

NOTIZIARIO

n.

21

2023

CERTIFICAZIONE CREDITO DI IMPOSTA R&S E RIVERSAMENTO AGEVOLATO
Analisi delle modifiche introdotte dalla proroga

PROFILI FISCALI DELLO SMART WORKING - LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
Analisi dei profili fiscali e di come impattano sulla modalità di lavoro in smart working

REGISTRO TITOLARE EFFETTIVO: INVIO DELLE COMUNICAZIONI AL REGISTRO DELLE IMPRESE
Riepilogo della modalità di presentazione della prima dichiarazione di titolarità effettiva

NOTIZIE FLASH

FATTURAZIONE ELETTRONICA FORFETTARI: AGGIORNATE LE REGOLE DI DELEGA

Con il provvedimento direttoriale del 17 ottobre 2023, le Entrate **aggiornano le specifiche tecniche** per l'attivazione delle deleghe agli intermediari, finalizzate all'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica messi a disposizione dall'Agenzia, per conto dei deleganti.

In considerazione dell'estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica ai soggetti che applicano il regime forfetario, disposta dal decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36, **si prevede la possibilità di utilizzare, in assenza della dichiarazione IVA, ulteriori elementi di riscontro desumibili dalla dichiarazione dei redditi presentata dal delegante nell'anno solare precedente.**

Si ricorda che, **quando la delega è comunicata dall'intermediario in modalità telematica, a garanzia dell'effettivo conferimento da parte del contribuente, la sua attivazione è subordinata alla positiva verifica di alcuni elementi di riscontro, contenuti nella dichiarazione Iva** presentata dal delegante nell'anno solare antecedente; se gli elementi di riscontro sono positivamente verificati, la delega è immediatamente attiva.

Dal 17 ottobre 2023, **il riscontro per l'attivazione delle deleghe effettuate dai forfettari**, che non presentano la dichiarazione Iva, **potrà essere effettuato sui dati della dichiarazione dei redditi.**

APPALTI: CHIARIMENTI SUI COSTI DI MANODOPERA

Con il parere n. 2154/2023, il Ministero dei trasporti risponde ad un **quesito specifico sui costi della manodopera** da indicare **nelle gare di appalto.**

In particolare, si chiarisce che, secondo il nuovo Codice dei contratti pubblici D.lgs. 36 2023, **le stazioni appaltanti devono prevedere "in ogni caso che i costi della manodopera e della sicurezza siano sempre scorporati dagli importi assoggettati a ribasso".**

In merito alle **modalità operative**, viene fatto rinvio alle indicazioni interpretative ed applicative di cui al **bando tipo ANAC n. 1/2023**. A sua volta, **l'operatore economico dovrà indicare in offerta il costo della manodopera** (punto 17 Bando-tipo ANAC).

Se l'operatore economico riporta in offerta un costo della manodopera diverso da quello stimato dalla stazione appaltante, **l'offerta è sottoposta al procedimento di verifica dell'anomalia** ai sensi dell'art. 110, D.lgs. 36/2023.

CERTIFICAZIONE CREDITO DI IMPOSTA R&S E RIVERSAMENTO AGEVOLATO

A causa delle **criticità** emerse presso un **notevole numero** di **imprese** che hanno **investito in progetti di R&S**, il legislatore è intervenuto:

- ◆ in un primo momento stabilendo la **possibilità** di **riversare** in maniera **agevolata**, **senza sanzioni e interessi**, i crediti d'imposta **erroneamente** ritenuti **spettanti**;
- ◆ per poi introdurre una **certificazione** per le spese atte a **evitare alla radice** il prodursi di **contestazioni** di ogni sorta con il Fisco.

Come previsto dal decreto¹ collegato al Ddl di bilancio 2024, **si proroga al 30.06.2024** il termine (attualmente fissato al 30.11.2023) entro il quale le imprese possono **aderire alla procedura per il riversamento del credito d'imposta in R&S**. Di seguito, vediamo i dettagli.

CERTIFICAZIONE DI IMPOSTA R&S E RIVERSAMENTO AGEVOLATO	
PREMESSA	<p>L'agevolazione per gli investimenti in ricerca e sviluppo (R&S), come prevista dalla "Legge di Bilancio 2020", desta da sempre l'attenzione non solamente degli operatori bensì anche dell'Amministrazione finanziaria, che da diversi anni sta sottoponendo a controlli fiscali i soggetti che hanno investito in progetti di R&S.</p> <p>Si ricorda che la "Legge di Bilancio 2020"² stabilisce infatti le seguenti casistiche di attività agevolabili:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico³; ◆ innovazione tecnologica ammissibili, quelle attività finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati⁴. In particolare, il manuale individua quattro tipi fondamentali di innovazione, ossia innovazioni di: prodotto, processo, marketing, organizzative. ◆ attività innovative ammissibili, quelle orientate al design e all'ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria,

¹ [D.L. 18.10.2023 n.145](#) pubblicato sulla G.U. n.244 del 18.10.2023

² Legge 160/2019, art. 1, commi da 198 a 209.

³ comma 200.

⁴ secondo quanto prevede il Manuale di Oslo (la principale fonte internazionale per le linee guida in materia di raccolta e analisi dei dati relativi alle attività innovative).

orafo, mobile, arredo, della ceramica e per la concezione e realizzazione di nuovi campionari⁵.

Si considerano inoltre **attività di innovazione tecnologica**, finalizzate al **raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica**, i lavori svolti nell'ambito di **progetti** relativi alla **trasformazione dei processi aziendali** secondo i principi dell'economia circolare⁶.

Per ogni tipo di attività si indicano **le spese ammissibili** ai fini della **determinazione della base di calcolo del beneficio** e anche, in alcuni casi, i **limiti percentuali** rispetto al totale delle spese ammesse, che sono **maggiorati nel caso di spese di personale sostenute per:**


TIPOLOGIA GIOVANI	DESCRIZIONE
ricercatori	età non superiore a 35 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 tecniche o scientifiche secondo la classificazione UNESCO Isced, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato
specializzati	soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, laureati in design e altri titoli equiparabili assunti a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di design e innovazione estetica in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato

Nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, ricevono una **maggiorazione** le spese per **contratti di ricerca extra-muros stipulati con università e istituti di ricerca**, a specifiche condizioni, nonché ⁷ - con **start-up innovative** aventi sede nel territorio dello Stato.

⁵ comma 202.

⁶ così come declinati nella comunicazione della Commissione europea (COM 2020) 98 dell'11.03.2020. Vi rientrano ad esempio: la realizzazione di catene del valore a ciclo chiuso nella produzione ed utilizzo di componenti e materiali, anche sfruttando opportunità di riuso e riciclo cross-settoriali.

⁷ secondo quanto introdotto con il D.L. n. 34/2020, art. 38, comma 5.

	 <p>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 di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto.</p>
<p>MISURE IN VIGORE DAL 2023 AL 2031</p>	<p>Di recente⁸ è stata modificata ed estesa l'originaria disciplina del credito d'imposta in esame, con proroga dei benefici oltre il 2022. Ciò, però nonostante vi siano tempistiche, misure e massimali differenziati, a seconda della tipologia di investimenti.</p> <p>Per l'anno 2022 veniva mantenuta la stessa misura e lo stesso limite massimo disposto dalla legislazione vigente, mentre per gli anni successivi veniva prevista:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ una diminuzione della percentuale del credito di imposta, e ◆ una variazione dei limiti di spesa, con un prolungamento del periodo agevolato per le spese in attività di ricerca e sviluppo. <p>In particolare:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> <p>il credito d'imposta, per investimenti in ricerca e sviluppo, viene prorogato sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2031 mantenendo, fino al periodo di imposta in corso al 31.12.2022, la misura di fruizione già prevista, pari al 20% e nel limite di 4 milioni di euro.</p> <p>Per i successivi periodi d'imposta, fino al 2031, la misura è del 10% e nel limite di 5 milioni di euro</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> <p>il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica è prorogato fino al periodo d'imposta 2025, mantenendo, per i periodi d'imposta 2022 e 2023, la misura del 10% e prevedendo successivamente, ossia per i periodi d'imposta 2024 e 2025, la misura del 5%, fermo restando il limite annuo di 2 milioni di euro</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito</p> </div>


⁸ con l'art. 1, comma 45 della Legge 234/2021.

d'imposta è **prorogato sino al periodo d'imposta 2025** ed è riconosciuto, per il **periodo d'imposta 2022**, nella misura già prevista, e pari al 15%, nel limite di 2 milioni di euro.

Per il **periodo di imposta 2023** è riconosciuto in misura del **10%** nel limite massimo annuo di 4 milioni di euro e, per i **periodi d'imposta 2024 e 2025**, nella misura del **5 per cento** sempre nel limite di 4 milioni

Si riportano nella **tabella** sottostante le **variazioni intervenute per ogni anno successivo al periodo d'imposta 2022**.

TIPOLOGIA DI SPESA		% CREDITO DI IMPOSTA	LIMITE MASSIMO ANNUALE
Attività di ricerca e sviluppo (comma 200) <i>dimezzato rispetto al 2022 ma con limite di spesa aumentato</i>	Anno 2023	10%	5 milioni di euro
	Anno 2024 - 2025	10%	5 milioni di euro
Attività di innovazione tecnologica (comma 201) <i>invariato rispetto al 2022</i>	Anno 2023	10%	2 milioni di euro
	Anno 2024 - 2025	5%	2 milioni di euro
Attività di innovazione tecnologica (comma 201) finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 <i>ridotto rispetto al 2022 ma con limite di spesa raddoppiato</i>	Anno 2023	10%	4 milioni di euro
	Anno 2024 - 2025	5%	4 milioni di euro

	Attività di design ed ideazione estetica (comma 202) <i>invariato rispetto al 2022</i>	Anno 2023	10%	2 milioni di euro						
		Anno 2024 - 2025	5%	2 milioni di euro						
	 A partire dal periodo di imposta successivo al 31.12.2025 viene infine previsto il credito di imposta esclusivamente per l'attività di ricerca e sviluppo .									
		<table border="1"> <thead> <tr> <th>TIPOLOGIA DI SPESA ANNO 2026-2031</th> <th>PERCENTUALE CREDITO DI IMPOSTA</th> <th>LIMITE MASSIMO ANNUALE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> Attività di ricerca e sviluppo (comma 200) <i>invariato rispetto al 2023</i> </td> <td> 10% </td> <td> 5 milioni di euro </td> </tr> </tbody> </table>	TIPOLOGIA DI SPESA ANNO 2026-2031	PERCENTUALE CREDITO DI IMPOSTA	LIMITE MASSIMO ANNUALE	Attività di ricerca e sviluppo (comma 200) <i>invariato rispetto al 2023</i>	10%	5 milioni di euro		
TIPOLOGIA DI SPESA ANNO 2026-2031	PERCENTUALE CREDITO DI IMPOSTA	LIMITE MASSIMO ANNUALE								
Attività di ricerca e sviluppo (comma 200) <i>invariato rispetto al 2023</i>	10%	5 milioni di euro								
RIVERSAMENTO AGEVOLATO	<p>Nel corso degli anni sono però sorte criticità riguardanti l'applicazione dell'agevolazione per ricerca e sviluppo, in particolare relativamente all'innovatività delle spese sostenute.</p> <p>Per questo motivo è stato previsto⁹ che, per i soggetti che al 22.10.2021¹⁰ avevano indebitamente utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo¹¹ maturato:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015 per i soggetti "solari"); ◆ fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019; <p>sia possibile effettuare il riversamento dell'importo del credito indebitamente utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi, se in possesso di alcuni requisiti.</p> <p>La procedura di riversamento spontaneo è specificamente riservata ai</p>									

⁹ Con il D.L. 146/2021 art. 5, commi da 7 a 12.

¹⁰ data di entrata in vigore del medesimo Decreto.

¹¹ articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9

contribuenti che nei periodi d'imposta visti sopra abbiano **realmente svolto**, sostenendo le relative spese, **attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili** nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta.

Per espressa previsione normativa **possono** poi **accedere alla procedura** anche:

- ◆ i soggetti che, in relazione al **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016**, abbiano applicato la norma¹² che ha istituito il credito, **in maniera non conforme** a quanto previsto dalla "Legge di bilancio 2019"¹³;
- ◆ i **soggetti** che abbiano **commesso errori**:
 - ✓ **nella quantificazione** o **nell'individuazione delle spese ammissibili**, in **violazione** dei **principi di pertinenza e congruità**, nonché
 - ✓ nella **determinazione** della **media storica** di riferimento.

L'accesso alla **procedura** è invece in ogni caso **escluso** qualora il **credito d'imposta utilizzato in compensazione** sia il risultato di:

- ◆ condotte **fraudolente**;
- ◆ **fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate**;
- ◆ **false rappresentazioni** della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti;
- ◆ nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Viene poi previsto che i soggetti che intendono avvalersi della **procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta** debbano inviare apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate, specificando:

- ◆ il **periodo** o i **periodi d'imposta di maturazione** del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta;
- ◆ gli **importi del credito** oggetto di riversamento spontaneo;
- ◆ tutti gli **altri dati ed elementi richiesti** in relazione alle attività e alle spese ammissibili.

¹² comma 1-bis dell'art. 3 del D.L. 145/2013.

¹³ art. 1, comma 72 della Legge 145/2018.



La procedura **non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi al 22.10.2021**¹⁴.

Nel caso in cui l'indebito utilizzo del credito d'imposta sia già stato **constatato con un atto istruttorio**, ovvero **accertato** con un atto di recupero crediti, ovvero con un **provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi prima del 22.10.2021**, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito recuperato/accertato/constatato, senza possibilità di applicare la rateazione. Inoltre, si dispone la proroga di un anno dei termini di decadenza per l'emissione degli atti impositivi da parte dell'Agenzia delle entrate per i crediti interessati dalla regolarizzazione in argomento ed utilizzati negli anni 2016-2017¹⁵.

L'Agenzia delle Entrate¹⁶ ha stabilito le **modalità di presentazione dell'istanza per la restituzione del credito d'imposta in esame**, approvando anche il relativo [modello](#) e le [istruzioni](#).

Si ricorda che, a seguito di quanto previsto dalla "Legge di Bilancio 2023"¹⁷, la **procedura si perfeziona con:**

- ◆ **l'invio della richiesta di riversamento spontaneo entro il 30.06.2024**¹⁸,
- ◆ **il versamento di quanto dovuto – prima o unica rata.**

L'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione indicato nella comunicazione deve essere, se unica rata, **riversato entro il 16.12.2024**¹⁹ e in caso di rateazione, per il versamento delle **due rate successive alla prima, entro il 16.12.2025 e il 16.12.2026.**

¹⁴ data di entrata in vigore del D.L. 146/2021.


¹⁵ come previsto dal [D.L. 18.10.2023 n.145](#).

¹⁶ Con [provvedimento n. 188987 del 01.06.2022](#).

¹⁷ art. 1, commi 271 e 272 della Legge. 197/2022.

¹⁸ Come previsto dal [D.L. 18.10.2023 n.145](#), ossia il decreto collegato al Ddl di bilancio 2024, pubblicato sulla G.U. n.244 del 18.10.2023. Viene quindi prorogato il termine originariamente previsto al 30.09.2023 e poi al 30.11.2023 dalla Legge di Bilancio 2023.

¹⁹ Originariamente previsto entro il 16.12.2023 e ora prorogato dal [D.L. 18.10.2023 n.145](#), ossia il decreto collegato al Ddl di bilancio 2024, pubblicato sulla G.U. n.244 del 18.10.2023. restano salvi i riversamenti già effettuati dai contribuenti prima della modifica dei termini di versamento

	<p>In proposito va prestata attenzione al fatto che, nel caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti; ◆ nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30% degli stessi; ◆ e degli interessi (pari al 4%²⁰) con decorrenza dalla data del 17.12.2024²¹. <p> In ogni caso, in esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di indebita compensazione²².</p>		
<p>CERTIFICAZIONE PER LE SPESE</p>	<p>Proprio al fine di evitare le incertezze che hanno caratterizzato l'attuale "fase" di applicazione dell'agevolazione in questione – ossia le criticità che hanno portato alla disposizione sul riversamento – il c.d. "Decreto Semplificazioni"²³ ha introdotto la certificazione per le spese di ricerca e sviluppo. Certificazione sulla quale è poi intervenuta anche la "Legge di Bilancio 2023"²⁴, specificando che la stessa vale:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate con processo verbale di constatazione.</p> </div> <p>I contribuenti interessati possono pertanto richiedere una certificazione che attesta la qualificazione degli investimenti effettuati/da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di:</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">ricerca e sviluppo</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">innovazione tecnologica e di design</td> </tr> </table>	ricerca e sviluppo	innovazione tecnologica e di design
ricerca e sviluppo			
innovazione tecnologica e di design			

²⁰ nella misura prevista dall'art. 20 del D.P.R. 602/1973.

²¹ Come previsto dal [D.L. 18.10.2023 n.145](#), ossia il decreto collegato al Ddl di bilancio 2024, pubblicato sulla G.U. n.244 del 18.10.2023 si proroga il termine dal 17.12.2023 al 17.12.2024. Ancora prima, invece, le parole "17.12.2023" sostituivano le precedenti "17.12.2022".

²² di cui all'art. 10-quater del D.lgs. 2000, in base al quale "È 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. È 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".

²³ art. 23, commi 2-8 del D.L. 73/2022.

²⁴ art. 1, comma 272 della Legge 197/2022.

innovazione estetica

ammissibili al beneficio in questione.

Tale certificazione può peraltro essere richiesta anche:

- ◆ per l'attestazione della **qualificazione** delle **attività di ricerca e sviluppo** di cui alla **precedente versione** dell'agevolazione²⁵;
- ◆ 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'imposta²⁶.

Ai fini del rilascio della certificazione i soggetti abilitati devono attenersi, nel **processo valutativo**, a quanto previsto da apposite **linee guida** del Ministero dello sviluppo economico, che verranno **periodicamente elaborate ed aggiornate**.



Ferme restando le attività di controllo ordinariamente previste per l'agevolazione per ricerca e sviluppo²⁷, la certificazione esplica **effetti vincolanti** nei confronti dell'**Amministrazione finanziaria**, tranne nel caso in cui, sulla base di una **non corretta rappresentazione dei fatti**, la stessa certificazione venga **rilasciata** per una **attività diversa** da quella **concretamente realizzata**.

Pertanto, facendo salvo quanto appena visto, **tutti gli atti** a contenuto **impositivo o sanzionatorio** difformi da quanto attestato nelle certificazioni saranno **nulli**.

Il "Decreto Semplificazioni" aveva stabilito che tramite **D.P.C.M.**²⁸, da adottare **entro il 21.07.2022**²⁹, sarebbero stati individuati i **requisiti** dei **sogetti** pubblici o privati **abilitati al rilascio della certificazione**, al fine di garantire professionalità, onorabilità e imparzialità nella medesima attività, istituendo al

²⁵ ai sensi dell'art. 3 del D.L. 145/2013, convertito, con modificazioni, dalla Legge 9/2014.

²⁶ prevista dal quarto periodo del comma 203, nonché dai commi 203-quinquies e 203-sexies dell'art. 1 della Legge 160/2019.

²⁷ di cui al comma 207 dell'art. 1 della Legge 160/2019.

²⁸ su proposta del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

²⁹ 30 giorni dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto

contempo un **apposito albo dei certificatori**, tenuto dal Ministero dello sviluppo economico.

Inoltre, con tale decreto sarebbero state stabilite le **modalità di vigilanza** sulle **attività** esercitate dai **certificatori**, le modalità e condizioni della richiesta della certificazione, nonché i relativi **oneri a carico dei richiedenti**, parametrati ai costi della procedura.



Tale Decreto, tuttavia, **non risulta essere ancora stato emanato** alla **data odierna** – motivo per cui gli operatori sono ad oggi ancora in attesa della pubblicazione per procedere con le richieste di certificazione.

A questo proposito si può però notare come in data **19.09.2023** il Ministero del Made in Italy³⁰ abbia reso noto, mediante **comunicato stampa**, che è stato **firmato**³¹ il **D.P.C.M.** in questione, il quale introduce la citata disciplina che consentirà ai soggetti d'impresa interessati di avvalersi della facoltà di richiedere una certificazione preventiva che attesta la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare per l'applicazione del credito di imposta o della maggiorazione dell'aliquota per il medesimo.

Il comunicato stampa specifica che verrà inoltre istituito, presso il MIMIT³², l'atteso **albo dei soggetti abilitati** al **rilascio** delle **certificazioni**, nel quale potranno iscriversi:

le **persone fisiche** in possesso di un **titolo di laurea** idoneo rispetto all'oggetto della certificazione

le **imprese** che svolgono professionalmente **servizi di consulenza** aventi ad oggetto **progetti di ricerca sviluppo e innovazione**

i **centri**

- ◆ di trasferimento **tecnologico** in ambito **Industria 4.0**, e
- ◆ di **competenza ad alta specializzazione**

i **poli europei** dell'innovazione digitale (**EDIH e Seal of Excellence**)

³⁰ al quale verrà demandato il compito di vigilanza e di verifica della correttezza formale delle certificazioni rilasciate.

³¹ sempre su proposta del Ministro delle Imprese e del Made in Italy, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

³² Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI.

le **università**

- ◆ statali, e
- ◆ **non statali** legalmente riconosciute

gli **enti pubblici di ricerca**


Il provvedimento definirà poi gli **aspetti procedurali** e il **contenuto** della **certificazione**, la quale dovrà riportare:

- ◆ **ogni informazione utile** sull'**adeguatezza** delle **capacità organizzative** e delle **competenze tecniche** dell'impresa rispetto agli **investimenti effettuati o programmati**;
- ◆ la **descrizione analitica** dei **progetti** e sotto progetti **realizzati** o in fase di **avvio** o realizzazione;
- ◆ le **motivazioni tecniche** sulla base delle quali vengono **attestati i requisiti per l'ammissibilità** al credito d'imposta o il riconoscimento della maggiorazione di aliquota.

PROFILI FISCALI DELLO SMART WORKING - LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agencia delle Entrate conferma che, **indipendentemente** dalla **localizzazione** della **sede aziendale** e dalla particolare **modalità** tramite la quale viene **prestata l'attività lavorativa**, agli effetti fiscali, **rileva** – sempre e soltanto – la concreta **presenza fisica** del **soggetto** in un determinato Stato. Risulta, pertanto, **irrelevante** la circostanza che la **manifestazione** di tale **lavoro** abbia **effetti** nello **Stato contraente** in cui è **localizzato** l'eventuale **datore di lavoro** per conto del quale la prestazione è effettuata.

Nella scheda si esaminano i profili fiscali e come impattano nel caso di lavoro svolto in modalità smart-working.

PROFILI FISCALI DELLO SMART WORKING LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	
PREMESSA	<p>Tramite la recente Circolare³³, l'Agencia delle Entrate ha inteso rafforzare l'orientamento espresso in più occasioni per quanto attiene alla competenza giurisdizionale (e ai relativi adempimenti) in materia fiscale, cui sono soggetti i redditi di coloro che prestano attività lavorativa in modalità c.d. "smart-working", operando fisicamente in un determinato Paese.</p> <p>Da più parti si erano espressi dubbi relativi alle conseguenze di ordine pratico che comporta tale accezione, posto che, spesso e volentieri, i dipendenti che operano in smart-working non si curano di informare il proprio datore di lavoro in merito ai vari luoghi nei quali svolgono fisicamente le loro mansioni. Perciò, la gestione fiscale dei loro compensi diventa particolarmente problematica, talché appare doveroso porre delle limitazioni – quanto meno a livello di Stato – nei contratti di assunzione.</p> <p> Cionondimeno, l'elemento di grande importanza attiene ai vari chiarimenti forniti relativamente ai criteri che definiscono la residenza fiscale dei contribuenti³⁴.</p>
RESIDENZA FISCALE E SMART WORKING	<p>Ai fini della residenza fiscale delle persone fisiche si considerano residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia</p>

³³ [Circolare 25/E del 18.08.2023](#).

³⁴ Fino a che non interverranno, a ridefinire le regole nazionali su base strettamente convenzionale, i decreti di attuazione della nuova legge delega di riforma fiscale.

183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile), alternativamente:

sono iscritte nelle **anagrafi** della **popolazione residente**

hanno nel territorio dello Stato italiano il proprio **domicilio**

hanno nel territorio dello Stato italiano la propria **residenza**

In generale, con riguardo al concetto di residenza fiscale, l'Agenzia ricorda che:

- ◆ le **persone residenti in Italia** devono sottoporre a **imposizione** nel nostro Paese **tutti i loro redditi**, ovunque prodotti³⁵;
- ◆ ai **non residenti**³⁶, invece, saranno assoggettati a imposizione in Italia sulla base dei criteri di **territorialità**.

³⁵ C.d. worldwide taxation principle.

³⁶ Ai sensi dell'articolo 23 del TUIR.

**IL LAVORO DA
REMOTO
ESEMPLIFICAZIONI**

La **pandemia** legata al **COVID** ha portato importanti **modifiche** connesse alle **modalità** tipiche di **svolgimento dell'attività lavorativa**, con un improvviso ricorso pressoché generalizzato a **forme di telelavoro, lavoro agile/smart working** eccetera. Tali tipologie operative, hanno assunto oggi giorno **proporzioni davvero significative**.

Per contro, a fronte di importanti revisioni organizzative che hanno coinvolto imprese, professionisti e comparto pubblico, **non sono state apportate alla normativa interna** modifiche che abbiano inciso sulle regole di determinazione della **residenza** a fini fiscali.



L'Agenzia conferma che le **modalità di svolgimento** della **prestazione lavorativa non incidono** sui criteri di determinazione della **residenza fiscale**, i quali continuano a rimanere ancorati all'integrazione di almeno una delle condizioni stabilite dalla normativa di riferimento³⁷.


Ciò ribadito, la circolare in esame indica taluni **esempi**:

Cittadino straniero, non iscritto nelle anagrafi della popolazione residente, che lavora dall'Italia in smart working per un datore di lavoro estero, permanendo per la maggior parte dell'anno solare presso un'abitazione ubicata nel nostro Stato unitamente al coniuge e ai figli.

Sebbene non risulti soddisfatto il requisito formale di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, non si può non considerare che per la maggior parte del periodo d'imposta il cittadino estero mantiene stabilmente nel territorio dello Stato la sede principale dei suoi rapporti personali e affettivi (familiari) e la sua dimora abituale. Pertanto, considerato che i criteri previsti dall'art. 2, comma 2, del TUIR risultano tra loro alternativi, nell'ipotesi di cui sopra, il soggetto avrà radicato la propria residenza fiscale in Italia.

Risultato: il cittadino straniero deve assoggettare a tassazione in Italia le retribuzioni percepite dal datore di lavoro estero, fermo restando quanto altro stabilito nel suo specifico caso dall'eventuale convenzione in vigore fra i due Paesi

³⁷ Ai sensi dall'art. 2 del TUIR.

	<p>contraenti.</p> <p>Cittadina italiana che si è trasferita all'estero, dove svolge un'attività lavorativa in smart-working, e ha mantenuto l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta.</p> <p>La contribuente in questione, anche qualora avesse trasferito all'estero il suo domicilio e la sua dimora abituale, continuerà a qualificarsi come fiscalmente residente in Italia in ragione del requisito anagrafico. Risultato: la cittadina italiana, seppure trasferita all'estero, deve sottoporre a tassazione tutti i suoi redditi nello Stato italiano; sempre fatto salvo il disposto della normativa convenzionale eventualmente applicabile</p> <p>Cittadino italiano iscritto all'AIRE per la maggior parte del periodo di imposta, che abbia sottoscritto un contratto di lavoro con un datore estero nel quale sia indicata come sede ordinaria di lavoro il Paese risultante dall'iscrizione all'AIRE (o altro Stato estero) e che però lavora in smart-working dall'Italia.</p> <p>Il soggetto in questione può considerarsi ancora fiscalmente residente in Italia, posto che comunque vi mantiene la dimora abituale dalla quale svolge la prestazione lavorativa in smart-working. Risultato: tassazione di tutti i suoi redditi nello Stato italiano (salvo convenzione applicabile)</p>
<p>REGIMI SPECIALI APPLICABILI PER ATTIVITÀ LAVORATIVA SVOLTA IN ITALIA</p>	<p>Il concetto di residenza fiscale sopra delineato – inalterato nelle fattispecie di smart-working – rileva anche ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano, ossia il c.d. "regime speciale per lavoratori impatriati"³⁸, nonché il "regime speciale per docenti e ricercatori"³⁹. Cosa che era stata d'altronde già chiarita in precedenti documenti di prassi dall'Agenzia delle Entrate⁴⁰.</p> <p>Per entrambi i regimi speciali l'elemento indispensabile è il</p> 

³⁸ disciplinato dall'art. 16 del D.lgs. 147/2015.

³⁹ art. 44 del D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla Legge 122/2010.

⁴⁰ [Circolare n. 17/E del 23.05.2017](#), [circolare n. 33/E del 28.12.2020](#) e [circolare n. 17/E del 25.05.2022](#).

trasferimento della residenza in Italia⁴¹ da parte del soggetto che ne fruisce, ossia l'**instaurazione di un collegamento sostanziale** con il **territorio dello Stato**, che implichi un'**interazione effettiva con la realtà italiana**.

Inoltre, di regola occorre che, prima del trasferimento in Italia, la persona fisica abbia **mantenuto la residenza fiscale all'estero** per un **periodo di tempo minimo** – variabile a seconda dell'agevolazione interessata.

L'accesso a detto regime speciale è **consentito** anche ai **cittadini** dell'**Unione europea** o di uno **Stato extra UE** con il quale risulti **in vigore** una **Convenzione contro le doppie imposizioni** o un **accordo** sullo **scambio di informazioni** in materia fiscale, a condizione che:

- ◆ siano in possesso di un **titolo di laurea** e abbiano **svolto “continuativamente”** un'attività di **lavoro dipendente**, di lavoro **autonomo** o di **impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi** o più, ovvero
- ◆ abbiano **svolto “continuativamente”** un'attività di **studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi** o più, conseguendo un **titolo di laurea** o una **“specializzazione post lauream”**.

Inoltre, **il regime è applicabile** in via temporanea, a partire dal **periodo di imposta** in cui il lavoratore **trasferisce** la **residenza fiscale in Italia** e per i **successivi periodi** di imposta agevolabili, **relativamente ai soli redditi che si considerano “prodotti in Italia”**.



Dunque, l'**esenzione non spetta** per i **redditi** derivanti da attività di lavoro prestata **fuori dai confini dello Stato**.

Orbene, tenuto conto di quanto indicato nei precedenti paragrafi, potrà **accedere** al “*regime speciale per lavoratori impatriati*” il soggetto che trasferisce la propria **residenza in Italia**, pur **continuando a lavorare in smart-working alle dipendenze di un datore di lavoro estero**, a partire dal periodo di imposta in cui avviene il trasferimento in Italia. Al contrario, **non potrà continuare a fruire dell'agevolazione** in esame il soggetto che, trasferitosi a lavorare in Italia, successivamente **traslochi all'estero pur continuando a**

⁴¹ Ex art. 2, TUIR.

	<p>svolgere dalla nuova località la propria prestazione lavorativa per il medesimo datore di lavoro italiano in modalità smart-working, in quanto in tal caso i redditi si considerano prodotti fuori dal territorio italiano.</p> <p>Con espresso riguardo al regime speciale per docenti e ricercatori, è richiesto che sussista un collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia del docente o del ricercatore e lo svolgimento dell'attività produttiva del reddito agevolabile.</p> <p>Contrariamente a quanto evidenziato per il regime impatriati, un docente o un ricercatore:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ trasferitosi in Italia, ◆ che intrattenga un rapporto di lavoro con un Ente o con un'Università situata in uno Stato estero, per cui svolge la propria attività di docenza o ricerca in modalità smart-working, <p>non potrà beneficiare dell'agevolazione per i relativi redditi, in quanto, in tal caso non sussiste un collegamento tra il trasferimento in Italia e lo svolgimento di un'attività di docenza e/o ricerca nel territorio dello Stato.</p> <p>Viceversa, il docente straniero che si trasferisce in Italia per svolgere attività di insegnamento in modalità smart-working per conto di un datore di lavoro nazionale, interrompendo il precedente rapporto di lavoro con Enti o Università situati all'estero, potrà beneficiare dell'agevolazione (ovviamente, ferme restando tutte le altre condizioni richieste dalla normativa).</p>
<p>TRASFERIMENTI FITIZI DI RESIDENZA ALL'ESTERO</p>	<p>L'Agenzia osserva come il fenomeno dei trasferimenti fittizi di residenza, a seguito della diffusione di modalità di lavoro agile, risulti ulteriormente acuito, in quanto la modalità di prestazione lavorativa a distanza rende meno immediata l'individuazione del luogo di presenza fisica del lavoratore nel corso dell'anno.</p> <p>Inoltre, sono stati riscontrati fenomeni nuovi, come i casi di persone che in epoca pre-pandemica avevano trasferito la residenza all'estero (anche ai fini anagrafici) e, rientrate in Italia durante l'emergenza sanitaria, sono poi rimaste a lavorare in modalità agile nel nostro Paese anche dopo la cessazione dello stato di crisi, omettendo, però, di rettificare il dato formale dell'iscrizione</p>

anagrafica.

In presenza del **requisito formale** della **cancellazione anagrafica** (con contestuale iscrizione all'AIRE), l'indagine deve concentrarsi sulla **verifica dei criteri alternativi di residenza e domicilio**, da intendersi secondo un **approccio qualitativo**.



L'**obiettivo** da perseguire attraverso le indagini è l'**accertamento** della **simulazione** di un soggetto che, **nonostante le risultanze anagrafiche** attestanti il trasferimento della residenza all'estero, **mantenga in realtà il centro dei propri interessi rilevanti in Italia**. In altri termini, occorre che dalle indagini scaturisca una **valutazione d'insieme dei molteplici rapporti** che il soggetto intrattiene **nel nostro Paese**.

Da quanto precede, quindi, emerge che:

- ◆ il **dato formale** dell'**iscrizione all'AIRE**, e
- ◆ la circostanza di **prestare l'attività lavorativa parzialmente o integralmente da remoto** per un soggetto estero,

non sono certamente di per sé elementi sufficienti a escludere la residenza fiscale in Italia qualora, da una **valutazione complessiva** dei **rapporti economici, patrimoniali e affettivi**, risultino integrati i più volte citati **criteri di individuazione della residenza fiscale** nel nostro Paese.

Del pari, lo svolgimento a distanza dell'attività lavorativa, in un Paese diverso da quello di stabilimento dell'operatore economico, **non esclude** affatto la possibilità che tale **attività** venga **valutata sotto il profilo sostanziale**, ai fini di inquadrare correttamente la residenza fiscale del soggetto.

LA RESIDENZA FISCALE DISCIPLINATA NELLE CONVENZIONI INTERNAZIONALI

Occorre preliminarmente ricordare che la **normativa interna** è **gerarchicamente sotto-ordinata** (e deve essere coordinata) alle disposizioni contenute nelle **Convenzioni contro le doppie imposizioni** stipulate dall'Italia con i singoli Stati esteri. Tale **prevalenza internazionale** sul diritto interno è pacificamente **riconosciuta** nell'ordinamento italiano, oltre a essere stata **affermata**⁴² dalla **giurisprudenza costituzionale**⁴³.

⁴² Ex art. 117 della Costituzione.

⁴³ Corte Costituzionale n. 311/2009 e n. 348-349/2007.

Peraltro, in materia di residenza fiscale, le regole di riferimento internazionali risultano di norma riportate nel **Modello convenzionale OCSE**.

Per l'individuazione della residenza fiscale si rimanda, innanzitutto, alla **definizione** adottata nella **legislazione** degli **Stati contraenti**. Solo laddove le **normative domestiche** degli Stati contraenti entrino in **conflitto**, qualificando entrambe la persona come residente, la Convenzione (al paragrafo 2) interviene stabilendo che la fattispecie debba essere risolta con **l'attribuzione della residenza a uno solo dei due Paesi**, mediante l'applicazione, secondo un criterio gerarchico, di specifiche regole (c.d. **tie breaker rules**).

Ad esempio, se un soggetto:

- ◆ acquisisce la residenza del Paese in cui è contrattualmente fissata la propria sede lavorativa, ma
- ◆ mantiene la dimora abituale o il domicilio in Italia, anche in virtù della possibilità di svolgere la prestazione lavorativa in tutto o in parte con modalità agili,

in tali circostanze, le **regole convenzionali fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente** cui seguono, ma solo in **via subordinata**, il **centro degli interessi vitali**, il **soggiorno abituale** e la **nazionalità** del contribuente – in ultima analisi: accordo fra le autorità dei 2 Stati contraenti.



Quando i **primi tre criteri non bastano a risolvere la questione**, il contribuente sarà considerato **residente** nello **Stato** contraente del quale possiede la **nazionalità**. Laddove, infine, una persona fisica abbia la **nazionalità di entrambi i Paesi** o di **nessuno di essi**, gli Stati contraenti la Convenzione **risolveranno la questione di comune accordo** fra loro.

In una differente fattispecie⁴⁴, l'Agenzia ha chiarito che il soggetto iscritto all'AIRE, che **rientra in Italia**, presso l'abitazione dei genitori, a **svolgere** da remoto (**smart-working**) **un'attività lavorativa alle dipendenze di un datore di lavoro inglese**, trasferendo nel territorio dello Stato la propria residenza (ai sensi del codice civile) e la propria abitazione permanente⁴⁵, per la maggior parte del periodo d'imposta, si **qualifica fiscalmente residente in Italia**. Risultato: i

⁴⁴ [risposta a interpello n. 127 del 20.01.2023](#).

⁴⁵ rilevante ai fini dell'art. 4, paragrafo 2, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito.

	<p>redditi erogati dal datore di lavoro del Regno Unito, a fronte dell'attività lavorativa svolta nel nostro Paese in modalità smart-working, devono essere assoggettati a imposizione esclusiva in Italia⁴⁶.</p>						
<p>APPLICAZIONE DELLE NORME CONVENZIONALI ALLO SMART WORKING ART. 15 – LAVORO DIPENDENTE</p>	<p>Il Modello Convenzionale OCSE detta le disposizioni relative alla tassazione dei redditi di lavoro dipendente⁴⁷, il quale prevede che:</p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="411 647 480 882">1)</td> <td data-bbox="480 647 1425 882"> <p>I salari, le paghe e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è svolta qui, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili (senza "soltanto") in questo altro Stato</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="411 882 480 1397">2)</td> <td data-bbox="480 882 1425 1397"> <p>Nonostante le previsioni di cui al paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Il dipendente soggiorna nell'altro Stato per un periodo o per più periodi che anche considerati complessivamente non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso di un periodo di 12 mesi consecutivi che hanno inizio o termine nell'anno fiscale considerato, e ◆ la remunerazione è pagata da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e ◆ la remunerazione non origina da una stabile organizzazione che il datore di lavoro possiede nell'altro Stato </td> </tr> </table> <p>Dunque, la Convenzione stabilisce:</p> <table border="1"> <tr> <td data-bbox="411 1473 480 1758">1)</td> <td data-bbox="480 1473 1425 1758"> <p>Un primo paragrafo che enuncia la regola generale che prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza, nel caso in cui il lavoro sia concretamente svolto in tale Paese; ◆ la potestà impositiva concorrenziale di entrambi gli Stati, nel caso in cui l'attività venga svolta nello Stato diverso da quello di residenza del dipendente </td> </tr> </table>	1)	<p>I salari, le paghe e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è svolta qui, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili (senza "soltanto") in questo altro Stato</p>	2)	<p>Nonostante le previsioni di cui al paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Il dipendente soggiorna nell'altro Stato per un periodo o per più periodi che anche considerati complessivamente non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso di un periodo di 12 mesi consecutivi che hanno inizio o termine nell'anno fiscale considerato, e ◆ la remunerazione è pagata da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e ◆ la remunerazione non origina da una stabile organizzazione che il datore di lavoro possiede nell'altro Stato 	1)	<p>Un primo paragrafo che enuncia la regola generale che prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza, nel caso in cui il lavoro sia concretamente svolto in tale Paese; ◆ la potestà impositiva concorrenziale di entrambi gli Stati, nel caso in cui l'attività venga svolta nello Stato diverso da quello di residenza del dipendente
1)	<p>I salari, le paghe e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è svolta qui, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili (senza "soltanto") in questo altro Stato</p>						
2)	<p>Nonostante le previsioni di cui al paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Il dipendente soggiorna nell'altro Stato per un periodo o per più periodi che anche considerati complessivamente non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso di un periodo di 12 mesi consecutivi che hanno inizio o termine nell'anno fiscale considerato, e ◆ la remunerazione è pagata da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e ◆ la remunerazione non origina da una stabile organizzazione che il datore di lavoro possiede nell'altro Stato 						
1)	<p>Un primo paragrafo che enuncia la regola generale che prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza, nel caso in cui il lavoro sia concretamente svolto in tale Paese; ◆ la potestà impositiva concorrenziale di entrambi gli Stati, nel caso in cui l'attività venga svolta nello Stato diverso da quello di residenza del dipendente 						

⁴⁶ Ai sensi dell'art. 15, paragrafo 1, primo periodo, Convenzione Italia e Regno Unito.

⁴⁷ Ai sensi dell'articolo 15.

	<p>2) Un secondo paragrafo che dispone una precisazione atta a superare le previsioni di cui al primo paragrafo, nel caso in cui si verificano le 3 condizioni riportate nelle lettere a/b/c sopra evidenziate (si rammenta che devono sussistere tutte e 3 le condizioni)</p> <p>In tal caso, prescindendo da qualunque valutazione sull'effettiva residenza del lavoratore, i redditi da quest'ultimo percepiti per il lavoro svolto da remoto nel territorio dello Stato, sia durante l'emergenza pandemica sia successivamente alla cessazione della crisi, sono imponibili in Italia. Non assumono alcuna rilevanza, infatti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ né la circostanza per cui, in assenza di accordi di smart-working, il lavoratore si dovrebbe recare fisicamente presso i locali dell'impresa nello Stato X, ◆ né l'eventuale origine forzata dello stabilimento a causa delle restrizioni alla circolazione⁴⁸.
<p>APPLICAZIONE DELLE NORME CONVENZIONALI ALLO SMART WORKING</p> <p>ART. 5 – STABILE ORGANIZZAZIONE</p>	<p>Il Modello OCSE⁴⁹ dispone che i redditi d'impresa siano tassati esclusivamente nello Stato di residenza, a meno che nell'altro Stato sussista una stabile organizzazione intesa⁵⁰ come una sede fissa attraverso cui l'impresa non residente svolge in tutto o in parte la sua attività. La Convenzione⁵¹ stabilisce poi che i redditi da lavoro autonomo sono tassati esclusivamente nello Stato di residenza, salvo il caso in cui tali redditi siano imputabili a una base fissa che il professionista mantiene nell'altro Stato contraente.</p> <p>Orbene, i presupposti di esistenza di una stabile organizzazione⁵² (o base fissa) possono sintetizzarsi in quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ esistenza della sede d'affari nella disponibilità dell'impresa o del professionista; ◆ fissità spaziale e temporale della sede d'affari; ◆ svolgimento dell'attività d'impresa o professionale in tutto o in parte per mezzo della sede fissa d'affari.

⁴⁸ Nonostante quanto auspicato dal Segretariato dell'OCSE, con la Guidance del 03.04.2020, successivamente aggiornata il 21.01.2021 – su cui torneremo oltre.

⁴⁹ All'articolo 7.

⁵⁰ Come definito dall'art. 5.

⁵¹ All'articolo 14.

⁵² Secondo i chiarimenti resi nel Commentario all'art. 5.



Ovviamente i predetti **requisiti** devono intendersi **integrati** anche nel caso di una persona fisica che svolga, nel territorio dello Stato, **attività d'impresa o di lavoro autonomo da remoto**.

Ad esempio, laddove un architetto:

- ◆ dispone di uno **studio professionale** nello Stato Z, e
- ◆ decide di **trascorrere parte dell'anno in Italia**, dove continua a elaborare **progetti che poi spedisce tramite e-mail** ai committenti, con i quali effettua **videochiamate**,

la norma convenzionale prevede la **necessità di valutare** l'eventuale esistenza di un' **effettiva base fissa estera**.

Ebbene, come per i redditi di lavoro dipendente, anche nella concreta fattispecie l'Agenzia non ritiene che la **modalità agile** alteri i **tradizionali criteri** di attribuzione della **potestà impositiva** dettati dalle previsioni convenzionali.

REGISTRO TITOLARE EFFETTIVO: INVIO DELLE COMUNICAZIONI AL REGISTRO DELLE IMPRESE

Tra gli **obblighi antiriciclaggio** è stata prevista l'**istituzione del Registro dei titolari effettivi**, cioè di una apposita sezione del Registro delle imprese, al cui interno sono contenuti i **dati dei titolari effettivi**:

- ◆ delle **imprese con personalità giuridica** (società di capitali);
- ◆ delle **persone giuridiche private** (associazioni e fondazioni riconosciute);
- ◆ dei **trust** (ed istituti giuridici analoghi).

Dal 10 ottobre 2023⁵³, i suddetti soggetti e già esistenti al 09.10.2023, dovranno **comunicare** entro 60 giorni, ovvero **entro l'11.12.2023**, i loro "titolari effettivi" agli uffici del registro delle imprese.

Di seguito, un riepilogo delle modalità di presentazione della prima comunicazione della titolarità effettiva.

L'art. 21 del [D.lgs. 231/2007](#) ha previsto che:

le imprese dotate di personalità giuridica
le persone giuridiche private tenute dall' iscrizione nello specifico Registro di cui al DPR 361/2000
i trust o istituti giuridici affini

debbano **comunicare, telematicamente al Registro Imprese** (in esenzione da imposta di bollo), **le informazioni relative ai propri titolari effettivi**, per i quali è istituita un'**apposita Sezione Autonoma**.

Per questo motivo le **camere di commercio**, lo scorso anno, hanno **comunicato agli interessati** che sarebbero stati **chiamati a comunicare il Titolare Effettivo al Registro delle Imprese**⁵⁴.

Successivamente, con il [D.M. 12.04.2023](#) del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, sono state approvate le **specifiche tecniche** del formato elettronico della **comunicazione unica d'impresa** da utilizzare per le comunicazioni dei dati relativi ai titolari effettivi.

In sintesi, i **soggetti** che **devono comunicare il Titolare Effettivo** al Registro Imprese sono:

- ◆ le **imprese dotate di personalità giuridica** quindi, ad esempio

⁵³ Con la pubblicazione sulla G.U. del [D.M. del 29.09.2023](#) del Ministero delle imprese e del made in Italy, è diventato **operativo il Registro dei titolari effettivi**.

⁵⁴ Con [decreto interministeriale n. 55 del 11.02.2022](#) ha dato disposizioni in materia di **comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva**.

- ✓ tutte le **SRL** (ordinarie, semplificate, start-up innovative, eccetera),
- ✓ le **SPA**, e
- ✓ le **altre società di capitali**;
- ◆ le **persone giuridiche private**, come
 - ✓ le **fondazioni**, e
 - ✓ le **associazioni riconosciute**;
- ◆ i **trust** e gli **istituti giuridici** affini ai trust.

Il **titolare effettivo**⁵⁵ è la **persona fisica o persone fisiche** cui, in ultima istanza, è **attribuibile**:

- ◆ la **proprietà diretta o indiretta dell'ente**, ovvero
- ◆ il **relativo controllo**.


Sono previsti **specifici criteri da seguire** per l'individuazione del Titolare effettivo a seconda della tipologia del **soggetto**.

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMUNICAZIONE	CRITERI PER INDIVIDUARE TITOLARE EFFETTIVO
<p>IMPRESE DOTATE DI PERSONALITÀ GIURIDICA⁵⁶</p> <p>I principali soggetti coinvolti nella comunicazione dei dati sono: società a responsabilità limitata, società per azioni, società in accomandita per azioni e società cooperative.</p>	<p>È la persona fisica che ha la proprietà diretta o indiretta⁵⁷ di una partecipazione superiore al 25% del capitale.</p> <p>Nelle ipotesi in cui l'esame dell'assetto proprietario non consenta di individuare in maniera univoca la persona fisica o le persone fisiche cui è attribuibile la proprietà diretta o Unioncamere indiretta dell'ente, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile il controllo del medesimo in forza:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ del controllo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria; ◆ del controllo di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria;

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 20, comma 1 del D.lgs. 231/2007.

⁵⁶ art. 20, commi 2, 3 e 5 del D.lgs. 231/2007.

⁵⁷ **proprietà diretta**: titolarità di una partecipazione **superiore al 25%** del capitale, detenuta da una persona fisica; **proprietà indiretta**: titolarità di una percentuale di partecipazioni **superiore al 25%** del capitale, posseduto per il tramite di società controllate, fiduciarie, interposta persona.

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ dell'esistenza di particolari vincoli contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante.  <p>Tali criteri devono essere applicati in forma "scalare".</p> <p>Qualora l'applicazione dei criteri di cui sopra non consenta di individuare univocamente uno o più titolari effettivi, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche titolari, conformemente ai rispettivi assetti organizzativi o statutari, di poteri di rappresentanza legale, amministrazione o direzione della società o del cliente comunque diverso dalla persona fisica.</p>
<p>PERSONE GIURIDICHE PRIVATE⁵⁸</p> <p>I soggetti coinvolti nella comunicazione dei dati sono le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato, iscritte o meno al R.E.A., che hanno acquisito la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, istituito presso le Prefetture, le Regioni e le Province autonome.</p>	<p>Sono cumulativamente individuati, come titolari effettivi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ i fondatori (se in vita); ◆ i beneficiari, quando individuati o facilmente individuabili; ◆ i titolari di poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione. <p>In questo caso la titolarità effettiva è individuata in via "cumulativa": i fondatori, i beneficiari e i titolari di poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione sono tutti individuati quali titolari effettivi della persona giuridica privata e devono essere comunicati all'ufficio del registro delle imprese.</p> <p>Una PGP può avere anche più di un titolare effettivo.</p>
<p>TRUST E ISTITUTI GIURIDICI AFFINI AI TRUST⁵⁹</p> <p>Gli istituti coinvolti nella comunicazione dei dati sono: trust in possesso di codice fiscale, residenti in Italia o non residenti, ma con redditi prodotti</p>	<p>Il costituente, il fiduciario, il guardiano ovvero altra persona per conto del fiduciario, ove esistenti, i beneficiari o classe di beneficiari e le altre persone fisiche che esercitano il controllo sul trust o istituto giuridico affine e qualunque altra persona fisica che esercita, in ultima istanza, il controllo sui beni conferiti nel trust o istituto giuridico affine, attraverso la proprietà diretta o indiretta o altri mezzi.</p>

⁵⁸ art. 20, comma 4 del D.lgs. 231/2007.

⁵⁹ art. 22, comma 5 del D.lgs. 231/2007.

in Italia, o enti che, per assetto e funzioni, determinano effetti giuridici equivalenti a quelli dei trust.

Anche in questo caso, la titolarità effettiva **è individuata in via cumulativa**: se oltre al costituente (o settlor) e al fiduciario (trustee) sono presenti altri soggetti tra quelli indicati, tutti devono essere comunicati quali titolari effettivi del trust affinché siano iscritti nella 'sezione speciale' del registro delle imprese.

Il **mandato fiduciario** è un istituto giuridico affine al trust in quanto determina “...effetti giuridici equivalenti a quelli dei trust espressi, anche avuto riguardo alla destinazione dei beni ad uno scopo ed al controllo da parte di un soggetto diverso dal proprietario, nell'interesse di uno o più beneficiari o per il perseguimento di uno specifico fine”. I trust e gli istituti giuridici affini, compilando il modello digitale TE, sono iscritti nell'apposita 'sezione speciale' e comunicano contestualmente il 'titolare effettivo'. Il DM 12 aprile 2023, che ha approvato il modello digitale TE per la comunicazione dei titolari effettivi, ha dato seguito, tra l'altro, alle disposizioni contenute nel Decreto 16 gennaio 1995 del Ministro dell'industria, del commercio, dell'artigianato (oggi Ministro delle Imprese e del Made in Italy), circoscrivendo ai soli mandati fiduciari stipulati con società fiduciarie l'obbligo della comunicazione della titolarità effettiva. La comunicazione deve essere inviata dalle società fiduciarie all'ufficio del registro delle imprese in cui le stesse hanno sede. Nel caso di mandato fiduciario, non è possibile indicare il fiduciario quale titolare effettivo e deve essere indicato almeno il costituente (ovverosia il fiduciante) e il beneficiario. È previsto l'inoltro di una pratica diversa per ogni mandato fiduciario stipulato dalla società fiduciaria

I “soggetti obbligati”⁶⁰ dovranno procedere ad effettuare la Comunicazione Unica d'impresa **compilando il nuovo modello TE:**

- ◆ tramite l'**applicativo DIRE** (o [altra soluzione di mercato](#) aggiornato con il citato modello ministeriale);
- ◆ scegliendo la **pratica del Titolare Effettivo**;
- ◆ indicando l'**impresa/istituto oggetto della comunicazione** e dichiarando i **dati del suo Titolare Effettivo**;
- ◆ **sottoscrivendo con firma digitale la pratica.**



È necessario avere **sottoscritto un contratto per l'utilizzo del servizio Telemaco**, nonché essere **titolari di un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC)**.

La pratica di **comunicazione** della titolarità effettiva, **firmata digitalmente** dal soggetto obbligato, deve essere **trasmessa alla CCIAA** da un **soggetto abilitato all'invio telematico**:

- ◆ che può essere l'**obbligato stesso**;
- ◆ un **intermediario abilitato**.

STRUMENTI NECESSARI PER L'INVIO DELLA COMUNICAZIONE DEL TITOLARE EFFETTIVO

Questi gli **strumenti** necessari per compilare e comunicare la pratica del Titolare Effettivo.

- ◆ **Account Telemaco**
Il servizio Telemaco consente sia la consultazione delle informazioni ufficiali delle imprese italiane, sia l'invio e il monitoraggio delle pratiche Registro Imprese. È possibile registrarsi gratuitamente su www.registroimprese.it o rivolgersi ad un intermediario autorizzato.
- ◆ **Firma Digitale**
È lo strumento informatico, collegato all'identità digitale del soggetto obbligato all'invio, indispensabile per firmare la pratica con pieno valore legale. Può essere rilasciata solo da prestatori di servizi fiduciari qualificati da AgID (Qualified Trust Service Provider - QTSP).
- ◆ **Software di compilazione ed invio delle pratiche**
DIRE è il servizio web delle Camere di Commercio Italiane per compilare ed inviare Depositi e Istanze al Registro delle Imprese. Con l'Account Telemaco è possibile accedere a DIRE anche

⁶⁰ l'amministratore di società di capitali; in caso di persona giuridica privata, il fondatore, se invita, o un soggetto con la rappresentanza e l'amministrazione; il fiduciario nel caso di Trust.

per compilare ed inviare la pratica del Titolare Effettivo. Per maggiori informazioni clicca qui: dire.registroimprese.it.

Oppure, scegli [altre soluzioni di mercato](#).

◆ **PEC**

Durante la compilazione della pratica, è necessario indicare l'indirizzo PEC sul quale si desidera ricevere tutte le comunicazioni ufficiali ad essa collegate.

La **comunicazione** del titolare effettivo rivolta all'ufficio del registro delle imprese della Camera di Commercio territorialmente competente è, quindi, **effettuata**:

- ◆ con **invio telematico**,
- ◆ **mediante il modello della Comunicazione Unica** e lo **specifico modulo digitale TE**, approvato dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy con il [D.M.12.04.2023](#)

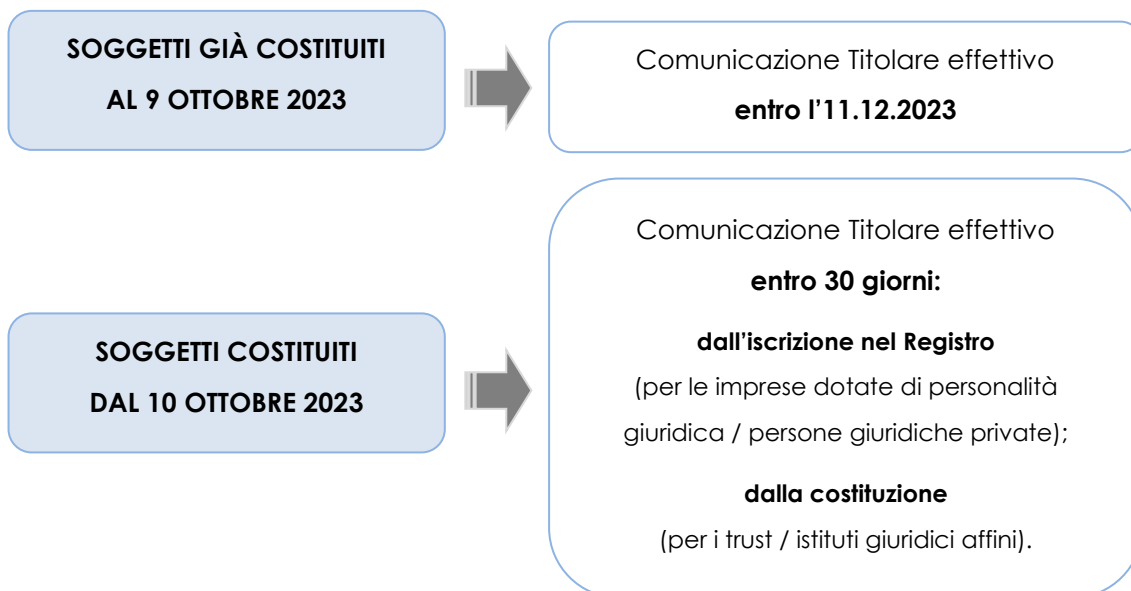
Il primo popolamento del registro dei titolari effettivi **avviene mediante le comunicazioni** della titolarità effettiva cui sono tenute:

- ◆ **le imprese persone giuridiche e le persone giuridiche private già costituite**, ovvero già iscritte nel registro delle imprese **al 9 ottobre 2023**,
- ◆ **i trust** e gli istituti giuridici affini **già costituiti al 9 ottobre 2023**, da inviare **entro l' 11 dicembre 2023**.

La comunicazione del titolare effettivo è obbligatoria anche **per i soggetti costituiti dopo il 9 ottobre 2023**, in questo caso le scadenze da rispettare sono:

- ◆ per le spa, srl, sapa, società consortili per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata e società cooperative neocostituite la comunicazione della titolarità effettiva deve essere trasmessa all'ufficio del registro delle imprese **entro 30 giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese**;
- ◆ per le persone giuridiche private neocostituite la comunicazione della titolarità effettiva deve essere trasmessa all'ufficio del registro delle imprese **entro 30 giorni dall'iscrizione nel registro delle persone giuridiche private**;

- ◆ per i trust e gli istituti giuridici affini (mandati fiduciari) neocostituiti la comunicazione deve essere trasmessa **entro 30 giorni dalla costituzione**.



La comunicazione della titolarità effettiva non può essere **inviata contestualmente ad altre istanze o denunce da presentare all'ufficio del registro delle imprese**: unica **eccezione**⁶¹ è rappresentata dalla **comunicazione periodica annuale di "conferma"**, che le imprese dotate di personalità giuridica possono infatti inviare all'ufficio del registro delle imprese **contestualmente al deposito del bilancio d'esercizio**.

I **dati e le informazioni** che formano oggetto della comunicazione sono indicati dall'art. 4 del [D.M. 55/2022](#).

	LA COMUNICAZIONE	DATI DA COMUNICARE
IMPRESE DOTATE DI PERSONALITÀ GIURIDICA	<ul style="list-style-type: none"> ◆ è destinata esclusivamente al Registro Imprese, ◆ non può contenere ulteriori contestuali adempimenti, ◆ avviene tramite il nuovo modello TE 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ i dati anagrafici del soggetto o dei soggetti individuati come titolari effettivi, ◆ il requisito che conferisce tale status,

⁶¹ ai sensi dell'art.3, comma 3 del Decreto.

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ deve essere firmata digitalmente da un amministratore (non è consentito l'utilizzo della procura speciale) ◆ non prevede allegati obbligatori, ◆ è soggetta al pagamento di diritti di segreteria ed è esente dall'imposta di bollo. 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ l'eventuale indicazione di soggetto controinteressato all'accesso, ad esempio in caso di titolare effettivo minore d'età o inabile, ◆ la dichiarazione ai sensi del D.P.R. 445 del 2000.
PERSONE GIURIDICHE PRIVATE	<ul style="list-style-type: none"> ◆ è destinata esclusivamente al Registro Imprese, ◆ non può contenere ulteriori contestuali adempimenti, ◆ avviene tramite il nuovo modello TE, ◆ deve essere firmata digitalmente da un fondatore o da un soggetto cui è attribuita la rappresentanza e l'amministrazione (non è consentito l'utilizzo della procura speciale), ◆ non prevede allegati obbligatori, ◆ è soggetta al pagamento di diritti di segreteria ed è esente dall'imposta di bollo. 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ dati identificativi dell'ente: ◆ denominazione, codice fiscale e PEC, ◆ la sede legale e se diversa la sede amministrativa, ◆ i dati anagrafici del soggetto o dei soggetti individuati come titolari effettivi, ◆ il requisito che conferisce tale status, ◆ l'eventuale indicazione di soggetto controinteressato all'accesso, ad esempio in caso di titolare effettivo minore d'età o inabile, ◆ la dichiarazione ai sensi del D.P.R. 445 del 2000.
TRUST E ISTITUTI GIURIDICI AFFINI	<ul style="list-style-type: none"> ◆ avviene tramite il nuovo modello TE, ◆ deve essere firmata digitalmente da un fiduciario (non è consentito l'utilizzo della procura speciale), ◆ non prevede allegati obbligatori, 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ i dati identificativi del Trust o istituto giuridico affine, ◆ la data, il luogo e gli estremi dell'atto di costituzione, ◆ i dati anagrafici del soggetto o dei soggetti individuati come titolari effettivi,

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ è soggetta al pagamento di diritti di segreteria ed è esente dall'imposta di bollo. 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ il requisito che conferisce tale status
--	---	---



La **comunicazione** dei titolari **effettivi** è **esente da imposta di bollo**, ma soggetta al pagamento dei **diritti di segreteria pari a 30,00 euro**.

Il modulo digitale TE si compone:

a)	<p>di una sezione principale denominata "Estremi della comunicazione", in cui vanno indicati, tra gli altri aspetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ il tipo di soggetto⁶² cui si riferisce la comunicazione della titolarità effettiva, ◆ il codice fiscale ◆ e la denominazione 				
b)	<p>di tre successivi riquadri così denominati:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ PGP-Informazioni identificative in cui indicare l'indirizzo della sede legale e della sede amministrativa, se diversa dalla prima, e l'indirizzo di posta elettronica certificata; ◆ Trust-Informazioni identificative in cui indicare data, luogo ed estremi di costituzione del trust; ◆ Titolare Effettivo. Quest'ultima sezione è a sua volta suddivisa in tre parti: <ul style="list-style-type: none"> ✓ dati anagrafici e cittadinanza del titolare effettivo (si precisa che se il soggetto ha cittadinanza estera non è obbligato compilare il codice fiscale); ✓ residenza/domicilio; ✓ indicazione dei criteri in base ai quali il soggetto indicato è individuato quale titolare effettivo. Quest'ultimo ed importante aspetto viene esplicitato nella compilazione del modello TE mediante l'uso di alcuni 'codici' diversificati in funzione del soggetto giuridico cui è riferita la dichiarazione. L'elenco dei codici disponibili è qui sotto riportato. <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto; width: 80%;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">IMPRESE CON PERSONALITÀ GIURIDICA - CODICI UTILIZZABILI E DESCRIZIONE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center; width: 15%;">TPD</td> <td>PARTECIPAZIONE PROPRIETARIA DIRETTA SUPERIORE AL VENTICINQUE PER CENTO DEL CAPITALE</td> </tr> </tbody> </table>	IMPRESE CON PERSONALITÀ GIURIDICA - CODICI UTILIZZABILI E DESCRIZIONE		TPD	PARTECIPAZIONE PROPRIETARIA DIRETTA SUPERIORE AL VENTICINQUE PER CENTO DEL CAPITALE
IMPRESE CON PERSONALITÀ GIURIDICA - CODICI UTILIZZABILI E DESCRIZIONE					
TPD	PARTECIPAZIONE PROPRIETARIA DIRETTA SUPERIORE AL VENTICINQUE PER CENTO DEL CAPITALE				

⁶² Il "tipo di soggetto" va indicato con un apposito codice identificativo: **'I'** se impresa; **'M'** se mandato fiduciario; **'P'** se persona giuridica privata; **'T'** se trust.

TPI	PARTECIPAZIONE PROPRIETARIA INDIRETTA SUPERIORE AL VENTICINQUE PER CENTO DEL CAPITALE
TCM	CONTROLLO DI MAGGIORANZA DEI VOTI ESERCITABILI IN ASSEMBLEA ORDINARIA
TCE	CONTROLLO DI VOTI SUFFICIENTI PER INFLUENZA DOMINANTE IN ASSEMBLEA ORDINARIA
TVC	ESISTENZA DI VINCOLI CONTRATTUALI PER INFLUENZA DOMINANTE SULLA SOCIETA'
TRA	TITOLARE POTERI DI RAPPRESENTANZA, AMMINISTRAZIONE O DIREZIONE
PERSONE GIURIDICHE PRIVATE – CODICI UTILIZZABILI E DESCRIZIONE	
FND	FONDATORE
BNP	BENEFICIARIO DELLA PERSONA GIURIDICA PRIVATA
TRA	TITOLARE POTERI DI RAPPRESENTANZA, AMMINISTRAZIONE O DIREZIONE
TRUST – CODICI UTILIZZABILI E DESCRIZIONE	
CSA	TITOLARE EFFETTIVO DI COSTITUENTE DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
FDA	TITOLARE EFFETTIVO DI FIDUCIARIO DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
GUA	TITOLARE EFFETTIVO DI GUARDIANO DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
DDA	TITOLARE EFFETTIVO DI SOGGETTO CHE OPERA PER CONTO DEL FIDUCIARIO IN TRUST O ISTITUTO AFFINE
BNA	TITOLARE EFFETTIVO DI BENEFICIARIO DEL TRUST O ISTITUTO AFFINE
TFA	TITOLARE EFFETTIVO DI ESERCENTE CONTROLLO SUI BENI IN TRUST O ISTITUTO AFFINE
CST	COSTITUENTE DI TRUST O ISTITUTO AFFINE

FDU	FIDUCIARIO DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
GUR	GUARDIANO DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
DDF	SOGGETTO CHE OPERA PER CONTO DEL FIDUCIARIO IN TRUST O ISTITUTO AFFINE
BNC	BENEFICIARIO DEL TRUST O ISTITUTO AFFINE
TFC	ESERCENTE CONTROLLO SUI BENI IN TRUST O ISTITUTO AFFINE

MANDATI FIDUCIARI – CODICI UTILIZZABILI E DESCRIZIONE	
CSA	TITOLARE EFFETTIVO DI COSTITUENTE DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
GUA	TITOLARE EFFETTIVO DI GUARDIANO DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
DDA	TITOLARE EFFETTIVO DI SOGGETTO CHE OPERA PER CONTO DEL FIDUCIARIO IN TRUST O ISTITUTO AFFINE
BNA	TITOLARE EFFETTIVO DI BENEFICIARIO DEL TRUST O ISTITUTO AFFINE
TFA	TITOLARE EFFETTIVO DI ESERCENTE CONTROLLO SUI BENI IN TRUST O ISTITUTO AFFINE
CST	COSTITUENTE DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
GUR	GUARDIANO DI TRUST O ISTITUTO AFFINE
DDF	SOGGETTO CHE OPERA PER CONTO DEL FIDUCIARIO IN TRUST O ISTITUTO AFFINE
BNC	BENEFICIARIO DEL TRUST O ISTITUTO AFFINE
TFC	ESERCENTE CONTROLLO SUI BENI IN TRUST O ISTITUTO AFFINE

In caso di **presenza del controinteressato** all'accesso ai dati sulla titolarità effettiva, è necessario digitare il **codice specifico sottoindicato**, cui è **abbinato il campo obbligatorio** in cui compilare la motivazione per cui⁶³ l'accesso esporrebbe:

⁶³ in base all'art. 21 commi 2 lett. f) e 4 lett. d-bis).

“... il titolare effettivo a un rischio sproporzionato di frode, rapimento, ricatto, estorsione, molestia, violenza o intimidazione” oppure se “il titolare effettivo sia una persona incapace o minore d'età”.

Se viene **opzionato il codice sottoindicato** è necessario **indicare anche**, nell'apposito campo, l'**indirizzo di posta elettronica certificata** riferibile al **titolare effettivo** presso cui la Camera di Commercio deve inviare al controinteressato le istanze di accesso ricevute⁶⁴.

CONTROINTERESSATO – CODICE DA UTILIZZARE E DESCRIZIONE	
CTR	CONCRETA E DETTAGLIATA MOTIVAZIONE DEL CONTROINTERESSATO

Nel **modello TE** è infine inserita la **dichiarazione**⁶⁵:

“di **responsabilità e consapevolezza** in merito alle **sanzioni previste** dalla legislazione penale e dalle leggi speciali in materia di **falsità degli atti e delle dichiarazioni rese**” (art. 4 comma 1 lett. f) del Decreto 55/2022).

La **dichiarazione autocertificata** è sufficiente per ottenere l'**iscrizione** della titolarità effettiva nel registro delle imprese.



In linea generale, quindi, **non sono previsti allegati o documenti da inviare a supporto di quanto dichiarato**.

Tale documentazione deve comunque essere **custodita con cura dagli amministratori** e deve essere da loro **fornita agli uffici del registro delle imprese in una fase successiva**, se richiesta.

Ciò premesso, è **possibile allegare documenti** purché in **formato pdf/A firmati digitalmente** e codificati ad uso interno (**codice documento “98”**).

Va tenuto presente che le **specifiche ministeriali** prevedono alcuni **controlli automatici** relativi anche agli eventuali **allegati** e che l'**assenza dei requisiti formali** appena ricordati **impedisce la spedizione del modello** digitale TE agli uffici del registro delle imprese.

La comunicazione della titolarità effettiva deve essere **sottoscritta digitalmente**:

⁶⁴ art. 7, comma 3 del D.M. 55/2022.

⁶⁵ ai sensi dell'art. 48 del D.P.R. 445/2000.

a)	dal legale rappresentante o da uno degli amministratori , o dei liquidatori, o dal commissario liquidatore, o dal commissario giudiziario, in caso di società (oppure da un sindaco, in caso di inerzia degli amministratori/liquidatori).
b)	dal fondatore o da una delle persone dotate di poteri di rappresentanza e amministrazione , o dal liquidatore in caso di persona giuridica privata .
c)	dal fiduciario , in caso di trust o di istituti giuridici affini

L'adempimento si sostanzia nella **compilazione e sottoscrizione** dell'apposito **modulo digitale TE** (approvato con Decreto 12 aprile 2023), con successivo invio al registro delle imprese mediante Comunicazione unica.



Non sono ammesse deleghe o incarichi a terzi per la **sottoscrizione digitale del modello**: solo i soggetti sopra indicati possono sottoscrivere digitalmente la comunicazione e così autocertificare la titolarità effettiva.

I **terzi** possono provvedere alla "**spedizione telematica**" del **modello già sottoscritto** dal soggetto obbligato: in questo caso devono aggiungere la loro firma digitale a quella del dichiarante nella cd. 'distinta di accompagnamento' ai fini della domiciliazione.

Le informazioni sulla titolarità effettiva devono essere costantemente **aggiornate**. Tutte le volte in cui si verifichi una variazione della titolarità effettiva dovuta a qualsiasi causa **deve essere inviato un nuovo modello digitale TE** all'ufficio del registro delle imprese competente.



Ogni **variazione** delle notizie già iscritte sulla titolarità effettiva dovrà essere **comunicata e iscritta**. Il registro dei titolari effettivi tiene, difatti, **traccia delle variazioni intervenute** e le **certifica entro il limite temporale di 10 anni**.

Va considerato che la **variazione** da comunicare **può riguardare**:

- ◆ sia la **persona stessa del titolare effettivo** (che può cambiare in seguito a successivi atti o fatti);
- ◆ sia le **sole notizie già comunicate** e a questi riferite (ad esempio l'indirizzo del titolare effettivo, il domicilio digitale eccetera).



In caso di variazione della titolarità effettiva, **la scadenza** entro cui inviare la comunicazione aggiornata della titolarità effettiva **è 30 giorni dall'atto o dall'evento** che ha provocato il cambiamento.

Nel caso in cui l'atto che determina la variazione debba essere pubblicato e sia previsto il regime giuridico cd. della pubblicità costitutiva - o parzialmente costitutiva - il termine di trenta giorni decorre dall'iscrizione dell'atto nel pertinente registro.

Indipendentemente dalla circostanza che intervengano variazioni della titolarità effettiva, è prevista una **comunicazione periodica annuale**.

Le società obbligate, le persone giuridiche private, i trust e gli istituti giuridici affini devono:

- ◆ **periodicamente comunicare la loro titolarità effettiva** anche se nulla è cambiato rispetto all'ultima comunicazione presentata,
- ◆ ed effettuare la comunicazione **entro 12 mesi** dall'ultima comunicazione (sia essa di variazione o di conferma).



Le **imprese con personalità giuridica** possono effettuare l'adempimento, nel rispetto comunque del termine massimo di 12 mesi dall'ultima comunicazione, **contestualmente al deposito annuale del bilancio d'esercizio** nel registro delle imprese competente.

L'**omesso adempimento** degli **obblighi di comunicazione** al Registro titolari effettivi comporterà l'applicazione della **sanzione**⁶⁶:

- ◆ da un **minimo di 103,00 euro**
- ◆ ad un **massimo di 1.032,00 euro**.



Se la comunicazione è fatta nei 30 **giorni successivi** alla **scadenza** dei termini prescritti, la **sanzione amministrativa è ridotta ad 1/3**.

La **sanzione concretamente applicabile** è, invece, pari al **doppio del minimo** nel caso in cui si proceda ad effettuare il **pagamento della sanzione entro 60 giorni** dalla **notifica della violazione** da parte della CCIAA.

Di seguito, si riporta una tabella riepilogativa delle sanzioni applicabili, in particolare a seconda delle tempistiche di invio della comunicazione e dell'eventuale correzione a seguito di segnalazione da parte della CCIAA.

⁶⁶ prevista dall'art. 2630 c.c.

SANZIONI		
SITUAZIONE	Importo sanzione	Misura ridotta entro 60 gg dalla notifica
Denunce e comunicazioni presentate entro i 30 giorni successivi alla scadenza	♦ € 34,33 (minimo) ♦ € 344,00 (massimo)	€ 68,66
Denunce e sanzioni presentate oltre 30 giorni successivi alla scadenza	♦ € 103,00 (minimo) ♦ € 1.032 (massimo)	€ 206,00

GIUSEPPE IANNIBELLI