'imposta per innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica, sarà pari al 15% fino al 31.12.2022 (con un limite massimo di 2 milioni); 10% (con un limite massimo di 4 milioni) nel 2023; 5% (con un limite massimo annuale di 4 milioni) nel dal 01.01.2024 e fino al 31.12.2025. Fermo restando il complesso di oneri documentali a corredo della fruizione delle sopracitate misure fiscali, presupposto fondamentale per un'adeguata classificazione delle attività svolte dall'impresa rimane la corretta interpretazione dei due principali documenti di riferimento redatti dall'OCSE, ovvero il Manuale di Frascati per quanto concerne la R&S ed il Manuale di Oslo in merito all'innovazione.

L'ATTIVITÀ DI R&S SECONDO IL MANUALE DI FRASCATI

Il credito d'imposta R&S, introdotto dall'art.3 del D.L. 145/2013 e successivamente modificato dall'art 1, commi 198 – 209 della L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) con l'estensione dell'incentivo anche ad attività

di innovazione tecnologica, design ed ideazione estetica per i settori del made in Italy, trova la sua originaria legittimazione nel Manuale di Frascati, documento redatto e adottato nel 1963 dall'OCSE e considerato fonte e strumento per l'identificazione e la misurazione delle attività tecnico-scientifiche attinenti la ricerca e sviluppo. Ai fini della presente trattazione, degno di approfondimento è il secondo capitolo dell'ultima versione (2015) del Manuale finalizzata ad identificare i criteri fondamentali che un'attività deve soddisfare congiuntamente per poter essere qualificata come attività di R&S.

Partendo dal concetto di base, il Manuale offre una definizione di **Ricerca e Sviluppo sperimentale (R&S)** andandovi a comprendere l'insieme dei *"lavori creativi e sistematici intrapresi per aumentare il patrimonio delle conoscenze, comprese quelle relative all'umanità, alla cultura e alla società, e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili"*¹⁷³. Le attività di ricerca e lo sviluppo appartengono alle scienze sociali, umanistiche, alle scienze naturali e dell'ingegneria e tutte si connotano per dei tratti comuni: possono essere finalizzate al raggiungimento di obiettivi specifici o generali; sono orientate verso nuove scoperte e si basano sull'interpretazione originale di concetti ed ipotesi; sono caratterizzate da esito finale incerto; sono oggetto di un'adeguata pianificazione e sono finalizzate a produrre risultati che potrebbero essere liberamente trasferiti sul mercato. Alla luce di questa definizione, il Manuale stabilisce che un'attività di ricerca e sviluppo, per esser concepita tale, deve soddisfare cinque criteri fondamentali: deve essere nuova, creativa, incerta, sistematica, trasferibile e/o riproducibile. I cinque i criteri devono essere soddisfatti ogniqualvolta venga intrapresa un'attività di R&S su base continuativa oppure occasionale.

Per quanto concerne il requisito della **novità**, l'attività di R&S deve puntare a nuove scoperte, al raggiungimento di risultati e conoscenze applicabili a prodotti e processi e non già diffusi ampiamente nel settore di riferimento; sono pertanto escluse dalla ricerca e sviluppo tutte le attività volte a copiare, imitare o decodificare il sapere appartenente allo stato dell'arte.

Un progetto di ricerca e sviluppo deve avere un **valore creativo** e porsi come obiettivo la realizzazione di nuovi concetti o idee che migliorino le conoscenze esistenti, andando ad escludere qualsiasi modifica di routine di prodotti o processi; di conseguenza, un progetto di ricerca e sviluppo richiede il contributo fondamentale dei ricercatori.

La ricerca e lo sviluppo è altresì caratterizzata dall' **incertezza** che permea il raggiungimento dei risultati, i costi e i tempi di realizzazione degli obiettivi attesi. Ad esempio, l'incertezza è un criterio chiave per distinguere tra la produzione di prototipi di R&S, intesi quali modelli utilizzati per testare concetti tecnici e tecnologie ad alto rischio di insuccesso in termini di applicabilità e quella di prototipi non R&S, consistenti

¹⁷³ " Research and experimental development (R&D) comprise creative and systematic work undertaken in order to increase the stock of knowledge – including knowledge of humankind, culture and society – and to devise new applications of available knowledge ", FRASCATI MANUAL 2015, pag.44

in unità di pre-produzione utilizzate per ottenere certificazioni tecniche o giuridiche.

La ricerca e lo sviluppo sono **attività formali svolte sistematicamente**, condotte in modo pianificato, con registrazioni sia del processo seguito e sia dei risultati. Questo implica la predisposizione di una struttura di gestione e rendicontazione del progetto e che deve essere implementata sia nelle grandi iniziative progettuali e sia su piccola scala.

Un progetto di R&S dovrebbe infine prevedere il **trasferimento dei nuovi saperi**, assicurarne l'utilizzo e consentire ad altri ricercatori di riprodurre i risultati nell'ambito delle loro attività. Il trasferimento e la condivisione delle conoscenze include anche i casi in cui i progetti di R&S non abbiano dato i risultati sperati, in cui un'ipotesi iniziale non sia confermata o un prodotto non possa essere sviluppato come originariamente previsto. Da questo punto di vista, un ruolo fondamentale viene giocato dai diritti di proprietà intellettuale che si pongono come anello di congiunzione tra il diritto della privata e la salvaguardia dell'interesse pubblico alla condivisione del patrimonio di conoscenze esistenti.

Un altro aspetto degno di nota ai fini della presente trattazione è la sezione 2.5 del Manuale in cui vengono dettagliate le componenti che caratterizzano la ricerca e sviluppo. In linea generale, l'attività R&S si sostanzia in un complesso di azioni tese alla risoluzione di problematiche tecnico-scientifiche non affrontabili con le conoscenze del momento e capaci pertanto di generare un passo migliorativo rispetto allo stato dell'arte ed un incremento dello stock di saperi a disposizione della comunità. Per raggiungere tale obiettivo, la ricerca e sviluppo può declinarsi nelle seguenti tre tipologie di attività: la ricerca di base, quale lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, la ricerca applicata, intesa come percorso d'indagine intrapreso per acquisire nuove conoscenze e lo sviluppo sperimentale, ovvero un lavoro sistematico, basato sulle conoscenze acquisite attraverso la ricerca e l'esperienza empirica e finalizzato alla creazione di nuovi prodotti o processi o al miglioramento di prodotti o processi esistenti.

Entrando nel dettaglio, la **ricerca di base** analizza proprietà, strutture e relazioni al fine di formulare e verificare ipotesi, teorie o leggi ed i risultati solitamente sono oggetto di diffusione o pubblicazione su riviste scientifiche. Il Manuale di Frascati distingue tra ricerca di base pura ed orientata: la **ricerca di base pura** è condotta per il progresso delle conoscenze, senza ricercare vantaggi economici o sociali, senza sforzarsi attivamente di applicare i risultati a problemi pratici o di trasferirli ai settori responsabili della loro applicazione.; la **ricerca di base orientata** è condotta con l'aspettativa che produca un ampio ventaglio di conoscenze atte a costituire la base per la soluzione di problemi o possibilità attuali o futuri, riconosciuti o previsti.

La **ricerca applicata** parte dal patrimonio di conoscenze disponibili e valuta la loro estensione al fine di risolvere problemi reali; conferisce concretezza alle idee ed i risultati sono destinati ad essere suscettibili di possibili applicazioni a prodotti, operazioni, metodi o sistemi. La ricerca applicata si sostanzia in iniziative progettuali tese ad esplorare i risultati di un programma di ricerca di base e valutarne i possibili usi dei risultati.

Lo **sviluppo sperimentale** è un lavoro sistematico in cui le conoscenze maturate nella ricerca e nell'esperienza vengono effettivamente testate nell'ambito di applicazioni specifiche finalizzate alla creazione di nuovi prodotti o processi ovvero al miglioramento di prodotti o processi esistenti. Il concetto di sviluppo sperimentale non va confuso con quello di sviluppo del prodotto, inteso come processo globale teso a portare un nuovo prodotto sul mercato. In questa prospettiva, lo sviluppo sperimentale è solo una delle fasi del processo di sviluppo del prodotto ed in particolare rappresenta lo step in cui si generano nuove conoscenze e si conclude l'applicabilità dei criteri di ricerca e sviluppo (nuovi, incerti, creativi, sistematici, trasferibili e/o riproducibili).

I confini tra la ricerca di base, la ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale sono molto fluidi e devono essere valutati in una prospettiva d'interazione dinamica tra la generazione di conoscenze e la soluzione dei problemi. Le attività di R&S raramente godono di nette separazioni, in quanto vengono solitamente raggruppate in progetti di R&S; ogni progetto consiste in una serie di iniziative di R&S da portare avanti ed è organizzato e gestito per uno scopo specifico da raggiungere. Pertanto, le tre tipologie di attività sopradescritte possono talvolta essere svolte all'interno di una stessa unità ma far capo a progetti di ricerca più trasversali. Per questo motivo, il criterio fondamentale che deve guidare la classificazione delle attività di R&S è rappresentato dall'uso previsto dei risultati, dalla relativa tempistica in termini di applicabilità e dall'ampiezza della gamma dei potenziali campi di sfruttamento.

L'INNOVAZIONE SECONDO IL MANUALE DI OSLO

Inquadrare con chiarezza il campo di applicazione della R&S non può prescindere da una disamina delle correlazioni con l'ambito della innovazione. Quest'ultimo concetto è stato oggetto di ampio approfondimento nel Manuale di Oslo, pubblicato nel 1992 ed aggiornato con successive edizioni. Il Manuale offre un quadro dei concetti, delle definizioni e della metodologia applicabile nel complesso e differenziato mondo dell'innovazione, ampliando il tutto attraverso l'esperienza di indagine ed una sempre migliore comprensione dei processi d'innovazione attinenti un'ampia gamma di settori industriali.

Rilevante ai fini della presente trattazione è la definizione, richiamata anche nel Manuale di Frascati, del concetto di Innovazione consistente in *"ogni azione di natura scientifica, tecnologica, organizzativa, finanziaria e commerciale atta a realizzare o rendere disponibili sul mercato delle versioni caratterizzate da un miglioramento funzionale considerevole o contenuto rispetto alle versioni precedenti, o a soluzioni alternative dirette alla soluzione dei medesimi problemi/soddisfazione dei medesimi bisogni"*¹⁷⁴. Parliamo di un processo finalizzato ad immettere sul mercato prodotti nuovi o significativamente migliorati e queste attività passano anche attraverso l'acquisizione di conoscenze, macchinari, attrezzature e altri beni strumentali, la formazione, il marketing, la progettazione e lo sviluppo di software.

¹⁷⁴ Manuale di Oslo (OCSE, 2005)

Il Manuale di Olso, nella seconda edizione, si concentra su prodotti (beni e servizi) e processi nuovi e notevolmente migliorati; in particolare **“un'innovazione tecnologica di prodotto è l'attuazione/commercializzazione di un prodotto con caratteristiche di prestazione migliorate, tali da fornire oggettivamente servizi nuovi o migliorati al consumatore. Un' innovazione tecnologica di processo è l'attuazione/adozione di metodi di produzione o di consegna nuovi o significativamente migliorati. Può comportare modifiche delle attrezzature, delle risorse umane, dei metodi di lavoro o di una combinazione di questi elementi”**. Le caratteristiche salienti dell'innovazione sono pertanto la **novità**, ossia che il prodotto, il processo o il servizio devono essere nuovi o migliorati, e l' **implementazione** che prevede l'introduzione del prodotto innovativo nel mercato o l'utilizzo del processo nella azienda.

Occorre prestare attenzione nella valutazione delle attività che, pur essendo parte del processo di innovazione, non è detto soddisfino automaticamente i criteri richiesti per essere classificate come ricerca e sviluppo. L'innovazione è caratterizzata da un processo di transizione della novità verso il mercato: ogni nuovo oggetto o processo che rimane a livello di prototipo non è da considerare una innovazione ma piuttosto un'invenzione; senza diffusione, l'innovazione non avrà alcun impatto economico. L'innovazione implica anche un cambiamento del prodotto o del processo, andando a rispondere sempre più ai bisogni dell'utilizzatore.

Una **innovazione tecnologica di prodotto e di processo (PPT)**

1. comprende l'introduzione di prodotti e processi tecnologicamente nuovi e miglioramenti tecnologici significativi nei prodotti e nei processi già esistenti;
2. viene implementata se è stata introdotta sul mercato (innovazione di prodotto) o utilizzata all'interno di un processo produttivo aziendale (innovazione di processo).
3. comporta una serie di attività scientifiche, tecnologiche, organizzative, finanziarie e commerciali e si suddividono nel seguente modo: Innovazione tecnologica di processo, Prodotto tecnologicamente nuovo, Prodotto tecnologicamente migliorato.

Partendo da tali presupposti, si definiscono i seguenti concetti:

- un **PRODOTTO TECNOLOGICAMENTE NUOVO** è un prodotto le cui caratteristiche tecnologiche o destinazioni d'uso differiscono notevolmente da quelle dei prodotti fabbricati in precedenza. Tali innovazioni possono riguardare tecnologie radicalmente nuove, possono essere basate sulla combinazione di tecnologie esistenti in nuovi usi, o possono essere derivate dall'uso di nuove conoscenze.
- un **PRODOTTO TECNOLOGICAMENTE MIGLIORATO** è un prodotto esistente le cui prestazioni sono state significativamente migliorate o aggiornate. Un prodotto semplice può essere migliorato mediante l'uso di componenti o materiali più performanti, oppure un prodotto complesso, costituito da una serie di sottosistemi tecnici integrati, può essere migliorato mediante modifiche parziali di uno dei sottosistemi.

- un' **INNOVAZIONE TECNOLOGICA DI PROCESSO** consiste nell'adozione di metodi nuovi o significativamente migliorati, compresi i metodi di consegna del prodotto. Tali metodi possono comportare modifiche delle attrezzature o dell'organizzazione della produzione, o una combinazione di tali modifiche, e possono essere derivati dall'utilizzo di nuove conoscenze. I metodi possono essere destinati a produrre o fornire prodotti tecnologicamente nuovi o migliorati, che non possono essere prodotti o consegnati utilizzando metodi di produzione convenzionali, o essenzialmente per aumentare l'efficienza della produzione o delle consegne di prodotti esistenti.

Il concetto di innovazione va quindi distinto da quello di **invenzione**; quest'ultima si riferisce ad una nuova idea di prodotto, di tecnologia, di sviluppo scientifico non ancora realizzata tecnicamente e materialmente e non indotta da motivazioni economiche e competitive; l'innovazione invece si riferisce alla realizzazione materiale dell'invenzione e il suo sfruttamento commerciale¹⁷⁵.

L'attività di R&S si sostanzia invece nel perseguimento di obiettivi originali attraverso la creazione di nuove conoscenze rispetto allo stato dell'arte, andando pertanto ad escludere qualsiasi valorizzazione e semplice ampliamento del sapere già disponibile; questo obiettivo viene raggiunto attraverso un approccio creativo che, muovendo da un contesto d'incertezza circa il risultato finale, contempra nuove applicazioni delle conoscenze scientifiche esistenti ovvero nuovi usi delle tecniche e tecnologie disponibili e, non da ultimo, garantisca il trasferimento dei risultati attraverso la pubblicazione nella letteratura scientifica ed il ricorso agli strumenti di tutela della proprietà intellettuale. L'attività di R&S trova il suo traguardo finale nella progettazione, costruzione e collaudo del **prototipo**, definito quale modello originale costruito per includere tutte le caratteristiche tecniche e prestazionali del nuovo prodotto; una volta che sono state apportate le modifiche necessarie al prototipo e le prove sono state completate in modo soddisfacente, il punto finale dell'attività di ricerca e sviluppo è stato raggiunto.

Ma qual è il ruolo della ricerca all'interno del processo dell'innovazione? Per rispondere a tale interrogativo, il Manuale di Olso richiama l'interessante Modello di collegamento a catena di Kline e Rosenberg che offre una descrizione del modo in cui l'innovazione viene generata ed influenzata all'interno dell'ecosistema aziendale. Il modello in esame concepisce l'innovazione in termini di interazione tra le opportunità di mercato, la base di conoscenza e le capacità dell'azienda. Un elemento chiave nel determinare il successo o il fallimento di un progetto d'innovazione è rappresentato dal modo con cui le aziende riescono a mantenere collegamenti efficaci tra le varie fasi del processo di innovazione; il modello a catena pertanto, pur riconoscendo l'esistenza di una sequenza centrale lineare in cui il processo innovativo inizia con la percezione di un mercato potenziale, inserisce come variabile la combinazione di conoscenze già esistenti con conoscenze nuove e tale

¹⁷⁵ INNOVAZIONE TECNOLOGICA E ORGANIZZATIVA: TEORIE, APPROCCI E ATTUALI TENDENZE. UN APPROFONDIMENTO QUALITATIVO

combinazione genera una nuova progettazione che sarà poi sottoposta a test a cui seguiranno, in caso di risultati positivi, una nuova produzione e la successiva distribuzione e commercializzazione.

Parliamo quindi di un processo innovativo multidirezionale e che coinvolge numerosi attori della filiera quali università, enti pubblici, laboratori di ricerca e società di consulenza¹⁷⁶; in questa prospettiva, la ricerca non è vista come fonte di idee creative, ma come una forma di risoluzione dei problemi, da utilizzare in qualsiasi momento. Quando sorgono problemi nel processo di innovazione, un'impresa attinge alla sua base di conoscenze in possesso in quel particolare momento e che risulta essere costituita dai risultati di ricerche precedenti e dall'esperienza. La ricerca è pertanto un valore aggiunto all'innovazione e non una condizione preliminare, è un'attività che viene plasmata dal processo di innovazione e non un lavoro di scoperta che precede l'innovazione; la Ricerca e Sviluppo è la funzione aziendale dedicata all'introduzione delle innovazioni nell'impresa, è *"il lavoro creativo condotto su base sistemica per l'aumento del patrimonio di conoscenze scientifiche e tecniche e per l'utilizzo di questo patrimonio di conoscenze nella realizzazione di nuove applicazioni"*¹⁷⁷.

Com'è noto, il credito d'imposta in Ricerca, sviluppo ed innovazione trova dettaglio applicativo nel **Decreto del 26 maggio 2020**¹⁷⁸; per quanto concerne l'innovazione, il testo normativo considera ammissibili i lavori finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa sul piano:

- ⇒ delle caratteristiche tecniche
- ⇒ dei componenti, dei materiali
- ⇒ del software incorporato
- ⇒ della facilità d'impiego
- ⇒ della semplificazione della procedura di utilizzo
- ⇒ della maggiore flessibilità

¹⁷⁶ Kline R. e Rosenberg N. (1986), An overview of innovation, in *The Positive Sum Strategy: Harnessing Technology for Economic Growth*, a cura di Landau R. Rosenberg N., National Academy Press (pp. 275-305)

¹⁷⁷ (Frascati Manual 3, 2002, p. 30)

¹⁷⁸ Decreto del 26 maggio 2020, Art.3 comma 3 " *Non si considerano attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.*"

⇒ di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità

Contestualmente sono ammissibili anche i processi nuovi o significativamente migliorati ed attinenti alla produzione, distribuzione e logistica di beni o servizi, comportando cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel software, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali.

Le attività ammissibili comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino alle fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota.

Le attività di innovazione tecnologica trovano un incremento dell'aliquota applicabile per quanto concerne le iniziative di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 ovvero di lavori finalizzati al raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica secondo i principi dell'economia circolare disciplinati nella Comunicazione della Commissione Europea (COM 2020) 98 dell'11 marzo 2020¹⁷⁹.

Risposta ad interpello n. 188 del 17.03.2021: credito d'imposta R&S nell'industria alimentare

Come ampiamente esposto nel presente paragrafo, l'attività di R&S, per esser qualificata tale, deve portare ad un passo migliorativo rispetto alle conoscenze che caratterizzano lo stato dell'arte in un determinato settore, producendo un incremento dello stock di saperi a disposizione della collettività; il tutto attraverso un processo che contempra una serie di requisiti mutuati dal Manuale di Frascati, ovvero: la novità, la creatività, l'incertezza tecnico-finanziaria, la sistematicità e la trasferibilità. Tali criteri assumono una valenza di carattere trasversale in quanto applicabili indistintamente a tutti i settori economico produttivi, compresa quindi l'industria alimentare.

Sul tema risulta interessante la Risposta all'interpello n. 188 del 17.03.2021 contenente il parere tecnico del Mise che offre alcune esemplificazioni di attività eleggibili ed attività escluse dal credito d'imposta R&S nel settore dell'industria alimentare ed in particolare della ristorazione e della gastronomia. A titolo esemplificativo e non esaustivo, sono ammissibili al credito d'imposta R&S quel complesso di lavori finalizzati al significativo prolungamento della shelf life di un prodotto attraverso l'implementazione di nuovi metodi di trattamento e conservazione degli alimenti, nuove materie prime, nuove tecniche di confezionamento, non realizzabili con le conoscenze a disposizione in quel momento; vi rientrano altresì i lavori finalizzati all'introduzione di nuovi ingredienti e formulazioni in grado di generare un'utilità tecnologica sui prodotti alimentari come i prodotti nutraceutici che offrono una serie di effetti benefici sulla salute umana in termini di

¹⁷⁹ Il contenuto della Comunicazione della Commissione Europea (COM 2020) 98 dell'11 marzo 2020 si pone in linea con gli obiettivi del Green Deal europeo, quale complesso di iniziative politiche portate avanti dalla Commissione Europea con l'obiettivo generale di raggiungere la neutralità climatica in Europa entro il 2050 e garantire la dissociazione della crescita economica dall'uso delle risorse naturali. Facendo leva sul mercato unico e sul potenziale delle tecnologie digitali, la politica europea si propone di favorire la creazione di imprese e di un modello di imprenditorialità basati supportati da tecnologie come l'Internet delle cose, i big data, la blockchain e l'intelligenza artificiale e che accelereranno non solo la circolarità ma anche la dematerializzazione dell'economia, consentendo una riduzione della dipendenza dalle materie prime.

prevenzione e contrasto a patologie legate all'alimentazione; come afferma lo stesso documento di prassi "è questo il caso delle attività aventi ad oggetto la produzione di nuove conoscenze e la risoluzione di incertezze di carattere tecnico nell'ambito dei prodotti nutraceutici; vale a dire, quei prodotti le cui caratteristiche nutrizionali, opportunamente modificate e/o arricchite, consentono di produrre un effetto benefico e /o protettivo nei confronti della salute umana, fornendo se del caso metodi alternativi per la riduzione e la gestione del rischio di malattia".

Al contrario, sono da ritenersi escluse dall'ammissibilità al beneficio fiscale l'insieme di attività finalizzate alla formulazione di nuove ricette di prodotti alimentari, il cui unico risultato trova espressione in un qualche effetto estetico legato alla forma o composizione del piatto ovvero nella proposizione di un gusto o di un nuovo sapore. Sono altresì esclusi i lavori legati all'innovazione del packaging dal punto di vista del design di colori, forme ed aspetti meramente grafici e, non da ultimo, sono escluse le attività di marketing che prevedono un rinnovo dell'offerta commerciale maggiormente in linea con le esigenze della clientela, in quanto tale aspetto non può essere considerato un ostacolo di natura tecnico scientifica.

In conclusione, la citata risposta d'interpello conferma ancora una volta che l'attività di R&S si connota imprescindibilmente per un approccio creativo che, muovendo da un contesto d'incertezza circa il risultato finale, contempra nuove applicazioni delle conoscenze scientifiche esistenti ovvero nuovi usi delle tecniche e tecnologie disponibili e, non da ultimo, garantisca il trasferimento dei risultati attraverso la pubblicazione nella letteratura scientifica ed il ricorso agli strumenti di tutela della proprietà intellettuale. La Ricerca e Sviluppo è pertanto quel lavoro creativo condotto su base sistemica finalizzato all'aumento del patrimonio di conoscenze scientifiche e tecniche e per l'utilizzo di questo patrimonio di conoscenze nella realizzazione di nuove applicazioni.

La ratio della disposizione normativa è pertanto quella di premiare "le attività che nell'ambito di un determinato progetto finalizzato all'introduzione di un nuovo prodotto (bene o servizio) o di un nuovo processo (di produzione di un prodotto) – o finalizzato ad apportare significativi miglioramenti a prodotti o processi esistenti – si rendano necessarie per il superamento di un problema o di un'incertezza scientifica o tecnologica, la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico".

IL DESIGN E L'IDEAZIONE ESTETICA

Come si è avuto modo di comprendere, a partire dal periodo d'imposta 2020, il credito d'imposta R&S ha cambiato completamente pelle sia per quanto riguarda le attività ammissibili e sia per quanto concerne le modalità di calcolo, la misura dell'agevolazione ed il relativo utilizzo. Oltre alla R&S, le attività di innovazione tecnologica, gli investimenti in transizione ecologica, innovazione digitale 4.0, vengono premiate altresì le attività di design e ideazione estetica svolte nei settori del Made in Italy.

In particolare, l'articolo 1 comma 202 della L.n.160/2019 ha introdotto la possibilità di usufruire di un credito d'imposta in caso di investimenti, effettuati nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019, in attività di design e ideazione estetica finalizzate alla concezione e realizzazione dei nuovi

prodotti e campionari, riservandolo, in prima istanza, alle imprese operanti nei settori tessile, moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafa, del mobile e dell'arredo e della ceramica.

Il credito d'imposta in esame trova un successivo dettaglio nel Decreto Ministeriale del 26 maggio 2020 ed in particolare nell'articolo 4¹⁸⁰ che effettua un importante distinguo in senso estensivo della platea dei soggetti beneficiari. Da un lato abbiamo la generalità delle imprese che, a prescindere dalla dimensione e dal settore di appartenenza (e pertanto non solo quelli sopracitati), svolgono lavori, diversi da quelli rientranti nell'ambito della ricerca e sviluppo ed innovazione tecnologica, finalizzati ad innovare in modo significativo un prodotto sul piano della forma e di altri elementi non tecnici e non funzionali quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti.

Per tali fattispecie, trovano piena applicazione i principi valevoli per la registrazione di disegni e modelli del **D.Lgs. 30/2005** ovvero: la **novità** che implica la non divulgazione del disegno o modello prima del relativo deposito ed il **carattere individuale** inteso come la generale impressione che il disegno o modello suscita in un utilizzatore mediamente informato e che differisce in modo significativo dall'impressione generale indotta da altri modelli o disegni già divulgati ed appartenenti allo stato dell'arte. Dall'altro lato abbiamo le aziende dell'abbigliamento e degli altri settori nei quali è previsto il rinnovo ad intervalli regolari dei prodotti e per le quali sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta " *i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti*". Rimangono esclusi dal beneficio i lavori e progetti routinari, finalizzati, a titolo esemplificativo, al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto, la variazione di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, ovvero la semplice modifica dei colori e altri di elementi di dettaglio. Per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici. Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

¹⁸⁰ Art.4 D.M. del 26 maggio 2020 - Attività di design e ideazione estetica "1. Ai fini dell'applicazione del comma 202 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si considerano attività ammissibili al credito d'imposta i lavori di design e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica indicate nei precedenti articoli 2 e 3 del presente decreto, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali; quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.

2. Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita."

Nell'ambito del design e del made in Italy, degno di nota è il richiamo infine della **Risoluzione AdE n°41 del 26.07.2022**. Con tale documento di prassi viene stabilito un cambio di rotta statuendo che le attività di ideazione e prototipia di beni afferenti il comparto della moda, pelletteria, gioielleria ed occhialeria e quella successiva di produzione, non rientrano tra le attività di ricerca e sviluppo agevolabili con il credito d'imposta ex art.3 el DL 145/2013.

Nell'antecedente disciplina del credito d'imposta R&S ex art. 3 D.L. 145/2013, i settori tessile e moda trovavano ristoro nell'ambito del beneficio fiscale in esame, così come espressamente chiarito nella circolare AdE 5/E/2016 e la circolare interpretativa Mise n. 46586/2009 recante l'applicazione del credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo introdotto dall'articolo 1 commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) alla attività del tessile e della moda.

La richiamata circolare contemplava infatti la possibilità di includere, nell'ambito delle attività di ricerca industriale e sviluppo pre-competitivo, il complesso di lavori volti la ricerca e ideazione estetica, nonché la realizzazione dei prototipi delle nuove collezioni di prodotti fermo restando il riscontro di elementi di novità quali i materiali utilizzati, combinazione di tessuti, disegni e forme, colori, nonché altri elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle precedenti. La circolare concludeva stabilendo che *"si può affermare che le attività astrattamente riconducibili alla nozione di ricerca industriale ed allo sviluppo sperimentale sono, nel settore del tessile e moda, quelle che precedono la fase realizzativa del campionario o della collezione, e sono collegate alla fase ideativa dello stesso e della realizzazione dei prototipi. Sono quindi agevolabili i costi sostenuti per svolgere le attività dirette alla realizzazione del contenuto innovativo di un campionario o delle collezioni e per la realizzazione dei prototipi"*.

La succitata normativa rintracciava pertanto nelle fasi della ricerca ed ideazione estetica e nella conseguente realizzazione dei prototipi dei nuovi prodotti *"quel segmento di attività diretta alla realizzazione del prodotto nuovo o migliorato, al quale collegare l'agevolazione che premia lo sforzo innovativo dell'imprenditore"*. Naturalmente rimanevano escluse dal beneficio del credito d'imposta, le attività consistenti in semplici adattamenti di prodotti consistenti in interventi di modifiche ordinarie o di routine.

Fermo restando quanto premesso, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n°41 del 26.07.2022, porta all'attenzione dei propri uffici nuovi chiarimenti per la corretta individuazione dei criteri da seguire per valutare, ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta R&S ex art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, gli investimenti effettuati nel comparto della moda, della pelletteria, della gioielleria e dell'occhialeria.

Il caso affrontato è relativo all'impresa Alfa *"esercitante l'attività di ideazione e prototipia di beni rientranti nel comparto della moda, della pelletteria, della gioielleria e dell'occhialeria – e quella successiva di produzione – svolta per alcuni marchi detenuti da società appartenenti ad un Gruppo BETA di cui anche ALFA fa parte"*. In tale occasione l'Agenzia delle Entrate effettua un cambiamento di rotta e statuisce, in contrasto con i precedenti orientamenti, che, ai fini dell'applicazione del credito d'imposta R&S di cui alla previgente disciplina, anche il settore tessile, moda e accessori devono soddisfare il requisito dell'incertezza in ambito tecnico/scientifico

rispetto allo stato dell'arte e di conseguenza la fruizione del beneficio fiscale è subordinata alla produzione di una documentazione idonea a fornire adeguato riscontro dei lavori intrapresi ai fini del superamento dell'ostacolo tecnologico o scientifico, nonché della tempistica e delle spese sostenute.

In virtù del ragionamento sovraesposto, l'Agenzia delle Entrate conclude *"che le attività descritte dalla società istante, pur essendo in generale finalizzate al rinnovo ricorrente dei prodotti secondo lo schema operativo tipico delle imprese del settore attraverso la realizzazione di nuove collezioni e campionari, non evidenzino in concreto contenuti significativi ai fini dell'individuazione di eventuali fasi qualificabili come attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta"*.

SPESE AMMISSIBILI

Analogamente alla disciplina previgente del credito R&S di cui all'articolo 3 D.L. 145/2013 e ss.mm.ii., il credito RSI&D, introdotto con la L.n.160/2019 considera ammissibili, ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, le seguenti tipologie di spese: spese di personale, beni materiali e software, privative industriali, servizi di consulenza, spese per contratti, materiali e forniture.

L'art. 4 del Decreto attuativo del 27 maggio 2015 indica altresì le condizioni per la loro ammissibilità nonché le regole di quantificazione e imputazione temporale dei medesimi ai singoli periodi d'imposta. In particolare, il comma 1 del richiamato art. 4 stabilisce che ai fini della determinazione del credito d'imposta *"... sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, del periodo d'imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività ammissibili..."*. La prima regola generale riguarda, dunque, il **criterio di imputazione temporale dei costi**, ovvero la loro attribuzione ai singoli periodi d'imposta e che segue il principio della competenza fiscale ex art. 109 del TUIR. L'altra regola fondamentale concerne **l'ammissibilità dei costi** i quali devono anche essere *"direttamente connessi"* allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo; deve quindi sussistere una stretta interconnessione tra le spese e le attività ammissibili al beneficio fiscale. Premesso ciò, segue un'analisi di dettaglio delle voci del personale e delle spese per contratti.

SPESE PER IL PERSONALE

Le **spese per il personale relative a ricercatori, tecnici e soggetti titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato** direttamente impiegati nelle operazioni di R&S svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni, vi rientrano al **100%**

del loro ammontare. Tale percentuale trova una maggiorazione di un ulteriore 50% in caso di assunzione di soggetti di età non superiore a trentacinque anni ed al primo impiego.¹⁸¹

Fermo restando il possesso dei titoli di studio richiesti e l'impiego esclusivo in azienda sulle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design, nella sopracitata maggiorazione vi rientrano i soggetti assunti nel corso del periodo d'imposta agevolato con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, anche a tempo parziale, che alla data dell'assunzione non abbiano ancora compiuto il trentacinquesimo anno di età e che non siano mai stati impiegati in precedenza, anche presso altre imprese, con contratti di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, fatta eccezione per il contratto di apprendistato.

Entrando nel dettaglio della voce in esame, l'ammissibilità dei costi del personale non è subordinata né all'incremento occupazionale, né alla riconducibilità del rapporto di lavoro unicamente come rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato; la disciplina in esame infatti ricomprende non solo i dipendenti a tempo determinato ma anche i collaboratori ed i lavoratori autonomi; ovviamente, presupposto imprescindibile è che l'attività lavorativa venga svolta presso le strutture dell'impresa beneficiaria.

In particolare:

1. per quanto riguarda la categoria dei **lavoratori dipendenti**, vi rientrano tutti i soggetti legati all'impresa da un contratto di lavoro subordinato ai sensi dell' art. 2094 e ss. del codice civile, a prescindere dalla circostanza che si tratti di rapporto a tempo indeterminato.
2. Per quanto riguarda, invece, la categoria dei **collaboratori**, vi rientrano i soggetti legati all'impresa da rapporti di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente; trattasi di fattispecie contrattuali ibride ed afferenti, per certi aspetti, al rapporto di lavoro autonomo e per altri aspetti assimilabili a quello subordinato. Pur essendo assente un vincolo di stretta subordinazione, il lavoratore è comunque obbligato, a differenza del prestatore autonomo, ad un necessario coordinamento dell'attività lavorativa con la struttura organizzativa del committente, da cui si origina quella particolare condizione di soggezione del lavoratore nei confronti del committente, tipica del lavoratore subordinato. In tale categoria rientrano, ad esempio, i collaboratori a progetto e i titolari di borse di studio o assegni di ricerca.
3. Per quanto riguarda i soggetti legati all'impresa da rapporti di **lavoro autonomo** ex 2222 del codice civile, è fondamentale chiarire che, fermo restando il diritto allo svolgimento di una prestazione lavorativa prevalentemente propria e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente,

¹⁸¹ Per quanto concerne l'ammissibilità delle spese di personale l'art 1 comma 200 lettera a) ricomprende "le spese di personale relative ai ricercatori e ai tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni. Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a trentacinque anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione internazionale standard dell'educazione (Isced) dell'UNESCO, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare".

ai fini della fruizione del beneficio fiscale il professionista deve comunque garantire una presenza fisica, seppur sganciata da vincoli d'orario presso le strutture dell'impresa. Tale vincolo normativo non vuole interferire con l'autonomia delle parti nell'organizzazione delle reciproche prestazioni contrattuali, ma solo legare l'ammissibilità dei costi anche a una presenza non meramente simbolica o saltuaria.

Con riferimento alle **modalità di determinazione del costo ammissibile** da portare credito d'imposta, deve essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti.

Per **costo effettivamente sostenuto** si intende l'importo costituito dalla retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del tfr, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede.

Identificata la retribuzione effettiva annua lorda, si determinerà il **costo orario**, quest'ultimo computato per ogni persona dividendo tale costo annuo lordo per il numero di ore lavorative contenute nell'anno per la categoria di appartenenza. Il costo riconosciuto ai fini delle agevolazioni sarà pertanto calcolato in base alle ore lavorate e valorizzate al costo orario.

IMPORTANTE: naturalmente le ore dedicate giornalmente al programma da ciascun addetto devono essere rilevate in appositi **registri di presenza**, sottoscritti dal singolo dipendente, ovvero dal capo reparto per il personale ausiliario, e controfirmati dal responsabile del programma. Nel caso di **dipendenti impiegati sia in progetti di ricerca e sviluppo e sia in ordinarie attività industriali**, occorrerà ripartire il costo del dipendente in rapporto all'orario di lavoro delle due attività oppure in relazione ai giorni o ai mesi d'impiego nei diversi settori durante il periodo d'imposta dell'impresa.

Tra le varie spese ammissibili ai fini della fruizione del credito d'imposta in Ricerca, Sviluppo, Innovazione e Design sono considerati ammissibili anche i **compensi corrisposti all'amministratore** non dipendente dell'impresa che svolge attività oggetto del beneficio fiscale. Tale condizione di ammissibilità è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate con la **Risposta all'interpello 182 del 6 giugno 2019**, in cui vengono fatti rientrare nel credito d'imposta i compensi corrisposti all'amministratore in rapporto di collaborazione con l'impresa, anche nel caso in cui l'attività di ricerca e sviluppo intra-muros sia svolta esclusivamente col suo

apporto di lavoro. Il citato documento di prassi richiama la Circolare n. 5/E, paragrafo 2.2.1¹⁸² in cui è stato specificato che sono considerati ammissibili i compensi corrisposti all'amministratore non dipendente dell'impresa che svolge attività di ricerca e sviluppo; analogamente, la Circolare n. 13/E del 27 aprile 2017, paragrafo 4.1.2., ha ribadito che tra il c.d. personale non altamente qualificato possano essere ricompresi *"anche soggetti non dipendenti dell'impresa, aventi con la stessa un rapporto di collaborazione. Tra i medesimi, quindi, può essere ricompreso anche l'amministratore il cui compenso è agevolabile solo per la parte che remunera l'attività di ricerca effettivamente svolta"*.

Quanto esposto viene confermato anche nella rinnovata fattispecie di credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative introdotto con l'art. 1, commi da 198 a 209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Il dettaglio della disciplina viene invece affrontato nel **Decreto Transizione 4.0 all' art.6 comma 6**¹⁸³.

La *ratio* della normativa tesa a sostenere l'inclusione, fra gli investimenti ammissibili al credito RSI&D, del costo dell'amministratore, indipendentemente dall'inquadramento nell'impresa, è espressione della volontà del legislatore di estendere il beneficio a tutte le forme di lavoro mediante le quali il personale può svolgere attività di ricerca ed innovazione a favore dell'impresa. A conferma di tale orientamento, infatti, il compenso corrisposto all'amministratore è ammissibile a condizione che l'attività svolta venga ad essere adeguatamente comprovata, il compenso agevolabile riguardi solo per la parte che remunera l'attività di ricerca e l'amministratore non risulti essere semplicemente preposto alla gestione dell'attività di ricerca e sviluppo.

Sempre nell'ambito dei costi di personale, interessante è la gestione delle spese sostenute da un'impresa in relazione ad un **contratto di somministrazione** di lavoro, tema affrontato dall'Agenzia delle entrate nella **Risoluzione 55/E/2016**. In linea generale, la fattispecie è disciplinata dagli articoli **da 30 a 40 de D.Lgs. 81/2015** che articola lo schema contrattuale su tre rapporti:

- contratto di lavoro dipendente, tra l'agenzia di somministrazione ed il lavoratore;

¹⁸² "Con riferimento all'attività di ricerca svolta dall'amministratore della società beneficiaria, sono senz'altro ammessi i costi sostenuti in relazione ad un eventuale contratto di lavoro dipendente stipulato con l'amministratore che svolge attività di ricerca e sviluppo, laddove tale rapporto sia validamente costituibile ai sensi della vigente disciplina sul lavoro. In base alle medesime considerazioni, si ritiene che siano agevolabili anche i compensi corrisposti all'amministratore, non dipendente dell'impresa, che svolge attività di ricerca e sviluppo. Naturalmente l'attività svolta deve essere adeguatamente comprovata e il compenso è agevolabile solo per la parte che remunera l'attività di ricerca effettivamente svolta dall'amministratore. Non risultano, al contrario, agevolabili i compensi erogati all'amministratore semplicemente preposto alla gestione dell'attività di ricerca e sviluppo."

¹⁸³ Art. 6 comma 6 Decreto Attuativo 26 maggio 2020 "In caso di prestazioni lavorative direttamente riferibili alle attività ammissibili al credito d'imposta rese da amministratori o soci di società o enti, ferma restando comunque l'esclusione dei compensi variabili o delle somme attribuite a titolo di partecipazione agli utili, l'ammissibilità delle relative spese non può eccedere il cinquanta per cento del compenso fisso ordinario annuo spettante a tali soggetti ed è subordinata all'effettiva corresponsione da parte della società dell'intero importo del compenso fisso nel periodo d'imposta agevolato. L'ammissibilità di tali spese è inoltre subordinata alla dichiarazione resa dal legale rappresentante della società o ente, 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, che attesti l'effettiva partecipazione di tali soggetti alle attività ammissibili e la congruità dell'importo del compenso ammissibile in relazione alla quantità di lavoro prestato, alle competenze tecniche possedute dai medesimi nonché alle retribuzioni e compensi riconosciuti agli altri soggetti impiegati direttamente nelle medesime attività ammissibili. La dichiarazione prevista dal precedente periodo è richiesta anche ai fini dell'ammissibilità delle spese di personale relative a prestazioni rese dai familiari dell'imprenditore, dei soci o degli amministratori, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del citato testo unico delle imposte sui redditi e nel caso delle imprese individuali è redatta a cura del titolare."

- contratto di prestazione del servizio di somministrazione di lavoro, intercorrente tra l'impresa utilizzatrice e l'agenzia di somministrazione;
- l'esecuzione della prestazione lavorativa da parte del lavoratore somministrato sotto la direzione ed il controllo dell'utilizzatore; quest'ultimo assume pertanto dei poteri ed obblighi generalmente riconducibili alla figura del datore di lavoro come, a titolo esemplificativo e non esaustivo, quello di dirigere e controllare la prestazione lavorativa e l'obbligo, non solo di rimborsare all'agenzia somministratrice gli oneri retributivi e previdenziali, ma anche quello, in caso di inadempimento di quest'ultima, di pagare direttamente al lavoratore il trattamento economico e di versare i relativi contributi previdenziali.

Dal citato schema contrattuale emerge pertanto che, per tutta la durata della somministrazione, i lavoratori svolgono formalmente la loro attività alle dipendenze dell'agenzia di somministrazione, ma nei fatti sono assoggettati alla direzione ed al controllo dell'impresa utilizzatrice. Da tali argomentazioni, l'Agenzia deduce che, sotto il profilo sostanziale, i lavoratori per i quali è stato stipulato il contratto di somministrazione di lavoro possono sostanzialmente considerarsi, nel corso della durata di tale contratto, dipendenti dell'impresa utilizzatrice.

Conseguentemente, i costi sostenuti dalla società utilizzatrice possono considerarsi, per la parte rimasta a proprio carico ed esclusi i costi del contratto commerciale con il somministratore, rientranti tra quelli ammissibili al beneficio fiscale del credito, nella misura in cui detti lavoratori partecipano effettivamente all'attività di ricerca e sviluppo sotto la direzione ed il controllo dell'utilizzatore ed in presenza di tutti gli ulteriori requisiti richiesti dalla norma primaria e di attuazione¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Risoluzione 55/E/2016 "Nella fattispecie prospettata dall'interpellante, il dubbio interpretativo concerne la riconducibilità delle spese sostenute in relazione ad un contratto di somministrazione di lavoro relativo a personale altamente qualificato, fra le spese eleggibili al credito di imposta ricerca e sviluppo. In merito, si fa presente che detta tipologia contrattuale è stata introdotta nel nostro ordinamento dal decreto legislativo n. 276 del 2003 ed oggi è disciplinata dagli articoli da 30 a 40 del decreto legislativo n. 81 del 2015 (di seguito anche decreto), entrato in vigore il 25 giugno 2015.

Ai sensi dell'articolo 30 del citato decreto, per contratto di somministrazione si intende "il contratto, a tempo indeterminato o determinato, con il quale un'agenzia di somministrazione autorizzata, ai sensi del decreto legislativo n. 276 del 2003, mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore".

Il contratto di somministrazione si fonda su tre rapporti: il primo, avente natura di contratto di lavoro dipendente, tra l'agenzia di somministrazione e i lavoratori; il secondo consiste nel contratto di prestazione del servizio di somministrazione di lavoro, intercorrente tra l'impresa utilizzatrice e l'agenzia di somministrazione; il terzo, che ha natura fattuale, costituisce l'esecuzione delle prestazioni dedotte negli altri due rapporti contrattuali e, in particolare nello svolgimento, da parte dei lavoratori, della propria attività nell'interesse, nonché sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore.

Dal citato schema contrattuale emerge che, per tutta la durata della somministrazione, i lavoratori svolgono la loro attività alle dipendenze dell'agenzia di somministrazione, ma nell'interesse e sotto la direzione ed il controllo dell'impresa utilizzatrice (articolo 30).

Al riguardo, l'articolo 33, comma 2 del decreto legislativo 81 del 2015 precisa che l'impresa utilizzatrice "... assume l'obbligo di comunicare al somministratore il trattamento economico e normativo applicabile ai lavoratori suoi dipendenti che svolgono le medesime mansioni dei lavoratori da somministrare", in quanto, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 35 "Per tutta la durata della missione presso l'utilizzatore, i lavoratori del somministratore hanno diritto, a parità di mansioni svolte, a condizioni economiche e normative complessivamente non inferiori a quelle dei dipendenti di pari livello dell'utilizzatore".

Di conseguenza, l'agenzia di somministrazione addebita all'impresa utilizzatrice sia il costo del personale (i.e., oneri retributivi e previdenziali), derivante dal rapporto di lavoro dipendente, sia la remunerazione del servizio reso con la "messa a disposizione del

Altra fattispecie contrattuale ammissibile nell'ambito del credito d'imposta R&S, è il **contratto di apprendistato**. Introdotto con il D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81, l'apprendistato viene definito come un contratto di lavoro a tempo indeterminato finalizzato alla formazione e all'occupazione dei giovani; la natura sinallagmatica di tale fattispecie contrattuale si ravvisa anzitutto nella "causa mista" della prestazione che si traduce nell'obbligo aggiuntivo del datore di lavoro di garantire al dipendente un percorso d'insegnamento idoneo al conseguimento di determinate competenze tecniche e di qualifica. In virtù di tale principio, si viene a realizzare una condizione di scambio dell'addestramento professionale con la prestazione di lavoro. A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 167/2011, l'apprendistato viene considerato come la forma di "contratto di lavoro prevalente" per l'ingresso dei giovani nel mercato del lavoro.

L'istituto contrattuale sopra descritto trova una sua collocazione anche nella disciplina del credito d'imposta in RSI&D. La natura formativa del contratto di apprendistato non esclude infatti che il personale impiegato con tale tipologia contrattuale sia in grado di apportare il proprio contributo in termini di conoscenze e competenze tecnico-scientifiche all'attività di ricerca e sviluppo e di conseguenza anche il costo relativo a tali dipendenti rientra a pieno titolo tra i costi ammissibili al beneficio fiscale di nostro interesse, nella misura in cui la

dipendente". In sostanza, il citato decreto legislativo n. 81 del 2015 attribuisce all'utilizzatore poteri e obblighi generalmente riconducibili alla figura del datore di lavoro (i.e., il potere di dirigere e controllare la prestazione lavorativa e l'obbligo, non solo di rimborsare all'agenzia somministratrice gli oneri retributivi e previdenziali, ma anche quello, in caso di inadempimento di quest'ultima, di pagare direttamente al lavoratore il trattamento economico e di versare i relativi contributi previdenziali).

Dall'analisi del quadro normativo di riferimento e degli obblighi e diritti scaturenti dal contratto di somministrazione di lavoro, appare evidente che, se da un punto di vista formale il contratto di lavoro dipendente è stipulato tra il lavoratore ed il somministratore, da un punto di vista sostanziale il "rapporto di lavoro", che si instaura tra l'utilizzatore ed il lavoratore, assume caratteristiche analoghe a quello che si instaura tra datore di lavoro e lavoratore.

Questa ricostruzione logica sembra confortata dalla sentenza della Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, n. 19/2015/PAR sia con riferimento agli aspetti contabili sia a quelli fiscali del contratto di somministrazione lavoro.

Si afferma, infatti, nella citata sentenza che, dal punto di vista contabile, l'impresa utilizzatrice del personale, secondo la nuova versione del principio contabile n. 12 (Documento OIC n. 12 in vigore dall'agosto 2014) – che valorizza il principio della prevalenza della sostanza sulla forma di cui all'articolo 2423-bis codice civile – iscrive nella voce B.9 del conto economico "costi per il personale" tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, ivi incluso il lavoro interinale.

Inoltre, "in questa direzione si muove anche il legislatore fiscale, il quale attribuisce natura diversa ai fini IVA ... alle singole determinanti che compongono il corrispettivo pagato dell'utilizzatore all'impresa somministratrice". In particolare, "l'articolo 26-bis del decreto legislativo n. 196/1997 esclude dalla relativa base imponibile i rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere

all'impresa fornitrice degli stessi; in questo modo viene riconosciuta la differente natura giuridica, ai fini fiscali, della componente legata al rimborso dei costi del personale e di quella relativa alla remunerazione dell'impresa fornitrice; solo quest'ultima, infatti, costituisce una prestazione di servizi e, in quanto tale, va assoggettata ad IVA".

Dalle argomentazioni sin qui svolte emerge che, sotto il profilo sostanziale, i lavoratori per i quali è stato stipulato il contratto di somministrazione di lavoro possono di fatto considerarsi, nel corso della durata di tale contratto, dipendenti dell'impresa utilizzatrice. Conseguentemente, i costi sostenuti dalla società istante nella veste di utilizzatrice/datore di lavoro effettivo possono considerarsi, per la parte rimasta a carico dell'utilizzatrice ed esclusi i costi del contratto commerciale tra somministratore ed utilizzatore, rientranti tra quelli per personale altamente qualificato, eleggibili al credito di imposta, di cui all'articolo, 4, comma 1, lettera a) del decreto attuativo, nella misura in cui detti lavoratori partecipano effettivamente all'attività di ricerca e sviluppo sotto la direzione ed il controllo dell'utilizzatore ed in presenza di tutti gli ulteriori requisiti richiesti dalla norma primaria e di attuazione."

prestazione professionale fornita sia direttamente connessa all'esecuzione dell'attività progettuale agevolabile.

Quanto summenzionato trova esplicita conferma nella **Risposta all'interpello n.122 del 10 ottobre 2017** al quesito B.III¹⁸⁵ inerente all'antecedente credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145. Il documento di prassi aggiunge altresì che l'ammissibilità delle spese del personale assunto con contratto di apprendistato si pone in linea con la ratio stessa della disposizione agevolativa in materia di credito d'imposta e che risulta finalizzata ad incentivare il ricorso a personale dotato di determinate competenze e livello d'istruzione al fine di impiegarlo nell'attività di ricerca e sviluppo.

SPESE PER CONTRATTI

Per quanto concerne le spese per contratti sono ammessi i contratti:

- di ricerca *extra muros* aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di **R&S**¹⁸⁶;

¹⁸⁵ Risposta all'interpello n.122 del 10 ottobre 2017, Quesito B.III "Costi per personale altamente qualificato assunto con contratto di apprendistato.

L'istante ritiene che il personale altamente qualificato assunto con contratto di apprendistato, nella misura in cui l'apporto posto in essere dallo stesso sia direttamente connesso allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili, possa farsi rientrare tra i costi ammissibili al credito d'imposta, ai sensi dell'articolo 3, comma 6, lett. a). Infatti, secondo l'istante la tipologia di rapporto contrattuale esistente tra impresa e lavoratore risulta essere un elemento secondario, stante la volontà del legislatore di agevolare il lavoro in tutte le sue forme.

Risposta

L'articolo 4, comma 1, lett. a), del decreto attuativo specifica che possono essere considerati ammissibili al credito di imposta i costi riguardanti il personale altamente qualificato, in possesso dei titoli indicati all'articolo 3, comma 6, lett.a) (nella versione antecedente le modifiche apportate con la citata legge di bilancio 2017), dipendente dell'impresa o in rapporto di collaborazione con la stessa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo eleggibili.

Il contratto di apprendistato, che si configura come un rapporto di lavoro subordinato a "causa mista", è definito dall'articolo 41 della legge 24 giugno 2015 n. 34 (cd. "Jobs Act") come un contratto di lavoro a tempo indeterminato, finalizzato alla formazione e alla occupazione dei giovani.

La circolare n. 5/E del 2016, richiamandosi al disposto dell'articolo 4, comma 1, del decreto attuativo, ha sostenuto la rilevanza, nella categoria di "personale altamente qualificato", del costo relativo a personale dipendente dell'impresa avente "un rapporto di lavoro da cui deriva un reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 49 del TUIR, o a questo assimilato, ai sensi del successivo articolo 50". Pertanto, la tipologia contrattuale di cui si discute risulta in linea con i chiarimenti forniti in materia dalla circolare n. 5/E citata. Peraltro, la circostanza che il contratto di apprendistato sia di tipo formativo non esclude che il personale impiegato con detta tipologia contrattuale possa apportare le proprie conoscenze e competenze tecnico-scientifiche all'attività di ricerca e sviluppo.

Conseguentemente, si ritiene che il costo relativo al personale altamente qualificato assunto con contratto di apprendistato (laddove tale rapporto sia

validamente costituibile ai sensi della vigente disciplina sul lavoro), nella misura in cui l'apporto fornito da detto personale sia direttamente connesso allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili, possa rientrare all'interno dei costi ammissibili al credito d'imposta di cui all'articolo 3, comma 6, lett. a).

Tale conclusione appare peraltro conforme alla ratio della disposizione agevolativa, finalizzata ad incentivare il ricorso a personale "altamente qualificato", ossia con un determinato livello d'istruzione, che sia effettivamente impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo. Al riguardo, si richiamano i principi espressi dalla scrivente con la risoluzione n. 55/E del 19 luglio 2016, in relazione ai costi relativi a personale altamente qualificato acquisito dall'impresa attraverso un contratto di somministrazione."

¹⁸⁶ L.n. 160/2019, art.1, comma 200 lettera c), così come modificato dall' art 1 comma 1064 L.n. 178 del 30.12.2020 "le spese per contratti di ricerca *extra muros* aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Nel caso di contratti di ricerca *extra muros* stipulati con università e istituti di ricerca aventi sede nel territorio dello Stato, le spese concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro

- aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di **innovazione tecnologica**¹⁸⁷;
- aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di **design e ideazione estetica e** stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese¹⁸⁸.

Con specifico riferimento alla **ricerca extra-muros**, la **Circolare AdE 5/E/2016** identifica tale fattispecie con quella commissionata ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché ad altri soggetti comprese le start-up innovative. In virtù di tale definizione, possono essere agevolabili anche i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione.

Per quanto riguarda le caratteristiche dei contratti di ricerca extra muros, si segnala la **Risposta all'interpello n. 454 del 07.10.2020**¹⁸⁹ in cui viene analizzata la possibilità di accesso al credito d'imposta ex articolo 1,

ammontare. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa. Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali. La maggiorazione per le spese di personale prevista dal secondo periodo della lettera a) si applica solo nel caso in cui i soggetti neoassunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato. Le spese previste dalla presente lettera nel caso di contratti stipulati con soggetti esteri sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996".

¹⁸⁷ L.n. 160/2019, art.1, comma 201 lettera c), così come modificato dall' art 1 comma 1064 L.n. 178 del 30.12.2020 "le spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa. Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali. La maggiorazione per le spese di personale prevista dal secondo periodo della lettera a) si applica solo nel caso in cui i soggetti neo-assunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato. Le spese previste dalla presente lettera nel caso di contratti stipulati con soggetti esteri sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996".

¹⁸⁸ L.n. 160/2019, art.1, comma 202 lettera c), così come modificato dall' art 1 comma 1064 L.n. 178 del 30.12.2020 "le spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di design e ideazione estetica svolte internamente all'impresa. Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali. La maggiorazione per le spese di personale prevista dal secondo periodo della lettera a) si applica solo nel caso in cui i soggetti neo-assunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato. Le spese previste dalla presente lettera, nel caso di contratti stipulati con soggetti esteri, sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996".

¹⁸⁹ Risposta all'interpello n. 454 del 07.10.2020 "in relazione al quesito posto dall'Istante riguardo alla possibilità che il finanziamento della borsa di studio da parte di un'impresa possa rientrare nelle spese di ricerca e sviluppo, quale spesa per contratti extra muros stipulati con

comma 198, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 in relazione alla spesa sostenuta da una impresa per il finanziamento di una borsa di dottorato svolto presso una università. L'Agenzia fornisce positivo riscontro alla richiesta dell'istante a condizione che tali spese siano subordinate alla sottoscrizione di una convenzione che preveda che il risultato della ricerca scientifica sia di proprietà dell'impresa finanziatrice, anche in comproprietà con l'Università e che le spese sostenute siano conteggiate per la sola quota parte riferibile al tempo effettivamente dedicato dal dottorando all'attività di R&S. Naturalmente, detti costi dovranno considerarsi agevolabili anche nel caso in cui l'attività di ricerca svolta dal dottorando e regolata dalla convenzione non dovesse portare alcun risultato, in virtù dell'incertezza che permea l'attività di R&S.

In prosecuzione con la disciplina previgente del credito d'imposta R&S ex art. 3 D.L. 145/2013, nonostante le differenze sussistenti tra le due misure agevolative con riguardo agli elementi strutturali, le caratteristiche dei contratti di ricerca devono prevedere 1) l'impegno a svolgere direttamente attività di R&S ammissibili da parte del soggetto commissionario e 2) la previsione che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati della ricerca sia l'impresa committente¹⁹⁰.

Anche la rinnovata disciplina introdotta con l'**articolo 1, comma 200, lettera c), L. 160/2019**, prevede una distinzione in relazione alle caratteristiche del soggetto commissionario, il quale può essere rappresentato da:

- imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente

università, concorrendo a formare la base di calcolo del credito d'imposta nella misura del 150 per cento del suo ammontare, si osserva quanto segue.

Attesa l'analogia tra il credito d'imposta in esame e quello per ricerca e sviluppo previsto dal decreto legge n. 145 del 2013, nonostante le rilevanti differenze sussistenti tra le due misure agevolative con riguardo agli elementi strutturali, alla fattispecie prospettata dall'istante si ritengono applicabili i chiarimenti forniti dalla circolare 5/E del 16 marzo 2016 in relazione alla precedente agevolazione, laddove (paragrafo 2.2.3) è precisato che i contratti di ricerca stipulati con università devono prevedere che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati dell'attività di ricerca sia l'impresa committente.

Al riguardo si evidenzia che l'istante intende modificare la convenzione per il finanziamento di una borsa di studio per dottorato di ricerca, al fine di includere la previsione secondo la quale il risultato della ricerca scientifica possa essere di proprietà sia dell'Università che dell'impresa finanziatrice. Pertanto, nel presupposto che la convenzione per il finanziamento della borsa di studio preveda che il risultato della ricerca scientifica possa essere di proprietà dell'impresa finanziatrice, seppure in comproprietà, si ritiene che le spese in argomento sostenute da quest'ultima siano ammissibili al beneficio qui in trattazione per la quota parte riferibile al tempo effettivamente dedicato dal dottorando all'attività di ricerca e sviluppo, concorrendo a formare la base di calcolo del credito d'imposta nella misura del 150 per cento del loro ammontare, come previsto dall'articolo 1, comma 200, lettera c) della legge 160 del 2019, a condizione che l'impresa finanziatrice venga individuata quale beneficiaria dei risultati dell'attività di ricerca. Naturalmente, detti costi dovranno considerarsi agevolabili anche nel caso in cui l'attività di ricerca svolta dal dottorando e regolata dalla convenzione non dovesse portare alcun risultato.

Si precisa, inoltre, che il beneficio fiscale spetta al verificarsi di tutte le condizioni normativamente previste per l'accesso al beneficio in argomento.

Si ricorda, infine, che, ai fini dell'imputazione temporale dei costi sostenuti, sono ammissibili al credito d'imposta i costi di competenza ai sensi dell'articolo 109 del TUIR".

¹⁹⁰ Circolare AdE 5/E/2016 "Con riferimento alle caratteristiche che devono avere i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con soggetti esterni al gruppo ai fini dell'ammissibilità dei relativi costi, si precisa, innanzi tutto, che gli stessi devono contenere l'impegno a svolgere, direttamente o indirettamente, attività di ricerca e sviluppo ammissibili ai sensi del comma 4 dell'articolo 3 e devono, inoltre, prevedere che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati di tale attività sia l'impresa committente. La misura agevolativa in esame, infatti, è rivolta ai soggetti che svolgono attività di ricerca eleggibile sostenendo i relativi costi e che si avvalgono degli eventuali relativi risultati, assumendosi il rischio per l'attività svolta. Di conseguenza, è da escludere che il credito spetti alle imprese che svolgono attività di ricerca su commissione di terzi, atteso che in tal caso l'impresa commissionaria in realtà non sostiene i relativi costi, in quanto li riaddebita, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente che ne sostiene l'onere".

- Università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato
- Start -up innovative residenti nel territorio dello Stato
- altre imprese

Di seguito i dettagli.

1. I contratti stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, in continuità con la disciplina previgente, sono assoggettati alle stesse regole applicabili nel caso di attività R&S eseguita internamente all'impresa, in quanto inquadrabili quali spese di ricerca intra muros. Come ulteriormente specificato nella **Circolare AdE 5/E/2016** e **Circolare AdE 13/E/2017**¹⁹¹ i costi derivanti dalla ricerca commissionata nell'ambito del medesimo gruppo devono rispondere ai seguenti parametri:
 - rilevano nei limiti della somma dei costi addebitati dalla commissionaria e riferibili esclusivamente alle categorie di costi eleggibili;
 - non comprendono i costi riaddebitati di natura diversa da quelli ammissibili come il "mark-up" applicato dalla società commissionaria;
 - l'impresa committente avrà cura di acquisire dalla società commissionaria il dettaglio dei costi sostenuti supportati da adeguata documentazione.

Ai fini della definizione di imprese appartenenti allo stesso gruppo si applica la definizione di controllo contenuta nell'articolo 2359, commi 1 e 2, del codice civile¹⁹².

2. I contratti di ricerca extra-muros stipulati con Università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato, concorrono in modo maggiorato a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare.

¹⁹¹ Circolare AdE 13/E/2017 "...ai soli fini della disciplina agevolativa, la ricerca affidata a società del gruppo, in quanto inquadrabile nella ricerca "intra-muros", viene classificata come tale in capo alla società committente la quale è tenuta ad applicare alle spese infragruppo la disciplina relativa alle attività di ricerca e sviluppo svolte internamente. Conseguentemente, per la determinazione del credito di imposta spettante, la società committente deve assumere non il corrispettivo contrattuale, comprensivo del "mark-up", addebitato dalla società commissionaria, ma la somma delle spese sostenute dalla commissionaria e ad essa ribaltate, nei limiti in cui le stesse siano riconducibili alle categorie di costi eleggibili (i.e., spese per il personale, quote di ammortamento delle spese per strumenti e attrezzature di laboratorio, spese di acquisizione delle competenze tecniche e privative industriali, nonché le spese relative a contratti di ricerca extra-muros nell'eventualità in cui la società commissionaria affidi, in subappalto, ad imprese esterne al gruppo l'esecuzione di alcune attività di ricerca). Pertanto, ai fini della determinazione dell'agevolazione, la società committente deve considerare la somma dei costi addebitati dalla commissionaria riferibili esclusivamente alle categorie di costi eleggibili, escludendo dal computo i costi riaddebitati di natura diversa da quelli ammissibili, quale, ad esempio, il "mark-up" applicato dalla società commissionaria".

¹⁹² Art 2359 c.c. Società controllate e società collegate "Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati."

3. I contratti stipulati con le **Start-up innovative** residenti nel territorio dello Stato concorrono nella maggiorazione del **150%**, in virtù dell'equiparazione delle startup innovative alle Università ai sensi dell'art.38, comma 4, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio)¹⁹³.
4. Le spese per contratti di ricerca stipulati con **altre imprese** diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo, dalle Università e dagli istituti di ricerca, nonché dalle start-up innovative, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta R&S senza maggiorazioni. In virtù dell'ampiezza della locuzione normativa, si ritiene che nella nozione di "altre imprese" devono includersi potenzialmente tutte le imprese in possesso di adeguate competenze tecnico professionali che permettano loro di assumere la veste di controparte in contratti aventi ad oggetto le attività R&S ammissibili.

Per quanto riguarda l'**imputazione dei costi** in questione, questi seguono le regole della competenza fiscale fissate ex **art. 109 del TUIR**. Per quanto concerne la **commessa estera**, la nuova disciplina del credito d'imposta R&S&I&D introdotta con l'articolo 1, commi 198-207, L. 160/2019 esclude le attività svolte su commessa estera, anche fra parti correlate, con la finalità di agevolare esclusivamente la ricerca nazionale; tale posizione viene confermata dall'AdE nella **Risposta ad interpello n. 187/2021**.

QUOTE DI AMMORTAMENTO E SOFTWARE

Per quanto riguarda i beni immateriali ed il software, l'attuale disciplina normativa, introdotta con la L.n. 160/2019 e successivamente modificata dalla L.n.178/2020, prevede le seguenti voci di spesa, declinate a seconda delle tre tipologie di attività ammissibili:

- **le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nei progetti di ricerca e sviluppo** anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale. Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di ricerca e sviluppo;
- **le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica** anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale. Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive

¹⁹³ Art.38, comma 4, D.L. 34/2020 "Al fine di incentivare le attività di ricerca e sviluppo per fronteggiare l'emergenza derivante dalla diffusione del Covid-19, all'articolo 1, comma 200, lettera c), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, dopo le parole: «università e istituti di ricerca» sono aggiunte le seguenti: «nonché con start-up innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221»".

dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di innovazione tecnologica;

- **le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica** ammissibili al credito d'imposta, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale. Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di design e ideazione estetica.

Una riflessione specifica merita lo **sviluppo di software** quale attività spesso ibrida in quanto connessa sia all'innovazione e sia, a determinate condizioni, alla ricerca e sviluppo. Come spiegato nei precedenti paragrafi, affinché un'attività di R&S possa considerarsi tale deve puntare ad un progresso scientifico e tecnologico attraverso l'implementazione di un'attività sistematica tesa alla risoluzione di problematiche non affrontabili con le conoscenze disponibili in quel momento e connotate da un'incertezza in merito al raggiungimento dei possibili risultati.

Coerentemente con tale definizione, anche i lavori sul software possono essere classificati come ricerca e sviluppo se incorporano progressi scientifici e/o tecnologici tali da determinare un aumento del patrimonio di conoscenze. L'uso di software per una nuova applicazione o un nuovo scopo non costituisce di per sé un progresso. Quando si andrà a valutare l'ammissibilità del software rispetto alla disciplina del credito d'imposta in R&S ovvero dell'innovazione, occorrerà pertanto prestare attenzione nella valutazione delle attività che, pur essendo parte del processo di innovazione, non è detto soddisfino automaticamente i criteri richiesti per essere classificate come ricerca e sviluppo.

Come ampiamente illustrato, l'innovazione è caratterizzata da un processo di transizione della novità verso il mercato ed ogni nuovo oggetto o processo che rimane a livello di prototipo non è da considerare una innovazione ma piuttosto un'invenzione; senza diffusione, l'innovazione non avrà alcun impatto economico. La distinzione tra una novità tecnologica ed un semplice miglioramento risiede nelle caratteristiche di prestazione dei prodotti e dei processi interessati e nella misura in cui tali caratteristiche costituiscono un fattore d'innovazione importante per lo sviluppo strategico e di mercato dell'azienda interessata.

In particolare, bisognerà quindi valutare preliminarmente se trattasi di:

- attività consistenti in innovazioni di processo o di innovazioni organizzative prive di una componente software rilevante e di per sé escluse per definizione dall'agevolazione in R&S, ovvero di
- innovazioni di processo o di innovazioni organizzative caratterizzate da una componente immateriale rilevante volta a soddisfare i criteri di Frascati e che connoti l'attività di sviluppo software inteso come prodotto finale.

In materia di software, un importante orientamento fornito dal Mi.Se. è contenuto nella **Circolare 59990/2018**. Nel documento di prassi viene anzitutto sottolineato come il Manuale di Frascati statuisce che le attività di sviluppo di un software, per poter usufruire del correlato beneficio fiscale, devono essere di tipo incrementale, e, in quanto tali, normalmente classificabili nell'ambito delle attività di sviluppo sperimentale. Inoltre, la circolare precisa che, coerentemente con quanto previsto dal Manuale di Frascati, *"affinché un progetto per lo sviluppo di un software venga classificato come R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica. In questo senso, un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come R&S se produce un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento dello stock di conoscenza. Con la precisazione, peraltro, che l'utilizzo del software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento"*.

Partendo da tali presupposti, nella **R&S applicata al software**, vi rientrano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti attività: lo sviluppo di nuovi sistemi operativi e linguaggi; la progettazione e l'implementazione di nuovi motori di ricerca basati su tecnologie originali; gli sforzi per risolvere conflitti tra hardware o software basati sul processo di reingegnerizzazione di un sistema o di una rete; la creazione di algoritmi nuovi o più efficienti basati su nuove tecniche; la creazione di tecniche di codifica o sicurezza nuove e originali.

Ogni attività legata al software e che si caratterizza come routinaria o riguardante lavori su progressi già appartenenti allo stato dell'arte non può essere considerata attività di R&S; sono inoltre esclusi i lavori di manutenzione ovvero di risoluzione di problemi meramente tecnici riguardanti gli stessi sistemi operativi e la stessa architettura informatica.

Per quanto riguarda le **attività applicate al software che non devono essere considerate come lavori di R&S**, vi rientrano, a titolo esemplificativo e non esaustivo: lo sviluppo di software applicativi per le imprese e di sistemi informatici che utilizzino metodi noti e strumenti software esistenti; aggiunta di funzionalità utente ai programmi applicativi esistenti; la creazione di siti web o software utilizzando strumenti esistenti; l'utilizzo di metodi standard di codifica, verifica di sicurezza e test di integrità dei dati; la personalizzazione di un prodotto per un uso particolare, a meno che durante questo processo non vengano aggiunte conoscenze che migliorino significativamente il programma di base¹⁹⁴.

¹⁹⁴ La circolare precisa altresì che tali indicazioni "trovano riscontro nella disciplina agevolativa che, com'è noto, considera ammissibili le attività collegate alla realizzazione di prodotti nuovi o significativamente migliorati, escludendo invece dal concetto di sviluppo sperimentale le attività che si sostanzino in modifiche non significative dei prodotti o dei processi esistenti. Ciò in coerenza con le finalità del credito d'imposta R&S, la cui applicazione, è opportuno ricordare, non ricomprende automaticamente tutte le attività legate in senso ampio al processo innovativo di un'impresa, ma soltanto le attività, sia svolte direttamente all'interno dell'impresa, sia commissionate a terzi, ricollegabili a progetti che presentino effettivi contenuti di ricerca e sviluppo e che quindi presentino, quale che sia il settore di appartenenza

Oltre a quanto illustrato, la corretta applicazione dell'agevolazione fiscale non può prescindere anche dalla tempistica per lo svolgimento o la conclusione del progetto visto che il credito d'imposta non risulta applicabile alle attività dell'impresa successive a quelle pre-competitive. A tal proposito, il ministero, per quanto concerne il settore software, ritiene che tale momento possa coincidere con il *beta testing* quale fase in cui la versione ancora non definitiva del programma informatico viene messa a disposizione di un determinato numero di utenti per il collaudo prima dell'immissione in commercio¹⁹⁵.

SPESE PER PRIVATIVE INDUSTRIALI

Le privative industriali sono legate strettamente al credito d'imposta R&S¹⁹⁶. Per quanto concerne le spese rilevano:

- le quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, nel limite massimo complessivo di 1.000.000 di euro e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta;
- le citate spese sono ammissibili a condizione che derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi residenti nel territorio dello Stato o fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996;

e il prodotto o processo oggetto d'innovazione, un apprezzabile o significativo elemento di novità per il mercato, la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione dello stato delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili".

¹⁹⁵ La circolare chiude ponendo l'attenzione sul fatto che " trattandosi di un incentivo automatico, che non prevede cioè una valutazione a priori dei progetti finanziati da parte dell'ente erogante, ai fini dei successivi controlli sulla corretta applicazione della disciplina, dovrà essere cura dell'impresa che intende avvalersi dell'agevolazione predisporre, oltre alla documentazione obbligatoria concernente l'effettività, la pertinenza e la congruità dei costi, anche un'apposita documentazione concernente l'ammissibilità delle attività di ricerca e sviluppo svolte, dalla quale risultino gli elementi di novità che il progetto intende perseguire, l'individuazione degli ostacoli di tipo tecnico e scientifico al cui superamento sono legati i lavori svolti, l'avanzamento di tali lavori nell'ambito dei periodi d'imposta agevolabili e, nel caso in cui si tratti di innovazioni che si sostanzino in significativi miglioramenti di prodotti già esistenti sul mercato in cui opera l'impresa, l'indicazione degli elementi nei quali si specificano tali miglioramenti".

¹⁹⁶ L.n. 160/2019, art.1, comma 200 lettera d), così come modificato dall' art 1 comma 1064 L.n. 178 del 30.12.2020 "le quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, nel limite massimo complessivo di 1.000.000 di euro e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Le spese previste dalla presente lettera sono ammissibili a condizione che derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi residenti nel territorio dello Stato o fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996. Non si considerano comunque ammissibili le spese per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei suddetti beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa acquirente. Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali".

- non si considerano comunque ammissibili le spese per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei suddetti beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa acquirente.

Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile¹⁹⁷.

In linea generale, i diritti di proprietà industriale ed intellettuale, per definizione, sono diritti "esclusivi" in quanto riconoscono al titolare di una soluzione inventiva un diritto monopolistico sulla stessa e, contestualmente, un diritto di "veto negativo" nei confronti di soggetti terzi che vogliono trarre indebitamente vantaggio dal frutto dell'altrui creazione senza l'autorizzazione dell'interessato.

Le principali forme di privativa, nell'ordinamento italiano, sono:

- **il DESIGN:** ai sensi dell' **art. 31 CPI** " 1. Possono costituire oggetto di registrazione come disegni e modelli l'aspetto dell'intero prodotto o di una sua parte quale risulta, in particolare, dalle caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che siano nuovi ed abbiano carattere individuale. 2. Per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi tra l'altro i componenti che devono essere assemblati per formare un prodotto complesso, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici, esclusi i programmi per elaboratore. 3. Per prodotto complesso si intende un prodotto formato da più componenti che possono essere sostituiti, consentendo lo smontaggio e un nuovo montaggio del prodotto". il **design** riguarda tutto ciò che può essere ricondotto ad un estro creativo ed ornamentale legato alla forma del prodotto ed ai suoi aspetti non tecnici o funzionali; di per sé, una performance artistica non contempla generalmente il requisito della novità in materia di R&S in quanto tendenzialmente mossa dalla ricerca di una nuova espressione, piuttosto che di nuove conoscenze. Per tale motivo il design non presenta dunque il necessario requisito di invenzione industriale e deve essere ricondotto nella separata fattispecie del credito d'imposta per l'ideazione estetica;
- **il MARCHIO:** ai sensi dell' **art. 7 CPI** "Possono costituire oggetto di registrazione come marchio d'impresa tutti i segni, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti: a) a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese; e b) ad essere

¹⁹⁷ Art.2359 cod.civ. - Società controllate e società collegate "Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati."

rappresentati nel registro in modo tale da consentire alle autorità competenti ed al pubblico di determinare con chiarezza e precisione l'oggetto della protezione conferita al titolare". Il marchio, pertanto, è un segno distintivo la cui funzione è quella di consentire un adeguato posizionamento dell'impresa sul mercato, permettendo di distinguere i propri prodotti o i servizi da quelli delle altre aziende. In virtù di tale definizione, il marchio non può essere oggetto del beneficio fiscale del credito R&S poiché non connotato dal requisito di invenzione industriale;

- **il BREVETTO:** ai sensi dell' **art. 45 comma1 CPI** "Possono costituire oggetto di brevetto per invenzione le invenzioni, di ogni settore della tecnica, che sono nuove e che implicano un'attività inventiva e sono atte ad avere un'applicazione industriale". Il brevetto pertanto è il titolo giuridico idoneo che consente a chi ha realizzato un'invenzione di poterla produrre e commercializzare in esclusiva nello stato in cui il brevetto è stato concesso¹⁹⁸.

Ora, la normativa riconduce al beneficio fiscale:

- brevetto invenzioni industriali ex art. 45 e ss. CPI
- brevetto per invenzioni biotecnologiche ex art. 81 e ss. CPI
- topografie di prodotti semiconduttori ex art. 87 e ss. CPI
- brevetto per nuove varietà vegetali ex art. 100 e ss. CPI

Come precisato dalla **Circolare AdE 13/E del 27.04.2017**, al beneficio fiscale del credito d'imposta R&S possono essere ricondotte anche le spese legate alla brevettazione dei modelli di utilità¹⁹⁹. Il documento di prassi sopracitato prosegue precisando che il confine tra il concetto di innovazione e quello di invenzione è spesso labile, tanto che il modello di utilità viene di consuetudine inteso come una "piccola invenzione". Tuttavia, per quanto nel modello di utilità non si rinvenga un'innovazione industriale, il CPI lo ritiene comunque meritevole di tutela brevettuale con l'analogo titolo di tutela riservato alle innovazioni. E pertanto, sulla base di quanto precisato, anche i modelli di utilità sono ammessi all'agevolazione fiscale in esame.

Per quanto concerne le tipologie di costi ammissibili, vi rientrano, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- consulenze propedeutiche: studi su brevettabilità, freedom to operate, deposito della domanda di brevetto o di registrazione, estensione della domanda di brevetto o registrazione, conversione ed ogni istanza a queste connesse, comprese le eventuali traduzioni, mantenimento in vita.

¹⁹⁸ Il brevetto ha una durata di 20 anni a decorrere dalla data del deposito e non può essere rinnovato alla scadenza; ne consegue che allo scadere del termine ventennale, l'uso della soluzione inventiva è libero. Al fine di procedere con un corretto deposito brevettuale, i tre requisiti fondamentali di validità di un brevetto sono: la novità, ovvero l'invenzione non deve essere compresa nello stato della tecnica e non deve essere stata ancora divulgata. Lo stato della tecnica è costituito da tutto ciò che è stato reso pubblico, prima della data del deposito del brevetto, mediante una descrizione scritta o orale, un'utilizzazione o un qualsiasi altro mezzo; l'originalità, che concerne l'attività inventiva e lo sforzo inventivo originale; l'applicazione industriale, ossia che l'invenzione deve poter essere oggetto di fabbricazione ed utilizzo in campo industriale.

¹⁹⁹ Art.82 comma 1 CPI "Possono costituire oggetto di brevetto per modello di utilità i nuovi modelli atti a conferire particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego a macchine, o parti di esse, strumenti, utensili od oggetti di uso in genere, quali i nuovi modelli consistenti in particolari conformazioni, disposizioni, configurazioni o combinazioni di parti".

- due diligence
- predisposizione accordi di segretezza
- predisposizione accordi di cessione o concessione in licenza del brevetto
- trascrizione o annotazione nei registri di pubblicità legale.

Le spese relative alle privative industriali rilevano sia nel caso di produzione interna dell'asset giuridicamente tutelabile sia nel caso di acquisto da fonti esterne, anche appartenenti al medesimo gruppo societario, nonché tutti costi che l'impresa beneficiaria sostiene per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento di detti beni immateriali. In caso di produzione interna rilevano tutti i costi sostenuti a tal fine. Nel caso di acquisto della privativa da terzi, rileva il costo di acquisto, determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, eleggibile nel periodo di imposta individuato ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR.

SPESE PER SERVIZI DI CONSULENZA E SERVIZI EQUIVALENTI

Per quanto riguarda i servizi di consulenza, l'attuale disciplina normativa prevede le seguenti voci di spesa, declinate a seconda delle tre tipologie di attività ammissibili:

- le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle **attività di ricerca e sviluppo** ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale ammissibili ovvero delle spese per contratti, senza tenere conto della maggiorazione ivi prevista, a condizione che i contratti relativi a tali consulenze siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996;
- le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle **attività di innovazione tecnologica** ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale ovvero delle spese per contratti ammissibili, a condizione che i contratti relativi a tali consulenze siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996;
- le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle altre **attività innovative** ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale ovvero delle spese per contratti, a condizione che i contratti relativi a tali consulenze siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996;;

Vista la sottile distinzione tra le spese per contratti e quelle per la consulenza si propone di seguito una tabella di chiarimento.

	R&S	INNOVAZIONE	DESIGN
SPESE PER CONTRATTI	<u>Contratti di ricerca extra muros</u> stipulati con università, istituti di ricerca e start up innovative in cui viene sottoscritto l'impegno a svolgere, direttamente o indirettamente, attività di ricerca e sviluppo e viene previsto che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati di tale attività sia l'impresa committente.	Contratti stipulati con un soggetto commissionario esterno all'impresa (professionisti, studi professionali o altre imprese) e direttamente coinvolto nello svolgimento di <u>attività strettamente connesse al progetto</u> di design o innovazione tecnologica.	
SPESE PER CONSULENZE E SERVIZI EQUIVALENTI	Costi direttamente connessi allo svolgimento del progetto ma legati ad attività prestate da consulenti esterni, persone fisiche e giuridiche, come <u>servizi non continuativi o periodici</u> e al di fuori dei costi di esercizio ordinari dell'impresa. ES: consulenza legale, marketing, pubblicità e attività promozionali legate al progetto.		

SPESE PER MATERIALI E FORNITURE

Per quanto riguarda i materiali e le forniture, l'attuale disciplina normativa prevede le seguenti voci di spesa, declinate a seconda delle tre tipologie di attività ammissibili:

- le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei **progetti di ricerca e sviluppo** ammissibili al credito d'imposta svolti internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale ovvero, nel caso di ricerca extra muros, del 30% dei costi dei contratti;
- le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle **attività di innovazione tecnologica** ammissibili al credito d'imposta anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale, ovvero del 30% delle spese per i contratti;
- le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle **attività di design e ideazione estetica** ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo pari al 30% delle spese di personale ovvero delle spese per i contratti

COMPLIANCE DOCUMENTALE

In merito alla disciplina degli oneri documentali a carico dell'impresa beneficiaria, la L.n.178/2020 si è posta in continuità, seppur con qualche modifica, con le disposizioni contenute nell'art. 1 della Legge n. 160/2019 per quanto concerne gli obblighi di certificazione contabile e di relazione tecnica, alla cui esecuzione è subordinato il riconoscimento del beneficio fiscale.

Per quanto concerne l'obbligo di certificazione, il comma 205 dell'art.1 della Legge n. 160/2019 stabilisce che l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la relativa corrispondenza alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono trovare adeguato riscontro anzitutto in un'apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti; il successivo comma 206 prevede inoltre che l'azienda beneficiaria deve redigere e conservare una relazione tecnica asseverata che illustri le finalità, i contenuti ed i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta e relative ai progetti eseguiti ovvero in corso di realizzazione. Accanto a tali oneri documentali, il beneficiario deve premurarsi, non da ultimo, di conservare l'ulteriore documentazione attinente le spese di personale, le spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio, i costi sostenuti per le privative industriali e tutta la documentazione a supporto della c.d. ricerca "extra – muros". Di seguito i dettagli.

La certificazione contabile

L'obbligo della certificazione contabile accompagna il credito d'imposta R&S fin dalla sua introduzione nell'ordinamento italiano con il D.L. 145/2013, subendo tuttavia diverse rettifiche nel corso del tempo. Originariamente l'obbligo di allegare al bilancio la certificazione della documentazione contabile, rilasciata da un revisore o di una società di revisione legale dei conti, era destinato unicamente alle imprese beneficiarie non soggette a revisione dei conti e prive di un collegio sindacale; le imprese con bilancio certificato erano comunque tenute a predisporre la documentazione contabile idonea a dimostrare la spettanza del beneficio fiscale. A tal proposito la **Risposta ad Interpello n. 396 del 9 Giugno 2021** riprendeva alcuni passaggi della Circolare 13/E del 27 Aprile 2017, tra cui il seguente: *"La disciplina agevolativa non subordina il diritto alla spettanza del credito di imposta, né la sua concreta fruizione, alla rilevazione in bilancio del relativo provento» richiedendo, invece, «la predisposizione di "apposita documentazione contabile" che deve essere "certificata" da un revisore o di una società di revisione legale dei conti iscritti nel registro dei revisori legali. [...] la documentazione contabile certificata deve essere conservata ed esibita unitamente al bilancio e la medesima documentazione va certificata entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili»."*

A seguire, la **Legge 30 Dicembre 2018, n. 145** (Legge di Bilancio 2019) ha invece previsto l'espressa subordinazione dell'utilizzabilità del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione della documentazione contabile, già a partire dal credito

d'imposta maturato in relazione al periodo d'imposta 2018; inoltre estende l'obbligo di certificazione contabile a tutti i soggetti beneficiari e subordina la fruizione del beneficio fiscale a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione.

L'odierna disciplina statuisce pertanto, con riferimento ai soggetti obbligati, che le imprese soggette a revisione legale dei conti devono ottenere la certificazione contabile dal soggetto incaricato, mentre nelle imprese non obbligate alla revisione legale dei conti la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 D.Lgs. 39/2010. Per quanto riguarda il contenuto della certificazione, le disposizioni di legge non forniscono indicazioni in merito e pertanto, il documento può essere redatto in forma libera a condizione che contenga, in ogni caso, le seguenti informazioni:

- attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dei contratti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa;
- la corrispondenza delle spese ammissibili alle scritture contabili e risultanze di bilancio;
- il riscontro dell'effettività dei costi sostenuti.

Come precisato dalla Circolare direttoriale 15 febbraio 2019, n. 38584 non è pertanto richiesto al soggetto incaricato della revisione legale dei conti alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività R&S svolte dall'impresa.

Per gli ulteriori dettagli sull'argomento si segnala la seguente documentazione di prassi.

Il paragrafo 7 della Circolare AdE n. 5/E del 2016 sottolinea i seguenti aspetti:

- per quanto concerne l'obbligo di certificazione contabile a carico delle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale, le quali devono avvalersi della certificazione di un revisore o di una società di revisione, legale, *“è prevista la possibilità di beneficiare di un credito di imposta di importo pari alle spese sostenute e documentate, entro il limite massimo di euro 5.000 per ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione”*;
- le imprese con bilancio certificato sono esenti dall'obbligo di certificazione tuttavia, ai fini dei successivi controlli, sono comunque tenute a predisporre la documentazione contabile idonea a dimostrare la spettanza del credito di imposta;
- la certificazione contabile deve essere rilasciata entro la data di approvazione del bilancio d'esercizio del periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili oppure entro 120 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili, per le sole imprese non soggette all'approvazione del bilancio. Il mancato rispetto dei termini di certificazione della documentazione contabile costituisce una violazione meramente formale che di per sé non pregiudica il diritto al credito di imposta; tuttavia la tempestività nei tempi di acquisizione di tale documento è fondamentale perché, come sopra precisato, l'utilizzo in compensazione del beneficio fiscale potrà avvenire solo dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione;

- per quanto riguarda la durata dell'obbligo di conservazione della documentazione idonea a dimostrare l'ammissibilità dei costi al beneficio fiscale, *"la stessa deve essere conservata per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600²⁰⁰, con riferimento alla dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito, atteso che il credito di imposta in esame può essere utilizzato in compensazione senza alcun limite temporale"*.

La **Risposta all'istanza di interpello n. 200 del 20.06.2019**, in cui l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la società a responsabilità limitata soggetta all'obbligo di revisione legale dei conti per superamento dei limiti dimensionali dell'articolo 2477, comma 3, lett. c), cod. civ.²⁰¹, non può beneficiare del credito d'imposta sulle spese di certificazione contabile.

La **Circolare AdE n. 13/E del 2017**:

- al **Paragrafo 4.9.3** chiarisce ulteriormente il concetto di *"allegazione al bilancio"* della certificazione contabile. Il documento di prassi precisa che tale previsione normativa va intesa nel senso che i soggetti tenuti alla redazione del bilancio non devono materialmente allegare al bilancio d'esercizio, depositato presso il registro imprese della Camera di Commercio, la documentazione contabile oggetto di certificazione, in quanto è sufficiente che, una volta predisposta, sia conservata e resa disponibile, insieme al bilancio, nel momento in cui vengono effettuati dei controlli da parte degli organi competenti;
- al **Paragrafo 4.9.4** richiamando la Circolare AdE n. /E del 2016 al paragrafo 7, specifica che *"gli obblighi documentali e di certificazione (laddove quest'ultimo obbligo sia previsto), oltre a riguardare gli investimenti realizzati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono beneficiare dell'agevolazione, sussistono anche in riferimento agli investimenti pregressi sulla base dei quali è calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del credito di imposta"*.

La **Circolare AdE 8/E del 2019**:

²⁰⁰ Art 43 DPR 29 settembre 1973, n. 600 - Termine per l'accertamento *"1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' stata presentata la dichiarazione.*

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento puo' essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento puo' essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullita', i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte."

²⁰¹ Art. 2477, comma 3, lett. c), cod. civ. *"La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società: a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato; b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità."*

- partendo dal presupposto più volte chiarito che l'obiettivo della certificazione è di assicurare la verifica della regolarità formale dei documenti rilevanti e la corrispondenza alle scritture contabili, sottolinea che, in virtù di tali finalità, l'attività certificativa non possa essere svolta, in analogia con quelle di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare, bensì deve essere eseguita analiticamente su tutti i documenti connessi al credito R&S;
- inoltre sottolinea che *"le nuove disposizioni estendono l'obbligo di certificazione della documentazione contabile delle spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio (sia del periodo agevolato e sia dei periodi di media), in precedenza previsto solo per le imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti, a tutti soggetti beneficiari e, dunque, anche di fatto alle imprese di grandi dimensioni. All'avvenuta certificazione della documentazione contabile delle spese, inoltre, viene subordinata anche la fruizione del credito, nel senso che l'utilizzo in compensazione del credito maturato in un determinato periodo agevolabile (a decorrere dal successivo) non potrà iniziare, se non a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione. Tale previsione si rende applicabile, è il caso di precisare, già a partire dal credito d'imposta maturato in relazione al periodo d'imposta 2018"*.

La relazione tecnica

Il secondo adempimento fondamentale a carico delle imprese beneficiarie concerne la redazione e la conservazione di una relazione tecnica volta ad illustrare le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili eseguite in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti attuati ovvero in corso di realizzazione.

L'onere in questione è stato introdotto originariamente con l'**articolo 1, comma 70, lett. g), L. 145/2018** che, introducendo il nuovo *comma 11-bis dell'articolo 3 D.L. 145/2013*, dispone l'obbligo, ai fini dei controlli successivi, della predisposizione da parte delle imprese beneficiarie di una relazione tecnica. Il documento deve essere redatto:

- in caso di ricerca intra-muros: eseguita internamente all'impresa, a cura del responsabile aziendale delle attività o dal responsabile di singolo progetto o sotto-progetto e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa, ai sensi del T.U. delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al D.P.R. 445/2000;
- in caso di ricerca extra-muros: commissionata a soggetti terzi, da parte del soggetto commissionario che esegue le attività di R&S; ed è sempre il soggetto commissionario a provvedere all'adempimento anche nel caso di attività commissionate all'interno del gruppo.

Per quanto riguarda il **contenuto** della relazione tecnica, essa deve illustrare finalità, argomenti e risultati delle attività di R&S svolte in ciascun periodo d'imposta, in relazione ai progetti o ai sotto-progetti in corso di realizzazione. Ulteriori dettagli li troviamo nella **Circolare AdE 8/E/2019** in cui viene stabilito che *".....dalla relazione tecnica devono risultare, a titolo esemplificativo, la descrizione del progetto o del sotto-progetto intrapreso, l'individuazione delle incertezze scientifiche o tecnologiche non superabili in base alle conoscenze e*

alla capacità che formano lo stato dell'arte del settore e per il cui superamento si è reso appunto necessario lo svolgimento dei lavori di ricerca e sviluppo, gli elementi rilevanti per la valutazione della "novità" dei nuovi prodotti o dei nuovi processi o, nel caso di attività relative a prodotti e processi esistenti, gli elementi utili per la valutazione del grado di significatività dei miglioramenti ad essi apportati ai fini 86 della distinzione rispetto alle modifiche di routine o di normale sviluppo prodotto e ai fini della distinzione dei lavori di ricerca e sviluppo dalle ordinarie attività dell'impresa, quali, ad esempio, la progettazione industriale o la produzione personalizzata di beni o servizi su commessa, escluse in via di massima dalle attività ammissibili; a meno che per la loro realizzazione non si rendano necessarie attività di ricerca e sviluppo, nel qual caso, comunque, sarebbero pur sempre le sole attività ammissibili ai fini della disciplina agevolativa."

Il richiamato documento di prassi prosegue specificando che tale previsione normativa è finalizzata a consentire all'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, l'inquadramento dei progetti e sotto-progetti dal punto di vista dei contenuti delle attività di R&S svolte e dell'effettività e dell'ammissibilità delle spese indicate, nonché della loro pertinenza e congruità ai fini della fruizione del beneficio fiscale.

Nell'identificazione delle attività di R&S bisognerà avere riguardo delle definizioni e dei criteri di classificazione definiti, in ambito Ocse con il **Manuale di Frascati** (edizione 8.10.2015), concernente le *"Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development"*.

L'adempimento della relazione tecnica trova posto anche nel rinnovato credito d'imposta in Ricerca, Sviluppo, Innovazione tecnologia e Design così come disciplinato nell'**Art.1 comma 206 L. n. 160/2019**.

L'**Art. 1, comma 1064, lettera g) L. 178/2020** introduce invece una novità, ovvero è che la relazione tecnica deve essere **"asseverata"**; da questo punto di vista, occorre tuttavia effettuare alcune considerazioni al fine di inquadrare in modo corretto l'onere documentale in esame. Partendo dal concetto di asseverazione, in effetti, il Legislatore non ha mai fornito esaustivi chiarimenti che andassero a dirimere la confusione terminologica tra le locuzioni perizia asseverata e giurata. Ad ogni modo, prassi vuole che l'asseverazione consiste in un'autocertificazione nella quale vengono confermati i contenuti di un documento sotto la propria personale responsabilità, attestandone autenticità e veridicità e rispondendo così penalmente per eventuali falsi ideologici e materiali in essa contenuti. La perizia asseverata si distingue pertanto da quella con giuramento, in quanto la prima è una semplice autodichiarazione, mentre l'altra è un vero e proprio atto pubblico, come chiaramente ribadito dalla sentenza del TAR Abruzzo (Pescara, Sezione I, n. 450, 28 Aprile 2008), dove afferma che *"la nozione di perizia asseverata non coincide con quella di perizia giurata"*, evidenziando come *"il professionista abilitato che deve rendere una perizia asseverata sotto la propria responsabilità fa ritenere*

sufficienti le dichiarazioni di cui il tecnico si assume le responsabilità, a prescindere dalle formalità del giuramento che viene effettuato davanti al Cancelliere del Tribunale".²⁰²

Nel caso del credito d'imposta, parlando di **relazione tecnica asseverata**, la normativa intende riferirsi ad un documento:

- di natura e valore tecnico
- non prodotto da un soggetto esterno (proprio perché non è una perizia)
- il cui contenuto viene asseverato nella sua autenticità.

Tale **asseverazione** consisterà in un'autocertificazione a cura del responsabile aziendale (in caso di ricerca intra – muros) e controfirmata dal legale rappresentante dell'impresa nella forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi del D.P.R. 445/2000. Nel caso di attività commissionate a soggetti terzi (extra-muros), la relazione dovrà essere asseverata dal soggetto commissionario che esegue le attività.

Per quanto riguarda la decorrenza dell'obbligo di asseverazione, tenuto conto che la Legge n. 178/2020 entra in vigore dal 1° gennaio 2021 ed in assenza di una specifica indicazione, si è ragionevolmente indotti a ritenere che il nuovo adempimento decorra già dalle relazioni tecniche che dovranno essere predisposte nell'**anno 2021** relativamente ai crediti d'imposta maturati in relazione alle attività svolte nel 2020.

Fermo restando l'auspicio di un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, la soluzione interpretativa a favore di una retroattività dell'adempimento, sarebbe coerente per i seguenti motivi:

- in primo luogo la ratio stessa dell'obbligo in esame, ovvero quello di *"assicurare maggiore certezza alle imprese sull'ammissibilità delle attività svolte e delle spese sostenute"*;
- in seconda battuta, la compatibilità dell'onere con l'art. 3 comma 2 dello Statuto dei diritti del Contribuente, in forza del quale *"le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti"*; detto in altri termini, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti prima che siano trascorsi 60 giorni dalla data della loro entrata in vigore e pertanto si ritiene diffusamente che l'obbligo di asseverazione della relazione tecnica trovi applicazione anche per le spese sostenute nell'anno solare 2020

²⁰² Chiarito il concetto di asseverazione, un'altra importante distinzione da effettuare riguarda quella intercorrente tra la perizia e la relazione tecnica. Per quanto le due fattispecie documentali presentino una rilevante sovrapposizione in termini di contenuto occorre tuttavia evidenziare alcuni aspetti che le differenziano. La **perizia** consiste un'analisi su di una particolare situazione/bene effettuata da un soggetto terzo esperto nel settore e finalizzata a formulare una valutazione di tipo tecnico, economico e di valore. Parliamo quindi di un documento che viene generalmente prodotto da un professionista iscritto ad un ordine professionale e che pertanto risulta abilitato ad esprimere un parere su di una specifica tematica di sua competenza; questo tuttavia non sembra essere il nostro caso, perché la normativa inerente il credito d'imposta non menziona il termine perizia. La **relazione tecnica** per quanto simile nei contenuti, non è un documento per forza redatto da un soggetto terzo (il perito) ma è sempre un'analisi tecnica in cui viene garantita la veridicità del relativo contenuto. Entrambi i documenti possono poi essere asseverati in modo semplice oppure con giuramento.

Oltre a quanto sopra menzionato, si segnala un chiarimento informale dato dal Mise in occasione del convegno del 10.02.2021 organizzato dalle associazioni di imprese manifatturiere Federmacchine e Anima con la partecipazione del Mise; di seguito la domanda e correlata risposta:

La relazione tecnica deve essere asseverata già per le attività 2020 oppure solo a partire dalle attività 2021?

R: *La perizia asseverata è una novità che entra in vigore già dal 2020. Bisogna considerarla una garanzia per le aziende stesse che devono trovare una tutela in questa documentazione. Sui dettagli seguiranno chiarimenti.*

Infine si porta all'attenzione del lettore un ultimo ragionamento deduttivo che porta a considerare l'applicabilità dell'obbligo dal 2020, ovvero l'analogia con la L. 145/2018 che, nell'introdurre l'obbligo di relazione tecnica ne prevedeva l'applicazione già dal 2018.

In virtù dei ragionamenti esposti, è consigliabile in via prudenziale di procedere con l'asseverazione della relazione al fine di corroborare maggiormente i presupposti soggettivi e oggettivi di ammissibilità all'agevolazione anche alla luce degli indirizzi operativi e linee guida presenti nella **Circolare 3/E/2021** per quanto concerne la prevenzione e il contrasto all'evasione fiscale.

Conservazione della documentazione pertinente

Accanto alla certificazione contabile ed alla relazione tecnica, le aziende beneficiarie sono altresì tenute a rispettare una serie di ulteriori adempimenti documentali e di conservazione di tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta in esame. A tal proposito un importante orientamento lo troviamo nel **Decreto attuativo del 27 maggio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze** in cui viene stabilito che *"le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta di cui al presente decreto, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi e, in particolare: a) per quanto riguarda i costi del personale di cui all'art. 4, comma 1, lettera a), i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo; b) per quanto riguarda gli strumenti e le attrezzature di laboratorio di cui all'art. 4, comma 1, lettera b), la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo; c) per quanto concerne i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative, di cui all'art. 4, comma 1, lettera c), i contratti e una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce"*.

A chiarire ulteriormente le indicazioni contenute nel citato decreto è intervenuta la **Circolare AdE n.5/E/2016**. Nel documento di prassi vengono fornite ulteriori precisazioni sulla documentazione indicata, in via orientativa e non esaustiva, a supporto delle diverse tipologie di costi eleggibili. In particolare:

1. per quanto concerne le **spese relative al personale altamente qualificato** si richiedono i fogli di presenza nominativi, riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo. In virtù dell'obbligo che personale impiegato nelle attività di R&S con un rapporto di collaborazione, compresi gli esercenti arti e professioni, debba svolgere la propria attività presso le strutture della impresa beneficiaria, la summenzionata circolare specifica che la medesima tipologia di documentazione può essere predisposta anche per i costi sostenuti per remunerare il suddetto personale. Per converso, i costi sostenuti per remunerare i professionisti che svolgono la propria attività di ricerca in totale autonomia di mezzi e di organizzazione possono rientrare nella categoria di costi ammissibili come ricerca "extra-muros";
2. per quanto riguarda la documentazione relativa ai **costi per strumenti e attrezzature di laboratorio** è necessaria la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo relativa al periodo in cui tali strumenti e attrezzature sono stati utilizzati per l'attività di R&S ed alle modalità attraverso le quali tali beni sono stati imputati al progetto di ricerca. Con riferimento agli acquisiti mediante contratto di locazione, il comma 4 del decreto attuativo stabilisce che, qualora il costo storico di acquisto del bene non risulti dal relativo contratto di locazione è necessario acquisire una dichiarazione rilasciata dal locatore da cui risulti tale costo;
3. per quanto alla documentazione a supporto dei **costi relativi alla c.d. ricerca "extra-muros"** sono necessari i contratti stipulati con università, enti di ricerca o organismi equiparati e gli altri soggetti, comprese le start-up innovative, nonché una relazione sottoscritta dai soggetti commissionari concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce. Nell'ipotesi di attività di ricerca commissionata o subappaltata a soggetti diversi da università ed enti di ricerca, dalla menzionata documentazione deve risultare la residenza o la localizzazione del soggetto che esegue l'attività di R&S in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in paesi e territori collaborativi;
4. infine, per quanto riguarda la documentazione attinente le **spese per "competenze tecniche" e "privative industriali"** si ritiene, con riferimento alle competenze tecniche, che l'impresa debba predisporre la medesima documentazione prevista per le spese relative al personale altamente qualificato; per quanto riguarda la documentazione legata le spese per privative industriali, nell'ipotesi in cui siano acquisite da terzi, è necessario conservare i relativi contratti ed una relazione, firmata dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce. Nell'ipotesi in cui l'asset immateriale venga prodotto internamente, nonché in relazione alle attività di sviluppo, mantenimento ed accrescimento dello stesso, l'impresa dovrà predisporre un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti.

In merito alla **durata dell'obbligo di conservazione della documentazione** idonea a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è determinato il credito d'imposta, si precisa che la stessa deve essere conservata per il periodo previsto dall' Art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento alla dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito.

RAFFORZAMENTO DELLA R&S NEL MEZZOGIORNO. MODALITÀ DI UTILIZZO E CODICI TRIBUTO

Con la Legge di Bilancio 2022 il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo viene prorogato fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2031, mantenendo, fino al termine del 2022, l'attuale misura (20% fino a 4 milioni di euro) per poi ridursi al 10% nel limite massimo di 5 milioni di euro; e sempre per tutto il 2022 rimane anche il potenziamento delle aliquote per gli investimenti in R&S effettuati nel Mezzogiorno.

Tale beneficio fiscale rafforzato è stato originariamente introdotto con il Decreto Rilancio (DL n.34/2020) che all'art.244²⁰³ aveva incrementato, per il periodo d'imposta 2020, la misura del credito per investimenti in attività di R&S direttamente afferenti a strutture produttive localizzate nelle seguenti regioni:

- Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (regioni del Mezzogiorno);
- Lazio, Marche e Umbria (regioni del centro-Italia colpite dagli eventi sismici del 2016 e 2017).

La finalità della misura era di supportare le aziende a fronte dell'emergenza pandemica del Covid-19, andando ad incentivare più efficacemente, in tale ambito territoriale, l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in R&S.

I commi 185–187, articolo 1, L. 178/2020²⁰⁴ prorogano fino al 2022 il credito d'imposta R&S potenziato limitando tuttavia l'ambito territoriale alle sole regioni del Mezzogiorno ed escludendo, per i periodi d'imposta 2021 e 2022, la maggiorazione a favore delle regioni sismi del centro-Italia.

²⁰³ Art. 244, D.L. 34/2020 Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno " 1. Al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, comma 200, dell'articolo 1, comma 200, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, inclusi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di COVID-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni, e' aumentata dal 12 al 25 per cento per le grandi imprese che occupano almeno duecentocinquanta persone, il cui fatturato annuo e' almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio e' almeno pari a 43 milioni di euro, dal 12 al 35 per cento per le medie imprese, che occupano almeno cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro, e dal 12 al 45 per cento per le piccole imprese che occupano meno di cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003.

2. La maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista dal comma 1 si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e in particolare dall'articolo 25 del medesimo regolamento in materia di "Aiuti ai progetti di ricerca e sviluppo".

3. Agli oneri derivanti dal presente articolo, stimati in 48,5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023, si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo sviluppo e coesione di cui all'articolo 1, comma 6, della legge 27 dicembre 2013, n. 147."

²⁰⁴ Art.1 commi 185 - 187, L.n. 178/2020 "185. Al fine di incentivare piu' efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, il credito d'imposta per gli investimenti in attivita' di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, comma 200, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, compresi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di COVID-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle

Il credito R&S per il Mezzogiorno segue pertanto le disposizioni del credito d'imposta previsto a livello nazionale per le attività di ricerca e sviluppo così come rinnovate dalla Legge 160/2019 e quindi in linea con la cosiddetta ricerca e sviluppo 4.0: transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0, e altre attività innovative.

I costi ammissibili devono riguardare anche in tal caso le seguenti voci di spesa: personale (ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario impiegati nei progetti); strumentazioni e attrezzature; costi relativi a immobili e terreni; costi per la ricerca contrattuale, conoscenze e brevetti acquisiti o ottenuti in licenza, nonché costi per i servizi di consulenza e servizi equivalenti; spese generali supplementari e altri costi di esercizio (materiali e forniture).

Le attività di R&S direttamente afferenti a strutture produttive localizzate nelle regioni del Mezzogiorno dunque godono, per i **periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022**, delle seguenti aliquote maggiorate:

- 25% per le grandi imprese²⁰⁵
- 35% per le medie imprese²⁰⁶
- 45% per le piccole imprese²⁰⁷

Il credito R&S nel Mezzogiorno presenta una duplice natura che si dipana tra aiuto di stato e misura di carattere generale; in particolare:

- la quota di credito d'imposta quantificata con le aliquote nazionali è classificata come misura di carattere generale;
- la quota di credito d'imposta maggiorata al Sud (e nelle regioni sismi centro-Italia limitatamente al 2020) è classificata come aiuto di Stato²⁰⁸.

sud dette regioni, spetta, per gli anni 2021 e 2022, alle seguenti categorie di imprese, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003: nella misura del 25 per cento per le grandi imprese, che occupano almeno duecentocinquanta persone e il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro; nella misura del 35 per cento per le medie imprese, che occupano almeno cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro, e nella misura del 45 per cento per le piccole imprese, che occupano meno di cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

186. La maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista dal comma 185 si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e, in particolare, dall'articolo 25 del medesimo regolamento, in materia di aiuti a progetti di ricerca e sviluppo.

187. Il Fondo per lo sviluppo e la coesione, programmazione 2021-2027, è ridotto di 52 milioni di euro per l'anno 2022, di 104 milioni di euro per ciascuno degli anni 2023 e 2024 e di 52 milioni di euro per l'anno 2025."

²⁰⁵ Occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro.

²⁰⁶ Occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro.

²⁰⁷ Occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

²⁰⁸ Per aiuto di Stato si intende qualsiasi trasferimento di risorse pubbliche a favore di alcune imprese o produzioni che, attribuendo un vantaggio economico selettivo, falsa o minaccia di falsare la concorrenza. La materia degli aiuti di stato è disciplinata dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli articoli 107 e 108.

In virtù di quanto esposto, una piccola impresa che ad esempio effettui attività di R&S nel Mezzogiorno andrà a beneficiare di un credito d'imposta del 45% frazionato nel seguente modo: il 20% risulta misura a carattere generale, e il 25% risulta aiuto di Stato. La duplice natura del credito R&S nel Mezzogiorno acquista rilevanza anche per quanto concerne le regole di cumulo con altre misure; in particolare:

- la quota qualificabile come misura a carattere generale e che vede l'applicazione delle aliquote nazionali, è cumulabile con altre misure nei limiti del costo sostenuto, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, ai sensi del comma 204, articolo 1, L. 160/2019;
- la quota incrementale di credito d'imposta R&S qualificabile come aiuto di Stato è cumulabile nei limiti delle intensità massime previste dal Regolamento UE 651/2014 di cui all'art 25²⁰⁹.

Infine, la Circolare AdE 13/E/2021 del 1° marzo 2021 ha istituito un tris di codici tributo da utilizzare per portare in compensazione, mediante modello F24, i crediti d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative. In particolare trattasi dei codici tributi "6938" destinato a chi investe nell'innovazione tecnologica 4.0, "6939" e "6940" inerenti le maggiorazioni disposte per chi investe, con le medesime finalità, nel Mezzogiorno e nelle regioni del Centro Italia interessate dagli eventi sismici 2016-2017.

6938	"Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative - art. 1, c. 198 e ss., legge n. 160 del 2019"
6939	"Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo - Misura incrementale per gli investimenti nelle regioni del Mezzogiorno - art. 244, c. 1, DL n. 34 del 2020"
6940	"Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo - Misura incrementale per gli investimenti nelle regioni del sisma centro Italia - art. 244, c. 1, DL n. 34 del 2020"

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, presentando il modello F24. In sede di compilazione del modello di pagamento F24, i suddetti codici tributo saranno esposti come di

²⁰⁹ Articolo 25 Aiuti a progetti di ricerca e sviluppo Reg.651/2014 "1. Gli aiuti a progetti di ricerca e sviluppo sono compatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, del trattato e sono esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato purché soddisfino le condizioni di cui al presente articolo e al capo I.

2. La parte sovvenzionata del progetto di ricerca e sviluppo deve essere integralmente compresa in una o più delle seguenti categorie di ricerca: a) ricerca fondamentale; b) ricerca industriale; c) sviluppo sperimentale; d) studi di fattibilità.

3. I costi ammissibili per i progetti di ricerca e sviluppo sono imputati a una specifica categoria di ricerca e sviluppo e rientrano nelle seguenti categorie: a) spese di personale: ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario nella misura in cui sono impiegati nel progetto; b) costi relativi a strumentazione e attrezzature nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto. Se gli strumenti e le attrezzature non sono utilizzati per tutto il loro ciclo di vita per il progetto, sono considerati ammissibili unicamente i costi di ammortamento corrispondenti alla durata del progetto, calcolati secondo principi contabili generalmente accettati; c) costi relativi agli immobili e ai terreni nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto. Per quanto riguarda gli immobili, sono considerati ammissibili unicamente i costi di ammortamento corrispondenti alla durata del progetto, calcolati secondo principi contabili generalmente accettati. Per quanto riguarda i terreni, sono ammissibili i costi delle cessioni a condizioni commerciali o le spese di capitale effettivamente sostenute; d) costi per la ricerca contrattuale, le conoscenze e i brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne alle normali condizioni di mercato, nonché costi per i servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzati esclusivamente ai fini del progetto; e) spese generali supplementari e altri costi di esercizio, compresi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi, direttamente imputabili al progetto."

consueto nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito, nella colonna "importi a debito versati". Il campo "anno di riferimento" verrà compilato inserendo l'anno di maturazione del credito, nel formato "AAAA".

PROFILI SANZIONATORI E PROCEDURA DI RIVERSAMENTO SPONTANEO

Negli ultimi tempi, il credito d'imposta in R&S è destinatario di una sistematica azione ispettiva del Fisco finalizzata a verificare, tra le imprese beneficiarie, non soltanto l'effettività dell'attività svolta ma anche la sussistenza delle componenti che devono caratterizzare la R&S in conformità con le previsioni del Manuale di Frascati, quale fonte primaria per la misurazione delle attività di R&S.

Nella **Circolare AdE 4/E/2021** rubricata "*Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti*", l' Agenzia delle Entrate, per quanto concerne la platea dei crediti d'imposta, ha riscontrato che molti contribuenti hanno fondato il loro diritto di spettanza del beneficio fiscale esclusivamente sulla correttezza documentale a cui tuttavia hanno fatto da contraltare posizioni del tutto incoerenti dal punto di vista dei presupposti soggettivi e oggettivi di ammissibilità all'agevolazione.

Partendo da tali presupposti, l'agenzia ha invitato gli uffici territorialmente competenti a concentrare la propria attività di controllo, oltre che sul recupero dei contributi a fondo perduto indebitamente fruiti, anche sugli indebiti utilizzati dei crediti d'imposta in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241²¹⁰ e sui soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali tra cui principalmente i seguenti crediti

²¹⁰ Art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 OGGETTO "1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.(1)

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato articolo 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;

b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;

d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

d-bis) all'imposta prevista dall'articolo 1, commi da 491 a 500, della legge 24 dicembre 2012, n. 228;

e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;

f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

agevolativi: credito di imposta per ricerca e sviluppo, credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno, credito di imposta sisma centro-Italia, credito di imposta zone economiche speciali, credito di imposta formazione 4.0.

Per tutti i tipi di agevolazione fiscale sopra richiamati e che vengono fruiti sotto forma di crediti di imposta, l'AdE sottolinea l'importanza di dedicare specifico impegno al riscontro delle compensazioni indebite, ponendo particolare attenzione ai casi in cui i crediti, palesemente fittizi, risultino utilizzati in compensazione per il pagamento di somme iscritte a ruolo o di somme dovute a seguito di atti di accertamento, soprattutto se sono stati oggetto di definizione, a vario titolo, da parte del contribuente.

I criteri di rischio da utilizzare nell'attività accertativa riguardano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, la corretta indicazione della percentuale del contributo spettante in funzione della dimensione del richiedente, la congruità dell'ammontare delle operazioni effettuate, la ricorrenza dei firmatari etc...

Per quanto riguarda in particolare il controllo sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo, l'AdE sottolinea che è stato riscontrato, in numerosi casi, che le imprese beneficiarie risultano assistite da soggetti che svolgono

g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;

h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20;

h-bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e del contributo al servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85;

h-ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore;

h-quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche;

h-quinquies) alle somme che i soggetti tenuti alla riscossione dell'incremento all'addizionale comunale debbono riversare all'INPS, ai sensi dell'articolo 6-quater del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2005, n. 43, e successive modificazioni. (2)

h-sexies) alle tasse sulle concessioni governative;(4)

h-septies) alle tasse scolastiche.(4)

2-bis. (Comma soppresso).

2-ter. Qualora il credito di imposta utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo dei crediti compensabili ai sensi del presente articolo, il modello F24 è scartato. La progressiva attuazione della disposizione di cui al periodo precedente è fissata con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono altresì indicate le modalità con le quali lo scarto è comunicato al soggetto interessato .

2-quater. In deroga alle previsioni di cui all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA, ai sensi dell'articolo 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti, ai sensi del comma 1 del presente articolo; detta esclusione opera a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti, anche qualora questi ultimi non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento, e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata.

2-quinquies. In deroga alle previsioni di cui all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'articolo 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti IVA, ai sensi del comma 1 del presente articolo; detta esclusione rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione.

2-sexies. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto previsto dai commi 2-quater e 2-quinquies, il modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate al soggetto che ha trasmesso il modello F24, mediante apposita ricevuta."

attività di consulenza sulle diverse misure agevolative, e che appaiono specializzate nella costruzione di documentazione solo formalmente corretta al fine di dimostrare la spettanza del credito.

Inoltre, sono state riscontrate posizioni incoerenti rispetto ai presupposti oggettivi e soggettivi della misura agevolativa. Tali incoerenze possono rappresentare i primi indicatori di rischio e sono individuabili quando l'attività di ricerca e sviluppo, soprattutto se interna all'azienda, è difficilmente compatibile con l'attività economica dichiarata, con la struttura organizzativa dell'impresa, con l'assenza di costi per l'attività di ricerca e sviluppo interna, negli anni precedenti all'istituzione del credito d'imposta, ecc.

A delineare in maniera ancor più precisa le potenziali situazioni di fronde sul tema, è intervenuta la **Circolare della GdF n. 0210419/21 del 28.07.2021** nella quale vengono individuati una serie di alert potenzialmente indicativi quali la scarsa compatibilità tra attività di R&S e attività economica dichiarata dall'impresa, l'omesso deposito dei bilanci d'esercizio ovvero la mancata indicazione negli stessi di riferimenti all'attività di R&S, l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta R&S con somme iscritte a ruolo oppure somme dovute a seguito di atti di accertamento, la trasmissione nello stesso giorno di dichiarazioni dei redditi integrative relative a più anni, per evidenziare i crediti compensati nel relativo quadro RU.

In considerazione di tale premessa, l'odierna azione ispettiva del Fisco non guarda solo il riscontro dell'effettività dell'attività svolta dall'impresa al fine di contestarne l'eventuale inesistenza, bensì entra più nel merito attraverso delle verifiche tese a valutare la sussistenza delle componenti che devono caratterizzare la R&S in conformità con le previsioni del Manuale di Frascati, quale fonte primaria per la misurazione delle attività tecnico-scientifiche attinenti la R&S.

Sul tema si è espressa l'Agenzia delle entrate con la **Circolare AdE n. 31/2020**²¹¹ per quanto concerne, in particolare, i termini per l'espletamento dei controlli relativi alla spettanza del credito d'imposta per R&S di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013.

Il concetto di credito inesistente richiamato nella sopracitata circolare riguarda non solo quelle fattispecie risultanti inesistenti sin dall'origine, perché magari non esistenti materialmente ovvero già utilizzati una volta, bensì anche quei crediti che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo, cioè dei quali è riconosciuta la

²¹¹ Circolare AdE n. 31/2020 "Con riferimento alle casistiche più ricorrenti di attività rappresentate dagli uffici dell'amministrazione finanziaria, giova ricordare che qualora a seguito dei summenzionati controlli sia accertato che le attività/spese sostenute non siano ammissibili al credito d'imposta ricerca e sviluppo si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito «inesistente» per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo ed il relativo atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando ai fini della violazione sopra richiamata la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale".

spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione, ovvero quelli sottoposti a condizione sospensiva.

Al credito inesistente fa da contraltare il credito non spettante²¹², ovvero quel credito che, pur se esistente, non risulta esigibile e quindi, in virtù di una determinata ragione normativa, non utilizzabile in compensazione.

Approfondita questa doverosa differenza, i crediti fiscali inesistenti hanno un regime sanzionatorio ex Art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 molto più severo rispetto a quello dei crediti non spettanti; per i crediti inesistenti la sanzione amministrativa va dal 100% al 200% del loro ammontare; nel caso dei crediti non spettanti, invece, la sanzione è pari al 30% del credito utilizzato²¹³. La differenza tra crediti non spettanti ed inesistenti assume importante rilevanza anche dal punto di vista penale per quanto concerne il reato di indebita compensazione ex art. 10-quater, D.Lgs. n. 74/2000²¹⁴.

Nonostante la rilevante differenza tra le due fattispecie di crediti fiscali analizzati, l'Agenzia delle Entrate, nel corso delle sue recenti attività ispettive, ha ratificato molte contestazioni legate ad una fruizione scorretta del beneficio in esame, applicando in maniera pressoché automatica e senza approfondite indagini sulle circostanze caratterizzanti le diverse fattispecie, la sanzione prevista in caso di utilizzo di crediti inesistenti e non quella di minore entità stabilita per i crediti non spettanti. Un tale approccio stride parecchio con tutta la sopracitata normativa richiamata e che vedrebbe, a rigor di logica, limitare la comminazione della sanzione per crediti inesistenti a delle ipotesi molto più circoscritte caratterizzate da una dolosa e cosciente condotta fraudolenta da parte del contribuente. Rilevante è pertanto la presenza una componente psicologica affinché si concretizzi il reato prefigurato dall'art. 10 quater del D.Lgs. 74/2000.

Con la **Sentenza n. 27599 del 6.10.2020** la terza sez. della Cassazione ha ribadito ulteriormente il proprio orientamento sul tema sottolineando che *"l'inesistenza del credito portato in compensazione costituisce, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'erario con poste creditorie artificialmente create, dovendo ritenersi sussistente in capo a quest'ultimo un*

²¹² Corte di Cassazione, sezione penale, sentenza n. 25922 depositata l' 11 settembre 2020 " Per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed esatto ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile, ovvero non più utilizzabile, in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario ".

²¹³ Art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997. "Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato. 5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute e' applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633."

²¹⁴ Art. 10-quater, D.Lgs. n. 74/2000 "1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro."

onere di verifica di quanto dichiarato nelle scritture contabili. Diversamente, nelle ipotesi di compensazione dei debiti verso l'orario con crediti certi nella loro esistenza ma non spettanti occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che il credito non sia utilizzabile in sede compensativa".

La situazione descritta testimonia pertanto come l'Agenzia eserciti ad oggi un'ampia discrezionalità nell'attività ispettiva, senza commisurarla ai singoli casi concreti e senza peraltro ricorrere, spesso e volentieri, ad un corredato parere tecnico del Mi.Se.

Orbene, con l'emanazione del **Decreto Fiscale (D.L. 146/2021)**, l'articolo 5 commi 7-12 offre la possibilità alle aziende che si sono avvalse in modo non corretto del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 D.L. 145/2013, di procedere alla regolarizzazione della propria posizione fiscale, attraverso il riversamento anche rateale dell'importo del credito utilizzato in compensazione e senza applicazione di sanzioni ed interessi. Il **Provvedimento prot. 188987/2022** del Direttore dell'Agenzia delle entrate definisce modalità e termini di accesso alla procedura di riversamento spontaneo.

La procedura è riservata ai soggetti beneficiari che intendono riversare il credito maturato in uno o più periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 e utilizzato indebitamente in compensazione alla data del 22 ottobre 2021. Tali contribuenti devono trovarsi in almeno una delle seguenti condizioni:

- aver realmente svolto attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell'accezione prevista dal Manuale di Frascati;
- aver commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- aver commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento;
- aver applicato il comma 1-bis dell'articolo 3 del decreto, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

La procedura di riversamento rimane ESCLUSA sui crediti:

- il cui indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti o con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data del 22 ottobre 2021;
- frutto di condotte fraudolente;
- frutto di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate;
- frutto di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti;
- caratterizzati dalla mancanza di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

In merito alle **MODALITÀ DI PAGAMENTO**,

in sede di conversione in legge del DL 144/2022 (c.d. DL "Aiuti ter"), viene previsto, tramite apposito emendamento governativo, il rinvio al 31 OTTOBRE 2023 il termine per la presentazione della domanda di riversamento del credito R&S indebitamente compensato ex art. 5 commi 7 – 12 del DL 146/2021. L'ultimo termine previsto era il 31.10.2022, fissato dall'art.38 del DL 144/2022, il quale aveva rinviato l'originario termine del 30.09.2022, stabilito dall'art.5 comma 9 del DL 146/2021. Con l'emendamento del Governo al DL Aiuti ter, viene ridefinito quindi il nuovo iter della restituzione senza sanzioni e interessi dei crediti d'imposta ricerca e sviluppo usufruiti indebitamente. Di seguito le nuove scadenze:

- **31 Ottobre 2023:** va inviata la richiesta alle Entrate per aderire al riversamento spontaneo, indicando tra l'altro il periodo o i periodi per cui è maturato il credito e gli importi;
- **16 Dicembre 2023:** prima o unica rata per il riversamento spontaneo: nel caso in cui il contribuente sia stato già raggiunto da un atto di recupero non definitivo si versa in un'unica soluzione;
- **16 Dicembre 2024:** seconda scadenza per il riversamento per chi ha optato per la soluzione rateale;
- **16 Dicembre 2025:** terza e ultima scadenza per il riversamento per chi ha optato per la soluzione rateale.

In caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 17 dicembre 2023, gli interessi calcolati al tasso legale

Per quanto riguarda le **MODALITÀ DI PRESENTAZIONE** del modello, il tutto avviene per via telematica, direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline, inviando le istanze mediante il software "Riversamento del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo" presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/procedura-riversamento/infogen-procedura-riversamento>).



NOTA BENE: i soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al soggetto interessato un esemplare cartaceo del modello predisposto informaticamente, nonché copia della attestazione dell'avvenuto ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle entrate. Il modello, debitamente sottoscritto dal soggetto incaricato della trasmissione telematica e dall'interessato, deve essere conservato a cura di quest'ultimo.

In merito alle **MODALITÀ DI VERSAMENTO**, si ricorre al modello F24 ELIDE; la Risoluzione AdE n.34/E/2022 ha istituito i seguenti codici tributo:

- **8170** "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - UNICA SOLUZIONE";
- **8171** "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - PRIMA RATA";
- **8172** "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - SECONDA RATA";

- **8173** "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - TERZA RATA".

Al fine di deflazionare il ricorso al contenzioso tributario e contestualmente promuovere lo strumento del riversamento spontaneo, le imprese che hanno compensato crediti d'imposta R&S ex art. 3 D.L. 145/2013 sono state destinatarie, in tempi recenti, di lettere di compliance dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente. Tuttavia, l'utilizzo dello strumento in esame è stato tuttavia oggetto di non poche perplessità. Infatti, chi intende ricorrere alla procedura di riversamento deve tener presente i seguenti aspetti:

- la procedura rateale non è ammessa nel caso in cui l'importo del credito di imposta da riversare sia stato accertato con atto di recupero o atto impositivo, notificato alla data del 22 ottobre 2021 e non ancora divenuto definitivo a tale data, ovvero constatato con processo verbale già consegnato alla medesima data.
- la presenza di PVC o atti di recupero o altri provvedimenti impositivi non è causa ostativa all'accesso alla regolarizzazione spontanea, purché tali atti non siano divenuti definitivi alla data del 22.10.2021;
- il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista, comporta il mancato perfezionamento della procedura e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30% per cento degli stessi e dei connessi interessi;
- le somme già versate, sia a titolo definitivo sia a titolo non definitivo, si scomputano dall'importo dovuto senza tener conto delle sanzioni e degli interessi; pertanto, nel caso in cui contribuenti abbiano già ricevuto atti impositivi ed abbiano già provveduto al versamento in pendenza di giudizio di parte del credito recuperato, potrà essere scomputata dall'importo dovuto per il riversamento esclusivamente la quota di credito e non anche le correlate sanzioni e interessi;
- l'importo dovuto deve essere riversato tramite modello F24 Elide senza potersi avvalere della compensazione di cui all'articolo 17 D.Lgs. 241/1997.

RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE

Nei confronti della descritta azione ispettiva del Fisco, in tempi recenti si è consolidato un cospicuo filone giurisprudenziale che, attraverso numerose sentenze, ammonisce l'operato dell'AdE, danno ragione al Contribuente rispetto alle contestazioni sollevate dall'ente accertatore. I principali aspetti contestati sono l'assenza di adeguate competenze tecniche ed il correlato mancato coinvolgimento del MiSe, l'erronea interpretazione del Manuale di Frascati ante 2019 alla luce soprattutto dell'assenza di una traduzione giurata in lingua italiana fino al 2022 ed il pressoché automatico inquadramento delle violazioni nell'ambito della fattispecie di credito inesistente e non del credito non spettante, con i conseguenti rilevanti aspetti sanzionatori.

I contribuenti che decideranno di non aderire alla procedura, andando quindi a proseguire il contenzioso, potranno appellarsi ad un complesso di sentenze, di seguito richiamate.

Sentenza CTP di Reggio Emilia n. 173/2022

Come più volte evidenziato nel presente manuale, il Manuale di Frascati stabilisce che un'attività di ricerca e sviluppo, per esser concepita tale, deve soddisfare cinque criteri fondamentali: deve essere nuova, creativa, incerta, sistematica, trasferibile e/o riproducibile. I cinque i criteri devono essere soddisfatti ogniqualvolta venga intrapresa un'attività di R&S su base continuativa oppure occasionale. Con specifico riferimento al requisito della novità, l'attività di R&S deve puntare a nuove scoperte, al raggiungimento di risultati e conoscenze applicabili a prodotti e processi e non già diffusi ampiamente nel settore di riferimento; sono pertanto escluse dalla ricerca e sviluppo tutte le attività volte a copiare, imitare o decodificare il sapere appartenente allo stato dell'arte. La potenziale novità dei progetti di R&S deve essere valutata confrontandola con il patrimonio di conoscenze esistente nel settore.

Nella recente Sentenza n. 173/2022, la CTP di Reggio Emilia chiarisce che il requisito della novità legato alla definizione di un prodotto deve essere valutato in modo contestuale e nelle relative diverse gradazioni, rigettando così applicazioni pressoché automatiche delle norme di riferimento da parte dell'Agenzia nonché il corredato parere del MISE.

Oggetto del contenzioso è la vicenda legata ad una società operante nel settore della produzione e distribuzione di pasta, la quale, nell'anno d'imposta 2015, ha progettato e sviluppato alcune tipologie di nuove paste con l'obiettivo di realizzare prodotti gluten free nonché di ampliare l'offerta di prodotti tradizionali. In particolare, sono stati portati avanti due progetti di R&S consistenti in attività di analisi e studi legati alla progettazione e sviluppo di nuovi prodotti alimentari, i cui elementi distintivi dal punto di vista della ricerca condotta si ravvedono nell'utilizzo delle materie prime, caratterizzate da specifiche proprietà organolettiche, e per il ricorso a soluzioni tecniche e tecnologiche volte al lancio di nuove linee prodotto. La società istante sottolinea che *"... i contenuti innovativi degli stessi consistono nella creazione di prodotti innovativi di alta qualità, nel miglioramento costante dei prodotti esistenti, nella creazione di ricette esclusive personalizzate sulla richiesta del cliente, utilizzo di ingredienti naturali"*.

Nei confronti di tale posizione, il MISE statuisce, nel suo parere tecnico, la non spettanza del credito posto che *"... entrambi i descritti progetti non costituiscono progetti di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta; dovendosi più correttamente qualificare come un unico progetto di innovazione commerciale, finalizzato all'ampliamento della gamma dei prodotti offerti dall'impresa.....e per la cui realizzazione sono state svolte attività rientranti nell'ambito dell'ordinario processo per la produzione di varianti di prodotti alimentari già ampiamente prodotti e presenti sul mercato sotto varie denominazioni commerciali e diversificazioni dell'offerta"*.

Orbene, il collegio giudicante ha confutato le argomentazioni del MISE, richiamando il comma 4 dell'articolo 3 del Decreto Legge n. 145/2013 in cui viene stabilito che *"4. Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo: b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti,*

processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c)". Nel caso della società ricorrente, i prodotti frutto della ricerca sono indubbiamente nuovi, in quanto non esistenti fino a quel momento nella gamma commerciale e tale presupposto basta per garantire la corretta fruizione del beneficio fiscale; contestualmente, i giudici non riscontrano alcun fondamento nel richiamare, in senso contrario, il disposto del 5° comma del medesimo art. 3, secondo cui " 5. *Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti*"; in tal caso infatti trattasi di prodotti nuovi.



Sentenze CTP Aosta n. 46/2021 e CTP Modena n. 52/2022

L'8 novembre 2021 è stata depositata la **Sentenza n. 46 dal Tribunale provinciale di Aosta**, con cui è stato sancito che ai fini della corretta fruizione del credito R&S, l'innovazione relativa all'investimento può consistere anche nell'adozione di conoscenze e capacità esistenti che comunque apportano una novità per l'impresa. Non deve, quindi, necessariamente trattarsi della creazione di nuove conoscenze nel settore di appartenenza.

Il caso in esame riguarda un ricorso presentato nei confronti di un atto di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate, inerente l'anno d'imposta 2016, per un credito d'imposta R&S di importo, comprensivo di sanzioni ed interessi, pari ad euro 147.215,94.

La difesa del contribuente, opponendosi alla legittimità dell'atto impugnato, richiama l'art.3 del DL 145/2016 concernente gli investimenti in R&S, il quale ammette al beneficio fiscale in esame le attività consistenti in *"acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati"*. Il tribunale accoglie il ricorso riconoscendo che, dal tenore della norma richiamata, *"deve trattarsi di innovazioni per il contribuente conseguenti all'adozione di conoscenze e capacità già esistenti che rappresentano un'innovazione per l'azienda"*. A suffragare tale posizione viene altresì richiamato il manuale di Oslo *"che considera come requisito minimo, che il prodotto o processo dia nuovo (o significativamente migliorato) per l'azienda (non deve essere nuovo per il mondo)"*.

Partendo da tali assunti, viene contestata la posizione dell'Agenzia delle Entrate perché, da un lato, riconosce l'investimento innovativo mentre dall'altro non riconosce il beneficio in quanto non si tratta di una novità assoluta nel settore di appartenenza, nonostante la norma sopra richiamata riconosca esplicitamente il beneficio fiscale del credito d'imposta anche per l'acquisizione e l'utilizzo di conoscenze e capacità esistenti; ne consegue *"per la ricorrente l'assenza di una esatta interpretazione della norma con una assenza di motivazione e contraddizione in termini"*.



La **Sentenza della CTP Modena n. 52/2022** depositata il 17/02/2022 apre ad una posizione altrettanto dirompente nell'ambito delle attività di valutazione del credito R&S.

Accettando il ricorso nei confronti dell'AdE, la quale contesta nei confronti del contribuente che i progetti realizzati consisterebbero in attività meramente ordinarie, la Commissione ritiene che *"le attività di ricerca, sviluppo ed innovazione non devono in effetti necessariamente ed esclusivamente soddisfare i requisiti del c.d. MANUALE DI FRASCATI, ma possono anche essere coerenti con quanto definito dal c.d. MANUALE DI OSLO. Non è, dunque, innovativo esclusivamente un prodotto che posseda i requisiti sostanziali richiesti dal MANUALE DI FRASCATI, possono essere innovative attività anche quando siano soddisfatti i requisiti richiesti dal MANUALE DI OSLO"*.

Tale posizione assunta dalla Commissione trova ristoro nei seguenti documenti: anzitutto *"la Circolare n. 5/E del 16/03/2016 prodotta, che richiama la Circolare n. 46586 del 16 aprile 2009 emanata dalla Direzione Generale per la politica industriale e la competitività del M.I.S.E., include tra le attività ammissibili ex art. 2 del decreto attuativo 27/05/2015, quelle di innovazione in base al "MANUALE DI OSLO"; alla richiamata circolare si aggiunge la recente **Sentenza CTP Emilia Romagna n. 307/2022**, la quale "ha considerato ammissibili ad agevolazione le attività di c.d. innovazione di processo, come da MANUALE DI OSLO. Si tratta di attività che- come nel caso di specie- concernono il rinnovamento di un processo di produzione esistente, considerato innovativo perché implementato per la prima volta nel contesto produttivo dell'azienda. Come chiarito nella menzionata decisione della Commissione Tributaria Regionale, il credito d'imposta è certamente finalizzato a favorire le imprese che si impegnano nella ricerca, ma il concetto di ricerca e innovazione non può essere "ingessato": le agevolazioni devono tener conto della progettazione industriale e del miglioramento dell'offerta premiando le imprese che investono in tecnologia e ricerca"*.

La sentenza chiude statuendo che sono perciò in tale ottica *"innovative anche modifiche di attrezzature, risorse umane, metodi di lavoro o comunque di una combinazione di tutti gli elementi. Quanto alla valenza dei criteri stabili dal MANUALE DI OSLO, non può essere tralasciato il rilievo secondo cui nel DECRETO 26/05/2020 riguardante il nuovo credito imposta R&S, vengono considerate agevolabili sia le attività di ricerca e sviluppo con riferimento al MANUALE DI FRASCATI; che le attività di innovazione tecnologica di cui al MANUALE DI OSLO"*.



Sentenze Cassazione n. 34443, 34444 e 34445 del 16.11.2021

Nel paragrafo precedente si è evidenziato come l'Agenzia delle Entrate abbia ratificato molte contestazioni legate ad una fruizione scorretta del beneficio in esame, applicando in maniera pressoché automatica la sanzione prevista in caso di utilizzo di crediti inesistenti e non quella di minore entità stabilita per i crediti non spettanti.

A delineare in maniera ancor più marcata la distinzione tra crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti è intervenuta recentemente la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con le Sentenze n.34443/2021, n.34444/2021 e n.34445/2021 in cui viene stabilito che *"Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Il credito inesistente risulta pertanto connotato da due requisiti essenziali che devono essere contestualmente presenti:

- la mancanza del presupposto costitutivo necessario per farlo sorgere; parliamo pertanto di una condotta fraudolenta del contribuente o comunque una determinazione del credito in base ad una rappresentazione dei dati non reale e non veritiera;
- la non riscontrabilità attraverso i controlli fiscali, intesa come l'impossibilità di riscontrare l'inesistenza del credito mediante le ordinarie attività di liquidazione e controllo, automatizzato o formale, delle dichiarazioni presentate dai contribuenti. In assenza di uno solo di questi due presupposti il credito d'imposta non può essere qualificato come inesistente, bensì come credito non spettante.

Le sentenze in esame vengono altresì a dirimere i dubbi inerenti i termini dell'avviso di recupero. Coerentemente con quanto disposto dall'articolo 27, comma 16 del DL 185/2008, l'avviso di recupero per un credito inesistente compensato deve essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo; per converso, qualora il credito risulti non spettante, il termine decadenziale dell'avviso di recupero è lo stesso dell'atto di accertamento ordinario, ovvero il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, così come stabilito dall'art.1 comma 132 della L. 208/2015, il quale modifica i termini per gli accertamenti elevandoli da 4 a 5 anni relativamente agli avvisi inerenti il periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.2016 e periodi successivi.



Sentenze CTP Vicenza 365/3/2021 e CTP Ancona 392/2/2021

Nell'ambito delle contestazioni mosse nei confronti dei contribuenti, l'Agenzia delle Entrate è arrivata di frequente a contestare la legittimità dell'utilizzo del credito d'imposta R&S in virtù dell'assenza di un pieno riscontro dei criteri mutuati dal Manuale di Frascati; il tutto senza tuttavia ricorrere al parere tecnico del Mi.Se così come previsto dall' art.8 del D.M. 27.05.2015 in base al quale, nel caso in cui durante le attività di verifica effettuate dall'Agenzia delle entrate, *"si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere"*.

Nella Sentenza CTP di Vicenza 365/3/2021 e nella Sentenza CTP di Ancona 392/2/2021 viene rimarcato il presupposto che l'amministrazione finanziaria non può svolgere in autonomia valutazioni tecniche finalizzate

a sorreggere il disconoscimento del credito d'imposta, senza il coinvolgimento dell'ente competente preposto a tali verifiche, il Mi.S.E. A tali pronunce, si aggiunge la recente Sentenza CTP Bologna del 14 luglio 2022 in cui viene nuovamente ricordato come la normativa in vigore prescrive all'AdE di richiedere un parere al Mise al fine di acquisire la certezza che un'attività di R&S possa essere riconosciuta come tale; nel caso in esame, invece, l'AdE, nel richiedere il recupero del credito, non avrebbe fatto tale verifica, giungendo a conclusioni che non provano adeguatamente i fatti contestati. A suffragare tale orientamento, la Sentenza richiama altresì due recenti ed ulteriori decisioni, ovvero la Sentenza CTP Roma del 18 maggio 2022, n. 5918 e la pronuncia della CTP Napoli del 2 maggio 2022 con la Decisione n. 4988/30/22, ricordando come secondo *"la pronuncia dei giudici partenopei si tratta di una materia in cui appare particolarmente incisivo il ruolo svolto dal Ministero dello Sviluppo economico nella predisposizione delle disposizioni applicative necessarie nonché delle modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute e delle "cause di decadenza e revoca del beneficio"*.

Come ricorda Marco Belardi, Consulente Dir. Politiche Industriali presso il MiSe, per quanto concerne il Credito d'imposta R&S, il Ministero dello Sviluppo economico ed il Ministero dell'Economia sono infatti coinvolti in un'azione di concertazione funzionale e di supporto in itinere durante gli accertamenti e le verifiche opportunamente svolte per testare il corretto comportamento dei contribuenti. In virtù di tali presupposti, il procedimento generativo dell'atto di recupero necessariamente implica un giudizio sulla sussistenza dei requisiti per ottenere il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo e che esula dalle competenze proprie dell'Agenzia delle Entrate; coerentemente con tale orientamento, la CTP di Vicenza, nella sopracitata pronuncia, riconosce un eccesso di potere da parte dell'Ufficio il quale non è competente a valutare, sul piano tecnico, la valenza dell'attività di ricerca e sviluppo svolta dal contribuente. Lo stesso ufficio deve pertanto acquisire autonomamente un parere tecnico preliminare da parte del Mise.



Sentenza CTP Bologna del 14 luglio 2022

La Sentenza CTP Bologna del 14 luglio 2022 ha una portata storica poiché, per la prima volta, viene riconosciuta la forza normativa dell'opera tradotta in italiano del Manuale di Frascati 2015, autorizzata dall'OCSE e giurata ai sensi dell'art. 5 R.D. 9/10/1922 n. 1366, D.P.R. 396/2000, L.445/2000, in data 7 dicembre 2021.

La decisione riguarda il ricorso n. 694/2021, depositato il 20/12/2021 presso il tribunale di Bologna e presentato a seguito di una richiesta da parte dell'Agenzia delle Entrate del recupero di un credito d'imposta R&S riferito al 2018 e, secondo l'agenzia, indebitamente utilizzato poiché connesso a progetti privi delle caratteristiche necessarie tali da farli rientrare nel novero delle attività di R&S, così come definite nei principi mutuati dal sopracitato manuale.

Orbene, accogliendo la tesi della difesa della società, il collegio giudicante, afferma che la forza normativa del Manuale di Frascati 2015 può essere fatta valere solo a partire dal 2022 essendo la traduzione giurata del dicembre 2021; di seguito, il passaggio della sentenza: *" Al fine di una corretta fruizione del credito d'imposta*

è pertanto fondamentale inquadrare il grado di significatività dell'innovazione apportata e della relativa distinzione con le attività di routine o di normale sviluppo di prodotto e con le ordinarie attività dell'impresa. Risulta altresì che, dal 2022 è a disposizione l'opera tradotta in italiano del Manuale Frascati 2015 autorizzata dall'OCSE. La traduzione in italiano del Manuale di Frascati 2015 è stata giurata ai sensi dell'art. 5 R.D. 9/10/1922 n. 1366, D.P.R. 396/2000, L.445/2000, in data 7 dicembre 2021. Quindi, al momento delle attività poste in essere dalla società non esisteva una traduzione ufficiale in lingua italiana tale da consentire al contribuente una corretta identificazione della fonte integrativa normativa che sta alla base dell'accertamento fiscale".

Per una corretta identificazione delle attività di R&S risulta infatti fondamentale gli elementi innovativi capaci di "generare un passo migliorativo rispetto allo stato dell'arte ed un incremento dello stock di saperi a disposizione della comunità"; e questo può avvenire solo nella misura in cui vengono rispettati i cinque criteri fondamentali della novità, creatività, incertezza, sistematicità, trasferibilità o riproducibilità. A tal proposito, viene richiamata la Sentenza n. 46 CTP Aosta, per quanto concerne i requisiti dei manuali di Oslo e Frascati, in cui "viene ritenuta insussistente l'indebita fruizione del credito inesistente in quanto i riferimenti ai Manuali sono entrati nella prassi dell'amministrazione soltanto di recente e non possono avere carattere retroattivo". Partendo da tali premesse viene pertanto condiviso l'assunto in base al quale, per una corretta fruizione del credito ricerca e sviluppo, l'innovazione relativa all'investimento può consistere anche nell'adozione di conoscenze e capacità esistenti che comunque apportano una novità per l'impresa. Non deve, quindi, necessariamente trattarsi della creazione di nuove conoscenze nel settore di appartenenza.

Non da ultimo, come sopra richiamato, la sentenza in esame ricorda come la normativa in vigore prescriva all'AdE di richiedere un parere al MISE al fine di acquisire la certezza che un'attività di R&S possa essere riconosciuta come tale; nel caso in esame, invece, l'AdE, nel richiedere il recupero del credito, non avrebbe fatto tale verifica, giungendo a conclusioni che non provano adeguatamente i fatti contestati.

Sentenza CTP La Spezia n.225 del 27.07.2022

La sentenza, coerentemente con il filone giurisprudenziale recente, torna a ribadire il principio secondo il quale, per accertare l'illegittimità di un credito per ricerca e sviluppo, l'Agenzia delle Entrate deve necessariamente richiedere un preventivo parere al MISE.

Il caso in esame concerne un credito che una società alberghiera aveva maturato a seguito dello sviluppo e dell'implementazione di nuovi servizi ricettivi volti a ridurre le emissioni di Co2, in relazione ad ogni singolo cliente e ad ogni notte che lo stesso trascorrevano nella stessa struttura alberghiera. Il beneficio fiscale viene contestato dall'ente ispettivo in virtù del fatto che la società non avrebbe brevettato l'invenzione e che la stessa non garantiva un pieno riscontro dei consueti principi del Manuale di Frascati, non consentendo di superare ostacoli o incertezze in campo scientifico/tecnologico e di generare un avanzamento delle conoscenze generali nel settore.

La Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia contesta la posizione dell'AdE, affermando che "questa Commissione, non essendo tecnico specializzato in valutazione di opere e/o scoperte scientifiche utili allo

scopo di cui all'articolo 3 del D.L. n. 145/2013, ritiene che non lo sia nemmeno l'Ufficio, il quale ha motivato il recupero del credito senza motivazioni accettabili e sostenibili, oltre a non richiedere specifico parere tecnico". Oltre a tale aspetto, la CTP di La Spezia accoglie il ricorso dell'istante anche in virtù del fatto che l'Agenzia delle Entrate non ha fornito alcuna prova in relazione alle contestazioni che aveva sollevato. Secondo i giudici "considerato che l'onere della prova nel disconoscere un beneficio di cui i contribuenti hanno già goduto è a carico dell'Ufficio e che di tale prova non vi è traccia nella motivazione dell'atto, la Commissione ritiene che tale motivazione sia decisamente carente per inconsistenza ed insostenibilità delle tesi poste a sostegno del recupero".

Sentenze Corte di Cassazione n. 32330 del 2022 e n. 32331 del 2022

Per completezza espositiva, si segnalano infine delle recenti sentenze della Corte di Cassazione, Sezione III Penale, le quali si pongono in una posizione diametralmente opposta al filone giurisprudenziale ampiamente esaminato.

Le sentenze n. 32330 del 2022 e n. 32331 del 2022, si pronunciano in merito alla configurabilità o meno del reato di indebita compensazione ex articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000 in caso di utilizzo di un credito per ricerca e sviluppo inesistente e statuiscono il principio secondo il quale è irrilevante nel giudizio penale l'omessa acquisizione del preventivo parere del MISE da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla spettanza del credito di imposta ricerca e sviluppo.

A suffragare tale posizione, i giudici di legittimità hanno espressamente affermato che l'articolo 3, comma 12, D.L. 145/2013 e l'articolo 8 D.M. 27.05.2015 "si limitano a prevedere i controlli da effettuare in sede amministrativa ai fini della verifica della effettività dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, ma non stabiliscono alcuna «riserva di accertamento» amministrativa pregiudiziale rispetto alle valutazioni del giudice penale".

VERSO LA CERTIFICAZIONE DE CREDITO D'IMPOSTA R&S

Nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 21 giugno 2022 è stato pubblicato il **Decreto Semplificazioni, D.L. n. 73/2022**, recante " *Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali*".

Tra gli argomenti affrontati vi rientra anche il credito d'imposta R&S di cui all'art. 1, commi 200, 201 e 202, della legge n. 160/2019. In particolare, l'art. 23 del decreto introduce un onere di certificazione preventiva finalizzato a garantire la fruizione del beneficio fiscale in condizioni di maggiore certezza.

Oggetto della certificazione riguarderà la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro congruità nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica ammissibili al beneficio. Analoga certificazione può essere richiesta per l'attestazione della qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di

innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica ai fini dell'applicazione della maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta.

La certificazione può essere richiesta a condizione che le *"violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza"*.

I soggetti pubblici o privati abilitati al rilascio dell'onere documentale in esame, saranno individuati nei loro requisiti attraverso apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Mi.Se con cui si andrà a costituire apposito albo dei certificatori; ad oggi è stata elaborata dal Mi.Se. la bozza di DPCM in cui si evidenzia una procedura rigorosa che conferma il ruolo del Ministero quale organo di vigilanza e controllo; nel testo sono altresì stabilite le modalità d'istituzione dell'albo, la procedura ed il contenuto della certificazione, la vigilanza del MiSe sull'attività di certificazione.

In base a quanto emerge sempre dalla bozza del DPCM, saranno ammesse all'albo sia persone fisiche in possesso di comprovata esperienza misurabile attraverso la valutazione di almeno dieci progetti nel biennio antecedente la presentazione della domanda, sia società di capitali operanti nei servizi di consulenza alle imprese nell'ambito dei progetti di RS&I che, nei due anni antecedenti la domanda, abbiano presentato, valutato o rendicontato almeno dieci progetti collegati all'erogazione di contributi e altre sovvenzioni.

L'articolo 23, comma 3, D.L. 73/2022, modificato in sede di conversione in L. 122/2022, ha incluso tra i soggetti abilitati al rilascio della certificazione le Università statali e non statali legalmente riconosciute e gli enti pubblici di ricerca; a questi soggetti si aggiungono, secondo la bozza del DPCM, anche i centri di trasferimento tecnologico in ambito Industria, 4.0, i centri di competenza ad alta specializzazione e gli European Digital Innovation Hubs.

I soggetti abilitati si dovranno attenere, nel processo valutativo, a quanto previsto da apposite linee guida del Ministero dello sviluppo economico, periodicamente elaborate ed aggiornate.

La certificazione in esame esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e pertanto gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni saranno nulli; rimangono esclusi i casi in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata.

CONCLUSIONI

Il presente manuale ha cercato di illustrare la natura trasversale di una disciplina come quella della compliance. Si è definito il Rischio di Compliance come il rischio di incorrere in sanzioni giudiziarie o amministrative, perdite finanziarie rilevanti e danni reputazionali a seguito di violazioni di leggi, di regolamenti o di autoregolamentazioni.

Nella parte generale sono state approfondite le intersezioni con il Risk Management, l'antiriciclaggio, la privacy, il modello volto alla prevenzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ex D.Lgs. 231/2001 e le correlate analogie con il sistema anticorruzione. La parte speciale invece ha offerto un'applicazione della compliance nell'ambito del processo di attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e del Piano Transizione 4.0, andando a dimostrare l'importanza, all'interno di un contesto aziendale, di implementare un modello di governance ed una strategia di controlli prudenziali volti a presidiare il rispetto delle regole e la conformità a norme e regolamenti. La trasversalità dei temi trattati rende evidente l'imprescindibilità di questa funzione rispetto all'operatività aziendale al fine di garantire il necessario allineamento del business alla normativa di settore e garantendo le giuste coordinate affinché le iniziative d'impresa, qualunque esse siano, possano risultare vincenti.

Per dare adeguata concretezza a tale sistema, oggi è quanto mai fondamentale che le aziende si dotino pertanto di un **Compliance Manager**. Parliamo di una figura di riferimento capace di seguire l'evoluzione delle leggi, garantirne la correlata applicazione nella definizione dei processi e degli obiettivi aziendali e monitorare l'implementazione dei necessari cambiamenti.

Il Compliance Manager è un professionista capace di valutare le principali fonti di rischio di non conformità, definire le politiche e le procedure che dovranno essere poste in essere, condurre periodiche verifiche e stilare un'adeguata attività di reporting. La sua azione è finalizzata a garantire il raggiungimento degli obiettivi di business, l'efficiente utilizzo delle risorse, l'affidabilità ed integrità delle informazioni, la salvaguardia degli asset aziendali e la conformità alla normativa vigente in materia.

Naturalmente l'implementazione di un adeguato sistema di compliance non passa solo attraverso una tale figura manageriale. È essenziale considerare la compliance come un bene primario della

cultura e della politica dell'intera azienda, espressione formale di un management orientato alla legalità degli obiettivi che si intendono raggiungere.

In quest'ottica l'attività di compliance verrà declinata nella quotidianità attraverso un virtuosismo di meccanismi volti ad un'approfondita analisi del rischio e delle criticità da cui partire per una concreta prevenzione, all'adozione di politiche e procedure per indirizzare le correlate azioni di mitigazione del rischio stesso, alla definizione delle responsabilità e di adeguati processi di scambi informativi e, non da ultimo, alla formazione del personale quale fulcro essenziale per attuare un processo di miglioramento continuo e quotidiano.

L'AUTORE

Fabiano De Leonardis, Consulente del Lavoro, già borsista di ricerca presso l'Università del Piemonte Orientale; attualmente impiegato presso la Novareckon Srl, PMI Innovativa specializzata in progetti di R&I, nell'ambito della consulenza sul PNRR, Piano Transizione 4.0 e Compliance.

Editorialista sulle medesime tematiche presso la rivista Fiscal Focus e Research Fellow IUSE (Istituto Universitario di Studi Europei), collabora regolarmente in attività didattiche e di ricerca presso università ed altri enti di formazione privati..