

Lunedì 31 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Il fornitore risponde dell'aliquota IVA errata per l'operazione in split payment

/ Mirco GAZZERA

Il meccanismo dello split payment (o scissione dei pagamenti) prevede che l'IVA addebitata dal cedente o prestatore nelle relative fatture sia versata direttamente all'Erario dal cessionario o committente, scindendo il pagamento del [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Imposte differite con rilevazione ampia

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 7 maggio 2021 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato l'emendamento al principio contabile IAS 12 (Imposte sul reddito) denominato "Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction".

I principi contabili IAS/IFRS richiedono, per alcune [...]

PAGINA 7

FISCO

Prima rata IMU 2021 per l'immobile acquistato nel primo semestre 2021

In assenza di chiarimenti ufficiali sembrerebbero percorribili diverse strade

/ Stefano SPINA e Arianna ZENI

Il comma 762 dell'art. 1 della L. 160/2019 stabilisce che, per l'anno 2021, la **prima rata** è pari all'IMU dovuta per il primo semestre, applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente.

Se l'immobile è stato acquistato nel corso dell'anno 2021, per come è scritta la norma contenuta nel comma 762, parrebbe che entro il 16 giugno 2021 debba essere versata l'imposta relativa con riferimento alla situazione dei primi mesi dell'anno (e in dicembre si debba operare il conguaglio).

Nella circ. Min. Economia e Finanze 18 marzo 2020 n. 1/DF, in relazione all'acconto IMU 2020, era stato precisato che, nel caso l'immobile fosse stato acquistato nel corso del **primo semestre 2020**, "sembra percorribile anche la possibilità per il contribuente di versare l'acconto sulla base dei mesi di possesso realizzatisi nel primo semestre del 2020, tenendo conto dell'aliquota dell'IMU stabilita per l'anno precedente come previsto a regime dal comma 762".

Seppur non costino chiarimenti in

relazione al metodo di determinazione della prima rata dell'IMU per l'anno 2021, alcuni software di calcolo sembrano aderire all'impostazione fornita nella citata circ. n. 1/DF/2020 anche per l'imposta dovuta per quest'anno. Secondo questo primo filone, nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato il 3 maggio 2021, l'imposta che deve essere versata entro il 16 giugno 2021 viene calcolata per **due mesi di possesso** dell'immobile nel primo semestre 2021.

Ad esempio, per un immobile in categoria A/4 acquistato il 3 maggio 2021 tenuto a disposizione (non abitazione principale) nel Comune di Torino, con rendita 500 euro l'IMU è così calcolata - IMU dovuta per l'intero anno 2021 = 500 euro x 1,05 x 160 x 1,06% = 890,40 euro;
- IMU dovuta per i 2 mesi di possesso nel primo semestre dell'anno 2021 = 890,40 euro x 2/12 = 148,40 euro (che arrotondati diventano 148 euro).

Stando a un **secondo filone** adottato da altri software (tra i quali si segnala quello dell'ANUTEL al quale rinviano siti istituzionali degli enti [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Paragrafo "Altri aspetti" da valutare nella relazione di revisione sul bilancio 2020

Credito locazioni per il turismo con proroga a luglio 2021 e rimodulazione

Contratto di espansione anche per le aziende più piccole

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Immobili patrimoniali con impatto sul quadro RF del modello REDDITI

/ Luca FORNERO

Come di consueto, le imprese che detengono i c.d. immobili patrimoniali (intendendosi per tali gli immobili diversi da quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa e da [...])

PAGINA 4

Il fornitore risponde dell'aliquota IVA errata per l'operazione in split payment

Sul fornitore grava anche la sanzione per il carente versamento dell'IVA dovuta all'Erario

/ **Mirco GAZZERA**

Il meccanismo dello [split payment](#) (o scissione dei pagamenti) prevede che l'IVA addebitata dal cedente o prestatore nelle relative fatture sia versata direttamente all'Erario dal cessionario o committente, scindendo il pagamento del corrispettivo da quello della relativa imposta (circ. Agenzia delle Entrate n. [1/2015](#)). Potrebbe accadere che il fornitore applichi all'operazione, per **errore**, un'**aliquota IVA agevolata** in luogo di quella ordinaria. In questo caso, occorre comprendere quale sia il regime sanzionatorio.

Il caso in esame è stato trattato, in particolare, nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [604/2020](#), con riguardo ad alcuni interventi diretti alla **riqualificazione energetica** degli edifici di un complesso universitario (si veda "[IVA agevolata per gli interventi su immobili ancorata al titolo urbanistico](#)" del 19 dicembre 2020).

In tale documento di prassi è stato precisato, fra l'altro, che:

- il meccanismo dello split payment non comporta il venire meno, in capo al fornitore, della qualifica di **debitore** dell'imposta con riguardo all'operazione effettuata (*ex multis*, circ. Agenzia delle Entrate n. [15/2015](#), § 3; risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [436/2019](#));

- grava esclusivamente sul **prestatore** l'onere di qualificare la prestazione ai fini della corretta applicazione dell'imposta, indipendentemente dalle eventuali indicazioni fornite dal committente.

Qualora il **fornitore** abbia erroneamente applicato un'aliquota IVA agevolata in luogo di quella ordinaria, pertanto, detto soggetto passivo risponde:

- sia della sanzione di cui all'[art. 6](#) comma 1 del DLgs. 471/97, per la violazione degli obblighi inerenti la documentazione e la registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA;

- sia della sanzione di cui all'[art. 13](#) commi 1 e 3 del DLgs. 471/97, per il carente versamento dell'IVA dovuta all'Erario, in quanto detta sanzione grava sul committente **solo se** l'imposta è stata correttamente applicata in fattura, ma non versata da tale soggetto in tutto o in parte.

Al fornitore **non** è irrogata, invece, la sanzione prevista per la **dichiarazione IVA infedele** di cui all'[art. 5](#) comma 4 del DLgs. 471/97, poiché nel rigo VE38 (si veda, da ultimo, il modello IVA 2021 per il 2020) deve essere indicato solo l'importo imponibile delle operazioni effettuate con applicazione dello split payment, senza la valorizzazione della relativa imposta.

Per quanto riguarda il **committente** che riceve la fattura con applicazione dell'IVA in misura inferiore a quella dovuta, l'Agenzia delle Entrate ha richiamato la sua precedente circ. n. [6/2015](#) (§ 8.6) secondo cui:

- l'imposta addebitata in fattura è da versare in base alle regole proprie dello split payment;

- l'imposta oggetto di regolarizzazione è da corrispondere con le modalità previste dalla procedura di cui all'[art. 6](#) comma 8 del DLgs. 471/97 (autofattura e versamento dell'IVA con modello F24).

Meno grave l'omessa annotazione in fattura

Una fattispecie diversa da quella sopra descritta sussiste quando il fornitore espone correttamente l'IVA applicabile all'operazione, ma **omette** di indicare in fattura l'**annotazione** "scissione dei pagamenti" o "split payment" ([art. 2](#) comma 1 del DM 23 gennaio 2015). Per la fattura elettronica, l'obbligo di riportare sul documento la predetta annotazione si ritiene assolto indicando nel campo "Esigibilità IVA" il valore "S" (scissione dei pagamenti).

In questo caso, al fornitore è irrogabile la sanzione di cui all'[art. 9](#) comma 1 del DLgs. 471/97 per le violazioni degli **obblighi** relativi alla **contabilità**. Questa sanzione non è applicabile nei confronti dei fornitori che si sono attenuti alle comunicazioni fornite dal cessionario o committente, relative agli acquisti promiscui di prestazioni soggette a reverse charge (circ. Agenzia delle Entrate n. [27/2017](#), § 10).

In detta ipotesi, infatti, il fornitore deve acquisire dalla controparte (es. Pubblica Amministrazione) l'informazione se la stessa riceve l'operazione nell'ambito della sua attività istituzionale o commerciale, oppure, promiscuamente in relazione a entrambi gli ambiti citati.

Prima rata IMU 2021 per l'immobile acquistato nel primo semestre 2021

In assenza di chiarimenti ufficiali sembrerebbero percorribili diverse strade

/ Stefano SPINA e Arianna ZENI

Il comma 762 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019 stabilisce che, per l'anno 2021, la **prima rata** è pari all'IMU dovuta per il primo semestre, applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente.

Se l'immobile è stato acquistato nel corso dell'anno 2021, per come è scritta la norma contenuta nel comma 762, parrebbe che entro il 16 giugno 2021 debba essere versata l'imposta relativa con riferimento alla situazione dei primi mesi dell'anno (e in dicembre si debba operare il conguaglio).

Nella circ. Min. Economia e Finanze 18 marzo 2020 n. [1/DF](#), in relazione all'acconto IMU 2020, era stato precisato che, nel caso l'immobile fosse stato acquistato nel corso del **primo semestre** 2020, "sembra percorribile anche la possibilità per il contribuente di versare l'acconto sulla base dei mesi di possesso realizzatisi nel primo semestre del 2020, tenendo conto dell'aliquota dell'IMU stabilita per l'anno precedente come previsto a regime dal comma 762".

Seppur non costino chiarimenti in relazione al metodo di determinazione della prima rata dell'IMU per l'anno 2021, alcuni software di calcolo sembrano aderire all'impostazione fornita nella citata circ. n. 1/DF/2020 anche per l'imposta dovuta per quest'anno. Secondo questo primo filone, nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato il 3 maggio 2021, l'imposta che deve essere versata entro il 16 giugno 2021 viene calcolata per i **due mesi di possesso** dell'immobile nel primo semestre 2021.

Ad esempio, per un immobile in categoria A/4 acquistato il 3 maggio 2021, tenuto a disposizione (non abitazione principale) nel Comune di Torino, con rendita 500 euro l'IMU è così calcolata:

- IMU dovuta per l'intero anno 2021 = 500 euro x 1,05 x 160 x 1,06% = 890,40 euro;

- IMU dovuta per i 2 mesi di possesso nel primo semestre dell'anno 2021 = 890,40 euro x 2/12 = 148,40 euro (che arrotondati diventano 148 euro).

Stando a un **secondo filone** adottato da altri software (tra i quali si segnala quello dell'ANUTEL al quale rinviato i siti istituzionali degli enti locali), invece, viene determinata l'IMU dovuta per l'intero anno 2021 (sulla base dei mesi di possesso) ed il risultato viene diviso per due.

Seguendo questa seconda strada, per lo stesso immobile acquistato il 3 maggio 2021, l'imposta da versare entro il 16 giugno 2021 corrisponderà a **quattro mesi** di assoggettamento (i mesi di possesso nel 2021 saranno otto e per la prima rata IMU 2021 l'importo diviso per due corrisponde a quattro mesi di possesso).

Per lo stesso un immobile in categoria A/4 acquistato il 3 maggio 2021, tenuto a disposizione nel Comune di Torino, con rendita 500 euro l'IMU è così calcolata:

- IMU dovuta per l'intero anno 2021 = 500 euro x 1,05 x 160 x 1,06% = 890,40 euro;

- IMU dovuta per gli 8 mesi di possesso nell'anno 2021 = 890,40 euro x 8/12 = 593,60 euro;

- IMU da versare entro il 16 giugno 2021 = 593,60 euro : 2 = 296,80 euro (che arrotondati diventano 297 euro).

La seconda soluzione sembrerebbe quella che più si avvicina alla disposizione normativa.

Sembrerebbe preferibile, invece, seguire la prima ipotesi ove si intendesse **rivendere** l'immobile nel corso dello stesso anno 2021 (in modo tale da non dover richiedere l'eventuale rimborso dell'imposta versata in eccesso).

Immobili patrimoniali con impatto sul quadro RF del modello REDDITI

Occorre neutralizzare i proventi e gli oneri ad essi afferenti contabilizzati nel Conto economico

/ Luca FORNERO

Come di consueto, le imprese che detengono i c.d. immobili patrimoniali (intendendosi per tali gli immobili diversi da quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa e da quelli al cui scambio o alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa) devono apportare le opportune variazioni all'interno del **quadro RF** del modello REDDITI.

Infatti, ai sensi dell'art. 90 del TUIR, tali immobili concorrono a formare il reddito di impresa secondo le modalità proprie dei redditi fondiari. In pratica, da un lato, fatte salve alcune eccezioni, sono indeducibili i costi e le spese ed essi afferenti (ivi incluse le quote di ammortamento); dall'altro, concorre alla formazione del reddito d'impresa una somma pari al **maggiore** tra i seguenti due importi:

- rendita catastale (rivalutata del 5%);
- canone di locazione, ridotto nel limite del 15% delle spese di manutenzione ordinaria sostenute e documentate (intendendosi per tali gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti, ai sensi dell'art. 3 comma 1 lett. a) del DPR 380/2001).

Per gli immobili "patrimonio" di interesse **storico artistico** è prevista la riduzione del reddito medio ordinario nella misura del 50% e non si dà luogo alla maggiorazione di detto reddito per le unità immobiliari non locate (sfitte o tenute a disposizione).

Per i medesimi fabbricati, qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 35%, sia superiore al reddito medio ordinario, il reddito d'impresa è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Con la ris.

n. 114/2012, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **reddito medio ordinario** a cui fare riferimento è quello previsto dall'art. 37 comma 1 del TUIR, ossia la rendita catastale rivalutata, ridotta del 50%.

A fronte di tale quadro normativo, nella compilazione del quadro RF sorge la necessità di "**sterilizzare**" i proventi e gli oneri afferenti a tali immobili rilevati nel Conto economico, al fine di procedere alla tassazione su base forfetaria.

Si ipotizzi il caso di una srl che nel corso del 2020 presenti la seguente situazione:

- rendita catastale dell'immobile: **4.000** euro;
- canoni di locazione contabilizzati per competenza riferiti all'immobile patrimoniale: 10.000 euro;
- spese di manutenzione ordinaria documentate sostenute sull'immobile locato e non addebitate all'inquilino: 3.000 euro.

Tripla variazione nel modello REDDITI

In questo caso, nel quadro RF del modello REDDITI SC occorre apportare:

- una variazione in diminuzione di 10.000 euro (pari all'ammontare dei canoni di locazione contabilizzati a Conto economico) all'interno del rigo RF39;
- una variazione in aumento di 3.000 euro (pari all'ammontare delle suddette spese di manutenzione ordinaria) all'interno del rigo RF11;
- una variazione in aumento pari a **8.500** euro, cioè il reddito determinato in base alle risultanze catastali secondo quanto sopra precisato (in pratica, il canone di locazione, ridotto nel limite del 15% delle spese di manutenzione ordinaria sostenute e documentate) nel rigo RF10.

Paragrafo “Altri aspetti” da valutare nella relazione di revisione sul bilancio 2020

Tale paragrafo aggiuntivo è previsto nei casi di deroga alle disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale

/ Stefano DE ROSA

In alcune particolari situazioni è opportuno, come evidenziato nel principio di revisione ISA Italia [706](#), includere nella relazione di revisione un paragrafo denominato “Altri aspetti” dove sono riportate **comunicazioni ulteriori** che il revisore (o il sindaco-revisore) decide di inserire nell'*opinione* per richiamare l'attenzione del lettore su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati od oggetto di informativa in bilancio, che considera rilevanti.

A tal proposito, nel documento del CNDCEC “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni” ([aprile 2018](#)), si sottolinea come tale paragrafo:

- non debba includere le informazioni che leggi, regolamenti o altri principi professionali, per esempio in materia di **riservatezza** delle informazioni, vietano al revisore di fornire così come le informazioni che è previsto siano fornite dagli amministratori;

- vada collocato nella relazione di revisione in funzione della **natura** delle informazioni da comunicare e del giudizio del revisore in merito alla rilevanza di tali informazioni per i potenziali utilizzatori rispetto ad altri elementi che è necessario inserire nella relazione stessa.

Con riferimento al giudizio sul bilancio 2020, il documento “La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”, pubblicato dal CNDCEC in [aprile 2021](#), prevede il seguente paragrafo aggiuntivo (titolato “Altri aspetti - Applicazione del principio di revisione ISA Italia 570”) nei casi di attivazione da parte degli amministratori della **deroga** alle disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale, ai sensi dell'[art. 38-quater](#) del DL 34/2020 convertito (si veda “[Relazione di revisione 2020 con attenzione all'informativa di bilancio](#)” del 27 marzo 2021).

Nel documento del Consiglio nazionale viene riportato il seguente esempio di paragrafo, da collocare dopo

quello contenente il richiamo di informativa: “Come indicato nel precedente paragrafo “Richiami di informativa”, gli amministratori nel valutare i presupposti di applicabilità della deroga ex [art. 38-quater](#) del DL 34/2020, così come convertito con la L. [77/2020](#), hanno comunque fornito **informazioni aggiornate** circa la propria valutazione sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, in ottemperanza anche alle previsioni del Documento interpretativo n. [8](#) dell'OIC. Alla luce di tale circostanza, nell'applicazione del principio di revisione ISA Italia 570 «Continuità aziendale» sul bilancio al 31 dicembre 2020, abbiamo esclusivamente analizzato e valutato l'informativa fornita dagli amministratori con riferimento al presupposto della continuità aziendale”.

Risulta opportuno aggiungere nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad “Altri aspetti” anche nel contesto di **prima applicazione** dell'obbligo di revisione legale. Nei casi, ad esempio, di nuovi incarichi conferiti da srl, nell'ambito della finestra temporale prevista dalla riapertura dei termini operata in sede di conversione del decreto “Milleproroghe”, si potrebbe inserire il seguente paragrafo: “Il bilancio della Società ABC srl, per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, è il primo sottoposto a revisione legale dei conti, avendo la società superato i limiti di cui all'[art. 2477](#) c.c., con riferimento agli esercizi 31 dicembre 2019 e 31 dicembre 2018, come peraltro previsto dall'[art. 379](#) del DLgs. 14/2019, così come modificato dal DL [162/2019](#), convertito”.

Allo stesso modo, è auspicabile inserire il seguente paragrafo nei casi di **subentro** di un revisore rispetto al soggetto che ha formulato il giudizio con riguardo al bilancio dell'esercizio precedente: “Il bilancio della ABC spa per l'esercizio chiuso al 2019 è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data ..., ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio”.

Credito locazioni per il turismo con proroga a luglio 2021 e rimodulazione

Il limite di ricavi viene elevato a 15 milioni di euro e rileva il calo del fatturato medio

/ Anita MAURO

L'art. 4 del DL 73/2021 (decreto "Sostegni-bis"), entrato in vigore ieri, 26 maggio 2021, interviene anche sul tax credit locazioni, che viene, da un lato, prorogato per **altre 3 mensilità** (fino al 31 luglio 2021), per i soggetti cui già spettava fino al 30 aprile 2021; dall'altro, ulteriormente esteso, per i mesi da gennaio a maggio 2021, a nuove condizioni, ad altri soggetti.

Per effetto della nuova norma, in primo luogo, il credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo, di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020, viene esteso fino al 31 luglio 2021, per le **imprese turistico-ricettive**, le agenzie di viaggio e i tour operator che ne godono (a partire dal mese di marzo 2020, o aprile 2020 se stagionali), nella misura del 60% sui canoni di locazione, concessione o leasing, ovvero del 50% sui canoni di affitto d'azienda (30% agenzie di viaggio e tour operator):

- a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo di imposta precedente [ex art. 28](#) comma 3 del DL 34/2020 (si veda "[Credito locazioni con peculiarità per agenzie di viaggio e tour operator](#)" del 22 febbraio 2021);

- a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019 (dovrebbero essere esentati da tale condizione i soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2019 ed i soggetti "calamitati", ma sul punto manca una conferma di fonte ufficiale; si veda "[Tax credit locazioni con deroghe al calo del fatturato anche per i mesi 2021](#)" del 17 maggio 2021).

Inoltre, viene prevista ([art. 4](#) del DL 73/2021) una **nuova "versione"** del credito d'imposta locazioni, operante per i primi 5 mesi del 2021 (da gennaio a maggio 2021), che opera a condizioni in parte diverse da quelle richieste dall'[art. 28](#) del DL 34/2020.

In particolare, il "nuovo" tax credit locazioni "Sostegni-bis", dal punto di vista soggettivo, riguarda:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del DL "Sostegni-bis";
- gli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Muta, quindi, per i soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, il limite di ricavi che consente l'accesso al beneficio, che passa da 5 milioni di euro a **15 milioni di euro**, mentre non muta il periodo di riferi-

mento, che resta il 2019 (per i soggetti solari), in quanto, per il credito d'imposta "Sostegni-bis", è costituito dal secondo periodo di imposta antecedente a quello in corso al 26 maggio 2021.

Per quanto concerne la **misura** del credito d'imposta e l'ambito oggettivo di applicazione (tipologia contrattuale e tipologia di immobili), in forza del rinvio ai commi 1, 2 e 4 dell'[art. 28](#) del DL 34/2020, resta confermato che il credito "Sostegni-bis" spetta:

- nella misura del **60%** dei canoni di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- nella misura del **30%** dei canoni di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle medesime attività.

Muta, invece, la condizione del **calo del fatturato**, atteso che il tax credit "Sostegni-bis", spetta, ai soggetti locatari esercenti attività economica, "a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020". In breve, cambiano:

- sia l'ammontare del calo di fatturato richiesto, che passa dal 50% al 30%;
- sia i periodi di riferimento per il confronto, che sono ora costituiti dal c.d. anno pandemico, dovendo confrontare il fatturato riferito al periodo 1° aprile 2020-31 marzo 2021 con il fatturato 1° aprile 2019-31 marzo 2020;
- sia il metodo di calcolo, atteso che il calo non deve più essere verificato mese per mese (come richiesto dall'[art. 28](#) del DL 34/2020), bensì sull'ammontare medio mensile del fatturato dei periodi di riferimento.

In breve, potranno godere del credito d'imposta per tutte le prime 5 mensilità 2021 di canoni pagati, i conduttori che abbiano registrato un ammontare medio mensile del fatturato, nel periodo 1° aprile 2020-31 marzo 2021, inferiore almeno del 30% rispetto a quello registrato nel periodo 1° aprile 2019-31 marzo 2020. Resta escluso dalla condizione del calo del fatturato chi ha **iniziato l'attività** dal 1° gennaio 2019, mentre non sono previste deroghe per i "Comuni calamitati".

Le nuove norme sul credito locazioni si applicano nei limiti del Quadro temporaneo degli aiuti di Stato.

Imposte differite con rilevazione ampia

Chiarite le regole contabili per le imposte differite relative ad attività e passività derivanti dalla medesima operazione

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 7 maggio 2021 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato l'emendamento al principio contabile IAS 12 (Imposte sul reddito) denominato "Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction".

I principi contabili IAS/IFRS richiedono, per alcune operazioni, la simultanea rilevazione contabile di un'attività e di una passività e, in questi casi, il principio contabile IAS 12 potrebbe richiedere la **compensazione** delle attività e delle passività differite.

In particolare, il par. 74 dello IAS 12 prevede che l'entità deve compensare le attività e le passività fiscali differite se, e solo se, ha un **diritto legalmente esercitabile** di compensare le attività fiscali correnti con le passività fiscali correnti e le attività e le passività fiscali differite sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima giurisdizione fiscale sullo stesso soggetto passivo d'imposta o soggetti passivi d'imposta diversi che intendono regolare le passività e le attività fiscali correnti su base netta, o realizzare le attività e regolare le passività contemporaneamente, in ciascun esercizio successivo nel quale si prevede che siano regolati o recuperati ammontari significativi di passività o di attività fiscali differite.

Prima dell'emendamento, non era chiaro se lo IAS 12 richiedesse il **riconoscimento** di imposte differite per queste differenze temporanee o se, invece, fosse richiesta l'applicazione dell'esenzione dal riconoscimento iniziale.

Il par. 22 dello IAS 12 prevede, alla lettera c), che, se l'operazione non è una aggregazione aziendale, e non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile, l'entità, in assenza delle esenzioni previste dai par. 15 e 24, rileva la passività o l'attività fiscale differita e rettifica del medesimo importo il valore contabile dell'attività o della passività.

Il par. 15 dello IAS 12 precisa che una passività fiscale differita deve essere rilevata **per tutte le differenze** temporanee imponibili, salvo che tale passività derivi dalla rilevazione iniziale dell'avviamento o dalla rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non rappresenta una aggregazione aziendale e che, al momento dell'operazione, non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile.

Il par. 24 dello IAS 12, invece, prevede che un'attività fiscale differita deve essere rilevata per tutte le differenze temporanee deducibili, se è probabile che sarà realizzato un **reddito imponibile** a fronte del quale potrà essere utilizzata la differenza temporanea deducibile, salvo che l'attività fiscale differita derivi dalla rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in

un'operazione che non rappresenta una aggregazione aziendale e che, al momento dell'operazione, non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile.

Lo IASB ha emendato lo IAS 12 per fornire un'**ulteriore eccezione** all'esenzione dalla rilevazione iniziale.

In base all'emendamento, un'entità non applica l'esenzione dalla rilevazione iniziale per le operazioni che danno luogo a differenze temporanee imponibili e deducibili uguali.

A seconda della legislazione e della normativa fiscale applicabile, possono sorgere **differenze temporanee** imponibili e deducibili uguali al momento della rilevazione iniziale di un'attività e di una passività in un'operazione che non è un'aggregazione aziendale e che non ha effetto sull'utile contabile né sul reddito imponibile.

Ad esempio, ciò può verificarsi al momento del riconoscimento iniziale di una passività per leasing e della corrispondente attività consistente nel diritto all'uso.

A seguito delle modifiche contenute nell'emendamento allo IAS 12, un'entità è tenuta a **rilevare** la relativa attività e passività fiscale differita, con l'attività fiscale differita soggetta ai criteri di recuperabilità previsti dallo stesso principio contabile IAS 12.

L'entità applica le modifiche introdotte dall'emendamento allo IAS 12 alle operazioni che si verificano all'inizio o dopo l'inizio del primo periodo comparativo presentato.

Inoltre, all'inizio del primo periodo comparativo un'entità **rileva**:

- un'attività fiscale differita (nella misura in cui è probabile che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale può essere utilizzata) e una passività fiscale differita per tutte le differenze temporanee deducibili e imponibili associate ad attività per diritto d'uso e passività per leasing o a smantellamenti, ripristini e passività simili e corrispondenti importi rilevati come parte del costo del relativo bene;

- l'**effetto cumulativo** dell'applicazione iniziale delle modifiche come rettifica al saldo di apertura degli utili non distribuiti (o altro componente di patrimonio netto, a seconda dei casi) a tale data.

Coloro che adottano per la prima volta i principi contabili IAS/IFRS (c.d. "first time adopter") sono tenuti ad applicare queste disposizioni alla data di transizione ai principi contabili IAS/IFRS.

Le modifiche contenute nell'emendamento sono efficaci per gli esercizi che iniziano al **1° gennaio 2023** o successivamente. È consentita l'applicazione anticipata delle modifiche introdotte dall'emendamento prima della sua data di entrata in vigore.

Contratto di espansione anche per le aziende più piccole

Modificati i requisiti dimensionali e ampliato il novero dei datori di lavoro interessati

/ Luca MAMONE

Sempre più aziende possono accedere al contratto di **espansione** disciplinato dall'[art. 41](#) del DLgs. 148/2015 grazie a un'apposita disposizione contenuta all'[art. 39](#) del DL 73/2021 (DL "Sostegni-bis"), con cui vengono sensibilmente ridotti i requisiti dimensionali richiesti per accedere allo strumento in parola.

La norma del decreto "Sostegni-bis", infatti, modificando l'art. 41 del DLgs. 148/2015, prevede, per il solo 2021, che il limite minimo di unità lavorative in organico richiesto per accedere al contratto di espansione non possa essere inferiore a **100 unità** e tale limite dimensionale viene fissato anche nell'ipotesi in cui si opti per l'accompagnamento alla pensione previsto dal comma 5-*bis* del predetto art. 41.

Va detto che non si tratta del primo intervento di riduzione del requisito dimensionale, in quanto è successivo a quello previsto dall'[art. 1](#) comma 349 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) che, modificando l'art. 41 del DLgs. 148/2015, aveva disposto l'estensione del contratto di espansione, sempre per il 2021, alle aziende di qualsiasi settore con almeno **500 dipendenti** (in luogo dei 1.000 previsti dalla normativa previgente), ovvero 250 dipendenti nel caso si opti per l'accompagnamento alla pensione di cui all'[art. 41](#) comma 5-*bis* del DLgs. 148/2015.

Si tratta, pertanto, di un percorso evolutivo piuttosto dinamico per quanto concerne i requisiti dimensionali, poiché si è passati dai **1.000 dipendenti** richiesti dall'originaria previsione dell'art. 41 del DLgs. 148/2021 (introdotta dall'[art. 26-quater](#) comma 1 del DL 34/2019) ai 100 previsti in ultimo dalla modifica operata dal DL "Sostegni bis".

Lo scopo di tale misura è indubbiamente quella di stimolare la più ampia diffusione di questo strumento che, lo ricordiamo, è previsto in via **sperimentale** per il triennio 2019/2021 ed è finalizzato ad agevolare le aziende nella gestione efficiente del cambiamento dei processi produttivi attraverso l'acquisizione di nuove competenze, la riqualificazione del personale in forza e l'uscita anticipata dei lavoratori prossimi alla pensione.

Proprio per quanto riguarda lo "scivolo pensionistico", si ricorda che l'art. 1 comma 349 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), oltre a effettuare una prima ridu-

zione del requisito dimensionale per le aziende interessate (da 1.000 a 500 e 250 dipendenti in caso di accompagnamento pensionistico), ha altresì apportato novità in materia di **prepensionamento** introducendo il nuovo il comma 5-*bis* dell'art. 41 del DLgs. 148/2015, con cui si richiede al datore di lavoro il riconoscimento, per un massimo 60 mesi (5 anni), di una indennità pari alla pensione maturata al momento della cessazione del rapporto di lavoro.

In pratica, in caso di accompagnamento alla pensione di vecchiaia, l'impresa sosterrà la spesa del solo assegno pensionistico mensile per **13 mensilità** annue scontato del valore della NASpI (per l'intero periodo di spettanza teorica), mentre in caso di accompagnamento a pensione anticipata, oltre all'indennità, l'azienda dovrà versare (solo ove essa maturi cronologicamente prima della vecchiaia), la contribuzione correlata, scontata del valore pari a quello della contribuzione figurativa.

Invece, per i lavoratori che non sono interessati dallo "scivolo pensionistico" e che non hanno le qualifiche professionali o le competenze tecniche necessarie all'implementazione delle modifiche dei processi aziendali, al progresso e allo sviluppo tecnologico dell'attività produttiva svolta dall'impresa, è consentita una riduzione oraria con integrazione da parte della **CIGS**, correlata a un piano di formazione e riqualificazione loro dedicato.

La riduzione media oraria non potrà essere superiore al **30%** dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati dal contratto di espansione.

Più in dettaglio, quanto al personale che, per la modifica dei processi, del progresso e sviluppo tecnologico dell'attività produttiva, possiede conoscenze e know-how non più adeguati per svolgere una determinata attività, il progetto di **formazione e riqualificazione** deve contenere misure idonee a garantire l'effettività della formazione e necessarie per far conseguire competenze tecniche conformi alla mansione a cui sarà adibito, i contenuti formativi e le modalità attuative, il numero di lavoratori interessati e le ore di formazione, le competenze tecniche professionali iniziali e finali e, infine, le previsioni di recupero occupazionale.

Libera circolazione del credito verso il debitore fallito

L'art. 45 del RD 267/42 regola solo gli atti lesivi del patrimonio del fallito

/ Antonio NICOTRA

L'art. 45 del RD 267/42 stabilisce che le formalità necessarie per rendere **opponibili** gli atti ai terzi, se compiute **dopo** la data della dichiarazione di fallimento, sono prive di effetto rispetto ai creditori.

L'art. 1264 comma 1 c.c., invece, prevede che la cessione abbia effetto nei confronti del debitore ceduto quando questi l'ha accettata o quando gli è stata **notificata**.

Nella fattispecie esaminata dalla Cassazione n. [12734/2021](#), il creditore presentava una domanda di ammissione al passivo (art. 208 del RD 267/42) per un credito verso il debitore poi in LCA, cedutogli in garanzia (artt. 1260 ss.) da un soggetto in seguito fallito. La domanda veniva **respinta** sul rilievo che la cessione sarebbe stata opponibile alla procedura solo se munita di data certa anteriore (art. 45 del RD 267/42) ovvero se notificata al debitore ceduto o da questi accettata prima della dichiarazione di fallimento.

In senso contrario, invece, i giudici di legittimità hanno osservato che le norme di cui agli artt. 45 del RD 267/42 e 1264 c.c. afferiscono a tematiche tra loro diverse: l'art. 45 del RD 267/42, in particolare, è inteso a regolamentare gli atti di **depauperamento** patrimoniale del debitore che si trovi in stato di decozione fallimentare (Cass. n. [6930/2019](#)).

Per quanto riguarda la cessione dei crediti, quindi, la norma si occupa unicamente degli atti di **disposizione** di tali diritti, posti in essere dal cedente-debitore in stato di insolvenza.

Tale previsione normativa trova la sua corrispondenza sistematica nella disposizione generale dell'art. [2914](#) c.c., che fornisce le regole che individuano la collocazione temporale degli atti di alienazione dei beni del debitore rispetto al creditore pignorante.

La fattispecie in esame, tuttavia, riguardava una procedura non del cedente, ma del **debitore ceduto**, a fronte della cessione della posizione creditoria effettuata tra il creditore originario e un altro soggetto (e poi, in ipotesi, da questi ad altri ancora).

Quest'ultima ipotesi diverge da quella degli atti **dispositivi** posti in essere dal debitore in relazione a diritti (reali e di credito) facenti parte del proprio patrimonio, a cui fanno riferimento le norme degli artt. 45 del RD 267/42 e 2914 c.c.

Peraltro, l'ipotesi della cessione di un credito vantato nei confronti del debitore fallito **non** dà luogo a una fattispecie **traslativa** che coinvolga beni e diritti di quest'ultimo soggetto.

Rammenta la Suprema Corte come l'art. 1264 c.c. fornisca una disposizione **generale** per gli atti di disposizione del credito, con la funzione di governare l'efficacia della cessione nei confronti del debitore ceduto; a differenza di quanto previsto dall'art. 45, la norma risulta attinente alla fattispecie in esame. La notifica della cessione al debitore ceduto (ovvero l'accettazione da parte di quest'ultimo), sempre secondo i giudici, non deve necessariamente avvenire **prima** della dichiarazione del suo fallimento (e con atto avente data certa anteriore a tale dichiarazione).

Non sussistono, peraltro, norme, o ragioni valide per deviare, o sottoporre a vincoli o formalità, la regola generale di cui all'art. [1260](#) c.c. della libera **circolabilità** dei crediti.

La legge fallimentare, d'altra parte, contiene disposizioni che presuppongono la piena applicazione della regola della **libera** circolazione dei crediti anche in pendenza di procedura del debitore ceduto.

Si pensi, ad esempio, alle previsioni di cui all'art. [56](#) comma 2, ovvero all'art. [115](#) comma 2 del RD 267/42, che riguarda esclusivamente l'ipotesi della **cessione** di crediti già **ammessi** al passivo fallimentare (non la cessione di qualunque credito verso il fallito), che sia posteriore alla sentenza dichiarativa (secondo Cass. n. [6930/2019](#), la circostanza che tale norma richieda che la cessione risulti da scrittura privata autenticata si spiega con la constatazione che l'ammissione del credito consente al creditore di essere destinatario dei pagamenti in sede di riparto, evitando, in tale modo, l'esecuzione di pagamenti a favore di soggetti non legittimati a riceverli).

Cessione del credito ammesso al passivo

Precisa, infine, la Suprema Corte come, secondo un orientamento tradizionale, la notifica di cui all'art. 1264 c.c. non si identifichi con quella effettuata ai sensi dell'ordinamento processuale: fermo l'onere di dare la prova del negozio di cessione, è sufficiente **qualunque** comunicazione scritta, quand'anche proveniente dal cessionario, che risulti idonea a porre il debitore nella consapevolezza della mutata titolarità attiva del rapporto (*cf.* Cass. n. [20143/2005](#)).

Non vi è ragione per distinguere, sotto questo profilo, la domanda di **ammissione** al passivo del ceduto dal comune **atto** di citazione in giudizio.

Plastic tax al 2022

Con il DL Sostegni-bis ulteriormente differita l'efficacia dell'imposta sui manufatti in plastica

/ Fabio Tullio COALOA e Emanuele GRECO

L'imposta sui manufatti con **singolo impiego** (c.d. "Plastic Tax") viene nuovamente rinviata, questa volta al 1° gennaio 2022. Lo stabilisce l'[art. 9](#) comma 2 del DL 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis").

Si tratta della terza proroga del tributo, istituito dall'[art. 1](#) comma 934 ss. della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020), avente ad oggetto i manufatti con singolo impiego (MACSI) che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari.

La precedente proroga era avvenuta mediante la L. [178/2020](#) (legge di bilancio 2021), che ne aveva previsto l'entrata in vigore a partire dal 1° luglio 2021.

L'Agenzia delle Dogane, nel mese di febbraio 2021, aveva anticipato alcuni passaggi della determinazione direttoriale che doveva definire alcuni aspetti fondamentali, tra i quali il **campo di applicazione** dell'imposta, gli adempimenti dei soggetti obbligati, il contenuto della dichiarazione trimestrale, le informazioni aggiuntive da indicare nelle fatture relative agli acquisti e cessioni dei MACSI e le modalità di rimborso (si veda "[Pubblicate le bozze del provvedimento attuativo della plastic tax](#)" del 19 febbraio 2021). Anche la pubblicazione della versione ufficiale di tale atto normativo non è, ad oggi, ancora avvenuta.

Sono rimaste, così, aperte molteplici **questioni interpretative** e applicative, che non consentono agli operatori una completa cognizione di tutte le possibili ricadute del nuovo tributo che, vista la complessità, non saranno solo fiscali. Numerosi sono gli impatti stimati sui sistemi legati alla logistica, alla produzione, alla contabilità e alla reportistica, oltre a quelli sui modelli di business.

È, quindi, ragionevole la scelta legislativa di posticipare ulteriormente l'efficacia delle disposizioni relative all'imposta, non essendo peraltro da escludere una nuova revisione del tributo (dopo quella avvenuta ad opera della L. 178/2020).

Sul tema è, tra l'altro, da segnalare che il legislatore nazionale, mediante la L. [53/2021](#) (legge di delegazione europea 2019-2020), pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 97 del 23 aprile 2021, ha enunciato i principi e i criteri che il Governo dovrà seguire per dare attuazione della direttiva 2019/904/Ue, relativi alla **riduzione** dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente. In particolare, andrà prevista una diminuzione duratura del consumo di prodotti monouso quali tazze per bevande (inclusi tappi e coperchi) e contenitori per alimenti (compresi quelli tipo fast-food o per altri pasti pronti per il consumo immediato).

Andrà poi promossa la transizione verso un'economia circolare con modelli imprenditoriali, prodotti e materiali innovativi e sostenibili, anche mediante il **riconoscimento** di un credito d'imposta del 10% delle spese sostenute per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili secondo lo standard EN 13432: 2002, da riconoscere alle imprese attive nel settore delle materie plastiche produttrici di MACSI.

Mentre il percorso relativo alla legislazione (tributaria e non solo) sui manufatti in plastica è in una fase di "stand-by", alcuni passi avanti sono compiuti per quando concerne l'imposta sulle bevande edulcorate (c.d. "**sugar tax**"), anch'essa istituita dalla L. 160/2019.

A differenza dell'imposta sui manufatti con singolo impiego, infatti, la c.d. "sugar tax" troverà applicazione già dal 1° luglio 2021 (dopo essere stata, a sua volta, prorogata in due occasioni) e, nella giornata del 27 maggio 2021, ha visto la pubblicazione del proprio provvedimento attuativo (DM 12 maggio 2021).

Definita l'attuazione della "sugar tax"

Con quest'ultimo, si stabiliscono le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'[art. 1](#) comma 661 ss. della L. 160/2019, con particolare riguardo al contenuto della dichiarazione che i soggetti obbligati devono presentare ai fini dell'accertamento del tributo, alle modalità per il versamento dell'imposta, agli **adempimenti contabili** a carico dei soggetti obbligati, alle modalità per la trasmissione, anche per via telematica, dei dati contabili, nonché ai profili relativi all'accertamento e verifica dell'imposta di cui trattasi.

In particolare, per quanto concerne gli obblighi di denuncia dei soggetti che intendono realizzare bevande edulcorate a partire da materie prime o da prodotti semilavorati, sono stabilite le **informazioni minime** che dovranno essere trasmesse in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, tra cui:

- la denominazione dell'impresa, la sede legale, la partita IVA, le generalità del rappresentante legale, il luogo in cui è ubicato l'impianto di produzione e i depositi in cui intende stoccare le bevande edulcorate prodotte e la propria PEC;
- le tipologie di bevande edulcorate che intende produrre, con l'indicazione delle relative voci di nomenclatura combinata;
- la quantità annua stimata di bevande edulcorate che intende produrre e la quantità stimata di edulcoranti necessaria alla produzione.

Esonero contributivo per febbraio per le filiere agricole agrituristiche e vitivinicole

L'esonero si applica sia ai datori di lavoro sia agli imprenditori agricoli professionali, ai coltivatori diretti, ai mezzadri e ai coloni

/ **Daniele SILVESTRO**

L'art. 70 del DL 73/2021 (DL "Sostegni-bis") introduce un **esonero contributivo** per il mese di febbraio 2021, sulla scia di quelli previsti dal DL 137/2020 (DL "Ristori") e dal DL 41/2021 (DL "Sostegni"), ma con alcune differenze relative all'ambito soggettivo.

In particolare, allo scopo di assicurare la tutela produttiva e occupazionale e contenere gli effetti negativi del perdurare dell'epidemia da COVID-19, la norma in esame prevede un esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali (esclusi i premi INAIL) per il mese di **febbraio 2021** in favore delle filiere agricole appartenenti ai settori agrituristico e vitivinicolo, incluse le aziende produttrici di vino e birra, così come individuate dai codici ATECO di cui alla Tabella E allegata al DL 73/2021.

Ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, l'esonero trova applicazione:

- sulla quota a carico dei **datori di lavoro** per la mensilità relativa a febbraio 2021;
- in favore degli imprenditori agricoli professionali, dei coltivatori diretti, dei mezzadri e dei coloni, con riferimento alla contribuzione dovuta per il mese di febbraio 2021.

Inoltre, l'esonero viene riconosciuto nei limiti della **contribuzione dovuta** e al netto di altre agevolazioni o riduzioni delle aliquote di finanziamento della previdenza obbligatoria, previste dalla normativa vigente e spettanti nel periodo di riferimento dell'esonero.

Il beneficio contributivo può essere riconosciuto nel limite di minori entrate contributive (pari a 72,5 milioni di euro per l'anno 2021). Non saranno adottati ulteriori **provvedimenti concessori** nel caso in cui, dal monitoraggio effettuato dall'INPS, emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al predetto limite di spesa.

È necessario, ai fini del diritto all'esonero in argomento, il rispetto della disciplina dell'Unione europea in materia di **aiuti di Stato**, in particolare ai sensi delle sezioni 3.1 e 3.12 della Comunicazione della Commissione europea recante un "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e nei limiti ed alle condizioni di cui alla medesima Comunicazione.

Riepilogato il quadro normativo, è chiaro come l'esonero previsto dal DL "Sostegni-bis", in favore delle filiere agricole appartenenti ai settori agrituristico e vitivinicolo, troverebbe applicazione nei confronti di una platea di beneficiari **più ristretta** rispetto agli esoneri previsti dai precedenti DL "Ristori" e DL "Sostegni", che riguardano, invece, le filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura.

Si ricorda che l'art. 16 del DL 137/2020 ha introdotto un esonero contributivo per il mese di **novembre 2020** in favore sia di datori di lavoro sia di imprenditori agricoli professionali, coltivatori diretti, mezzadri e coloni. L'esonero è stato poi esteso anche al mese di dicembre 2020 dall'art. 16-bis del DL 137/2020 (che riproduce, senza modifiche l'art. 21 del DL 149/2020, abrogato con salvezza di effetti in sede di conversione del DL "Ristori") e al mese di gennaio 2021 dall'art. 19 del DL 41/2021 (quest'ultima disposizione ha in sostanza esteso l'esonero di cui all'art. 16-bis del DL 137/2020 anche per il mese di gennaio 2021).

In merito agli esoneri ex artt. 16 e 16-bis del DL 137/2020 (nonché dall'art. 222 comma 2 del DL 34/2020), si sottolinea che l'art. 19 comma 2 del DL 41/2021 ne subordina l'accesso a una **dichiarazione** resa dai beneficiari nella domanda, nella quale indicare di non avere superato i limiti individuali fissati dalla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020)1863, e successive modificazioni. Gli esoneri relativi ai mesi di novembre 2020, dicembre 2020 e gennaio 2021 riguardano, come accennato, le aziende appartenenti alle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura, comprese le aziende produttrici di vino e birra.

L'allegato 1 al messaggio INPS 4272/2020 riporta i **codici ATECO** – individuati dal DL "Ristori" – delle attività rientranti nell'agevolazione ex artt. 16 e 16-bis del DL 137/2020. Tali codici ATECO, presumibilmente, troveranno applicazione anche per l'esonero del mese di gennaio 2021.

Invece, con riferimento all'esonero del mese di febbraio 2021 ex art. 70 del DL 73/2021, la **Tabella E** allegata al decreto individua i seguenti codici ATECO: 01.21.00, Coltivazione di uva; 11.02.10, Produzione di vini da tavola e v.q.p.r.d.; 11.02.20, Produzione di vino spumante e altri vini speciali; 11.05, Produzione di birra; 55.20.52, Attività di alloggio connesse alle aziende agricole; 56.10.12, Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole. Dal confronto tra l'allegato al messaggio INPS n. 4272/2020 e la Tabella E viene confermato che l'esonero del mese di febbraio 2021 trova applicazione nei confronti di una platea di beneficiari più circoscritta.