

VENERDÌ 8 GENNAIO 2021

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Digital tax senza confini - pag. 2
- Cartelle di pagamento: ripartono i versamenti. Regole ed opportunità - pag. 5
- Registrazione delle fatture: più tempo a disposizione per i contribuenti trimestrali - pag. 8
- Nuovo ruolo di consigliere in materia tributaria dell'Agenzia delle Entrate: i dubbi dell'AIDC - pag. 10
- Pignoramento presso terzi: quali obblighi di certificazione in caso di eredità giacente senza curatore - pag. 10

## LAVORO E PREVIDENZA

- Disabili, assunzioni sospese nel periodo Covid: come dilazarle alla ripresa delle attività - pag. 20
- Opzione donna con requisiti maturati nel 2020: quando è possibile presentare domanda - pag. 23
- Legge di Bilancio 2021: la sintesi dei Consulenti del lavoro - pag. 25

## BILANCIO &amp; CONTABILITÀ

- Società di capitali: gli effetti della pandemia sulla formazione del bilancio 2020 - pag. 28

## FINANZIAMENTI

- Bonus pubblicità: come confermare gli investimenti effettuati nel 2020 - pag. 30

## IMPRESA


- Piani di risanamento: il CNDCEC pubblica i nuovi principi per le attestazioni dei professionisti - pag. 33

## IN EVIDENZA

## Cartelle di pagamento: ripartono i versamenti. Regole ed opportunità

di Roberto Fanelli - Docente di diritto tributario d'impresa presso UniMarconi Roma e Revisore legale


Al 31 dicembre 2020 è cessato il periodo di sospensione dei termini dei versamenti tributari e non derivanti dalle cartelle di pagamento e dagli avvisi di accertamento "esecutivi", iniziato l'8 marzo. Sempre al 31 dicembre 2020 scadono i termini delle sospensioni iniziate dal 21 febbraio 2020 nei confronti delle persone fisiche che a tale data avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei Comuni zona rossa, nonché dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, sempre alla stessa data, avevano nei medesimi Comuni la sede legale o la sede operativa. Questi versamenti devono essere effettuati in un'unica soluzione entro il 31 gennaio 2021. Cosa si deve fare?

A fine anno è cessato il **periodo di sospensione** dei termini dei **versamenti tributari e non tributari** scadenti nel periodo **dall'8 marzo al 31 dicembre 2020**, derivanti da cartelle di pagamento e dagli avvisi di accertamento "esecutivi" (art. 68 del D.L. n. 18/2020). Tali versamenti oggetto di sospensione **devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione", cioè entro il 31 gennaio 2021**, a meno che il Governo non preveda ulteriori slittamenti (la sospensione dei termini di versamento comporta la sospensione dei **termini pre-scrizionali e decadenziali**, 

## Piani di risanamento: il CNDCEC pubblica i nuovi principi per le attestazioni dei professionisti

di Vincenzo Morelli - Dottore Commercialista e Revisore Legale in Ravenna

Concordare il compenso dell'attestatore nella fase iniziale del piano in funzione del valore, della difficoltà e complessità della pratica, procedendo anche all'apposizione della data certa al mandato, far approvare preventivamente la situazione contabile di partenza ed il piano sul quale sarà svolta l'attività del professionista, procedere negli accertamenti delle previsioni del piano attingendo da autorevoli studi economici sui settori di riferimento ed acquisendo informazioni aggiornate sugli ordinativi e sulle vendite dell'impresa. Sono alcune delle indicazioni presenti nel nuovo documento sui "Principi di attestazione dei piani di risanamento" pubblicato dal CNDCEC, dove trovano spazio le indicazioni sull'attestazione da rilasciare durante il periodo di emergenza Covid-19. Nel documento vengono inoltre affrontate le attestazioni minori e il tema dell'indipendenza dell'attestatore.

La legge Fallimentare, fin dal **aziendale** ed alla continuità delle 2012, ha visto l'introduzione di imprese in crisi. Questi strumenti **procedure giudiziali e stragiudiziali** finalizzate al **risanamento** e degli operatori del settore 

**Fisco**

Le forme di tassazione nel mondo

## Digital tax senza confini

di Stefano Latini - Esperto di fiscalità internazionale

I colossi del web sono da tempo nel mirino delle autorità fiscali di vari Paesi. Ancora di più oggi, dopo che la pandemia ha dato ulteriore slancio al commercio online e ai servizi erogati tramite Internet: si pensi al ricorso massivo allo smart working. Il risultato è stato una crescita esponenziale dei ricavi lordi delle corporate digitali, che i Governi di diverse nazioni, a corto di liquidità e alla ricerca di nuove fonti di entrate per garantire l'extra-gettito necessario a sostenere le economie in crisi, cercano di intercettare imponendo imposto tasse locali sui servizi digitali. Tasse che gli USA etichettano come ingiuste e lesive del principio di concorrenza, con il rischio di innescare nuove guerre commerciali.

In un'economia globalizzata in cui i dati sono la materia prima, potrebbe non avere più senso tassare le società in base alla loro **presenza fisica** o utilizzare regole secolari per allocare i profitti a diverse giurisdizioni. Nell'Unione europea, ad esempio, l'aliquota fiscale media per un'azienda digitale è del 9,5%, rispetto al 23% applicato alle altre aziende, in particolare, del ramo manifatturiero.

### Come funziona una tassa sui servizi digitali? Il caso francese

Nel 2019, la Francia è stata la prima a presentare uno schema d'imposta "mondiale" sui servizi digitali, il cui obiettivo è **incidere direttamente sui ricavi lordi** delle aziende tecnologiche invece di calcolare quale quota dei profitti dell'azienda può essere tassata e dove.

L'aliquota è del 3% sulle entrate digitali, come la pubblicità mirata e la vendita di dati, e si applica alle aziende con un fatturato globale di almeno 750 milioni di euro e ricavi di non meno di 25 milioni di euro in Francia.

Delle **circa 30 aziende** fin qui **interessate** da questa nuova tassa, la maggior parte sono **statunitensi**, ma l'elenco include anche imprese **cinesi, tedesche, britanniche e francesi**.

Il gettito atteso, secondo le stime iniziali, era di 400 milioni di euro.

Per Parigi si tratta di vincere una partita che la vede decisamente **contrapposta agli USA**. Dazi e contro-misure pesanti, 2 miliardi di euro, su settori strategici dell'export francese sono già stati ripetutamente messi in campo.

Tuttavia, la Francia, dopo un primo rinvio, ha dato il via libera definitivo all'implementazione di questa nuova tassa.

### Quali altri Paesi pianificano tasse digitali?

In Europa, i Paesi che adottano o prendono in considerazione le tasse sui servizi digitali includono Austria, Spagna, Italia, Regno Unito, Ungheria, Repubblica

Ceca, Repubblica Slovacca, Lettonia.

Al di fuori dell'Europa, anche la Turchia ha imposto una tassa digitale.

L'India invece ha optato per un "prelievo di perequazione", conosciuto localmente come "tassa di Google" o equalization, che si rivolge esclusivamente alle società non residenti.

### Come hanno reagito gli Stati Uniti?

Gli Stati Uniti hanno avviato indagini sulle misure fiscali di almeno 10 Paesi, citando la sezione 301 dello US Trade Act del 1974, che consente a Washington di reagire a pratiche commerciali che ritiene ingiuste e/o dannose. È lo stesso strumento utilizzato per giustificare le tariffe statunitensi sulle merci cinesi per presunti furti di proprietà intellettuale.

E così, nel luglio 2020 sono state definite delle tariffe pianificate del 25% su una serie di prodotti francesi tra cui trucco, sapone e borse.

Ma come parte di un accordo mediato tra i presidenti dei due Paesi, gli Stati Uniti hanno ritardato l'attuazione delle loro misure e la Francia ha sospeso la riscossione delle sue tasse alla fine del 2020.

### La digital tax non conosce confini

Prima della pandemia di Covid-19, i Governi dell'Asia-Pacifico avevano già aumentato la loro attenzione su come tassare le imprese digitali. Infatti, diversi Paesi della regione hanno già introdotto la tassazione indiretta sui servizi digitali. Tra questi, la **Malesia e Singapore**.

Quest'anno, è toccato all'**Indonesia** introdurre una specifica tassazione sui servizi digitali forniti da non residenti.

Di recente, anche il **Vietnam** sta introducendo un nuovo meccanismo per riscuotere le tasse dagli operatori del commercio elettronico transfrontaliero e dai fornitori di servizi basati su piattaforme digitali, mentre le **Filippine** hanno in programma di assoggettare il valore creato nell'economia digitale all'IVA.

### Paesi che hanno introdotto la tassa digitale nel 2020



Camerun	Obbligo esteso alle imprese non residenti di addebitare e riscuotere l'IVA sulla fornitura di beni fisici e servizi elettronici ai propri consumatori e imprese
Cile	IVA al 19% il 1° giugno 2020. L'imposta sarà riscossa tramite registrazioni IVA del fornitore non residente o trattenuta dai fornitori di servizi di pagamento, comprese le società di carte di credito
Indonesia	IVA al 10% su tutte le transazioni online, senza soglia che significa dalla prima vendita
Malesia	IVA al 6% sui servizi digitali per i fornitori stranieri i cui servizi resi superano la soglia di 500.000 RM (circa \$ 120.000 USD) per un periodo di 12 mesi
Messico	IVA al 16% il 1° giugno 2020, i fornitori stranieri devono essere registrati ai fini IVA entro il 1° luglio per completare i primi resi. I non residenti devono nominare un rappresentante IVA locale
Nigeria	IVA al 7,5% sulle transazioni online per i fornitori stranieri i cui servizi resi superano la soglia di 25 milioni, in moneta locale.
Singapore	IVA al 7% per i fornitori stranieri di servizi digitali il cui fatturato globale annuo supera il milione di dollari SGD e la cui vendita di servizi digitali ai consumatori a Singapore supera 100.000 dollari.
Uganda	IVA al 18% su tutte le transazioni online, senza soglia che significa dalla prima vendita (simile all'equalizzatore indiano)
Uzbekistan	IVA al 10% su tutte le transazioni online, senza soglia, ovvero dalla prima vendita

## Anche Bruxelles ha il suo congegno fiscale per il digitale: la DAC7

La proposta sulla cooperazione amministrativa (DAC 7) estende le norme UE in materia di trasparenza fiscale alle piattaforme digitali, in modo che coloro che fanno profitto con la vendita di beni o servizi sulle piattaforme paghino anch'essi una giusta quota di tasse.

La nuova proposta garantirà che gli Stati membri scambino automaticamente informazioni sui ricavi generati dai venditori sulle piattaforme online. Di fatto, la DAC 7 è una forma di digital tax allo stato nascente.

## Puzzle digital tax. Il paradosso Usa

Il Paese più agli antipodi rispetto a tasse modello digital tax, gli USA, ne ospita decine in casa, adottate dai singoli Stati che, di fatto, applicano l'imposta sulle vendite su prodotti acquistati online. E questo paradosso grazie a una sentenza della Corte Suprema che ha consentito ai governi statali di tassare i venditori anche fuori dallo Stato.

Generalmente, i rivenditori con fatturati annuali superiori a 100.000 dollari o con più di 200 transazioni separate nello Stato devono registrarsi, riscuotere e pagare le imposte sulle vendite lì. Gli importi delle vendite annuali includono transazioni B2B e B2C. I venditori da remoto che rimangono sotto questa soglia di "presenza minima" non devono preoccuparsi delle tasse. Gli Stati che hanno già implementato questo tipo di prelievo sono 28, tra cui New York e California.

## Anche Mosca ha il suo ibrido fiscale

La Russia ha introdotto nuove leggi per tassare le transazioni digitali a partire dal **1° gennaio 2017**. In pratica, l'**aliquota IVA del 20%** si applica a **tutte le vendite**. Non esiste una soglia di registrazione e non è disponibile alcun meccanismo di inversione contabile. Pertanto, tutte le aziende straniere che vendono prodotti digitali a consumatori residenti in Russia devono riscuotere l'IVA e riferire alle autorità fiscali russe.

Le dichiarazioni IVA sono mensili e scadono entro il 25 del mese successivo alla fine del trimestre.

I venditori devono anche raccogliere due prove non contrastanti che dimostrino l'ubicazione del cliente (ad esempio indirizzo di fatturazione, posizione IPN, dettagli bancari o prefisso internazionale del numero di telefono). Questo è molto simile ai requisiti dell'UE.

## L'equalizzatore indiano che mina la crescita del settore high-tech

L'India classifica tutti i prodotti digitali con un nome diverso e molto lungo, in codice, OIDAR. In sostanza, tutti i prodotti o servizi acquistati online sono soggetti a una **tassa sulle vendite del 18%** e non esiste alcuna soglia per la registrazione fiscale. Ciò significa che se vendi a clienti in India, devi registrarti per la tassa indiretta indiana e addebitare il 18% di tasse quando necessario, ovvero, se vendi a un individuo o B2C. In caso contrario, invece, tutte le transazioni B2B sono coperte ma solo a condizione che l'acquirente fornisca un codice fiscale registrato.

## Fisco

Dal 1° gennaio

## Cartelle di pagamento: ripartono i versamenti. Regole ed opportunità

di Roberto Fanelli - Docente di diritto tributario d'impresa presso UniMarconi Roma e Revisore legale

Al 31 dicembre 2020 è cessato il periodo di sospensione dei termini dei versamenti tributari e non derivanti dalle cartelle di pagamento e dagli avvisi di accertamento "esecutivi", iniziato l'8 marzo. Sempre al 31 dicembre 2020 scadono i termini delle sospensioni iniziate dal 21 febbraio 2020 nei confronti delle persone fisiche che a tale data avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei Comuni zona rossa, nonché dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, sempre alla stessa data, avevano nei medesimi Comuni la sede legale o la sede operativa. Questi versamenti devono essere effettuati in un'unica soluzione entro il 31 gennaio 2021. Cosa si deve fare?

A fine anno è cessato il **periodo di sospensione** dei termini dei **versamenti tributari e non tributari** scadenti nel periodo **dall'8 marzo al 31 dicembre 2020**, derivanti da cartelle di pagamento e dagli avvisi di accertamento "esecutivi" (art. 68 del D.L. n. 18/2020). Tali versamenti oggetto di sospensione "devono essere effettuati in unica soluzione **entro il mese successivo** al termine del periodo di sospensione", cioè entro il **31 gennaio 2021**, a meno che il Governo non preveda ulteriori slittamenti (la sospensione dei termini di versamento comporta la sospensione dei **termini prescrizionali e decadenziali**, ex art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015).

La sospensione dei termini di versamento si applica anche:

- agli **atti di accertamento** emessi dall'Agenzia delle dogane ai fini della riscossione delle **risorse proprie** e della **connessa IVA all'importazione** (art. 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del D.L. n. 16/2012);
- alle **ingiunzioni** emesse dagli enti territoriali (R.D. n. 639/1910);
- agli **avvisi di accertamento** relativi ai tributi degli enti e agli atti finalizzati alla riscossione delle entrate patrimoniali emessi dagli enti e dai soggetti affidatari da parte degli **enti locali** (art. 1, comma 792, legge n. 160/2019).

Nei confronti delle **persone fisiche** che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei **Comuni "zona rossa"** e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21 febbraio 2020, avevano nei medesimi Comuni la sede legale o la sede operativa, i **termini delle sospensioni** decorrono **dal 21 febbraio 2020** e scadono il **31 dicembre 2020**.

A partire **dall'8 marzo 2020** l'Agenzia delle entrate Riscossione (ADER) **non** ha più effettuato la **notifica di cartelle di pagamento**, nemmeno tramite PEC (cfr.

FAQ n. 4 di ADER; art. 12, comma 3, del D.Lgs. n. 159/2015). Durante il periodo di sospensione (8 marzo - 31 dicembre 2020), inoltre, ADER non ha attivato alcuna nuova procedura cautelare (es. fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (es. pignoramento) (cfr. **FAQ n. 16** di ADER).

### Cartelle di pagamento notificate fino all'8 marzo 2020

Per le cartelle di pagamento **notificate fino all'8 marzo 2020** si possono avere **tre ipotesi**:

- 1) il contribuente era ancora **nei termini** per il pagamento (per esempio, se la notifica è stata effettuata entro i 60 giorni antecedenti all'8 marzo 2020, cioè a partire dall'8 gennaio 2020);
- 2) il termine di pagamento era **scaduto** (per esempio, se la cartella è pervenuta nel 2019, oppure entro il 7 gennaio 2020);
- 3) il contribuente aveva presentato **istanza di rateazione** (per esempio, per i casi di rottamazione e saldo e stralcio).

### *Termini di pagamento non scaduti alla data dell'8 marzo 2020*

Le somme indicate nelle cartelle di pagamento i cui termini di versamento **scadevano** nel periodo **dall'8 marzo al 31 dicembre 2020** (sospese fino al 31 dicembre 2020), devono essere pagate entro il **31 gennaio 2021** (art. 68 del D.L. n. 18/2020).

In alternativa al pagamento in unica soluzione entro il 31 gennaio 2021, il contribuente può anche chiedere la **rateazione** (art. 19 del D.P.R. n. 602/1973).

La relativa **domanda** può essere presentata anche oltre il **31 gennaio 2021**, ma, per evitare l'attivazione di procedure di recupero da parte di ADER, la stessa consiglia di presentare la domanda **entro tale termine** (cfr. **FAQ n. 3** di ADER).

### *Termini di pagamento già scaduti alla data dell'8 marzo 2020*



Per le cartelle i cui **termini di pagamento** erano già **scaduti** prima dell'8 marzo 2020, per le quali il contribuente non ha presentato domanda di rateazione, in via di principio l'agente della riscossione potrebbe iniziare le **azioni esecutive già dal mese di gennaio** (perché il termine del 31 gennaio riguarda il pagamento di cartelle i cui termini scadevano tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020), essendo le azioni cautelari (es. fermo amministrativo o ipoteca) ed esecutiva (es. pignoramento) sospese, ma solo fino al 31 dicembre 2020 (cfr. **FAQ n. 16** di ADER).

A tal proposito, si osserva che il decreto Ristori, come modificato in sede di conversione in legge, prevede la possibilità, per i contribuenti che sono **decaduti da precedenti piani di rateazione** (v. *infra*), di presentare una **nuova richiesta** di dilazione entro il **31 dicembre 2021**, "senza necessità di saldare le rate scadute alla data di relativa presentazione" (art. 13-*decies*, comma 5, del D.L. n. 137/2020, convertito dalla legge n. 176/2020).

Si ritiene che tale possibilità possa essere riconosciuta anche ai **contribuenti "morosi"**, che non hanno pagato la cartella e non hanno presentato alcuna istanza di dilazione, in quanto sono nella stessa condizione di coloro che sono decaduti da un precedente piano di rateazione.

Tuttavia, in tali casi, è consigliabile presentare l'istanza di rateazione il prima possibile, per evitare l'attivazione di procedure di recupero da parte dell'Agente della riscossione (si veda la già citata **FAQ n. 3** di ADER).

#### **Presentazione dell'istanza di rateazione**

Se a fronte della notifica di una cartella di pagamento il contribuente ha presentato **istanza di rateazione** durante il **periodo di sospensione**, l'istanza è stata o sarà istruita da ADER.

Si osserva che una volta ricevuta la richiesta di rateazione **ADER non può iscrivere ipoteca** (a meno che la domanda non venga rigettata) e non può **avviare nuove azioni esecutive** sino all'eventuale rigetto della stessa. In caso di accoglimento, il **pagamento della prima rata** determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate.

Inoltre, per le richieste di rateizzazione presentate a decorrere dal **30 novembre 2020** e fino al **31 dicembre 2021**, la temporanea situazione di **obiettiva difficoltà** deve essere documentata, ai fini della relativa concessione, solo nel caso in cui il debito complessivo oggetto di rateizzazione sia di importo superiore a **100 mila euro**, in deroga alla soglia di **60 mila** prevista dalla normativa vigente (art. 19, comma 1, ultimo

periodo, del D.P.R. n. 602/1973).

#### **Piani di dilazione in corso alla data dell'8 marzo 2020**

Qualora il contribuente alla data dell'8 marzo aveva in essere un piano di dilazione, con **rate scadenti** nel **periodo di sospensione**, il pagamento delle rate ha beneficiato della **sospensione fino al 31 dicembre 2020**, ma le rate devono essere comunque **versate entro il 31 gennaio 2021** (cfr. **FAQ n. 10 e n. 13** di ADER).

Tuttavia, il **decreto Cura Italia**, come modificato dal D.L. n. 125/2020, stabilisce (art. 68, comma 2-*ter*) che, relativamente ai **piani di dilazione in essere** alla data dell'8 marzo 2020, il debitore **decade** automaticamente dal **beneficio della rateazione** "in caso di mancato pagamento, nel periodo di rateazione, di **dieci rate** anche non consecutive".

Ciò significa che qualora il contribuente, entro la predetta data del 31 gennaio 2021, **non versi tutte le rate** che sono state sospese dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 potrà comunque continuare a beneficiare della rateazione, a meno che le **rate non versate** siano dieci o di più (si veda, a conferma, la **FAQ n. 12**, di ADER).

Le rate con **scadenza successiva al 31 dicembre 2020** devono essere versate nel rispetto delle **date riportate sui bollettini/moduli** di pagamento allegati al provvedimento di accoglimento.

#### **Intervenuta decadenza da piani di dilazione in corso**

I carichi contenuti nei **piani di dilazione** per i quali, anteriormente alla data dell'8 marzo 2020, è intervenuta la **decadenza dal beneficio**, possono essere **nuovamente dilazionati**, presentando la richiesta di rateazione entro il **31 dicembre 2021** e senza necessità di saldare le rate scadute alla data di relativa presentazione (art. 13-*decies*, comma 5, D.L. n. 137/2020, convertito dalla legge n. 176/2020).

La medesima disposizione prevede l'applicabilità, anche in questo caso, della maggiore tolleranza per la **decadenza dal beneficio della rateazione**, che interverrà solo "in caso di mancato pagamento, nel periodo di rateazione, di **dieci rate** anche non consecutive".

Inoltre, come già detto, per tutte le richieste di rateizzazione presentate a decorrere dal **30 novembre 2020** e fino al **31 dicembre 2021**, la temporanea situazione di **obiettiva difficoltà** deve essere documentata solo per importi superiori a 100 mila euro.

#### **Rottamazione e definizione agevolata**

Per quanto riguarda la:

- "**rottamazione-ter**" (art. 3 del D.L. n. 119/2018)

- la “**definizione agevolata delle risorse UE**” (art. 5 del D.L. n. 119/2018)

- il “**saldo e stralcio**” (art. 1, commi 190 e 193, della **legge n. 145/2018**)

il **decreto Cura Italia**, come modificato dal D.L. n. 137/2020 (art. 13-septies) rinvia al **1° marzo 2021** il termine per il pagamento delle **rate in scadenza nel 2020** in precedenza fissato al 10 dicembre 2020 dal decreto Rilancio (art. 154, lett. c, del D.L. n. 34/2020). Pertanto, per i contribuenti in regola con il pagamento delle **rate 2019**, il **mancato, insufficiente o tardivo versamento** di quelle in scadenza per l'anno 2020 non determina la perdita dei benefici delle suddette definizioni se le stesse verranno integralmente corrisposte entro il **1° marzo 2021** (art. 68, comma 3, del D.L. n. 18/2020).

**Leggi anche Rottamazione ter al 1° marzo 2021: versamento tassativo a pena di decadenza**

In questi casi, **non sono previsti i 5 giorni** di tolleranza (art. 3, comma 14-bis, del D.L. n. 119/2018). I soggetti decaduti dalle definizioni in parola per mancato, insufficiente o tardivo versamento delle somme scadute **nel 2019**, possono comunque presentare la

**domanda di rateizzazione** per le somme ancora dovute (ai sensi dell'art. 19 D.P.R. n. 602/1973) (art. 154 del D.L. n. 34/2020 e FAQ n. 8 di ADER).

Tale possibilità è stata **estesa** dal **decreto Ristori** (D.L. n. 137/2020) ai contribuenti **decaduti dai benefici della “prima rottamazione”** (D.L. n. 193/2016) e della “**rottamazione-bis**” (D.L. n. 148/2017) per mancato, insufficiente o tardivo versamento delle rate scadute.

### Nuove cartelle di pagamento e pignoramenti presso terzi

Il 31 dicembre 2020 è scaduta la sospensione per le attività di notifica di **nuove cartelle di pagamento**, che quindi potranno essere inviate ai contribuenti a partire dal mese di gennaio.

Inoltre, è scaduta anche la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati, prima della data di entrata in vigore del **decreto Rilancio** (19 maggio 2020), su **stipendi, salari, altre indennità** relative al rapporto di lavoro o impiego, nonché a titolo di **pensioni** e trattamenti assimilati.

### Casi pratici: cosa e come fare

Domanda	Risposta
Hai ricevuto una cartella di pagamento nel 2020 (dopo il 7 gennaio) e non hai ancora pagato nulla?	Devi pagare l'importo indicato entro il 31 gennaio 2021. In alternativa, puoi fare domanda di rateazione.
Hai ricevuto una cartella di pagamento nel 2020 (dopo il 7 gennaio) e hai pagato tutto?	Non devi fare niente.
Hai ricevuto una cartella di pagamento nel 2019 e non hai ancora pagato nulla?	Potresti ricevere un atto cautelare o di esecuzione da parte dell'Agente della riscossione se non paghi quanto prima l'importo indicato. Si ritiene che tu possa fare (nel più breve tempo possibile), domanda di rateazione (che blocca gli atti cautelari ed esecutivi)
Alla data dell'8 marzo 2020 avevi in piedi un piano di rateazione e non hai pagato nessuna rata nel periodo 8 marzo - 31 dicembre 2020?	Devi pagare tutte le rate del 2020 entro il 31 gennaio 2021. Tuttavia se non paghi alcune rate il piano di rateazione resta valido, a meno che le rate non pagate siano dieci o di più.
Stai beneficiando di un piano di definizione agevolata (rottamazione, saldo e stralcio)?	Se le rate 2019 sono regolari, puoi pagare le rate 2020 che ancora non hai pagato entro il 1° marzo 2021
Sei decaduto da piano di definizione agevolata (rottamazione, saldo e stralcio) per mancato, insufficiente o tardivo versamento delle rate scadute?	Puoi chiedere la rateizzazione dei debiti per le somme ancora dovute.
Avevi in piedi un piano di dilazione per il quale è intervenuta la decadenza?	I relativi carichi possono essere nuovamente dilazionati presentando richiesta di rateazione entro il 31 dicembre 2021 senza necessità di saldare le rate scadute alla data di presentazione.

**Fisco**

Legge di Bilancio 2021

## Registrazione delle fatture: più tempo a disposizione per i contribuenti trimestrali

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

Si ampliano i termini di registrazione delle fatture emesse dai contribuenti trimestrali. La novità, prevista dalla legge di Bilancio 2021, interessa gli esercenti attività di impresa, arti e professioni, che hanno conseguito, nell'anno solare precedente, un volume d'affari non superiore a 400.000 euro, per le prestazioni di servizi, e non superiore a 700.000 euro per le altre attività, cessioni di beni. Ad esempio, la fattura emessa il 20 aprile, potrà essere registrata entro il 31 luglio successivo, cioè entro il mese successivo al trimestre di riferimento. L'IVA a debito confluirà nella liquidazione periodica del secondo trimestre da effettuarsi entro il 20 agosto successivo. Qualche dubbio sul corretto inquadramento della norma sorge in merito alla sua previsione al di fuori del decreto IVA.

La **legge di Bilancio 2021** (legge n. 178/2020) dedica uno spazio, in verità assai modesto, alle **semplificazioni tributarie**.

Il tema è estremamente delicato e meriterebbe ben altra trattazione. Le risorse degli **studi professionali** e di molte **imprese** sono assorbite da **adempimenti eccessivamente complicati**. Non è possibile dedicare il tempo necessario all'attività svolta, né alla pianificazione fiscale.

Gli interventi del legislatore degli ultimi anni, finalizzati alla semplificazione degli adempimenti, si sono rivelati poco efficaci. D'altra parte, anche l'entrata in vigore dell'**obbligo di fatturazione elettronica** ha nella sostanza determinato l'abrogazione di un solo adempimento, lo spesometro. L'operatività dei contribuenti è sempre più difficoltosa ed anche la legge di Bilancio 2021, recentemente approvata, contiene misure del tutto insufficienti.

### Fatturazione e registrazione ai fini IVA

La nuova misura, che ha di fatto ampliato i termini di registrazione delle fatture emesse dai contribuenti trimestrali, è contenuta nell'art. 1, comma 1102 della legge di Bilancio 2021.

La novità interessa i **contribuenti di minori dimensioni**, che hanno optato per la liquidazione dell'IVA con **periodicità trimestrale**. Si tratta degli esercenti l'attività di impresa, arti e professioni, che hanno conseguito, nell'anno solare precedente, un volume d'affari non superiore a 400.000 euro (per le prestazioni di servizi) e non superiore a 700.000 euro per le altre attività (cessioni di beni).

Prima della modifica normativa in rassegna, la registrazione delle fatture emesse, disciplinata dall'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, doveva essere effettuata entro il **giorno 15** del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'art. 6 del medesimo decreto. Ad **esempio**, la fattura emessa

il 20 aprile, deve essere registrata entro il 15 maggio successivo.

La nuova norma considera che i termini entro cui effettuare la liquidazione dell'IVA dei contribuenti trimestrali, ai sensi dell'art. 1, comma 1 del D.P.R. n. 100/1998, sono maggiori rispetto alla scadenza dei termini entro cui doveva essere effettuata, prima della modifica, la registrazione delle fatture emesse. Conseguentemente, con la finalità di **semplificare gli adempimenti** dei predetti contribuenti "trimestrali," è stato previsto che la registrazione contabile delle fatture attive debba essere effettuata poco prima rispetto allo stesso termine previsto ai fini della liquidazione periodica del tributo.

La legge di Bilancio 2021 modifica l'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 con l'aggiunta del seguente comma 3 - bis: "i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1, lettera a) possono annotare le fatture nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni".

Tornando all'esempio precedente, la fattura **emessa il 20 aprile**, potrà essere **registrata entro il 31 luglio successivo**, cioè entro il mese successivo al trimestre di riferimento. L'IVA a debito confluirà nella liquidazione periodica del secondo trimestre da effettuarsi entro il 20 agosto successivo.

La modifica normativa è sicuramente apprezzabile anche se la collocazione della stessa, all'interno del citato art. 7, con l'aggiunta del comma 3 - bis, non è tra la migliori.

La disposizione ha come rubrica "Semplificazioni per i contribuenti minori relative alle liquidazioni e ai versamenti dell'imposta sul valore aggiunto". Invece, la modifica normativa riguarda i termini di registrazione.



Sarebbe stato quindi più opportuno modificare l'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 avente ad oggetto la disciplina del predetto adempimento.

La scelta del legislatore è stata però diversa. Pertanto, in base alla novella, due distinte disposizioni disciplinano i termini di registrazione delle fatture emesse. L'art. 23 del decreto IVA si applica esclusivamente nei confronti dei contribuenti che liquidano l'IVA con periodicità mensile; invece l'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 disciplina il medesimo obbligo per i contribuenti di minori dimensioni, quindi "trimestrali".

### Considerazioni finali

La previsione della norma, avente ad oggetto la registrazione delle fatture, al di fuori del "corpo normativo" costituito dal D.P.R. n. 633/1972, rappresenta un'evidente complicazione in controtendenza rispetto all'intento del legislatore. Sarebbe stato preferibile modificare l'art. 23 del decreto IVA facendo riferimento al citato art. 7, per individuare i contribuenti di minori dimensioni nei cui confronti troverebbe applicazione il più ampio termine di registrazione.

Fisco

Dall'AIDC

## Nuovo ruolo di consigliere in materia tributaria dell'Agenzia delle Entrate: i dubbi dell'AIDC

L'AIDC ha manifestato dubbi sul nuovo ruolo di consigliere in materia tributaria dell'Agenzia delle Entrate con un comunicato stampa del 7 gennaio 2021. L'Amministrazione finanziaria ha reso nota la nascita della Direzione centrale coordinamento normativo, che risponderà direttamente a Ruffini e rivestirà un ruolo strategico e primario nella stesura delle norme e dei provvedimenti attuativi. Sul punto, l'AIDC ha specificato che sorprende la funzione consultiva inversa (se non addirittura di assistenza normativa) che il legislatore vorrebbe attribuire all'Amministrazione finanziaria con crescente significatività.

L'AIDC ha pubblicato un comunicato stampa in data 7 gennaio 2021 in merito alla dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della nascita della **Direzione centrale coordinamento normativo**, che risponderà direttamente a **Ruffini** e rivestirà un ruolo strategico e primario nella stesura delle norme e dei provvedimenti attuativi.

**L'AIDC** si chiede se in tal modo il legislatore voglia abdicare la funzione di politica economica e fiscale, affidando all'Agenzia delle Entrate il ruolo di legiferare in materia tributaria.

La funzione attribuita alla neocostituita direzione centrale non costituisce una novità in assoluto, perché simili attribuzioni erano già demandate alla soppressa **Direzione centrale coordinamento generale** e, in particolare, all'Ufficio Coordinamento e monitoraggio normativo, che si è, nel tempo, occupato dell'assegnazione, coordinamento e valutazione di proposte normative ed emendative di interesse dell'Agenzia, trasmesse dagli uffici legislativi o pervenute dalle Associazioni di categoria, nonché della supervisione dell'attività di predisposizione delle circolari esplicative di norme tributarie.

L'Agenzia ha chiarito che la Direzione centrale assicurerà in primo luogo, il **coordinamento** delle proposte normative elaborate all'interno dell'Agenzia, da sottoporre all'attenzione delle competenti strutture del ministero dell'economia e delle finanze per un'eventuale presentazione in Parlamento. Per garantire un più efficace raccordo con l'autorità politica, si prevede che tutte le proposte normative dell'Agenzia debbano

essere veicolate agli organi competenti per il tramite della direzione centrale. Sin qui, parrebbe configurarsi una mera (ri)assegnazione di una funzione in vero preesistente.

Occorre evidenziare, però, che altra precisazione dell'Amministrazione finanziaria acclara il ruolo della Direzione centrale in ordine a **pareri** da rendersi sulle bozze sugli emendamenti trasmessi dagli Uffici legislativi.

Nello specifico sorprende la **funzione consultiva inversa** (se non addirittura di assistenza normativa) che il legislatore vorrebbe attribuire all'Amministrazione finanziaria con crescente significatività, probabilmente in ragione del sempre più affievolito tasso tecnico della politica.

In tal modo la **parte pubblica** finirebbe per assumere una posizione di assoluta supremazia, che mal si concilia con l'essere "parte" e che contrasta finanche con i principi del buon senso, prima ancora che della logica giuridica e della sintassi normativa.

Preoccupa che la **materia tributaria** sia ridotta a strumento esattivo di una macchina dello Stato sempre più complessa e costosa, dimenticando completamente la funzione di indirizzo e programmazione economica che l'impianto fiscale deve assolvere.

Infatti, ponendo l'attenzione solo sul gettito si finisce inevitabilmente per trascurare gli effetti negativi che si producono sul tessuto economico e sulla capacità attrattiva dell'intero Paese.

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

AIDC, comunicato stampa 07/01/2021

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Pignoramento presso terzi: quali obblighi di certificazione in caso di eredità giacente senza curatore

Quanto agli obblighi di certificazione in caso di eredità giacente senza nomina di un curatore, l'Ente che eroga le somme sarà tenuto ad indicare, nella Sezione II "Riservata al soggetto erogatore delle somme" del quadro SY della dichiarazione dei sostituti di imposta e degli intermediari (modello 770), il codice fiscale del de cuius e del creditore pignoratizio, nonché le somme erogate a

quest'ultimo; inoltre, nel quadro ST, Sezione Erario, del medesimo modello di dichiarazione, indicare le ritenute effettuate, senza dover assolvere agli obblighi certificativi. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 13 del 7 gennaio 2021.

Con la risposta a interpello n. 13 del 7 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **pignoramento presso terzi**.

In relazione all'ambito fiscale di tale istituto, occorre evidenziare che l'articolo 21, comma 15, della L. n. 449 del 1997 dispone che le disposizioni in materia di **ritenute alla fonte** previste nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, e successive modificazioni, nonché l'articolo 11, commi 5, 6, 7 e 9 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 devono intendersi applicabili anche nel caso in cui il pagamento sia eseguito mediante **pignoramento** anche presso terzi in base ad ordinanza di assegnazione, qualora il credito sia riferito a somme per le quali, ai sensi delle predette disposizioni, deve essere operata una ritenuta alla fonte.

In quest'ultima ipotesi, in caso di pagamento eseguito mediante pignoramento presso terzi, questi ultimi, se rivestono la qualifica di sostituti d'imposta devono operare all'atto del pagamento delle somme la ritenuta nella misura del **20%**, secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emesso in data 3 marzo 2010.

In ragione di tale disposizione, pertanto, qualora un creditore agisca nei confronti del suo debitore mediante **pignoramento presso terzi**, quest'ultimo, se riveste lo status di sostituto di imposta, deve operare, all'atto del pagamento, una ritenuta alla fonte a titolo di acconto Irpef, con aliquota del 20 per cento, dovuta dal creditore pignoratizio, sempreché il credito sia riferito a somme per le quali, ai sensi del citato d.P.R. n. 600 del 1973, deve essere operata una ritenuta alla fonte a tale titolo.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia, emanato il 3 marzo 2010, nel dare attuazione alla disposizione, ha stabilito le modalità di effettuazione della **ritenuta alla fonte** e gli adempimenti da assolvere a cura dei soggetti interessati.

L'articolo 1, comma 1, del Provvedimento stabilisce che in caso di pagamenti effettuati a seguito di pignoramenti presso terzi, il terzo erogatore, ove rivesta la qualifica di sostituto d'imposta, deve operare, all'atto del pagamento, una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dal creditore pignoratizio. La norma ha previsto l'applicazione di una **ritenuta in misura fissa** al fine di mettere il terzo in condizione di

effettuare l'adempimento senza dover svolgere indagini sulla tipologia del reddito erogato.

L'esigenza di semplificazione, che risponde a quella dell'Erario di dare effettiva attuazione al prelievo, comporta che il terzo non sia tenuto a svolgere indagini per verificare se le somme debbano o meno subire la ritenuta.

Sarà, pertanto, onere del **creditore** dimostrare che le stesse attengono ad ipotesi per le quali la ritenuta non deve essere operata, restando inteso che altrimenti il terzo provvederà ad applicarla.

Tenuto conto che l'articolo 1, comma 1, del Provvedimento fa riferimento ad una ritenuta alla fonte a titolo di acconto Irpef, la stessa non deve essere effettuata nei confronti di enti e società soggetti Ires.

L'obbligo di effettuare la ritenuta da parte del terzo erogatore sorge quando sono soddisfatte contemporaneamente le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di una somma per la quale deve essere operata una **ritenuta alla fonte**;

- il creditore pignoratizio deve essere un **soggetto Irpef**;

- il terzo erogatore deve rivestire la qualifica di **sostituto di imposta**.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Provvedimento il terzo erogatore non effettua la ritenuta se è a conoscenza che il credito è riferibile a somme o valori diversi da quelli assoggettabili a ritenuta alla fonte.

In un'ottica di semplificazione e al fine di agevolare l'applicazione della ritenuta, il terzo è tenuto ad applicarla sempre, poiché la norma non pone a suo carico obblighi di accertamento.

Tuttavia, qualora il creditore pignoratizio attesti mediante dichiarazione l'insussistenza, in tutto o in parte, delle condizioni per l'applicazione della ritenuta, il terzo erogatore è esonerato dall'obbligo di operarla.

L'articolo 2 del Provvedimento prevede che a fronte dei pagamenti effettuati, il **terzo erogatore** è tenuto a:

- versare la ritenuta operata sulle somme pignorate utilizzando l'apposito codice tributo;

- comunicare al debitore** l'ammontare delle somme erogate al creditore pignoratizio e delle ritenute effettuate;

- certificare** al creditore pignoratizio l'ammontare delle somme erogate e delle ritenute effettuate entro i termini previsti dall'articolo 4, comma 6-quater, del DPR n. 322 del 1998;

- indicare nella dichiarazione dei sostituti di imposta e degli intermediari (**modello 770**) i dati relativi al debitore e al creditore pignoratizio, nonché le somme erogate e le ritenute effettuate. L'adempimento deve essere effettuato anche se non sono state operate le

ritenute.

La circolare 2 marzo 2011, n. 8/E, ha fornito importanti chiarimenti come nel caso in cui il **terzo erogatore** sia anche sostituto d'imposta nei confronti del debitore, in ragione della circostanza che le somme pignorate costituiscono reddito per quest'ultimo.

In tal caso, le somme oggetto di **pignoramento** avranno una duplice rilevanza dal punto di vista fiscale, obbligando, conseguentemente, il terzo esecutato ad un duplice prelievo alla fonte e, nei confronti del debitore pignorato, dell'obbligo di certificazione.

Quanto agli **obblighi di certificazione** in caso di **eredità giacente** senza nomina di un curatore, nell'ipotesi in cui, i proventi oggetto di pignoramento, sono privi di un titolare, dal momento che i chiamati all'eredità non hanno manifestato la volontà a diventare eredi e, conseguentemente, essere titolari dei rapporti attivi e passivi del de cuius, né è stato nominato un curatore per la gestione del patrimonio di quest'ultimo, l'istituto della sostituzione non può aver luogo in ragione della circostanza che non è individuato il soggetto sostituito.

Sul punto, l'articolo 7, comma 3, del Tuir dispone che in caso di morte dell'avente diritto i redditi, che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, sono **tassati separatamente**, a norma degli articoli 19 e 21 del medesimo testo unico, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti, anche se non rientrano tra i redditi per i quali è prevista tale modalità di tassazione.

Pertanto, l'Ente che eroga le somme sarà tenuto ad indicare, nella Sezione II "Riservata al soggetto erogatore delle somme" del quadro SY della dichiarazione dei sostituti di imposta e degli intermediari (modello 770), il codice fiscale del de cuius e del creditore pignoratizio, nonché le somme erogate a quest'ultimo; inoltre, nel quadro ST, Sezione Erario, del medesimo modello di dichiarazione, indicare le ritenute effettuate, senza dover assolvere agli obblighi certificativi di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del citato d.P.R. n. 322 del 1998.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 07/01/2021, n. 13](#)

Fisco

Dall'AIDC

## Web Tax, le osservazioni

## di AIDC Milano e UGDCEC Milano: niente sanzioni per il primo anno

In merito alla bozza di provvedimento attuativo delle norme sull'imposta sui servizi digitali dell'Agenzia delle Entrate, l'AIDC sezione di Milano insieme a UGDCEC di Milano hanno chiesto per il primo anno in cui la norma è operativa, la non applicazione di sanzioni, già per il fatto dell'importante impatto che le disposizioni sui servizi digitali avranno su realtà economiche molto dimensionate e tenendo conto anche dei tempi di attuazione operativa delle nuove disposizioni. Infatti, AIDC sezione di Milano insieme a UGDCEC hanno partecipato anche con un documento di approfondimento congiunto, alla pubblica consultazione dell'Agenzia delle Entrate.

L'AIDC sezione di Milano insieme a UGDCEC - Unione dei Giovani Dottori ed Esperti Contabili di Milano ha pubblicato un comunicato stampa in data 7 gennaio 2021 in merito alla partecipazione, anche con un **documento di approfondimento** congiunto, alla pubblica consultazione dell'Agenzia delle Entrate sulla bozza di provvedimento attuativo delle norme **sull'imposta sui servizi digitali**.

Il documento è scaricabile anche sul sito di AIDC Milano.

Il gruppo di lavoro ha suggerito la possibilità di disporre per il primo anno in cui la norma è operativa, la non applicazione di **sanzioni**, già per il fatto dell'importante impatto che le disposizioni sui servizi digitali avranno su realtà economiche molto dimensionate e tenendo conto anche dei tempi di attuazione operativa delle nuove disposizioni.

Questo anche in considerazione della necessità di individuare con appositi meccanismi contabili **l'ammontare dei ricavi** da servizi digitali prodotti in Italia, per cui le imprese sarebbero chiamate ad una valutazione retroattiva di quanto avvenuto nel 2019 al fine di individuare la base imponibile da tassare nel 2020.

E' stato messo in evidenza che un tema che ha un aspetto particolarmente delicato è quello della potenziale **doppia tassazione** in relazione alla medesima fattispecie. Cercando di semplificare il concetto e considerando come i ricavi da servizi digitali sono tassati con aliquota del 3 per cento al lordo dei relativi costi, il fenomeno di doppia tassazione potrebbe verificarsi in tutti quei casi in cui intervengano (nella medesima transazione verso l'utente finale) più soggetti.

A titolo di esempio, si può pensare al caso **dell'intermediario** di fornitura di servizi pubblicitari che andrebbe escluso da tassazione in quanto il ricavo da pubblicità mirata dovrebbe sorgere solo in capo a colui

che veicola il messaggio pubblicitario nella fase finale e non in quelle intermedie.

#### Prelevale osservazioni

Il **presidente** di AIDC Milano, **Edoardo Ginevra**, ha affermato di essere lieto di aver potuto presentare le proposte e considerazioni in via preventiva partecipando alla pubblica consultazione dell'Agenzia delle Entrate.

La norma, per quanto di interesse diretto di aziende di più ampie dimensioni, presenta diverse difficoltà e criticità operative e pertanto l'auspicio è che l'Agenzia delle Entrate possa tenere in adeguato conto tutte le **osservazioni** formulate dagli operatori valorizzando così il virtuoso processo di pubblica consultazione preventiva.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

AIDC, comunicato stampa 07/01/2021

### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Superbonus per ristrutturazione edilizia anche se non viene rispettata sagoma e sedime dell'edificio demolito

Il Superbonus spetta anche a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della "ristrutturazione edilizia", anche se non viene rispettata la sagoma e il sedime originari dell'edificio demolito, e anche se l'intervento prevede un incremento volumetrico consentito dalle disposizioni normative urbanistiche o dagli strumenti urbanistici comunali. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con le risposte a interpello n. 11, 14, 15, 16 e 17 del 7 gennaio 2021, con cui ha analizzato le condizioni per accedere al superbonus, con particolare riferimento agli interventi ammessi e all'ambito soggettivo di applicazione.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le risposte a interpello nn. 11, 14, 15, 16 e 17 in data 7 gennaio 2021, riguardanti le **condizioni** per accedere al superbonus. L'articolo 119 del decreto Rilancio ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti

fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (cd. **Superbonus**) effettuati su unità immobiliari residenziali.

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. **ecobonus**) nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. **sismabonus**), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del DL n. 63 del 2013.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del **Superbonus** sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

#### Lo sconto in fattura

L'articolo 121 del decreto Rilancio, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici), ivi inclusi quelli che accedono al Superbonus, nonché per gli interventi che accedono al bonus facciate possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della **detrazione**, per un contributo, sotto forma di **sconto** sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. sconto in fattura). In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un **credito d'imposta** di importo corrispondente alla **detrazione** ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Con riferimento alla applicazione delle agevolazioni, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E.

#### Gli interventi di ristrutturazione edilizia

L'agevolazione spetta anche a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della "**ristrutturazione edilizia**" ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 380 del 2001, "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia".

Al riguardo si precisa che a seguito delle modifiche apportate dal decreto "Semplificazione" rientrano tra gli interventi di ristrutturazione edilizia gli interventi



di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con **diversa sagoma**, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico.

L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana.

Dunque, gli interventi di demolizione e ricostruzione, sono ricompresi nella lettera d) del comma 1 dell'articolo 3 del d.P.R. n. 380 del 2001, anche se non viene rispettata la sagoma e il sedime originari dell'edificio demolito, e anche se l'intervento prevede un **incremento volumetrico** consentito dalle disposizioni normative urbanistiche o dagli strumenti urbanistici comunali.

Al riguardo, si ricorda che detta qualificazione inerente le opere edilizie spetta al **Comune**, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare di agevolazioni fiscali.

### Sismabonus

Ai sensi del citato articolo 119 del decreto Rilancio, il Superbonus spetta a fronte del sostenimento delle spese per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici nonché di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013 (cd. sismabonus), indicati nel comma 4 del predetto articolo 119 del decreto Rilancio, (cd. interventi "trainanti").

La maggiore aliquota del 110 per cento delle spese si applica alle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 e su un ammontare massimo delle spese stesse pari a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno.

Il Superbonus spetta, inoltre, a fronte di ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi, (cd. **interventi "trainati"**), indicati nei commi 5 e 6 del medesimo articolo 119.

### Quali sono gli interventi ammessi

Gli interventi ammessi all'agevolazione devono essere realizzati su:

- parti comuni di edifici residenziali in "**condominio**" (-sia trainanti, sia trainati);
- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);

- unità **immobiliari residenziali** funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);

- singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

Tenuto conto della locuzione utilizzata dal legislatore riferita espressamente ai **condomini** e non alle parti comuni di edifici, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione l'edificio oggetto degli interventi deve essere costituito in condominio secondo la disciplina civilistica prevista. Infatti, il Superbonus non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti.

Per «**edificio unifamiliare**» si intende un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinato all'abitazione di un singolo nucleo familiare.

Una unità immobiliare può ritenersi «funzionalmente indipendente» qualora sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva.

Le «unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari», alle quali la norma fa riferimento, vanno individuate verificando la contestuale sussistenza del requisito della «indipendenza funzionale» e dell'«accesso autonomo dall'esterno», a nulla rilevando, a tal fine, che l'edificio plurifamiliare di cui tali unità immobiliari fanno parte sia costituito o meno in condominio.

Nell'ambito della presenza di un «**accesso autonomo dall'esterno**», il legislatore è intervenuto inserendo, in sede di conversione del decreto legge n. 104 del 2020 all'articolo 119, il comma 1-bis ai sensi del quale per accesso autonomo dall'esterno si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva.

A seguito di tale modifica normativa, pertanto, si può ritenere che una unità immobiliare abbia «accesso autonomo dall'esterno» qualora, ad esempio:

- all'immobile si accede direttamente da strada, pubblica, privata o in multiproprietà o da passaggio (cortile, giardino) comune ad altri immobili che affaccia su strada oppure da terreno di utilizzo comune, ma non

esclusivo, non essendo rilevante la proprietà pubblica o privata e/o esclusiva del possessore dell'unità immobiliare all'accesso in questione;

-all'immobile si accede da strada privata di altra proprietà gravata da servitù di passaggio a servizio dell'immobile.

Sempre sotto il profilo oggettivo, con riferimento alle detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di **recupero del patrimonio** edilizio e per interventi finalizzati al **risparmio energetico**, è stato precisato che nel caso in cui i predetti interventi comportino l'**accorpamento** di più unità abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa, per l'individuazione del limite di spesa, vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori. Ciò implica, in sostanza, che, nelle ipotesi di accorpamento di più unità abitative, va valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni. Il medesimo criterio va applicato anche ai fini del Superbonus.

### Interventi trainanti e trainati

Secondo quanto stabilito ai commi 1 e 4 del citato articolo 119, si definisce come "trainanti o principali" gli interventi:

-di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, compresi quelli unifamiliari, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, sita all'interno di edifici plurifamiliari;

-di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sulle parti comuni degli edifici, o con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari funzionalmente indipendenti e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari;

-antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-bis a 1- septies dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013 (cd. "sismabonus").

Gli interventi "trainati", invece, comprendono:

-tutti gli interventi di efficientamento energetico indicati nell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. "ecobonus"), effettuati congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale

esistenti, relativamente ai quali il Superbonus spetta nei limiti di detrazione o di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento;

-l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici e l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati con il Superbonus, effettuata congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti nonché ad interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico;

- l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, effettuata congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti.

Con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota più elevata, gli interventi "trainati" siano effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti" ammessi al Superbonus, è stato precisato che tale condizione si considera soddisfatta se le **date** delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese **nell'intervallo di tempo** individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

Ciò implica che, ai fini dell'applicazione del **Superbonus**, le spese sostenute per gli interventi "trainanti" devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli **interventi "trainati"** devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi "trainanti".

### A chi spetta

Quanto ai soggetti ammessi al Superbonus, occorre evidenziare che il decreto Rilancio stabilisce che l'agevolazione si applica, tra l'altro, agli interventi effettuati dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (**ONLUS**), dalle organizzazioni di volontariato (**OdV**) iscritte nei registri, dalle associazioni di promozione sociale (**APS**) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano.

Per detti soggetti, non essendo prevista alcuna limitazione espressa, il beneficio spetta per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, ferma restando la necessità che gli interventi ammessi al Superbonus siano effettuati sull'intero edificio o sulle singole unità immobiliari.

La norma non indica espressamente tra i soggetti beneficiari del Superbonus gli **enti religiosi**, i

quali, pertanto, potranno fruire del Superbonus se rientrano anche tra i soggetti precedentemente indicati. Diversamente, tali enti potranno beneficiare del Superbonus solo per le spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli **edifici in condominio**, qualora partecipino alla ripartizione delle spese in qualità di condomino.

### Unità immobiliari locate

Con riferimento al caso di **unità immobiliari locate** o in comodato, è stato chiarito che una persona fisica che detiene l'unità immobiliare in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, può fruire del Superbonus, nel rispetto di ogni altro requisito richiesto dalle norme agevolative, a prescindere dal fatto che il proprietario dell'immobile abbia o meno fruito del Superbonus per interventi effettuate su altre due unità immobiliari.

### Unità collabenti

In merito alla possibilità di fruire del Superbonus in caso di interventi realizzati su una unità censita al Catasto Fabbricati nella categoria catastale F/2 ("unità collabenti"), si evidenzia che il comma 1 del citato articolo 119 del decreto Rilancio espressamente dispone l'incremento al 110 per cento della detrazione di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, nei casi ivi elencati.

Analoga previsione è contenuta nel comma 4 del medesimo articolo 119 del decreto Rilancio, ai sensi del quale per gli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, l'aliquota delle detrazioni spettanti è elevata al 110 per cento per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Relativamente alle detrazioni disciplinate nei richiamati articoli 14 e 16 del DL n. 63 del 2013, nella circolare 8 luglio 2020 n. 19/E è stato ribadito che tali detrazioni spettano anche per le spese sostenute per interventi realizzati su immobili classificati nella categoria catastale F/2 ("unità collabenti") in quanto, pur trattandosi di una categoria riferita a fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito, gli stessi possono essere considerati come edifici esistenti, trattandosi di manufatti già costruiti e individuati catastalmente.

Per effetto del richiamo contenuto nel citato articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020 agli articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, i principi sopra enunciati si applicano anche ai fini del Superbonus.

### Cambio di destinazione d'uso

In linea con la prassi in materia di detrazioni per

interventi di recupero del patrimonio edilizio, compresi quelli antisismici, sono ammessi al Superbonus, anche le spese sostenute per interventi realizzati su immobili che solo al termine degli stessi saranno **destinati ad abitazione**.

Tale possibilità, tuttavia, è subordinata alla condizione che nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente il **cambio di destinazione d'uso** del fabbricato in origine non abitativo e che sussistano tutte le altre condizioni e siano effettuati tutti gli adempimenti previsti dalla norma agevolativa.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 07/01/2021, n. 11](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 07/01/2021, n. 14](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 07/01/2021, n. 15](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 07/01/2021, n. 16](#)

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 07/01/2021, n. 17](#)

### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Ristrutturazione con ampliamento: niente superbonus in assenza di asseverazione delle classi di rischio

Non è possibile fruire del Superbonus in caso di intervento di ristrutturazione con ampliamento iniziato nel 2019 in assenza di asseverazione delle classi di rischio. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 12 del 7 gennaio 2021. Secondo il Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti n. 24 del 2020, che il progetto degli interventi per la riduzione del rischio sismico e l'asseverazione, devono essere allegati alla Segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente, per i successivi adempimenti, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 12 del 7 gennaio 2021, riguardante il Superbonus e gli interventi di efficientamento

energetico e di riduzione del rischio sismico di un edificio con ampliamento.

L'articolo 16-bis, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) prevede la possibilità di detrarre dall'IRPEF un importo pari al 36 per cento delle spese documentate, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 48.000 euro per **unità immobiliare**, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 3 del d.P.R. n. 380 del 2001, (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia edilizia).

Per effetto delle modifiche apportate, dalla Legge di Bilancio 2020 l'agevolazione spetta nella maggiore misura del **50 per cento** e con il limite di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare per le spese sostenute tra il 26 giugno 2012 ed il 31 dicembre 2020.

Con la circolare 8 luglio 2020 n. 19/E in merito agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui al predetto articolo 16-bis del TUIR, è stato ribadito che tale detrazione spetta per interventi eseguiti su singole **unità immobiliari residenziali**, di qualsiasi categoria catastale, anche rurali e sulle loro pertinenze, accatastate o in via di accatastamento. Gli interventi devono essere eseguiti su edifici esistenti e non devono realizzare una nuova costruzione. Unica eccezione è rappresentata dalla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali.

Fermo restando che la qualificazione delle opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in tema di classificazioni urbanistiche, ai fini della detrazione in commento dal titolo amministrativo rilasciato che autorizza i lavori deve risultare che non si tratta di un intervento di nuova costruzione.

La stessa circolare n. 19/E ha precisato che qualora la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una **"nuova costruzione"**.

In tale caso il contribuente ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le due tipologie di intervento (ristrutturazione e ampliamento) o, in alternativa, essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

In caso di ristrutturazione con ampliamento di un box pertinenziale la detrazione spetta anche per le spese relative all'ampliamento a condizione che lo stesso sia funzionale alla creazione di un nuovo posto auto.

Questa precisazione, in merito agli interventi di ristrutturazione senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, si ritiene ancora valida anche a seguito delle modifiche apportate dal decreto **"Semplificazione"**. Ciò in quanto le modifiche riguardano il diverso caso in cui siano realizzati interventi edilizi di "demolizione e successiva ricostruzione" di edifici esistenti.

### Il Superbonus

L'articolo 119 del decreto Rilancio ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (cd. **Superbonus**) effettuati su unità immobiliari residenziali.

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. **ecobonus**) nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. **sismabonus**), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del DL n. 63 del 2013.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del **Superbonus** sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

### Lo sconto in fattura

L'articolo 121 del decreto Rilancio, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici), ivi inclusi quelli che accedono al Superbonus, nonché per gli interventi che accedono al bonus facciate possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della **detrazione**, per un contributo, sotto forma di **sconto** sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. sconto in fattura).



In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un **credito d'imposta** di importo corrispondente alla **detrazione** ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Con riferimento alla applicazione delle agevolazioni, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E.

### Quali sono gli interventi ammessi

Gli interventi ammessi all'agevolazione devono essere realizzati su:

- parti comuni di edifici residenziali in "**condominio**"(-sia trainanti, sia trainati);
- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- unità **immobiliari residenziali** funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

Queste disposizioni agevolative in commento non si applicano alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A1, A8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari "non aperte al pubblico".

### Ristrutturazione con ampliamento

Con riferimento alla possibilità che l'intervento di **ristrutturazione con ampliamento** possa fruire del Superbonus si ritiene che in caso di lavori di ristrutturazione iniziati nel 2019 e, in assenza di asseverazione delle classi di rischio, non è possibile fruire dell'agevolazione.

Il Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 9 gennaio 2020 n. 24, al comma 3 dell'articolo 3, ha precisato, infatti, che il progetto degli interventi per la riduzione del rischio sismico e l'asseverazione di cui al comma 2, devono essere allegati alla Segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'articolo 5 del citato decreto del Presidente della Repubblica, n. 380 del 2001, per i successivi adempimenti, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 07/01/2021, n. 12](#)

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Valute estere: il cambio di dicembre 2020

È stato accertato il cambio delle valute estere per il mese di dicembre 2020. La misura è stabilita dal provvedimento del 7 gennaio 2021 pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. I valori indicati sono necessari quando, ad esempio, in applicazione di alcune disposizioni del TUIR, nella determinazione del reddito ai fini IRPEF e IRES, si fa riferimento a elementi espressi in valuta estera come corrispettivi, proventi, spese e oneri. Sono applicabili anche i tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti, utilizzati dall'impresa nella contabilizzazione delle operazioni in valuta, purché la relativa quotazione sia resa disponibile attraverso fonti di informazione pubbliche e verificabili.

Con provvedimento del 7 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha approvato i cambi delle valute estere, utilizzabili ai fini fiscali per il mese di dicembre 2020.

In particolare, si tratta delle medie dei cambi delle valute estere che vengono calcolate a titolo indicativo dalla Banca d'Italia sulla base di quotazioni di mercato salvo che per le valute evidenziate con l'asterisco che vengono rilevate contro Euro nell'ambito del Sistema Europeo di Banche Centrali (SEBC).

Inoltre, nel provvedimento, il riporto delle medie dei cambi, calcolati a titolo indicativo dalla Banca d'Italia sulla base di quotazioni di mercato, è accompagnato da quella dello Stato e della moneta di riferimento.

### A cosa servono i cambi delle valute estere

La media mensile delle valute estere va utilizzata in tutti i casi in cui tale utilizzo è richiamato dalle norme presenti nel TUIR (nello specifico con riferimento al Titolo I, che disciplina l'IRPEF, e al Titolo II, che tratta l'IRES, del D.P.R. n. 917/1986).

Infatti, l'art. 110, comma 9, TUIR prevede che - agli effetti delle norme sull'IRES che vi fanno riferimento - il cambio delle valute estere in ciascun mese è accertato, su conforme parere dell'Ufficio italiano dei cambi, con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il mese successivo.

Si ricorda che sono tuttavia applicabili i tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti utilizzati dall'impresa nella contabilizzazione delle operazioni in valuta, purché la relativa quotazione sia resa disponibile attraverso fonti di informazione



pubbliche e verificabili.

Tra le diverse disposizioni del TUIR che richiamano l'utilizzo delle valute si segnala l'art. 68, comma 6, secondo cui per le valute estere prelevate da depositi e conti correnti, in mancanza della documentazione del costo, si assume come costo il valore della valuta al minore dei cambi mensili accertati ai sensi dell'art. 110, comma 9, nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è realizzata.

Ulteriore utilizzo si ha ai fini della compilazione del quadro RW laddove, ai fini della valorizzazione delle attività finanziarie e patrimoniali da indicare nel quadro, in caso di importi in valuta estera il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, provvedimento 07/01/2021, n. 2886

## Lavoro e Previdenza

Indicazioni operative

## Disabili, assunzioni sospese nel periodo Covid: come dilazarle alla ripresa delle attività

di Eufrazio Massi - Esperto di Diritto del Lavoro e Direttore del sito [www.dottrinalavoro.it](http://www.dottrinalavoro.it)

Gli obblighi di assunzione di disabili sono sospesi per i datori di lavoro che fruiscono degli interventi di integrazione salariale per emergenza COVID - 19, Cassa integrazione in deroga e ordinaria comprese. A chiarirlo è il Ministero del lavoro con la circolare n. 19 del 2020. La sospensione è applicabile per tutta la durata dell'integrazione salariale, in proporzione all'attività lavorativa effettivamente sospesa e al numero delle ore integrate o alla quantità di orario ridotto. Resta però fermo l'obbligo dell'azienda di fare richiesta di avviamento al venir meno della situazione di crisi. Come si potrà dilazionare nel tempo l'obbligo di assunzione e quali sanzioni amministrative si rischiano?

Il mese di gennaio di ogni anno è, sempre, stato un periodo nel quale i **datori di lavoro** sono chiamati a fare i conti con la legge n. 68/1999: per la verità, anche nei restanti mesi le questioni legate al **collocamento obbligatorio** debbono essere tenute presenti e risolte, come nel caso in cui, ad esempio, aumenta l'organico e, di conseguenza, scattano ulteriori posti a disposizione delle "categorie protette". Ricordo, a tal proposito, pur riservandomi di tornarci al termine di questa riflessione che le **sanzioni amministrative** per le inottemperanze all'obbligo, sono "progressive" in quanto correlate al succedersi dei giorni lavorativi "di carenza". La crisi pandemica che il Paese sta attraversando, con chiusure e forti **riduzioni di orario** nelle attività commerciali, industriali, dei servizi e della logistica, con il conseguente ricorso agli **ammortizzatori sociali COVID-19**, comporta forti difficoltà nell'inserimento dei portatori di handicap.

### Obblighi di assunzione disabili nel periodo Covid-19

Alla luce dei problemi che si evidenziano, il Ministero del Lavoro, con la circolare n. 19 del 21 dicembre 2020, sottoscritta da ben due Direttori Generali e con l'avallo dell'Ufficio Legislativo, ha ritenuto opportuno focalizzare l'attenzione, ricapitolando "lo stato dell'arte" sia sotto l'aspetto normativo che sotto quello degli indirizzi espressi, in via amministrativa, attraverso precedenti circolari ed interpelli: teniamo presente che in tutti i provvedimenti di urgenza emanati nel corso del 2020, la questione relativa al collocamento dei portatori di handicap non è stata, mai, affrontata.

Il Legislatore del 1999, attraverso il comma 5 dell'art. 3, ha correlato la **sospensione** degli obblighi occupazionali, ricorda, la circolare n. 19, a situazioni nelle quali si è in presenza di una **situazione di crisi non momentanea**, ove necessita l'intervento della **CIGS** (ristrutturazione, crisi aziendale, contratto di solidarietà difensivo, cessazione dell'attività produttiva

anche a seguito dei provvedimenti postulati "in primis" dall'art. 44 del D.L. n. 109/2018, procedure concorsuali), di un **Fondo di solidarietà** come quello del credito ex art. 2, comma 28, della legge n. 662/19. In via amministrativa, la sospensione è stata resa possibile anche con il ricorso alla **cassa in deroga** in vista di una ristrutturazione aziendale, sulla scorta di un chiarimento avvenuto con l'interpello n. 10/2012 o, infine, con la circolare n. 22/2014 allorché si è ritenuto di sospendere gli obblighi occupazionali a fronte di un accordo sugli esodi correlati alla c.d. **iso-pensione**, disciplinati dai commi da 1 a 7-ter della legge n. 92/2012.

Per completezza di informazione ricordo che la sospensione degli obblighi occupazionali riguarda anche quelle aziende alla prese con una **procedura collettiva di riduzione di personale** (sospesa, dal 24 febbraio 2020 fino al prossimo 31 marzo, fatte salve alcune specifiche eccezioni) per effetto, da ultimo, dell'art. 1, comma 309 della legge di Bilancio 2021 (legge n. 178/2020): essa comprende tutto il periodo (massimo 75 giorni) durante il quale si svolge l'iter procedimentale in sede sindacale ed in sede amministrativa (i termini sono ridotti alla metà se la richiesta datoriale riguarda meno di 10 dipendenti - art. 4, comma 8, della legge n. 223/1991 -) e, qualora, la stessa si concluda con almeno 5 licenziamenti, fino a quando l'ultimo lavoratore per il quale è stato effettuato il recesso, ha un **diritto di precedenza alla riassunzione** (6 mesi, per effetto dell'art. 15, comma 6, della legge n. 264/1949). Se l'impresa ha più articolazioni sul territorio nazionale, la sospensione coinvolge anche le **unità produttive collocate in Regioni e Province diverse**. Per restare al tema di questa riflessione, sottolineo come un'impresa che alla data del 24 febbraio ha visto "sospesa", per via di un provvedimento di natura legale (D.L. n. 18/2020) la procedura collettiva in corso, possa, legittimamente, non adempiere agli eventuali obblighi

occupazionali.

### CIGS o contratto di solidarietà difensivo

Tornando al tema della riflessione, è opportuno sottolineare come la sospensione temporanea delle **procedure di avviamento obbligatorio** (la richiesta nominativa è la modalità corrente prevista dal Legislatore, fatte salve situazioni particolari legate anche alla inottemperanza dell'obbligo) in presenza di CIGS o contratto di solidarietà difensivo (che, peraltro, dopo la riforma degli ammortizzatori avvenuta con il D.L.vo n. 148/2015, rientra, a pieno titolo, tra le integrazioni salariali straordinarie - v. art. 21 del predetto Decreto -), sia strettamente collegata ad alcuni principi inderogabili, posti, come "paletti" dal Legislatore:

- **periodo di riferimento:** gli avviamenti sono sospesi per tutta la **durata dei programmi** contenuti nella richiesta di intervento. Ricordo che, ai sensi del D.L.vo n. 148/2015, l'intervento per la riorganizzazione aziendale prevede un massimo di 24 mesi, quello per crisi aziendale 12 mesi, quello per il contratto di solidarietà difensivo per 24 mesi, fermo restando che, a determinate condizioni, la durata complessiva degli ammortizzatori straordinari ed ordinari nel quinquennio mobile può arrivare fino a 36 mesi. A queste ipotesi, che chiamerei "classiche", se ne aggiungono altre come quelle legate alla cessazione delle attività ex art. 44 del D.L. n. 109/2015, alle ipotesi correlate alle novità sul **contratto di espansione**, rinnovato ed ampliato, nel testo originario inserito nell'art. 41 del D.L.vo n. 148/2015, dai commi 349 e ss. dell'art. 1 della legge di Bilancio 2021;

- **proporzionalità:** la sospensione degli avviamenti non è totale ma si tiene conto della proporzione dell'**attività sospesa**, nel senso che, se ad esempio, un contratto di solidarietà prevede una riduzione dell'orario del 40%, inteso come media, sarà questa la percentuale che si rifletterà sugli obblighi occupazionali, con la conseguenza che alcuni avviamenti, sia pure limitati, potrebbero anche esserci;

- **ambito territoriale:** la sospensione degli obblighi riguarda, unicamente, le **unità produttive** che insistono sul **territorio provinciale** ove sono in corso gli interventi integrativi straordinari.

### Chiarimenti del Ministero del lavoro

Orbene, cosa ha detto con la circolare n. 19/2020 il Ministero del Lavoro?

Ha, giustamente, ritenuto che la crisi da COVID-19, pur portando ad ammortizzatori sociali non rientranti tra quelli "straordinari", richiamati dal comma 5 dell'art. 3 della legge n. 68/1999, possa essere portatrice di una sospensione degli obblighi occupazionali

sulla base dei principi di durata, proporzionalità ed ambito territoriale che ho, appena, descritto: tutto questo perché, pur non essendo stata prevista la sospensione degli obblighi in presenza di **CIGO**, ma anche di FIS, Cig in deroga e assegno ordinario dei Fondi bilaterali, la gravità della pandemia che sta attraversando l'Italia, possa far ritenere tale interpretazione come rispondente alla "ratio" della norma. Di più il Dicastero del Lavoro non dice, se non che sussiste l'**obbligo a carico dei datori di lavoro** di presentare la richiesta di avviamento ai servizi per l'impiego, non appena venga meno la situazione di "crisi assistita".

### Come dilazionare nel tempo l'obbligo di assunzione

Ma, le imprese hanno altri mezzi per dilazionare, nel tempo, le coperture d'obbligo?

A mio avviso, la strada maestra risiede sempre nella **convenzione** ex art. 11 della legge n. 68/1999 attraverso la quale, in presenza di situazioni "pesanti" e ben documentate (si pensi, anche alle ulteriori misure di sicurezza legate al coronavirus) si può concordare un "adempimento cadenzato", si possono individuare **forme di lavoro a distanza**, si possono prevedere **forme di inserimento progressivo** nell'impresa attraverso forme di tirocinio finalizzato all'assunzione o anche, in presenza di gravi situazioni psico-fisiche, prevedere contratti di apprendistato in deroga ai limiti di e di durata del periodo formativo. In quella sede potrebbero essere fatte valere alcune ulteriori ragioni a testimonianza dello stato di difficoltà: mi riferisco, ad esempio, agli accordi collettivi finalizzati ad incentivi all'**esodo volontari**, sottoscritti ex art. 1, comma 311, della legge n. 178/2020, con le organizzazioni nazionali e territoriali espressione delle organizzazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale che hanno prodotto risoluzioni consensuali, dimissioni o licenziamenti "non oppositivi". Di ciò, pur essendo la disposizione già presente nei D.L. n. 104/2020 e n. 137/2020, la circolare n. 19 non ha parlato, limitandosi, unicamente, a richiamare la circolare n. 22/2014 che prevede la sospensione degli obblighi occupazionali in caso di accordi collettivi, sia pure limitata nel tempo, in proporzione e riferita al solo ambito provinciale, come previsto dall'art. 3, comma 5, della legge n. 69/1999.

### Sanzioni amministrative

Per concludere, credo sia opportuno ricapitolare la tematica delle sanzioni amministrative previste i datori di lavoro che non rispettano le c.d. **quote d'obbligo**. La mancata assunzione del disabile è punita con una sanzione amministrativa pari a **153,20 euro per ogni**

**giorno lavorativo di ritardo nell'assunzione.** Si tratta di una sanzione “a fattispecie progressiva”, applicata dagli organi di vigilanza dell'ispettorato del lavoro, che decorre dal 61° giorno successivo a quello nel quale è maturato l'obbligo, se non viene presentata richiesta di assunzione agli uffici competenti.

La sanzione è **diffidabile** ex art. 13 del D.L.vo n. 124/2004 previa presentazione della richiesta di assunzione o della stipula del contratto con il lavoratore disabile. Attraverso l'ottemperanza, la sanzione complessiva viene **ridotta ad ¼**.

## Lavoro e Previdenza

Legge di Bilancio 2021

## Opzione donna con requisiti maturati nel 2020: quando è possibile presentare domanda

di Aldo Forte - Esperto previdenziale

La legge di Bilancio 2021 ha esteso la possibilità di ricorrere ad opzione donna alle lavoratrici che hanno maturato, entro il 31 dicembre 2020, un'anzianità contributiva pari o superiore a 35 anni ed un'età anagrafica pari o superiore a 58 anni, se dipendenti ed a 59 anni, se autonome. La domanda di accesso al pensionamento, legata alla richiesta di calcolo della pensione con il sistema contributivo, può essere presentata in qualsiasi momento, anche il mese precedente la decorrenza della pensione o successivamente all'apertura della finestra mobile.

Prorogata la c.d. **opzione donna** per coloro che hanno raggiunto i **requisiti entro il 31 dicembre 2020**. A prevederlo è l'art. 1, comma 336, della nuova legge di Bilancio per il 2021, la legge n. 178/2020. Tale norma modifica l'art. 16, comma 1, del decreto legge 4/2019, convertito con modificazioni in legge 26/2019, prevedendo che il diritto al trattamento pensionistico anticipato delle donne secondo le **regole di calcolo del sistema contributivo** venga riconosciuto nei confronti delle lavoratrici che abbiano maturato, entro il 31 dicembre 2020, in luogo del 31 dicembre 2019 e indipendentemente dal momento della decorrenza della pensione, che dovrà comunque avvenire successivamente a tale data, un'**anzianità contributiva** pari o superiore a 35 anni ed un'età anagrafica pari o superiore a 58 anni per le lavoratrici dipendenti ed a 59 anni per le lavoratrici autonome.

La medesima disposizione, modificando l'art. 16, comma 3, del DL 4/2019, posticipa al 28 febbraio 2021, in luogo del 29 febbraio 2020, la data entro la quale il **personale a tempo indeterminato** delle **istituzioni scolastiche** e delle Istituzioni di Alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM) può presentare domanda di cessazione dal servizio con effetti dall'inizio, rispettivamente, dell'anno scolastico o accademico.

**Leggi anche** Chi può andare in pensione nel 2021 e in quali casi

### Opzione donna: le 3 regole principali

In sintesi, la modifica della norma citata contenuta nella legge di Bilancio per il 2021 non fa altro che prorogare al 2020 la maturazione dei requisiti in base a quanto già era previsto per gli anni precedenti.

Quindi, dobbiamo richiamare le norme precedenti per delineare quelle che sono le regole da rispettare per esercitare la facoltà di ricorso a tale forma di pensionamento.

### Incremento speranza di vita

A tal proposito, è da ricordare che il decreto legge n.

4/2019, convertito in legge 26/2019, prevede che le lavoratrici che aderiscono ad opzione donna non sono soggette al regime degli incrementi della speranza di vita, mentre rimane in vigore il particolare regime delle decorrenze ed il calcolo della pensione con il sistema contributivo.

### Decorrenza pensione

La decorrenza del trattamento pensionistico, subordinata al trascorrere di un lasso di tempo dal raggiungimento dei requisiti, è la seguente: per le lavoratrici **dipendenti**, dopo **12 mesi** dal raggiungimento del diritto, mentre per le lavoratrici **autonome**, **18 mesi** dalla maturazione dei requisiti.

### Calcolo della pensione con il sistema contributivo

Altro tassello da aggiungere per accedere a tale forma di pensione di anzianità è rappresentato dalla scelta della liquidazione della pensione con il sistema contributivo.

E' da sottolineare che ciò comporta, generalmente, una **perdita dell'importo di pensione** stimabile intorno al **30 per cento** rispetto alla liquidazione con il sistema retributivo fino al 31 dicembre 2011, per coloro che sono in possesso di 18 anni di contributi al 31 dicembre 1995.

Si ricorda che la richiesta può essere presentata anche il mese precedente la **decorrenza della pensione** e non al momento del raggiungimento dei requisiti. Infatti, sulla questione con messaggio n. 9231 del 28 novembre 2014, l'INPS ha precisato che la pensione di anzianità, in presenza dei requisiti anagrafici e contributivi e delle altre condizioni previste dalla legge (cessazione dell'attività di lavoro subordinato e apertura della c.d. finestra), decorre dal primo giorno del mese successivo a quello di presentazione della relativa domanda. Ne deriva che, per l'accesso alla pensione di anzianità in regime sperimentale, non è richiesta la presentazione della domanda e la cessazione del rapporto di lavoro subordinato alla data di perfezionamento dei requisiti anagrafici e contributivi.



Con il messaggio n. 1182/2017 l'INPS ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'opzione donna. In maniera specifica, l'Istituto di previdenza ha precisato che le lavoratrici in argomento, possono presentare in qualsiasi momento, anche **successiva all'apertura della c.d. finestra mobile**, la domanda di pensione di anzianità, fermo restando il regime delle decorrenze previsto nelle diverse Gestioni previdenziali, nonché l'obbligo di cessazione del rapporto di lavoro dipendente per il conseguimento del predetto trattamento pensionistico.

#### Opzione donna: le regole in sintesi

- Nel momento in cui si **raggiungono i requisiti** previsti per l'accesso a tale forma di pensione di anzianità, la pensione decorre: dopo 12 mesi per le lavoratrici dipendenti e 18 mesi per le lavoratrici autonome;
- E' obbligatorio presentare la richiesta per il calcolo della pensione con il **sistema contributivo**;
- Non si è soggetti agli aumenti dei requisiti legati agli **incrementi della speranza di vita**.

#### Considerazioni finali

Dai chiarimenti che abbiamo sopracitato derivano alcune considerazioni di particolare importanza. Innanzitutto, la **domanda** per l'accesso ad opzione donna **può essere presentata in qualsiasi momento**, anche successivo all'apertura della finestra mobile; ciò, comporta che la decorrenza sarà successiva alla stessa finestra e deve intervenire la cessazione del rapporto di lavoro dipendente.

La richiesta per l'opzione del calcolo della pensione di anzianità con il sistema contributivo potrà essere presentata anche il mese precedente la decorrenza della pensione e non quando si raggiungono i requisiti richiesti per l'accesso, cioè quando si compiono ad

esempio 58 anni e 35 anni di contributi.

Da quanto abbiamo affermato, possiamo dire che se le interessate hanno già raggiunto i requisiti in precedenza, potranno accedere anche subito alla pensione. Facciamo degli esempi.

#### Esempio 1 - Lavoratrice dipendente

Se un'assicurata, lavoratrice dipendente, ha raggiunto **35 anni di contributi nel mese di giugno 2020** ed alla stessa data ha compiuto **58 anni**, potrà andare in pensione trascorsi 12 mesi dal perfezionamento dei requisiti. Ciò significa, che potrà andare in pensione **dal mese di luglio 2021** e presentare la relativa domanda nel **mese di giugno 2021** sia per la pensione che per l'opzione del calcolo con il sistema contributivo.

#### Esempio 2 - Lavoratrice autonoma

Se un'assicurata, lavoratrice autonoma, ha raggiunto i requisiti per l'accesso alla pensione con opzione donna, 35 anni di contributi e 59 anni di età, nel mese di **febbraio 2020**, potrà andare in pensione trascorsi 18 mesi dal raggiungimento del diritto. In pratica, potrà andare in pensione a decorrere **dal mese di settembre 2021**.

#### Esempio 3 - Accesso successivo all'apertura della finestra mobile

Se un'assicurata, lavoratrice dipendente, ha raggiunto i requisiti a gennaio 2020, con 35 anni di contributi e 58 anni di età, potrà andare in pensione da febbraio 2021. Se sceglie di continuare a lavorare, potrà presentare la domanda anche successivamente; in questo caso la pensione decorrerà **dal mese successivo alla presentazione della domanda di pensione** e della scelta del calcolo con il sistema contributivo.

#### Le regole con la legge di Bilancio 2021

Soggetti interessati	Requisiti contributivi al 31 dicembre 2020	Età	Decorrenza pensione
Dipendenti nate entro il 1962	35 anni	58 anni	Dopo 12 mesi dal perfezionamento del diritto
Autonome nate entro il 1961	35 anni	59 anni	Dopo 18 mesi dal perfezionamento del diritto

## Lavoro e Previdenza

Fondazione Studi

## Legge di Bilancio 2021: la sintesi dei Consulenti del lavoro

Nella circolare n. 1 del 2021, la Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro interviene in merito alla legge di Bilancio 2021, in vigore dal 1° gennaio 2021, a cui è stato dedicato il 27° Forum Lavoro/Fiscale, che si è svolto lo scorso 22 dicembre. Alle principali anticipazioni fornite nel corso della trasmissione si aggiungono le novità intervenute a seguito dell'approvazione della legge. Vediamo le principali misure adottate, anche alla luce della perdurante emergenza sanitaria Covid-19.

La Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro è intervenuta con la circolare n. 1 del 7 gennaio 2021, per riepilogare tutte le novità introdotte dalla legge di Bilancio 2021. Vediamone alcune.

### Cassa integrazione

La manovra finanziaria approvata il 30 dicembre 2020 proroga tutte le tipologie di Cig Covid-19, per ulteriori per 12 settimane, che dovranno essere utilizzate tra gennaio e marzo del 2021 nel caso della cassa integrazione ordinaria ed entro giugno per quanto riguarda invece la cassa integrazione in deroga.

Per le aziende che rinunciano a richiedere i nuovi trattamenti di integrazione salariale è previsto un esonero contributivo per un periodo massimo di otto settimane. E' stato parimenti istituito il Programma nazionale denominato Garanzia di occupabilità (Programma GOL) per l'inserimento occupazionale dei beneficiari del Reddito di cittadinanza, dei disoccupati percettori di NASpI e dei lavoratori in cassa integrazione, mentre i restanti 267 milioni di euro andranno a finanziare l'ampliamento della platea dei beneficiari dell'assegno di ricollocazione.

### Sgravi contributivi

E' stato introdotto un esonero contributivo per chi assume giovani che non abbiano compiuto 36 anni e del 100%, nel limite massimo di 6.000 euro e per un periodo massimo di 36 mesi, o 48 mesi per i datori di lavoro privati che effettuino assunzioni in una sede o unità produttiva in Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna. Lo sgravio è concesso sia per le nuove assunzioni a tempo indeterminato che per le stabilizzazioni di contratti a termine. Gli sgravi per le assunzioni di lavoratrici donne effettuate nel biennio 2021-22 sono del 100% nel limite

massimo di importo pari a 6.000 euro annui.

Viene portata a regime la fiscalità di vantaggio per il Sud, la decontribuzione del 30% per le imprese del Mezzogiorno, prevista per ora fino a fine anno.

La Manovra prolunga fino al 31 dicembre 2029 la decontribuzione per le assunzioni al Sud, nella seguente misura:

- 30% sino al 31 dicembre 2025;
- 20% per il 2026 e il 2027
- 10% per il 2028 e il 2029.

### Credito imposta Mezzogiorno

Prorogato per il 2021 e il 2022 il credito di imposta per gli investimenti nelle Regioni del Meridione, nella misura del:

- 25% per le grandi imprese che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro o il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro;
- 35% per le medie imprese, che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro;
- 45% per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

### Tutela della genitorialità

Confermati i 3 miliardi di euro per l'assegno unico per i figli (da luglio 2021), che vanno a sommarsi al bonus bebè, che verrà riconosciuto per i bambini nati o adottati da primo gennaio al 31 dicembre 2021.

Inoltre, viene aumentato il congedo obbligatorio di paternità che arriva a dieci giorni e confermato il giorno di congedo facoltativo.

### Proroga per i bonus edilizi

Prorogati sia il superbondus 110%, fino al 2022, che tutti i bonus casa, per il 2021: ecobonus, bonus ristrutturazioni, bonus mobili, bonus verde e bonus facciate. Introdotto anche un, bonus idrico, per le persone fisiche residenti in Italia, è pari a 1.000 euro per ciascun beneficiario, da utilizzare entro il 31 dicembre 2021, per interventi di sostituzione di vasi sanitari in ceramica con nuovi apparecchi a scarico ridotto e di apparecchi di rubinetteria sanitaria, soffioni doccia e colonne doccia esistenti con nuovi apparecchi a limitazione di flusso d'acqua, su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o singole unità immobiliari.

Al bonus si aggiunge un credito d'imposta del 50% delle spese sostenute per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e/o addizione di anidride carbonica alimentare, e miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano erogate da acquedotti.

A cura della Redazione

## Lavoro e Previdenza

Ministero del Lavoro

### Fondo vittime amianto: prestazione aggiuntiva 2020

Con un decreto interministeriale, del Ministero del Lavoro e del Ministero dell'Economia e delle Finanze, già registrato presso la Corte dei Conti, è stata determinata la misura complessiva della prestazione aggiuntiva relativa all'anno 2020 per le prestazioni del Fondo per le vittime dell'amianto. Hanno diritto alla prestazione aggiuntiva del Fondo i titolari di rendita INAIL per il riconoscimento di patologie asbesto correlate.

E' stato pubblicato sul sito del Ministero del Lavoro, nella sezione Pubblicità legale, il decreto interministeriale del Ministro del lavoro, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, datato 10 dicembre 2020 concernenti la determinazione della misura complessiva della prestazione aggiuntiva del Fondo per le vittime dell'amianto relativo all'anno 2020 (decreto adottato sulla base della determinazione INAIL n. 162 del 17 settembre 2019) pari al 20%.

#### Prestazione aggiuntiva

Hanno diritto alla prestazione aggiuntiva Fondo vittime amianto i titolari di rendita INAIL (indennizzo INAIL) per il riconoscimento di patologie asbesto correlate.

Il contributo aggiuntivo del Fondo vittime amianto è stabilito in percentuale sulla rendita, in base dei fondi disponibili, considerata l'entità del primo acconto.

L'INAIL, infine, eroga il conguaglio, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di pagamento del secondo acconto. La prestazione aggiuntiva Fondo vittime amianto è una indennità non soggetta a tassazione IRPEF.

#### Beneficiari

Hanno diritto alla prestazione aggiuntiva Fondo vittime amianto i titolari di rendita INAIL, ovvero chi ha ottenuto l'indennizzo INAIL, in seguito a riconoscimento di patologie asbesto correlate.

L'INAIL ha ricompreso alcune malattie da amianto di origine professionale in 3 liste (lista malattia professionale INAIL).

Nella lista sono contemplate le malattie asbesto la cui origine lavorativa è di "elevata probabilità":

- Asbestosi polmonare;
- Placche pleuriche e ispessimenti pleurici;

- Mesotelioma pleurico;
- Mesotelioma pericardico;
- Mesotelioma peritoneale;
- Mesotelioma della tunica vaginale del testicolo;
- Tumore del polmone;
- Tumore della laringe;
- Tumore alle ovaie.

Queste malattie asbesto si presumono di origine professionale e quindi l'INAIL deve fornire l'indennizzo danno biologico ed erogare la rendita in quanto è sufficiente la prova della presenza dell'asbesto nell'ambiente lavorativo per ottenere il riconoscimento delle prestazioni previdenziali, senza dover superare alcune valore limite o alcuna soglia.

Nella lista II sono comprese le malattie da amianto la cui origine lavorativa è di limitata probabilità:

- Tumore alla faringe;
- Cancro dello stomaco;
- Cancro del colon retto.

A cura della Redazione

#### Riferimenti normativi

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, decreto interministeriale 19/12/2020

## Lavoro e Previdenza

Nota INL

### DVR e lavoro intermittente: obblighi e sanzioni per mancato aggiornamento

Nella nota n. 1148 del 2021, l'INL torna in materia di lavoro intermittente per fornire alcune indicazioni specifiche che riguardano la legittimità del ricorso a tale tipologia contrattuale senza il relativo adeguamento del documento di valutazione dei rischi. Il chiarimento fornito prende in esame la fattispecie di una DVR carente della sezione appositamente dedicata ai lavoratori a chiamata e chiarisce quando il DVR può effettivamente ritenersi incompleto e dunque comportare la conversione del rapporto di lavoro a tempo pieno ed indeterminato.

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la nota n. 1148 del 21 dicembre 2021, interviene a fornire la corretta interpretazione dell'art. 14, comma 1 lett. c), del D.Lgs. n. 81/2015 recante il divieto del ricorso al **lavoro intermittente** per quei "datori di lavoro che non hanno effettuato la valutazione dei rischi in applicazione della normativa di tutela della **salute e della sicurezza dei lavoratori**".

Il chiarimento riguarda la conversione del rapporto di lavoro intermittente in rapporto di lavoro subordinato a **tempo pieno e indeterminato**, in caso di totale assenza del DVR o qualora lo stesso, pur presente, risulti carente di una apposita sezione dedicata ai lavoratori a chiamata.

L'Ispettorato fa presente che, alla luce della disciplina di cui agli artt. 28 e segg. del D.Lgs. n. 81/2008, la valutazione dei rischi, effettuata dal datore di lavoro, deve riguardare anche quelli connessi alla specifica tipologia contrattuale attraverso cui viene resa la prestazione di lavoro. L'assunzione di lavoratori intermittenti, infatti, pone problematiche inerenti, in particolare, l'adempimento degli obblighi di formazione e informazione.

### DVR e lavoro intermittente

Ne deriva che, in questo caso, la valutazione dei rischi deve essere adeguatamente rielaborata in occasione di modifiche direttamente incidenti sulla salute e sicurezza dei lavoratori, anche in relazione al grado di evoluzione della prevenzione o protezione, in funzione di un esame sistematico dell'attività lavorativa.

Il dicastero giunge dunque alla conclusione che il DVR deve contenere delle specifiche indicazioni in ordine alle tipologie contrattuali diverse da quella "comune" di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 81/2015, quanto meno tese ad escludere i rischi alle stesse pertinenti nei termini chiariti dalla giurisprudenza di legittimità e a prevedere le correlate modalità per l'effettuazione dell'attività di formazione e informazione.

### Le conclusioni dell'INL

Tuttavia, laddove i rischi connessi alle specifiche mansioni a cui tali lavoratori sono adibiti risultano individuati, valutati e classificati, unitamente alle relative misure di prevenzione e protezione e l'esposizione a fattori potenzialmente dannosi, **il DVR non potrà ritenersi incompleto** solo in quanto privo di un dato formale quale la specifica sezione dedicata ai lavoratori intermittenti.

*A cura della Redazione*

## Bilancio

Dall'Accademia Romana di Ragioneria

## Società di capitali: gli effetti della pandemia sulla formazione del bilancio 2020

L'Accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 1/2021 dal titolo "La formazione del Bilancio di esercizio 2020 delle società di capitali: le novità e gli aspetti civilistici, contabili e fiscali" allo scopo di riepilogare le principali operazioni della normativa civilistica, contabile e fiscale e le novità previste dal legislatore a seguito dell'impatto sul bilancio delle imprese della pandemia COVID-19. In particolare le imprese possono avvalersi per la redazione del bilancio di esercizio 2020 delle seguenti agevolazioni: la possibilità di sospensione degli ammortamenti per l'anno 2020; la nuova rivalutazione dei beni d'impresa; il credito di imposta e la deroga alla continuità aziendale.

L'Accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 1/2021 avente ad oggetto "**La formazione del Bilancio di esercizio 2020 delle società di capitali: le novità e gli aspetti civilistici, contabili e fiscali**".

La Nota Operativa ha lo scopo di riepilogare le principali operazioni della normativa civilistica, contabile e fiscale e le novità previste dal legislatore a seguito dell'impatto sul bilancio delle imprese della pandemia COVID-19.

Ogni anno gli amministratori delle società devono provvedere alla **redazione del bilancio** secondo le norme e gli schemi previsti dagli articoli 2423 e seguenti del Codice civile e tenendo conto delle regole sulla formazione del bilancio delle società di capitali disposte anche:

- dal **Principio Contabile Nazionale OIC 11** "Bilancio di esercizio - Finalità e postulati",
- dal **principio contabile internazionale IAS** (D.lgs. 38/2005) che ha previsto, per alcuni soggetti, l'obbligo e per altri la facoltà di redigere il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

Per bilancio di esercizio si intende il documento redatto periodicamente dall'impresa in funzionamento ed attinente a un determinato periodo amministrativo, usualmente di 12 mesi, salvo particolari eccezioni.

Il Codice civile, nel Libro V, disciplina i seguenti tipi di bilancio delle società di capitali:

- Bilancio **ordinario** (art. 2423 c.c.);
- Bilancio **abbreviato** (art. 2435- bis);
- Bilancio delle **microimprese** (art. 2435- ter).

Inoltre, oltre ai suddetti bilanci vi anche il **bilancio**

**consolidato** di cui all'art. 27 del D.lgs. 127/1991.

### La redazione del bilancio e la sua formazione

Per la formazione del Bilancio, sono previste una serie di fasi tra le quali:

- 1) Redazione di un primo bilancio di verifica;
- 2) Analisi delle scritture contabili ed eventuali correzioni di errori;
- 3) Le scritture di assestamento e rettifiche;
- 4) Rilevazione delle imposte dell'esercizio;
- 5) Determinazione del risultato economico;
- 6) Formazione dello Stato Patrimoniale;
- 7) Redazione del bilancio e approvazione.

Nel documento sono indicate dettagliatamente le principali operazioni da effettuare per la formazione del bilancio di esercizio che gli amministratori devono presentare all'Organo di controllo (se nominato) ai fini di effettuare la loro relazione al bilancio e all'Assemblea dei soci per la sua approvazione.

### Le novità per la redazione del bilancio di esercizio 2020

La nota operativa, come anticipato, mette in evidenza anche le novità previste dal legislatore a seguito dell'impatto sul bilancio delle imprese della pandemia COVID-19. In particolare sono state previste le seguenti **agevolazioni** cui le imprese possono avvalersi per la redazione del bilancio di esercizio 2020:

- possibilità di **sospensione degli ammortamenti** per l'anno 2020;
- nuova **rivalutazione** dei beni d'impresa;
- **Credito di imposta**;
- deroga alla **continuità** aziendale.

### Sospensione degli ammortamenti per l'anno 2020

Il legislatore ha disposto che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data del 15 agosto 2020, possono, anche in deroga all'art. 2426 c.c., **non effettuare fino al 100%** dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

La quota di ammortamento non effettuata è imputata al Conto economico relativo all'esercizio successivo e, con lo stesso criterio, sono differite le quote successive, **prolungando** quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. I soggetti che si avvalgono di tale disposizione devono destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento effettuata.

Nella Nota integrativa si dovranno indicare:



- le ragioni della deroga;
- le ragioni dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile;
- l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

### Rivalutazione dei beni d'impresa

E' stata introdotta, in deroga all'art. 2426 c.c., una nuova rivalutazione dei beni dell'impresa nel bilancio al 31 dicembre 2020, per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali. Rispetto alla precedente rivalutazione essa è **gratuita**, costituendo una correlata **riserva che incrementa il patrimonio netto**. Nel caso si paghi **l'imposta sostitutiva pari al 3% dei maggiori valori iscritti**, la rivalutazione ha effetti anche ai fini fiscali, con deducibilità dei maggiori ammortamenti stanziati.

Gli amministratori e l'Organo di controllo devono indicare e motivare i criteri seguiti nella rivalutazione e attestare che la rivalutazione non eccede il "valore massimo".

L'imposta sostitutiva del 3% (Irpef, Ires, Irap) è deducibile e può essere versata in un massimo di 3 rate e può essere compensata nel modello F24.

### Credito di imposta

Le regole per il super e iper ammortamento sono state modificate e le imprese residenti e i soggetti in regime forfettario possono usufruire di un contributo, sotto forma di credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali sostenuti dal 1° gennaio 2020 fino al 31 dicembre 2020 ovvero entro il 30 giugno 2020 a condizione che entro il 31 dicembre 2020 sia stato accettato l'ordine e sia stato pagato un acconto pari ad almeno il 20% del costo di acquisto.

In base al tipo di investimento, la misura del credito di imposta è:

1. per gli investimenti in **beni materiali nuovi** strumentali all'esercizio dell'attività dell'impresa, ad esclusione di quelli:

- indicati nell'allegato 3 annesso alla legge 28 dicembre 2015;

- 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,

- il credito d'imposta è stabilito nella misura del **6% del costo per gli investimenti nel limite massimo di 2 milioni di euro**.

2. Per gli investimenti in **beni materiali nuovi**

**"industria 4.0"** strumentali all'esercizio dell'attività dell'impresa, il credito d'imposta è stabilito nella misura del:

- **40% del costo per gli investimenti nel limite massimo di 2,5 milioni di euro;**

- **20% del costo per gli investimenti tra 2,5 milioni e 10 milioni di euro.**

3. Per gli investimenti in **beni immateriali nuovi** **"industria 4.0"** strumentali all'esercizio dell'attività dell'impresa, il credito d'imposta è stabilito nella misura del **15% del costo per gli investimenti nel limite massimo di 700.000 euro**.

### Deroga alla continuità aziendale e il trattamento delle perdite 2020

Il decreto "Rilancio" ha stabilito che nella redazione del bilancio 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività deve essere effettuata tenendo conto delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020, consentendo di **evitare l'applicazione dei normali criteri di valutazione** specie quelli concernenti la continuità aziendale.

Inoltre è stato previsto che le perdite conseguite nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 potranno essere **sterilizzate nei prossimi 5 bilanci** e sortire effetti solo in quello 2025. Da ciò deriva che a partire dall'esercizio in chiusura al 31 dicembre 2020 sono sospesi gli effetti di tutti gli articoli del Codice civile che impongono a società con perdite rilevanti, l'alternativa tra la ricapitalizzazione o l'accertamento di una causa di scioglimento di cui all'art 2484 del Codice civile.

*A cura della Redazione*

## Finanziamenti

Dall'8 gennaio

## Bonus pubblicità: come confermare gli investimenti effettuati nel 2020

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Per le imprese, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali che hanno prenotato il bonus pubblicità in una delle due finestre del 2020 è tempo di confermare gli investimenti pubblicitari realizzati lo scorso anno. La comunicazione deve essere trasmessa dall'8 gennaio all'8 febbraio 2021 tramite l'apposita piattaforma disponibile nell'area autenticata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, direttamente o anche tramite una società del gruppo o professionisti, associazioni di categoria, Caf, altri soggetti. Nella dichiarazione dovranno essere riportati tutti gli investimenti pubblicitari effettuati nel 2020 sulla stampa quotidiana e periodica, anche online, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.

Al via il secondo step per accedere al **bonus pubblicità per l'anno 2020**.

Dall'8 gennaio all'8 febbraio 2021, le **imprese**, i **lavoratori autonomi** e gli **enti non commerciali** che hanno "prenotato" il credito d'imposta in una delle due finestre del 2020 devono presentare la dichiarazione sostitutiva degli investimenti pubblicitari effettuati lo scorso anno.

L'elenco dei richiedenti il bonus per l'anno 2020, con la somma teoricamente fruibile da ognuno, è stato pubblicato dal Dipartimento per l'Informazione e l'editoria il 25 novembre 2020.

Come reso noto dal Dipartimento, gli importi indicati sono stati determinati tenendo conto dello stanziamento previsto come tetto di spesa per l'anno 2020, pari a 85 milioni di euro, di cui:

- **50 milioni** per gli investimenti pubblicitari effettuati sui **giornali quotidiani e periodici**, anche online;
- **35 milioni** per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle **emittenti televisive** e radiofoniche locali e nazionali, **analogiche o digitali**, non partecipate dallo Stato.

Poiché le risorse destinate alla copertura dell'agevolazione sono risultate inferiori all'ammontare totale del credito di imposta richiesto, si è reso necessario effettuare la ripartizione delle stesse tra i richiedenti, in misura proporzionale agli importi richiesti, con percentuale:

- pari al **14,8%** per gli investimenti sulla **stampa**;
- pari al **6,5%** per investimenti sulle **radio e televisioni**;
- compresa tra il 6,5% e il 14,8% nel caso di investimenti su entrambi i canali.

### Conferma prenotazione

I soggetti presenti nell'elenco che intendono confermare la prenotazione effettuata, dall'8 gennaio all'8 febbraio 2021, devono inviare la "**dichiarazione sostitutiva**" relativa agli investimenti realizzati.

La dichiarazione ha lo scopo di **attestare l'effettiva realizzazione**, in tutto o in parte, dell'investimento previsto in fase di prenotazione delle risorse e indicato nella precedente "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", presentata tra il 1° e il 31 marzo 2020 (prima finestra) o tra il 1° e il 30 settembre 2020 (seconda finestra).

La trasmissione deve essere effettuata tramite i **servizi telematici** dell'**Agenzia delle Entrate**, dall'apposita procedura dell'area riservata "Servizi per", alla voce "Comunicare", accessibile con le credenziali Spid, Entratel e Fisconline o Carta nazionale dei servizi (Cns).

La dichiarazione sostitutiva può essere presentata:

- **direttamente**, da parte dei **soggetti abilitati** ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- tramite una **società del gruppo**, se il richiedente fa parte di un gruppo societario. Si considerano appartenenti al gruppo l'ente o la società controllante e le società controllate. Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante, o tramite altra società controllata, per una percentuale superiore al 50% del capitale (articolo 3, comma 2-bis, del D.P.R. n. 322/1998);
- tramite gli **intermediari abilitati** indicati nell'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998 (**professionisti**, associazioni di categoria, **Caf**, altri soggetti).

### Cosa indicare nella comunicazione

Nella dichiarazione devono essere indicati i **dati** relativi agli **investimenti pubblicitari** effettuati nell'anno 2020:

- sui giornali quotidiani e periodici, pubblicati in edizione cartacea o in formato digitale, registrati presso il Tribunale, ovvero presso il Registro degli operatori di comunicazione (ROC), e dotati del Direttore responsabile;

- sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali e anche sulle emittenti televisive e radiofoniche nazionali, analogiche o digitali, purché non partecipate dallo Stato, iscritte al ROC.

Gli **importi** devono essere **espressi in euro**, con arrotondamento all'unità, secondo il criterio matematico: per eccesso, se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi di euro (es.: 55,50 diventa 56); per difetto, se inferiore a questo limite (es.: 55,49 diventa 55).

---

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello (aggiornate al 28 agosto 2020), l'ammontare degli investimenti indicato **non può essere superiore** a quello esposto nella "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", presentata nel 2020.

---

Se viene riportato un importo superiore, l'applicazione web non consente di proseguire nella compilazione e la dichiarazione sostitutiva non può essere presentata. Secondo quanto indicato nell'ambito delle FAQ pubblicate dal Dipartimento per l'informazione e l'editoria (aggiornate al 23 ottobre 2019), alla dichiarazione non deve essere allegato nessun documento. Tutta la documentazione deve essere conservata per i controlli successivi ed esibita su richiesta dell'Amministrazione. In particolare, imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali, beneficiari del bonus, devono conservare:

- le **fatture** ed eventualmente copia dei **contratti pubblicitari**,
- l'**attestazione** sull'effettuazione delle **spese sostenute**, rilasciata dai soggetti legittimati ad apporre il visto di conformità per le dichiarazioni fiscali ovvero da un revisore legale dei conti.

Nel caso in cui la comunicazione telematica sia trasmessa da un intermediario, questo è tenuto a conservare **copia della comunicazione** per l'accesso e copia delle dichiarazioni sostitutive previste nel modello, compilate e sottoscritte dal richiedente (soggetto beneficiario) e copia di un documento di identità dello stesso richiedente.

### Credito d'imposta richiesto superiore a 150.000 euro

Se l'ammontare complessivo del credito d'imposta indicato nella dichiarazione sostitutiva è superiore a 150.000 euro, il soggetto beneficiario è tenuto a rilasciare una delle seguenti dichiarazioni:

- di essere iscritto negli **elenchi dei fornitori**, prestatori di servizi ed esecutori di lavori **non soggetti** a tentativo di **infiltrazione mafiosa** di cui all'articolo 1, comma 52, della legge n. 190/2012 (per le categorie di operatori economici ivi previste);

- di aver indicato nel riquadro "Elenco dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia" i **codici fiscali** di tutti i soggetti da sottoporre alla **verifica antimafia** di cui all'articolo 85 del D.lgs. n. 159/2011.

### Elenco beneficiari effettivi

Successivamente all'esame delle dichiarazioni sostitutive presentate **entro l'8 febbraio 2021**, il Dipartimento per l'informazione e l'editoria pubblicherà l'elenco dei beneficiari effettivi, con l'importo definitivo del credito di imposta assegnato.

Il bonus riconosciuto, fruibile nel rispetto dei limiti stabiliti della normativa europea sugli **aiuti "de minimis"**, è utilizzabile unicamente in compensazione, presentando il **modello di pagamento F24** esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'elenco degli ammessi, indicando il codice tributo "6900" (istituito dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 41/E del 8 aprile 2019).

### Proroga regime "straordinario" nel 2021 e 2022

Sembra utile ricordare che la **legge di Bilancio 2021** (legge n. 178/2020) ha confermato anche per il biennio 2021-2022 la **disciplina speciale** del bonus pubblicità introdotta per il 2020 dal **decreto Rilancio** (art. 186 del D.L. 34/2020).

In particolare, secondo quanto stabilito al comma 608 dell'articolo 1, il credito di imposta, nel 2021 e 2022, è concesso nella **misura unica del 50%** del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale, nel corso dell'anno di riferimento, entro il limite massimo di 50 milioni di euro per ciascuno anno.

Sulla base della disposizione, nel 2021 e nel 2022, **sono esclusi dal bonus** gli investimenti pubblicitari effettuati sulle **emittenti televisive e radiofoniche locali**, analogiche o digitali (nel 2020 erano state ammesse anche le emittenti nazionali non partecipate dallo Stato).

Anche nel 2021 e nel 2022 viene **superato il meccanismo incrementale**, previsto invece dalla disciplina ordinaria di cui al comma 1-bis dell'articolo 57-bis del D.L. 50/2017: non sarà pertanto necessario aver sostenuto nell'anno precedente analoghi investimenti sugli stessi mezzi di informazione e viene meno anche il presupposto dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario, rispetto all'investimento dell'anno precedente.

Ciò comporta che possono accedere all'agevolazione anche le imprese o i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie, sulla stampa quotidiana e periodica,

anche on line, anche se il valore degli investimenti pubblicitari non è incrementale rispetto agli analoghi investimenti effettuati nell'anno precedente.

## Impresa

Anche per l'emergenza Covid-19

## Piani di risanamento: il CNDCEC pubblica i nuovi principi per le attestazioni dei professionisti

di Vincenzo Morelli - Dottore Commercialista e Revisore Legale in Ravenna

Concordare il compenso dell'attestatore nella fase iniziale del piano in funzione del valore, della difficoltà e complessità della pratica, procedendo anche all'apposizione della data certa al mandato, far approvare preventivamente la situazione contabile di partenza ed il piano sul quale sarà svolta l'attività del professionista, procedere negli accertamenti delle previsioni del piano attingendo da autorevoli studi economici sui settori di riferimento ed acquisendo informazioni aggiornate sugli ordinativi e sulle vendite dell'impresa. Sono alcune delle indicazioni presenti nel nuovo documento sui "Principi di attestazione dei piani di risanamento" pubblicato dal CNDCEC, dove trovano spazio le indicazioni sull'attestazione da rilasciare durante il periodo di emergenza Covid-19. Nel documento vengono inoltre affrontate le attestazioni minori e il tema dell'indipendenza dell'attestatore.

La legge Fallimentare, fin dal 2012, ha visto l'introduzione di **procedure giudiziali e stragiudiziali** finalizzate al **risanamento aziendale** ed alla continuità delle imprese in crisi. Questi strumenti messi a disposizione delle aziende e degli operatori del settore necessitano di una **attestazione** a supporto della proposta presentata ai creditori.

### Finalità dell'attestazione

La relazione di attestazione è il documento che, redatto da un professionista in possesso di specifici requisiti, viene ritenuto idoneo a far acquisire al **piano proposto dall'impresa** un valore presuntivo sulla sua fattibilità e sulla **convenienza per i creditori**.

L'attestatore è quel **professionista indipendente**, iscritto nel registro dei revisori contabili ed in possesso dei requisiti per la nomina a curatore fallimentare, che, su incarico e per conto del debitore in crisi, predispone la relazione (attestazione) necessaria a fornire ai terzi le informazioni utili per comprendere l'operazione che si vuole attuare con lo strumento di risanamento e le possibilità che le previsioni proposte dal debitore possano effettivamente realizzarsi.

Tra le finalità dell'attestazione rientra, infatti, la **tutela di terzi e creditori**, soprattutto se estranei al piano di risanamento. Sulla base delle risultanze dell'attestazione, i creditori possono assumere consapevolmente le loro decisioni, valutando adeguatamente le informazioni utili a considerare le offerte proposte dal debitore, tra le quali spesso rientrano anche rinunce a diritti maturati nei confronti del medesimo debitore. Altra importante informazione fornita attraverso l'attestazione è la capacità del debitore di poter far fronte agli impegni assunti nei confronti dei creditori.

I principi di attestazione dei piani di risanamento del 2014

Quale strumento operativo a disposizione dei professionisti, nel 2014 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (**CNDCEC**) ha approvato i principi di attestazione dei piani di risanamento, realizzato in collaborazione con AIDEA (Accademia Italiana Di Economia Aziendale), IRDCEC (Istituto di ricerca dei Dottori commercialisti ed esperti contabili), ANDAF (Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari), APRI (Associazione Professionisti Risanamento Imprese) e OCRI (Osservatorio Crisi e Risanamento delle imprese).

Il documento del 2014 ha fornito indicazioni operative sulla prassi professionale con **linee guida e modelli virtuosi di comportamento** in merito alle attività che il professionista incaricato è chiamato a svolgere nella realizzazione della relazione di attestazione.

I principi di attestazione, applicandosi ai vari contesti gestionali e dimensionali dell'impresa, hanno offerto **standard comuni**, pur in presenza di situazioni di forte incertezza e di carenza di fonti informative. Tra i temi di maggiore rilevanza rientrano quelli sulla **veridicità dei dati contabili** e sull'espressione del **giudizio di fattibilità della proposta**.

I nuovi principi di attestazione e le prospettive in funzione del Codice della crisi

Nel corso dell'autunno scorso, ritenuta necessaria una revisione che tenesse conto dell'evoluzione normativa e delle interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali intervenute nei sei anni passati dall'introduzione di tali principi, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha predisposto una bozza della versione aggiornata dei principi di attestazione dei piani di risanamento, posta in pubblica consultazione fino al 12 novembre 2020.

Con delibera del 16 dicembre 2020, il CNDCEC ha



approvato il nuovo testo dei principi di attestazione dei piani di risanamento.

**Leggi anche** Piani di risanamento: come cambia il ruolo del professionista attestatore

Anche i nuovi principi di attestazione si riferiscono alla legge fallimentare attualmente vigente. La futura entrata in vigore del **Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza**, prevista per il 1° settembre 2021, richiederà una nuova e più completa rivisitazione in funzione dei nuovi riferimenti normativi e delle precisazioni contenute nella riforma della crisi d'impresa.

### Le attestazioni speciali, gli effetti del Covid-19 ed altre novità

Sono numerose, e di rilievo, le novità che vengono introdotte con il nuovo documento sui principi di attestazione, dove trovano spazio anche indicazioni sull'attestazione da rilasciare durante il periodo di emergenza sanitaria da **Covid-19**.

Nella **fase iniziale** dell'attività di attestazione, si suggerisce di **concordare il compenso** con la committente, facendo riferimento all'art. 17 del DM 20.7.2012 n. 140 (del Ministero della Giustizia), in funzione del valore, importanza, difficoltà e complessità della pratica, procedendo anche all'apposizione della data certa al mandato.

Per quanto riguarda il requisito dell'**indipendenza dell'attestatore**, viene aggiunta la dichiarazione con la quale si evidenzia di non essere stato membro degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa nei cinque anni precedenti né di aver posseduto partecipazioni nell'impresa in misura tale da comprometterne l'indipendenza di giudizio. Non è causa di perdita dell'indipendenza, invece, il rilascio, anche in tempi diversi, di altre attestazioni per società facenti parte del medesimo gruppo.

Trattandosi dei documenti sui quali viene richiesto il rilascio dell'attestazione, allo scopo di evitare possibili contestazioni, viene suggerito di far approvare preventivamente ed esplicitamente, da parte dell'organo amministrativo, la **situazione contabile di partenza** ed il **piano** sul quale sarà svolta l'attività del professionista. Un utile suggerimento è anche quello di valutare il possibile risanamento aziendale attraverso gli **indici di bilancio di redditività, liquidità, efficienza e solidità** per individuare gli effetti della crisi su fenomeni di natura reddituale, finanziaria e patrimoniale.

Merita particolare attenzione la **valorizzazione delle analisi di sensitività**, ovvero quell'attività volta a comprendere gli impatti economico-patrimoniali e finanziari di andamenti delle principali variabili del piano, per comprendere se, anche in ipotesi di stress, il medesimo mantiene la sua tenuta prospettica.

In merito all'**arco temporale di esecuzione del piano**, nel documento in esame si trova la formalizzazione di quanto emerso dalla dottrina e dalla prassi di diversi tribunali sulla inadeguata attendibilità, salvo casi specifici e particolari, delle previsioni di piani di durata superiore a 5 anni.

Nel nuovo documento pubblicato, in esame è stato introdotto il paragrafo 6.9 riguardante l'emergenza sanitaria **Covid-19** e la conseguente straordinaria incertezza nella formulazione delle previsioni nelle attestazioni.

In tale paragrafo, dopo la presentazione degli effetti della pandemia sull'economia, in particolare sui costumi dei consumatori, viene suggerita all'attestatore una **maggior cautela** rispetto all'usuale. Si evidenzia l'opportunità di procedere negli accertamenti delle previsioni di piano, soprattutto in merito ai ricavi stimati, attingendo da autorevoli **studi economici sui settori di riferimento** ed acquisendo informazioni aggiornate sugli ordinativi e sulle vendite dell'impresa. Si dovranno verificare anche le eventuali limitazioni della capacità produttiva dell'impresa, valutando scenari alternativi in funzione dell'evoluzione della domanda.

In un contesto come quello nel quale il Covid-19 ha creato difficoltà alle imprese, considerato il momento di particolare incertezza, viene ritenuta comprensibile la possibile **estensione della durata del piano** oltre il quinto anno. Sempre che ci sia una adeguata motivazione proposta del debitore e se ritenuta giustificata dall'attestatore.

Nel nuovo documento vengono affrontate anche le **"attestazioni minori"**, introdotte in più occasioni nella legge Fallimentare dopo la pubblicazione della versione originaria dei principi di attestazione. Tra queste nuove attestazioni rientra anche quella riguardante il **trattamento dei crediti tributari e contributivi**, ex art. 182 ter L.F., con indicazioni per la predisposizione di tale tipologia di "certificazione" nell'ambito delle varie procedure che la prevedono.

Nel documento in esame manca, e non poteva essere diversamente, un intervento sulle novità derivanti dall'articolo 3, comma 1-bis, del D.L. n. 125/2020, coordinato con la legge di conversione n. 159/2020. Con tale decreto sono state introdotte novità nel **concordato preventivo** e nell'accordo di ristrutturazione dei debiti in merito al trattamento dell'Amministrazione Finanziaria e degli enti che gestiscono forme di previdenza o assistenza obbligatorie.

**Leggi anche** Transazione fiscale e previdenziale: impresa salva anche nel silenzio del Fisco e dell'INPS  
Il **Tribunale** ha la possibilità di "gestire" le posizioni

di questi creditori, se influenti sul risultato della procedura, in presenza di una specifica relazione del professionista attestatore che si deve esprimere sulla convenienza della proposta presentata dal debitore rispetto all'alternativa liquidatoria.

Pur in assenza di indicazioni dai principi di attestazione,

può essere di supporto per l'attestatore il contenuto della circolare n. 34/E del 29 dicembre 2020 dell'Agenzia delle Entrate, con quale si forniscono istruzioni agli Uffici locali sulla gestione delle proposte di transazione fiscale nelle procedure di composizione della crisi di impresa.

Impresa  
Banca d'Italia

## Brexit: la tutela della clientela degli intermediari britannici operanti in Italia

La Banca d'Italia ha emanato due comunicazioni in cui si forniscono indicazioni e spiegazioni sul contenuto delle disposizioni emanate dal Governo Italiano a tutela della clientela degli intermediari britannici operanti in Italia per gli aspetti di interesse, rispettivamente, degli intermediari britannici operanti in Italia e dei loro clienti.

Il 31 dicembre 2020 si è completata **l'uscita del Regno Unito dall'Unione europea** a seguito dello scadere del periodo di transizione previsto dall'Accordo di recesso.

La Banca d'Italia evidenzia che tale processo comporta conseguenze rilevanti sulla prestazione dei servizi ai clienti europei da parte degli intermediari finanziari britannici e a questo riguardo, il Governo italiano ha introdotto alcune **disposizioni a tutela della clientela degli intermediari britannici operanti in Italia** (in particolare l'art. 22 del decreto-legge n° 183/2020, c.d. "Milleproroghe").

Nello specifico sono previste norme a salvaguardia della **continuità dei servizi** prestati da intermediari che all'entrata in vigore del decreto avevano già presentato istanza di autorizzazione in Italia, e per l'ordinata gestione dei rapporti in tutti i casi di cessazione dell'operatività.

La Banca d'Italia comunica che ha emanato due comunicazioni (del 2 gennaio 2021) in cui fornisce indicazioni e spiegazioni sul contenuto di queste disposizioni per gli aspetti di interesse, rispettivamente, degli intermediari britannici operanti in Italia e dei loro clienti, in particolare:

- la comunicazione **agli intermediari britannici operanti in Italia** riguardo alle disposizioni sulla Brexit contenute nel decreto-legge n° 183/2020, in cui sono richiamate le disposizioni relative agli intermediari che rientrano nella competenza della Banca d'Italia (per le imprese di investimento si rinvia al sito della Consob, per le compagnie di assicurazione a quello dell'IVASS);
- la comunicazione **ai clienti degli intermediari britannici** operanti in Italia in cui viene rilevato che per evitare discontinuità nella prestazione dei servizi e per ridurre al minimo i disagi per i clienti, è stato previsto che le succursali in Italia degli istituti di moneta elettronica e le banche del Regno Unito che hanno

presentato un'istanza di autorizzazione non ancora perfezionata alla data del 31 dicembre possano comunque continuare ad operare fino all'ottenimento dell'autorizzazione. La Banca d'Italia aveva già emanato una comunicazione nella quale, tenuto conto degli effetti del termine del periodo di transizione previsto nell'Accordo di recesso, richiedeva agli intermediari britannici operanti in Italia di fornire **adeguate informazioni ai propri clienti**, in particolare sugli aspetti di maggiore delicatezza, quali:

- modalità e contatti per richieste di assistenza, segnalazioni o reclami;
- sistema risoluzione alternativa delle controversie;
- regime di tutela dei depositi applicabile.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Banca d'Italia, comunicazione agli intermediari britannici operanti in Italia, 02/01/2021

Banca d'Italia, comunicazione ai clienti degli intermediari britannici operanti in Italia, 02/01/2021

Impresa  
CNDCEC

## Piani di risanamento: pubblicati i nuovi principi di attestazione

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato la versione aggiornata dei "Principi di attestazione dei piani di risanamento". Lo scopo dei principi è quello di individuare standard comuni per le diverse situazioni e quindi ridurre le difficoltà ed aumentare la certezza sulle modalità operative da adottare e sui risultati da esporre. I Principi sono stati rivisti e aggiornati per tener conto: degli indirizzi giurisprudenziali, delle novità del Codice della Crisi (limitandosi a quanto utile e necessario visto la frammentazione delle norme entrate in vigore rispetto al testo definitivo) e delle conseguenze dell'emergenza sanitaria Covid-19, trasformatasi ormai anche in emergenza economica per molte imprese.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, dopo una pubblica consultazione iniziata il 14 ottobre 2020, ha pubblicato i nuovi **Principi di attestazione dei piani di risanamento**. Revisionati nell'ambito dell'area di delega "Procedure concorsuali e risanamento di impresa" dei consiglieri nazionali dei commercialisti **Andrea Foschi e Sandro Santi**, i Principi sono stati curati da AIDEA

(Accademia Italiana Di Economia Aziendale), FNC (Fondazione Nazionale Commercialisti), ANDAF (Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari), APRI (Associazione Professionisti Risanamento Imprese) e OCRI (Osservatorio Crisi e Risanamento delle Imprese).

### I principi di attestazione

I Principi di attestazione dei Piani di risanamento sono stati pubblicati per la prima volta nel 2014 e forniscono un adeguato supporto di regole per lo svolgimento dell'attività del professionista chiamato dalla legge Fallimentare a rilasciare **l'attestazione**. I nuovi principi pubblicati sono stati rivisti e aggiornati per tener conto:

- degli indirizzi giurisprudenziali,
- delle novità del Codice della Crisi (limitandosi a quanto utile e necessario visto la frammentazione delle norme entrate in vigore rispetto al testo definitivo),
- delle conseguenze dell'emergenza sanitaria Covid-19, trasformatasi ormai anche in emergenza economica per molte imprese.

Riguardo al contenuto dei Nuovi Principi di attestazione, lo **schema di base** delle attività che deve svolgere il professionista esperto incaricato resta sostanzialmente quello preesistente, ma le innovazioni apportate sono significative in particolare tema di:

- indipendenza e compenso dell'attestatore,
- definizione del perimetro delle verifiche,
- successive modifiche del piano e delle attività di monitoraggio dello stesso.

Particolare attenzione viene infine riservata al tema della valutazione del **miglior soddisfacimento dei creditori** in caso di concordato preventivo in continuità alle "utilità" esterne in relazione alle quali l'attestatore dovrà esprimersi in modo circostanziato.

### Le incertezze legate al COVID 19

I Nuovi Principi di attestazione affrontano, poi, il rilevante tema dell'incertezza sanitaria ed economica causata dalla pandemia Covid-19 proponendo suggerimenti di ausilio alla fattibilità del Piano, compreso quello di ricorrere, ove occorra, ad una pluralità di scenari e all'ampliamento, anche **oltre i cinque anni**, dell'orizzonte temporale del Piano di risanamento, a condizione che sia adeguatamente motivato dal debitore e ritenuto giustificato dall'attestatore.

In tale contesto l'attestatore durante lo svolgimento delle proprie mansioni, dovrà attenersi alle seguenti cautele:

- accertarsi che le **previsioni della domanda** derivino da studi di settore emessi da soggetti autorevoli, dando preferenza a quelli più recenti;

- verificare che il piano consideri le eventuali **limitazioni della capacità produttiva** derivanti dalle prescrizioni igienico-sanitarie connesse alla pandemia;

- valutare la **completezza del piano** con riferimento alla presenza di scenari alternativi rispetto a quello di partenza;

- **suffragare lo scenario** assunto dal debitore con l'andamento corrente tenendo conto della dinamica delle vendite e degli ordinativi;

- nel caso in cui l'impresa abbia considerato un arco temporale abbastanza ampio necessario per la cessazione dell'evento eccezionale, valutare se tale lasso di tempo sia in coerenza con le previsioni del piano.

### Attestazioni speciali

Il lavoro è, infine, completato dalle **attestazioni speciali** di cui agli artt. 182-ter, 182-quinquies e 186-bis l.fall. e dalla cosiddetta attestazione di uscita dalla crisi, non prevista dalla normativa, ma alla quale le imprese già ricorrono per porre la parola "fine" al processo di risanamento.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

CNDCEC, Principi di attestazione dei piani di risanamento, documento 16/12/2020

Wolters Kluwer Italia S.r.l. si impegna con scrupolosa attenzione nell'elaborazione e nel costante aggiornamento dei testi della presente opera. Resta comunque inteso che spetta al cliente controllare, verificare la correttezza e la completezza delle informazioni acquisite con la consultazione dell'opera ed il loro aggiornamento. Wolters Kluwer Italia S.r.l. non potrà, in ogni caso, essere ritenuta responsabile per danni di qualsiasi genere (ivi inclusi, a titolo esemplificativo e non esaustivo, sanzioni di qualunque natura, perdite di profitto e/o di produttività, danni all'immagine, richieste di danni a titolo di responsabilità professionale) che il cliente e/o terzi possano subire in ragione di e/o derivanti dai testi riprodotti all'interno della presente opera.