

VENERDÌ 4 SETTEMBRE 2020

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Avvisi bonari: al 16 settembre anche pagamenti rateali e invio di chiarimenti - pag. 2
- I contribuenti forfetari al test del modello Redditi PF 2020 - pag. 6
- Plafond IVA: divieto di utilizzo in caso di acquisizione di fabbricati - pag. 11
- Rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero: l'agevolazione non è soltanto per i cittadini italiani - pag. 11
- La prova del trasferimento del bene nelle cessioni intracomunitarie - pag. 12
- Operazione accessoria come mezzo per il completamento della operazione principale - pag. 13
- Diritto di usufrutto perpetuo: i canoni di conversione sono soggetti ad IVA - pag. 14
- Riclassamento catastale: necessario indicare in motivazione i criteri e gli elementi a base della rettifica - pag. 16

## LAVORO E PREVIDENZA

- Coltivatori diretti e imprenditori agricoli: come presentare la domanda di esonero contributivo - pag. 19
- Pensioni di invalidità: a chi e quando spetta l'aumento - pag. 21

## FINANZIAMENTI

- Superbonus 110%: chi può chiederlo - pag. 23

## IMPRESA

- Contratti d'impresa stipulati ante Covid-19: perché è vantaggioso rinegoziarli - pag. 27

## IN EVIDENZA

## Superbonus 110%: chi può chiederlo

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Per utilizzare il superbonus 110% è necessario tenere presenti alcuni aspetti fondamentali, la cui comprensione è necessaria per la gestione, alquanto complessa, dell'incentivo. Innanzitutto, la tipologia di edificio, del soggetto beneficiario e degli interventi da effettuare. Particolare attenzione deve essere posta al momento del sostenimento della spesa: si può fruire del superbonus solo per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 fino al (per il momento) 31 dicembre 2021 (30 giugno 2022 per gli Istituti autonomi case popolari relativamente a interventi di efficientamento energetico).

Per quali edifici si può fruire il superbonus 110%? Chi ne può beneficiare? **Imprese e professionisti** ne hanno diritto? Come si definisce il **momento esatto di sostenimento delle spese**? Sono le domande più ricorrenti che i proprietari di immobili, amministratori condominiali e, in generale, tutti i soggetti interessati alla maxi detrazione stanno cercando di dare una risposta.

Le prime indicazioni (non sempre condivisibili) sono arrivate dall'**Agenzia delle Entrate** con la [circolare n. 24/E/2020](#). **Leggi anche Superbonus 110%: ammessi o esclusi. Cosa fa la differenza** **Tabella n.1**

## Contratti d'impresa stipulati ante Covid-19: perché è vantaggioso rinegoziarli

di Andrea Rescigno, di Gloria Lorenzon - Avvocati di Legalitax Studio legale e tributario

Diversi gli strumenti giuridici che le imprese e i professionisti hanno a disposizione per ristabilire l'equilibrio economico di un contratto divenuto manifestamente iniquo a seguito dell'emergenza epidemiologia da COVID-19. Tra questi, la facoltà del contraente che si trovi in una situazione di particolare svantaggio o versi in una condizione di debolezza contrattuale di far appello al principio della buona fede per indurre la controparte alla rinegoziazione del contratto. Nel caso di ingiustificato rifiuto della controparte ad intavolare un tavolo di discussione si può ipotizzare, non solo il risarcimento del danno per violazione del principio di buona fede ed abuso del diritto, ma anche la possibilità di chiedere l'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di rinegoziazione.

Dopo la fine del **lockdown** e il ri- allo scoppiare dell'epidemia da **Covid-19** - se non già risolti per delle attività economiche del nostro Paese, molte imprese hanno la prestazione (ai sensi di apposite clausole di forza maggiore o ai sensi dell'articolo 1463 del



## Fisco

Le risposte dell'Agenzia delle Entrate

## Avvisi bonari: al 16 settembre anche pagamenti rateali e invio di chiarimenti

di Roberto Fanelli - Revisore contabile in Roma

Il decreto Rilancio proroga al 16 settembre 2020 i termini per versare le somme dovute a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni (avvisi bonari), nonché delle somme dovute a seguito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020. La proroga, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 25/E/2020 riguarda anche i pagamenti in forma rateale scadenti nello stesso periodo nonché il termine per fornire chiarimenti e chiedere la rideterminazione degli esiti, mantenendo il beneficio della riduzione delle sanzioni sulle residue somme dovute.

Il **decreto Rilancio** (D.L. n. 34/2020) prevede (art. 144):

- la remissione in termini (comma 1);
- la proroga dei termini per il versamento, anche rateale (comma 2)

delle somme dovute a seguito delle attività di **controllo automatizzato e formale** delle dichiarazioni (articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972), comprese le somme dovute a seguito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, che scadono nel periodo compreso tra

l'8 marzo e il 31 maggio 2020.

### Attività di controllo

L'attività di controllo sulle dichiarazioni dei contribuenti è effettuata dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate ed è finalizzata a verificare la correttezza dei dati in esse riportati.

Il **controllo** sulle dichiarazioni è di due tipi: **automatico e formale** (rientra in tali ambiti anche l'attività di liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata).

Tipo di controllo	Oggetto del controllo	Cosa fa l'Agenzia	Riferimenti normativi
Automatico	Tutte le dichiarazioni presentate	Controlla, con procedura automatizzata, la liquidazione delle imposte, contributi, premi e rimborsi, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli risultanti dall'Anagrafe tributaria	Art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 (imposte sui redditi) Art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 (IVA)
Formale	Dichiarazioni dei redditi selezionate a livello centrale in base a criteri fondati sull'analisi del rischio	Riscontra i dati indicati nella dichiarazione con i documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati (ad esempio, detrazioni)	Art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973
Liquidazione delle imposte dovute	Imposte liquidazione sui redditi soggetti a tassazione separata	Determina l'imposta dovuta su alcuni redditi soggetti a tassazione separata per i quali sono state già versate delle somme a titolo d'acconto (ad esempio, TFR).	Articoli 19, comma 1, e 20, comma 1, TUIR

Quando a seguito dell'attività di controllo automatico o formale emergono delle differenze a favore dell'E-rario, l'Agenzia invia al contribuente una "comunicazione di irregolarità" (**avviso bonario**). Tali comunicazioni non sono veri e propri atti impositivi; anzi, la loro funzione è rendere noti i risultati dei controlli e

consentire al contribuente di regolarizzare la propria posizione, usufruendo della riduzione delle sanzioni ed evitando l'iscrizione a ruolo e l'emissione della cartella.

Le comunicazioni di irregolarità sono inviate:

- con raccomandata A/R, al domicilio fiscale del

contribuente che ha trasmesso direttamente la dichiarazione (controlli automatici e controlli formali);

- tramite posta elettronica certificata (PEC), all'indirizzo risultante dall'Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata (INI-PEC) (controlli automatici);

- attraverso il canale Entratel, all'intermediario che ha inviato in via telematica la dichiarazione (controlli automatici).

Il contribuente che riconosce la correttezza degli esiti del controllo può **regolarizzare** la propria posizione pagando una **sanzione ridotta**, oltre all'**imposta** oggetto della rettifica e i relativi **interessi**. La regolarizzazione delle comunicazioni relative:

1) ai **controlli automatici** deve avvenire **entro 30 giorni** dal ricevimento della prima comunicazione o di quella definitiva emessa a seguito della eventuale rideterminazione delle somme a debito. Si effettua pagando l'imposta dovuta, gli interessi e la sanzione ridotta a 1/3 di quella ordinariamente prevista nei casi di omesso e tardivo versamento di imposte. In caso di avviso telematico all'intermediario che ha trasmesso la dichiarazione, il termine per effettuare il pagamento e fruire della sanzione ridotta è di **90 giorni** dalla trasmissione dell'avviso;

2) ai **controlli formali** deve essere effettuata **entro 30 giorni** dal ricevimento della prima comunicazione, con il pagamento dell'imposta dovuta, dei relativi interessi e della sanzione ridotta a 2/3 di quella ordinaria.

#### Nota bene

Nel caso di controlli formali, il contribuente può usufruire della medesima riduzione anche a seguito della rideterminazione da parte dell'ufficio della pretesa comunicata, qualora segnali, tempestivamente, la presenza di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente. In tal caso, per usufruire della riduzione della sanzione, deve versare le somme residue comunque entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione.

### Comunicazioni per la liquidazione delle imposte sui redditi a tassazione separata

Gli uffici delle Entrate provvedono a riliquidare l'IR-PEF dovuta su taluni redditi soggetti a tassazione separata, per i quali sono state già versate delle somme a titolo d'acconto, in base all'**aliquota media di tassazione** dei **cinque anni precedenti** a quello in cui è maturato il diritto alla percezione (per esempio, il

TFR e le indennità equipollenti, gli arretrati di lavoro dipendente o di pensione, ed altro).

Sulla base dei redditi dichiarati dal contribuente nel quadro RM del modello Redditi o nel quadro D del modello 730, o di quelli riportati dal sostituto d'imposta nel modello 770, viene calcolata definitivamente la somma dovuta o il rimborso spettante.

Se emergono somme da versare, è inviata direttamente al contribuente, mediante raccomandata con ricevuta di ritorno, una comunicazione contenente la **richiesta di pagamento (senza sanzioni e interessi)**. In caso di tardivo o mancato pagamento entro il termine previsto, sono dovute le sanzioni e gli interessi.

#### Nota bene

Il termine di 30 giorni per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni e della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata è sospeso ordinariamente tra il 1° agosto e il 4 settembre di ogni anno (art. 7-*quater*, comma 17, D.L. n. 193/2016).

Ai fini in esame, poiché la legge fissa il termine per il **pagamento** in unica soluzione o, nell'ipotesi di pagamento in quattro rate, della prima rata al **16 settembre 2020**, la sospensione prevista dal D.L. n. 193/2016 non rileva.

### Proroga dei termini

L'art. 144 del decreto Rilancio prevede:

- la remissione in termini per i versamenti scaduti nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 18 maggio 2020 (giorno antecedente l'entrata in vigore del D.L. n. 34/2020) (comma 1);

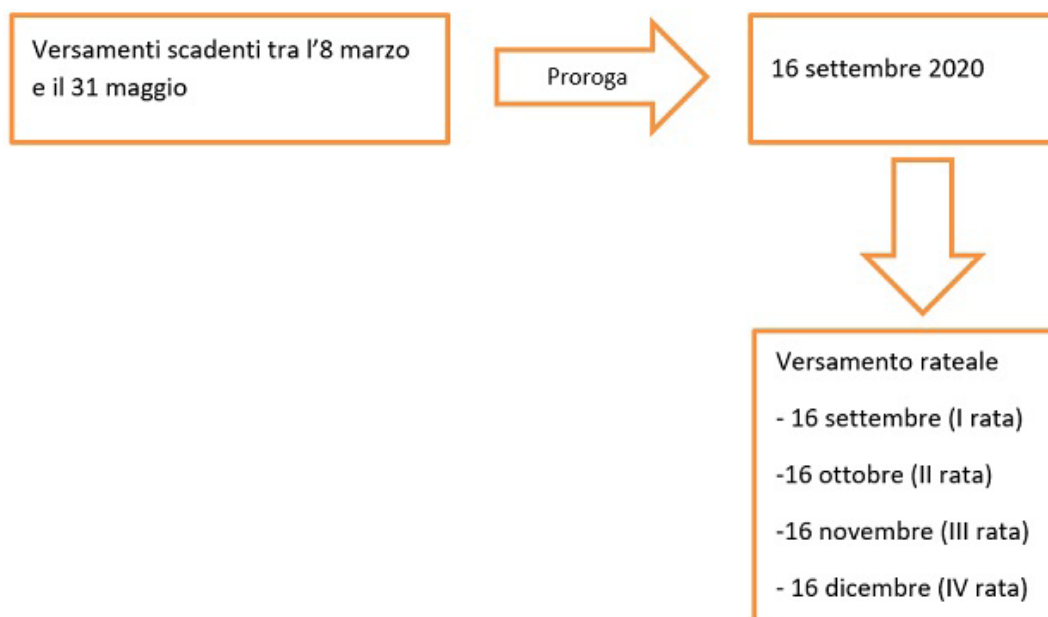
- la proroga dei termini per i versamenti che scadono tra il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del decreto) e il 31 maggio 2020.

In entrambi i casi i **versamenti** possono essere eseguiti **entro il 16 settembre 2020**, senza applicazione di ulteriori sanzioni e interessi.

### Pagamento rateale

In alternativa al pagamento in unica soluzione, il comma 3 dell'art. 144 consente di effettuare i versamenti delle somme dovute anche in **quattro rate mensili** di pari importo, da pagare entro le seguenti scadenze: 16 settembre, 16 ottobre, 16 novembre, 16 dicembre 2020.

In ogni caso non si procede al rimborso di quanto già versato.



### Comunicazioni comprese nella proroga

L'art. 144 prevede la remissione in termini e la proroga dei termini per il versamento, anche rateale, delle somme dovute a seguito delle attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni, nonché delle somme dovute a seguito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, "che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020" (circolare n. 25/E del 28 agosto 2020, par. 3.5).

In proposito, si osserva che il termine per il pagamento delle comunicazioni di irregolarità e per la liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata è di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione (ovvero, nel caso di comunicazione a seguito di controlli automatizzati,

30 giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva emessa a seguito della eventuale rideterminazione delle somme a debito).

Pertanto, rientrano nell'ambito di applicazione della norma, in via di principio, le **comunicazioni notificative tra il 6 febbraio e il 1° maggio 2020** (tenuto conto che per le comunicazioni ricevute il 6 febbraio 2020 il trentesimo giorno veniva a cadere di sabato 7 marzo, si ritiene che anche tali comunicazioni rientrino nella norma di proroga).

In caso di avviso telematico all'intermediario che ha trasmesso la dichiarazione, il termine per effettuare il pagamento e fruire della sanzione ridotta è di 90 giorni dalla trasmissione dell'avviso. Pertanto, in tal caso, i relativi termini si allungano.

### Esempio

1) In data 13 febbraio 2020 è stata ricevuta una comunicazione di irregolarità a seguito del controllo delle dichiarazioni del contribuente non ha provveduto al versamento delle somme dovute a seguito delle attività di controllo automatizzato e del controllo formale, anche nell'ipotesi di pagamento rateale in corso, inviate ai contribuenti prima dell'inizio della fase emergenziale, era stata sospesa dal 21 febbraio al 31 marzo 2020 per i soggetti con domicilio fiscale,

2) In data 13 febbraio 2020 è stata ricevuta una comunicazione di irregolarità a seguito del controllo delle dichiarazioni del contribuente non ha provveduto al versamento delle somme dovute a seguito delle attività di controllo automatizzato e del controllo formale, anche nell'ipotesi di pagamento rateale in corso, inviate ai contribuenti prima dell'inizio della fase emergenziale, era stata sospesa dal 21 febbraio al 31 marzo 2020 per i soggetti con domicilio fiscale, e, quindi, il soggetto interessato può effettuare il versamento, senza il pagamento di ulteriori sanzioni ed interessi, entro il 16 settembre 2020, in unica soluzione o in quattro rate. Entro tale termine, il contribuente può anche chiedere la rettifica della comunicazione se ritiene errati i dati ivi contenuti (circolare n. 25/E, Ris. n. 3.5.1).

### Contribuenti con sede nei Comuni "zona rossa"

L'effettuazione dei pagamenti chiesti con le comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato e del controllo formale, anche nell'ipotesi di pagamento rateale in corso, inviate ai contribuenti prima dell'inizio della fase emergenziale, era stata sospesa dal 21 febbraio al 31 marzo 2020 per i soggetti con domicilio fiscale,

sede legale o sede operativa nei comuni individuati nell'allegato 1 al D.M. 24 febbraio 2020 e al D.P.C.M. 1° marzo 2020 (c.d. **zona rossa**) (art. 1, D.M. 24 febbraio 2020).

Come indicato nel Dossier del servizio studi della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica 9 luglio 2020 (vol. II, pag. 197), nel corso

dell'audizione dell'Agenzia delle Entrate svoltasi presso le Commissioni riunite VI Finanze e X Attività produttive della Camera dei deputati, il 22 aprile 2020, l'Agenzia ha segnalato che, in ogni caso, fin dall'inizio della fase emergenziale ha sospeso l'invio nei confronti dei contribuenti degli atti conseguenti alle diverse attività di controllo, tra cui, in particolare, le comunicazioni degli esiti dei controlli automatizzati e formale delle dichiarazioni. Tale sospensione, pur non essendo espressamente inizialmente prevista da disposizioni normative è stata attuata per non porre ulteriori adempimenti a carico.

### Pagamenti rateali

La proroga disposta dall'art. 144 del decreto Rilancio "riguarda anche i pagamenti in forma rateale (prima rata o rate successive) scadenti nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020" (circ. n. 25/E, par. 3.5.2).

Al riguardo, si precisa, infatti, che le somme dovute a seguito dei controlli automatici o formali a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi, nonché di interessi e di sanzioni, possono essere versate in un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a 5.000 euro, in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo (art. 3-bis del D.Lgs. n. 462/1997).

In base alle regole che disciplinano la rateazione (art. 3-bis, comma 2), le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo alla scadenza della prima rata. Nella predisposizione dei piani di rateazione, dunque, la scadenza delle rate successive è determinata in base alla scadenza della prima rata.

Nel rispetto di tale impostazione, la circolare n. 25/E precisa che (Risp. 3.5.2):

...a seguito di un controllo automatizzato. Il contribuente, in caso di irregolarità, deve recarsi all'Ufficio la rettifica della comunicazione. L'Ufficio, se necessario, può effettuare il versamento delle somme dovute (la rettifica) entro il 16 settembre 2020, in unica

...a seguito di un controllo automatizzato. Il contribuente, in caso di irregolarità, deve recarsi all'Ufficio la rettifica della comunicazione. L'Ufficio, se necessario, può effettuare il versamento delle somme dovute (la rettifica) entro il 16 settembre 2020, in unica

rata ricada nel periodo di sospensione, la proroga produce un **effetto traslativo** anche sulle **scadenze delle rate successive**. Tutto il piano di rateazione, infatti, sarà costruito sulla scadenza (prorogata) della prima rata;

b) diversamente, se nel periodo di sospensione ricade il termine di versamento di una rata diversa dalla prima, la proroga interesserà solo tale rata, senza influenzare le rate successive, le quali mantengono la loro scadenza originaria.

### Termine per fornire chiarimenti

In base alle norme che disciplinano le attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni, il contribuente, in seguito al ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo, ha 30 giorni di tempo per **fornire chiarimenti e segnalare eventuali dati o elementi** non considerati o valutati erroneamente, al fine di ottenere la rideterminazione delle somme dovute.

Tale termine coincide, ordinariamente, con quello entro cui deve essere eseguito il pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata, beneficiando della riduzione delle sanzioni (articoli 2, 3 e 3-bis del D.Lgs. n. 462/1997).

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la proroga al 16 settembre 2020 può "intendersi estesa anche al termine per fornire chiarimenti. Pertanto, con riferimento alle comunicazioni per le quali il termine di versamento in unica soluzione o della prima rata sarebbe scaduto ordinariamente nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, anche il termine per fornire chiarimenti e chiedere la rideterminazione degli esiti - mantenendo il beneficio della **riduzione delle sanzioni** sulle residue somme dovute - può considerarsi prorogato al 16 settembre 2020".



## Fisco

Dichiarazioni fiscali 2020

## I contribuenti forfetari al test del modello Redditi PF 2020

di Paolo Parisi - Avvocato tributarista e societario in Trento e Bologna, di Paola Mazza - Dottore commercialista in Napoli

Il contribuente che nel 2019 si trova nel primo anno del regime forfetario, come anche il contribuente che ha già fruito del regime agevolato nel precedente periodo d'imposta, deve attestare di non trovarsi, al momento dell'ingresso in tale regime, in nessuna delle fattispecie di incompatibilità elencate dalla legge, che ne precludono la fruizione nell'anno stesso. A tal fine, deve barrare la casella posta al rigo LM21, colonna 2, del modello Redditi PF 2020. La casella in colonna 3 deve essere, invece, barrata per attestare le condizioni che consentono di avvalersi della riduzione, dal 15 al 5%, dell'aliquota dell'imposta sostitutiva riconosciuta per i primi 5 anni dell'attività. Quali sono le modalità di compilazione del modello Redditi per i forfetari?

Il **regime forfetario** rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'**attività di impresa, arte o professione** in forma individuale, purché siano in possesso di determinati requisiti e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione previste: a differenza di quanto stabilito per il regime fiscale di vantaggio, possono accedervi i soggetti già in attività.

Il regime in esame, inoltre, non prevede una scadenza legata a un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica, la sua applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni dettate dalla legge.

### Requisiti di accesso e permanenza nel regime

Possono accedere (e permanere) al regime i soggetti che svolgono un'attività d'impresa, arte o professione che **nell'anno precedente** abbiano il seguente requisito di cui all'art. 54:

- aver conseguito **ricavi** o percepito **compensi**, ragguagliati ad anno, **non superiori a 65.000 euro**. Il **limite di ricavi/compensi è unico** per qualsiasi soggetto aderisca al regime forfetario e a prescindere dal settore economico di appartenenza;

Per l'accesso al regime **dal 2020** è richiesto un ulteriore requisito che prevede di aver sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, per lavoratori dipendenti e per collaboratori, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e le spese per prestazioni di lavoro di cui all'art. 60 TUIR.

Per espressa previsione normativa, invece, non concorrono alla determinazione del limite di riferimento i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli indicatori di affidabilità fiscale. È previsto, inoltre, che nel caso in cui il contribuente esercitasse più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini

del diritto all'accesso o alla permanenza nel regime forfetario e della verifica della soglia di riferimento, occorre considerare la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate (comma 55, lettera b, legge n. 190/2014).

### Ad esempio

In presenza di esercizio contemporaneo di un'attività di **commercio all'ingrosso** ricompresa nella Divisione 45 dei codici ATECO con ricavi pari a 37.000 euro e di un'attività di **intermediario del commercio** rientrante nel Gruppo 46.1 con provvigioni pari a 25.000 euro, il contribuente potrà accedere al regime forfetario poiché la somma dei ricavi complessivi ( $37.000 + 25.000 = 62.000$ ) è inferiore al limite di 65.000 euro.

I ricavi o i compensi percepiti da coloro che applicano il regime forfetario, in ragione dell'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, non sono soggetti alla **ritenuta d'acconto**: è necessario che il contribuente rilasci un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in parola.

Tuttavia, ove il contribuente erroneamente abbia subito delle ritenute e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere **chieste a rimborso**, con le modalità previste all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, ovvero in alternativa, **scomputate in dichiarazione** dei redditi, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

### Attenzione

Se nel corso del 2019 il contribuente forfetario supera il limite di ricavi/compensi si applica la disposizione contenuta nell'art. 1, comma 71, legge n. 190/2014 in base alla quale il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno il citato requisito (limite di ricavi/compensi).

### Cause di esclusione dal regime

Sono previste ulteriori cause di esclusione dal regime

forfetario che vanno riscontrate alla data di accesso al regime agevolato. Questa “data” è rappresentata:

- dal 1° gennaio di ogni periodo d'imposta (per chi è già in attività);
- dalla data di inizio attività (per coloro che intraprendono una **nuova attività**).

Le cause di esclusione che si manifesteranno successivamente alle citate date (ad esempio, l'acquisizione di una partecipazione di S.n.c. nel corso del periodo d'imposta forfetario, ricavi/compensi percepiti prevalentemente dall'attuale datore di lavoro nel corso del periodo forfetario) determinano l'applicazione della norma contenuta nel comma 71, secondo cui il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui si verifica taluna delle cause di esclusione.

Le **cause di esclusione** dal regime forfetario vanno rilevate al “momento dell'accesso” al regime agevolato e si riferiscono ai contribuenti che:

a) si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito quali:

- **agricoltura** e attività connesse e **pesca** (articoli 34 e 34-*bis*, D.P.R. n. 633/1972);
  - vendita **sali e tabacchi** (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
  - commercio dei **fiammiferi** (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
  - **editoria** (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
  - gestione di servizi di **telefonia pubblica** (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
  - rivendita di documenti di **trasporto pubblico e di sosta** (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
  - intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972 (art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972);
  - agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter, D.P.R. n. 633/1972);
  - agriturismo (art. 5, comma 2, legge n. 413/1991);
  - vendite a domicilio (art. 25-*bis*, comma 6, D.P.R. n. 600/1973);
  - rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36, D.L. n. 41/1995);
  - agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-*bis*, DL n. 41/1995);
- b) sono **non residenti**, ad eccezione di coloro che

risiedono in uno degli Stati membri UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato **scambio di informazioni**, e producono in Italia almeno il **75%** del reddito complessivamente prodotto non possono aderire al regime forfetario;

c) effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili (art. 10, comma 1, n. 8, D.P.R. n. 633/1972), ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi (art. 53, comma 1, D.L. n. 331/1993);

d) partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o imprese familiari di cui all'art. 5 TUIR, o che controllano direttamente o indirettamente **società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione**, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni;

e) le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Si rammenta che, tra le cause di esclusione dal regime forfetario che vanno rilevate al “momento dell'accesso” al regime agevolato, **a decorrere dal 2020** è stata aggiunta la seguente:

- i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato.

Sia il contribuente che nel 2019 si trova ad essere nel primo anno del regime forfetario sia il contribuente che abbia già fruito del regime forfetario nel precedente periodo d'imposta attesta di non trovarsi, al momento dell'ingresso al regime, in alcuna delle fattispecie d'incompatibilità sopra elencate che precludano la fruizione del regime nell'anno stesso e tal fine barra l'apposita casella posta al rigo LM21, colonna 2.

SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito	LM21	Sussistenza requisiti accesso regime (art. 1, comma 54)		1	Assenza cause esclusive applicazione regime (art. 1, comma 57)		2	Nuova attività (art. 1, comma 65)		3
	LM22	Codice attività	Coefficiente redditività	%	Componenti positivi	Diritto Autore Correlati				Reddito per attività
		1	2	3	4	5				6
					.00	.00				.00

**Attenzione**

Il contribuente forfetario può effettuare le seguenti operazioni con l'estero:

- cessioni di beni intracomunitarie;
- acquisti di beni intracomunitari;
- prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi;
- importazioni, esportazioni e operazioni a esse assimilate, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare utilizzando il plafond ai sensi dell'art. 8, commi 1, lettera c), e 2 del decreto IVA (art.

1, comma 58, lettera e).

### Determinazione del reddito e modello Redditi 2020

I soggetti forfetari determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti nel periodo d'imposta il **coefficiente di redditività diversificata** a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata.

Coefficienti di redditività distinti per codice ATECO		
Coefficiente di redditività	Settore	Codice attività
40%	Industrie alimentari e delle bevande	10 e 11
40%	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9
40%	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81
54%	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 e 47.89
86%	Costruzioni e attività immobiliari	41, 42, 43, 68
62%	Intermediari del commercio	46.1
40%	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	55 e 56
78%	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88
67%	Altre attività economiche	da 01 a 03, da 05 a 09, da 12 a 33, da 35 a 39, da 49 a 53, da 58 a 63, da 77 a 82, 84, da 90 a 99

Sul reddito imponibile si applica un'**imposta sostitutiva** dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari al 15%.

Nel caso di imprese familiari di cui all'art. 5, comma 4, TUIR, l'imposta sostitutiva, calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari, è dovuta dall'imprenditore.



SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito		LM21 Sussistenza requisiti accesso regime (art. 1, comma 54) 1		Assenza cause ostative applicazione regime (art. 1, comma 57) 2		Nuova attività (art. 1, comma 65) 3	
LM22	Codice attività	Coefficiente redditività	Componenti positivi	Diritto Autore Correlati	Reddito per attività		
LM23	1	2	3	4	5		
LM24	1	2	3	4	5		
LM25	1	2	3	4	5		
LM26	1	2	3	4	5		
LM27	1	2	3	4	5		
LM34 Reddito lordo			Artigiani e commercianti		Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		
LM35 Contributi previdenziali e assistenziali			1		2		
LM36 Reddito netto							
LM37 Perdite pregresse			Artigiani e commercianti		Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		
			1		2		
			Misura limitata 40%		Misura limitata 80%		
			Misura Piena		6		
			(di cui 3		4		
			5		6		
LM38 Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva							
LM39 Imposta sostitutiva							

Viene confermata la **riduzione** dell'**aliquota** dell'imposta sostitutiva, dal 15% al **5%**, per i **primi 5 anni dell'attività** in presenza di determinati requisiti previsti al comma 65 della legge n. 190/2014:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o

autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti previsti.

Il contribuente attesta la sussistenza delle condizioni elencate alle lettere a), b), c), barrando l'apposita casella posta al rigo LM21, colonna 3.

SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito		LM21 Sussistenza requisiti accesso regime (art. 1, comma 54) 1		Assenza cause ostative applicazione regime (art. 1, comma 57) 2		Nuova attività (art. 1, comma 65) 3	
LM22	Codice attività	Coefficiente redditività	Componenti positivi	Diritto Autore Correlati	Reddito per attività		
LM23	1	2	3	4	5		

### Contribuenti forfetari e indici sintetici di affidabilità

I contribuenti che adottano il regime forfetario sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale. Inoltre, tali contribuenti non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del D.P.R. n. 600/1973, ad eccezione delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 (art. 6 del decreto Crescita D.L.

n. 34/2019).

Tali soggetti devono tuttavia fornire, nell'apposita sezione del **quadro RS**, gli specifici **elementi informativi** relativi all'attività svolta, nonché i dati dei redditi erogati per i quali, all'atto del pagamento, non è stata operata la ritenuta alla fonte, in base a quanto previsto dall'art. 1, commi 69 e 73, legge n. 190/2014.

Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi	Codice fiscale		Reddito	
	RS371	1	2	,00
	RS372	1	2	,00
	RS373	1	2	,00
Esercenti attività d'impresa				
RS375	Mezzi di trasporto /veicoli utilizzati nell'attività			numero
RS376	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci			,00
RS377	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)			,00
RS378	Spese per l'acquisto carburante per l'autotrazione			,00
Esercenti attività di lavoro autonomo				
RS381	Consumi			,00

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Plafond IVA: divieto di utilizzo in caso di acquisizione di fabbricati

In tema di Plafond Iva, deve ritenersi inteso il divieto di utilizzare il plafond per l'acquisizione di fabbricati, in dipendenza di contratti di appalto aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing; e ciò in quanto, ancorché la normativa escluda espressamente dal beneficio solo le cessioni di fabbricati, l'esclusione è evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 304 del 3 settembre 2020.

Con la risposta a interpello n. 304 del 3 settembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **Plafond Iva**.

L'articolo 8, primo comma, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili le **cessioni**, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le **prestazioni di servizi** rese a soggetti che, avendo effettuato **cessioni all'esportazione** od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Secondo la normativa vigente, il plafond può essere utilizzato per acquistare o importare, senza pagamento dell'IVA, tutti i beni e servizi inerenti all'attività, con la sola eccezione dei **fabbricati** e delle aree fabbricabili. Ovviamente, questo non vale per il **plafond "vincolato"** (commissionari o promotori delle triangolazioni), che è utilizzabile solo per acquistare beni da esportare allo stato originario.

Questa interpretazione è confermata dalla circolare n. 145/E del 1998, che ha chiarito la portata della norma attualmente in vigore, secondo cui poiché nelle attuali disposizioni non si riscontra più alcun riferimento all'intento, da parte dell'operatore economico, di esportare i beni o di inviarli in altro stato comunitario, ne consegue che, rispetto al passato, l'agevolazione si rende applicabile anche ai **beni ammortizzabili**, ai beni acquisiti in leasing ed all'acquisto delle spese generali, a nulla rilevando, per queste ultime, la loro inerenza o meno con l'attività agevolata.

In relazione all'esclusione dell'agevolazione per le **cessioni dei fabbricati** e delle aree edificabili, nella stessa circolare è stato affermato che essa si rende operante non solo in caso di acquisto, ma anche nelle

ipotesi in cui il fabbricato venga realizzato in proprio o mediante **contratto d'appalto**, oppure venga utilizzato in forza di un contratto di locazione finanziaria. In particolare, è stato precisato che deve ritenersi inteso il **divieto** di utilizzare il plafond per l'acquisizione di **fabbricati**, in dipendenza di contratti di appalto aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing; e ciò in quanto, ancorché la disposizione di cui alla lettera c) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 escluda espressamente dal beneficio solo le cessioni di fabbricati, l'esclusione è evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 03/09/2020, n. 304

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero: l'agevolazione non è soltanto per i cittadini italiani

In tema di incentivi fiscali per il rientro in Italia di docenti/ricercatori residenti all'estero, la disposizione non si rivolge soltanto ai cittadini italiani che intendono rientrare in Italia, ma interessa in linea generale tutti i ricercatori residenti all'estero, che trasferendosi nel territorio nazionale possono favorire lo sviluppo della ricerca in Italia in virtù delle loro particolari conoscenze scientifiche. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 307 del 3 settembre 2020, con cui ha specificato il significato di requisito della attività all'estero.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 307 del 3 settembre 2020 in tema di incentivi fiscali per il rientro in Italia di docenti/ricercatori residenti all'estero.

L'articolo 44 del DL n. 78 del 2010 disciplina gli incentivi per il rientro in Italia di **ricercatori** residenti all'estero. La norma è stata oggetto di modifiche normative, operate dall'articolo 5 del DL n. 34 del 2019, in vigore dal 1° maggio 2019, che trovano applicazione ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto e, pertanto, sono rivolte ai soggetti che acquisiscono la

residenza fiscale in Italia a partire dal periodo di imposta 2020.

Sul punto si prevede che ai fini delle **imposte sui redditi** è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

Queste norme si applicano nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene **fiscalmente residente nel territorio** dello Stato e nei cinque periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia.

Per quanto riguarda i **requisiti soggettivi**, i docenti e ricercatori possono beneficiare della tassazione agevolata, al verificarsi delle seguenti condizioni:

- essere in possesso di un **titolo di studio** universitario o equiparato;
- essere stati non occasionalmente residenti all'estero;
- aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- svolgere l'attività di docenza e ricerca in Italia;
- acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

La norma risponde alla duplice esigenza di porre rimedio al c.d. fenomeno della "fuga dei cervelli" e di favorire lo sviluppo tecnologico e scientifico del Paese. Condizione necessaria per l'applicazione **dell'agevolazione** in commento, tra le altre, è che il **ricercatore** acquisisca e mantenga la residenza in Italia. Per quanto riguarda il requisito della residenza fiscale nel territorio dello Stato, la norma precisa che la stessa si applica ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, il quale considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato la residenza o il domicilio ai sensi del codice civile. Le condizioni appena indicate sono tra loro alternative.

La disposizione non si rivolge soltanto ai cittadini italiani che intendono rientrare in Italia, ma interessa in linea generale tutti i ricercatori **residenti all'estero**, che trasferendosi nel territorio nazionale possono favorire lo sviluppo della ricerca in Italia in virtù delle

loro particolari conoscenze scientifiche.

Per integrare il requisito della **attività all'estero**, la norma richiede che essa sia stata svolta presso una università o un centro di ricerca, pubblico o privato, per quanto riguarda l'attività da svolgere in Italia non dispone nulla in merito ai requisiti dei datori di lavoro e dei committenti dei docenti e ricercatori.

Si deve, pertanto, ritenere che non assuma rilievo la **natura del datore di lavoro** o del soggetto committente, che, per l'attività di ricerca, può essere una università, pubblica o privata, o un centro di ricerca pubblico o privato o una impresa o un ente che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui opera, disponga di strutture organizzative finalizzate alla ricerca.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 03/09/2020, n. 307](#)

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## La prova del trasferimento del bene nelle cessioni intracomunitarie

In tema di cessioni intracomunitarie e di prova del trasferimento del bene, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione prevista in ambito europeo, può continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore della norma in tema di prova del trasporto intracomunitario dei beni. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 305 del 3 settembre 2020. Detta prassi nazionale individua documenti, la cui idoneità a provare l'avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell'amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 305 del 3 settembre 2020 in tema di cessioni intracomunitarie e prova del **trasferimento del bene**. Con il Regolamento UE 2018/1912 del 4 dicembre 2018, applicabile dal 1° gennaio 2020, è stato introdotto l'articolo 45-bis nel Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011 del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al **sistema comune di iva**.

La norma tratta degli oneri documentali riguardanti le **cessioni intracomunitarie** di beni di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE.

In particolare, è stata introdotta una presunzione relativa circa l'**avvenuto trasporto** di beni in ambito comunitario. La Commissione ha fornito alcuni chiarimenti in merito a tale disposizione con le Note Esplicative sui "**quick fixes 2020**", pubblicate a dicembre 2019. Il paragrafo 1, alla lettera a), disciplina l'ipotesi nella quale i beni siano stati spediti o **trasportati dal venditore** o da un terzo per suo conto e, alla lettera b), quella in cui i beni siano stati trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto.

Nella prima fattispecie il venditore, oltre a dichiarare che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per suo conto, dovrà produrre almeno due documenti, non contraddittori e provenienti da soggetti diversi tra loro e indipendenti sia dal venditore che dall'acquirente.

Tali documenti sono i documenti relativi al **trasporto** o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma del trasportatore, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere. In alternativa, il venditore potrà presentare, oltre alla dichiarazione che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per proprio conto, documenti specificamente indicati.

Nella seconda fattispecie, in cui il trasporto viene effettuato **dall'acquirente** oppure da un terzo per suo conto, l'acquirente deve fornire al venditore, entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, una dichiarazione scritta che certifichi che i beni sono stati trasportati o **spediti dall'acquirente** o da un terzo per suo conto, e dalla quale dovranno risultare lo Stato membro di destinazione dei beni, la data del rilascio, il nome e l'indirizzo dell'acquirente, la quantità e la natura dei beni ceduti, la data e il luogo del loro arrivo, l'identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente e, qualora si tratti di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo.

Oltre che di tale dichiarazione, l'acquirente dovrà essere in possesso di almeno due dei documenti relativi al **trasporto delle merci** rilasciati da due diverse parti indipendenti, l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente oppure di un **documento di trasporto** insieme ad un documento relativo agli altri mezzi di prova indicati dalla normativa.

Come chiarito nelle **Note esplicative** della Commissione Ue **quick fixes 2020**, è esclusa l'applicazione della presunzione che le merci siano state trasportate o spedite in altro Stato membro, qualora il trasporto o la spedizione siano stati effettuati dal cedente o dal cessionario con propri mezzi senza l'intervento

di altri soggetti come, ad esempio, lo spedizioniere o il trasportatore.

La presunzione contenuta nell'articolo 45-bis del Regolamento n. 282 del 2011 è applicabile solo qualora la documentazione in possesso del contribuente risponda ai requisiti previsti. Tuttavia, le Autorità fiscali dei Paesi UE conservano comunque la facoltà di superare la presunzione dell'avvenuto trasporto o spedizione intracomunitaria.

Allo stesso modo, il contribuente conserva la possibilità di dimostrare, qualora non sia in possesso della documentazione specificamente richiesta dalla disposizione unionale ai fini dell'applicazione della presunzione, con altri elementi oggettivi di prova, che l'operazione sia realmente avvenuta.

L'articolo 45-bis, infatti, non preclude agli Stati membri l'applicazione di norme o prassi nazionali ulteriori in materia di prova delle cessioni intracomunitarie, eventualmente più flessibili della presunzione prevista dal **Regolamento IVA**.

La circolare n. 12/E del 12 maggio 2020 ha fornito chiarimenti al riguardo; in particolare, allo stato, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all'articolo 45-bis, può continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore del medesimo articolo in tema di **prova del trasporto** intracomunitario dei beni.

Detta prassi nazionale individua **documenti**, la cui idoneità a provare l'avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell'amministrazione finanziaria.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 03/09/2020, n. 305](#)

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Operazione accessoria come mezzo per il completamento della operazione principale

Una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 306 del 3 settembre 2020, con cui ha specificato che l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che



l'operazione

accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale.

Con la risposta a interpello n. 306 del 3 settembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti su **accessorietà** ex art. 12 del d.p.r. n. 633 del 1972 e **inerenza**.

Secondo quanto prevede l'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, una **cessione di beni** o una prestazione di servizi risulta accessoria a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima.

Non è dunque sufficiente una generica utilità della **prestazione accessoria** all'attività principale, unitariamente considerata: occorre che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale. Al contrario, i corrispettivi di prestazioni distinte, anche se rese da un unico soggetto a favore dello stesso committente, vanno trattati fiscalmente in modo differente, secondo il loro proprio regime, quando non rispondono alle medesime finalità.

Tale orientamento è coerente con la giurisprudenza della Corte di giustizia europea che, nella sentenza 18 gennaio 2018, causa C-463/16, al punto 23, ricorda che una prestazione è considerata **accessoria** ad una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore.

Secondo la Corte di Giustizia si deve considerare che si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso.

Anche la Suprema Corte di Cassazione nella sentenza del 16 novembre 2011, n. 24049, ha avuto modo di chiarire che la **prestazione accessoria** deve essere, dunque, strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della **prestazione principale**; cioè, l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale.

Con riferimento **all'inerenza del costo** sostenuto da una società per l'acquisto dei dispositivi, occorre evidenziare che il principio di inerenza dei costi è legato **all'attività** esercitata dall'impresa, nel senso che si

rendono **deducibili i costi** che si riferiscono ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito. Lo stesso concetto è stato affermato dalla Corte di Cassazione secondo cui la deducibilità dei costi e degli oneri è sempre condizionata ad una stretta inerenza degli stessi all'attività svolta. Più precisamente, i componenti negativi di reddito devono essere funzionali alla formazione del reddito o rapportati come causa ad effetto nel circuito della produzione del reddito.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 03/09/2020, n. 306

#### Fisco

Avvocato della Corte di Giustizia UE

## Diritto di usufrutto perpetuo: i canoni di conversione sono soggetti ad IVA

La conversione in forza di legge di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà, costituisce una cessione di beni soggetta all'IVA. Nel caso il beneficiario di tale corrispettivo per la conversione sia un Comune, lo stesso agisce in qualità di soggetto passivo e non come pubblica autorità. Resta infatti inalterata la natura giuridica civile dei canoni dell'usufruttuario che sono pertanto soggetti ad IVA. Sono queste le conclusioni dell'Avvocato della Corte di Giustizia UE nella causa n. C-604/19.

Nel procedimento n. C-604/19, la Corte di Giustizia UE deve pronunciarsi sul trattamento IVA di un **acquisto di proprietà**, in forza di legge, dietro un **corrispettivo di conversione**. Nello specifico la causa tratta di alcuni terreni gravati da un particolare diritto reale quale il **diritto di usufrutto perpetuo**. Il «titolare del potere economico sul bene», che ha utilizzato il terreno come proprietario, e il «proprietario formale», a cui apparteneva il terreno secondo il diritto civile, costituivano persone distinte e separate. I **canoni** corrisposti dal titolare del diritto di usufrutto perpetuo al proprietario del terreno erano **assoggettati all'IVA** polacca.

A seguito di una riforma intervenuta in materia di diritti reali, le persone che fino ad allora erano proprietarie dei terreni hanno perso, in forza di legge, il proprio diritto di proprietà, a favore dei titolari del diritto di usufrutto perpetuo. Questi ultimi devono comunque **continuare a versare i canoni annuali** dovuti per l'usufrutto perpetuo per 20 anni o corrispondere lo stesso

importo in un'unica soluzione.

La domanda che viene posta è se i corrispettivi riscossi dai precedenti proprietari sono soggetti all'IVA come in precedenza. Inoltre il caso riguarda i terreni di un comune e pertanto viene chiesto di chiarire ulteriormente se il comune, nella fattispecie, ha agito in qualità di soggetto passivo o nell'ambito della sua attività di pubblica autorità, nel cui caso non è dovuta l'IVA.

#### Conclusioni dell'Avvocato della Corte

L'Avvocato della Corte di Giustizia Ue, nelle sue conclusioni del 3 settembre 2020, rileva che sull'imponibilità ai fini della conversione dell'usufrutto perpetuo in proprietà possono essere seguiti due orientamenti:

- secondo il primo orientamento, si tratterebbe di **due atti isolati**: la costituzione dell'usufrutto perpetuo sul terreno e l'acquisto della proprietà del terreno in forza di legge. Se quest'ultima non costituisce una cessione di beni, la trasformazione in proprietà costituisce un servizio;

- in base al secondo orientamento, la conversione rappresenta una **continuazione dell'usufrutto** poiché la legge sulla conversione estende successivamente l'oggetto della cessione.

Indipendentemente dall'approccio adottato dalla Corte in entrambi i casi **ricorre un'operazione imponibile** e pertanto, la questione sollevata dal giudice nazionale in merito all'interpretazione dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA di fatto non si pone. In merito ai chiarimenti sulla veste che deve assumere un Ente pubblico e precisamente un Comune, nel ricevere un **corrispettivo per la conversione**, avvenuta in forza di legge, di un diritto di usufrutto perpetuo su un bene immobile in un diritto di proprietà, l'Avvocato ritiene che il Comune in questo caso specifico agisca in qualità di **soggetto passivo** e non come pubblica autorità.

In effetti, dal punto di vista economico, l'attuale trasferimento di proprietà rappresenta la continuazione della cessione collegata alla costituzione dell'usufrutto perpetuo e quindi l'obbligo di pagare il canone è collegato al trasferimento dell'usufrutto perpetuo sul terreno comunale.

Il comune, anche nel riscuotere i canoni dell'usufrutto perpetuo, ha agito in qualità di soggetto passivo. Non c'è motivo di qualificare le attività del comune in modo diverso da come fatto finora tanto che la legge sulla conversione **lascia inalterata la natura giuridica civile** dei canoni dell'usufruttuario che sono pertanto soggetti ad IVA.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Avvocato della Corte di Giustizia UE, conclusioni 03/09/2020, causa n. C-604/19

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## La rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati

Il Decreto Rilancio ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati detenute alla data del 1° luglio 2020, effettuando i relativi adempimenti ossia versamento dell'imposta sostitutiva ovvero della prima rata e redazione della perizia entro il 30 settembre 2020. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 308 del 3 settembre 2020. La procedura di rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni si perfeziona con il versamento di un'imposta sostitutiva parametrata al valore risultante dalla perizia ed il suddetto costo di acquisto diviene utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 308 del 3 settembre 2020 in tema di rideterminazione del valore di acquisto delle **partecipazioni non negoziate** in mercati regolamentati.

La Legge finanziaria per il 2002 ha consentito ai contribuenti che detenevano alla data del 1° gennaio 2002 titoli, quote o diritti, **non negoziati** in mercati regolamentati, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data. Il termine entro il quale redigere la perizia giurata ed effettuare il pagamento dell'imposta sostitutiva è stato più volte modificato con disposizioni successive che hanno variato la data cui fare riferimento per il possesso delle partecipazioni ed i termini per l'effettuazione dei necessari adempimenti.

Da ultimo, il Decreto Rilancio ha previsto la possibilità di **rideterminare il valore** di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati detenute alla data del 1° luglio 2020, effettuando i relativi adempimenti (versamento dell'imposta sostitutiva ovvero della prima rata e redazione della perizia) entro il 30 settembre 2020.

La procedura di rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni si perfeziona con il versamento di un'imposta sostitutiva parametrata al valore risultante dalla perizia ed il suddetto costo di

acquisto

diviene utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi, approvato con d.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir).

L'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti con riferimento alla definizione dei **mercati regolamentati**.

E' stato, in particolare, chiarito che nella nozione di mercati regolamentati vanno ricompresi non solo la borsa ed il mercato ristretto, ma ogni altro mercato disciplinato da disposizioni normative; più specificamente, si intende far riferimento ai mercati regolamentati di cui al decreto legislativo 23 luglio 1996, n. 415, nonché a quelli di Stati appartenenti all'OCSE, istituiti, organizzati e disciplinati da disposizioni adottate o approvate dalle competenti autorità in base alle leggi in vigore nello Stato in cui detti mercati hanno sede.

In sostanza, l'elemento utile per individuare un **mercato regolamentato** è l'esistenza di disposizioni che ne regolamentano le modalità di accesso e di funzionamento. Tenuto conto che la normativa contenuta nel decreto legislativo n. 415 del 1996 è stata sostanzialmente trasfusa nel decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico della finanza - TUF), occorre ora far riferimento alle disposizioni contenute in tale testo unico per individuare la nozione di mercato regolamentato.

Pertanto, è stato evidenziato che per **titoli negoziati** nei mercati regolamentati si intendono quelli negoziati, sia nei mercati individuati dal decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF), sia quelli di Stati appartenenti all'OCSE, istituiti, organizzati e disciplinati da disposizioni adottate o approvate dalle competenti autorità in base alle leggi in vigore nello Stato in cui detti mercati hanno sede. Nel corso degli anni la disciplina dei mercati regolamentati contenuta nel TUF è stata più volte oggetto di modifiche.

L'articolo 1, comma 1, lettera w-ter), del TUF definisce il **mercato regolamentato** come un sistema multilaterale amministrato e/o gestito da un gestore del mercato, che consente o facilita l'incontro, al suo interno e in base alle sue regole non discrezionali, di interessi multipli di acquisto e di vendita di terzi relativi a strumenti finanziari, in modo da dare luogo a contratti relativi a strumenti finanziari ammessi alla negoziazione conformemente alle sue regole e/o ai suoi sistemi.

Il TUF assimila, dunque, i **sistemi multilaterali** di negoziazione ai mercati regolamentati, che si caratterizzano parimenti per il fatto di essere sottoposti ad un insieme di regole organiche che presiedono all'organizzazione e al funzionamento del mercato stesso.

*A cura della Redazione*

## Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 03/09/2020, n. 308

## Fisco

L'ultimo deposito della Cassazione

# Riclassamento catastale: necessario indicare in motivazione i criteri e gli elementi a base della rettifica

Con l'ordinanza n. 15916/2020, la Corte di Cassazione ha confermato il principio secondo il quale in tema di riclassamento, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento che faccia esclusivamente riferimento in termini sintetici e quindi generici al rapporto tra valore di mercato e valore catastale nella microzona considerata. L'atto deve infatti contenere l'indicazione degli elementi che hanno in concreto interessato una determinata microzona, di come essi incidano sul diverso classamento della singola unità immobiliare.

Un ente riceveva la notifica di un avviso di accertamento per estimi catastali contenente una variazione di classamento e l'aumento della rendita catastale. Veniva proposto ricorso, accolto dalla CTP. La pronuncia veniva impugnata dall'Ufficio e la CTR accoglieva il gravame ritenendo sufficientemente motivato l'accertamento per il solo fatto che gli stessi immobili si trovavano inseriti in una microzona di riferimento piuttosto che in un'altra. Avverso tale decisione proponeva ricorso la persona giuridica deducendo la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 co.335 della L. 311/2004 nonché dei principi generali degli atti tributari.

## La decisione

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 15916/2020, ha accolto il ricorso cassando la sentenza impugnata e decidendo nel merito. La Suprema Corte preliminarmente osserva che l'atto con il quale l'Agenzia del Territorio attribuisce d'ufficio un nuovo classamento a unità immobiliare a destinazione ordinaria, deve chiaramente specificare a cosa sia dovuto il mutamento. Tale principio, fissato in considerazione delle incertezze proprie del sistema catastale italiano che non detta una specifica definizione normativa delle categorie e classi catastali è stato affermato, rammenta la Corte, per consentire al contribuente di individuare agevolmente il presupposto dell'operata riclassificazione e consentire un'adequata difesa. Qualora, poi, aggiungono i giudici di legittimità il classamento sia adottato, come nella specie ai sensi della L. n. 311/2004, non

può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di classamento che faccia riferimento allo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale, in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali oltre che ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento laddove da tali ultimi non siano evincibili gli elementi che hanno inciso concretamente sul diverso classamento. L'attribuzione di una determinata classe, infatti, è correlata sia alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito sia alla qualità ambientale della zona di mercato in cui la stessa è situata, sia infine alle caratteristiche edilizie dell'unità stessa e del fabbricato che la comprende.

*A cura della Redazione*

## Fisco

Dal Consiglio dei Ministri

### Lampedusa e Linosa: versamenti di tributi e contributi sospesi fino al 21 dicembre 2020

In ragione dell'andamento dei flussi migratori e delle misure di sicurezza sanitaria necessarie per la prevenzione del contagio da COVID-19, il nuovo decreto legge approvato dal Consiglio dei Ministri n. 62 del 3 settembre 2020 prevede, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio del Comune di Lampedusa e Linosa, la sospensione fino al 21 dicembre 2020 dei versamenti dei tributi, nonché dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali. Sono previste inoltre misure per il regolare avvio dell'anno scolastico e il trasporto pubblico locale.

Il Consiglio dei Ministri n. 62 del 3 settembre 2020 ha approvato, su proposta del Presidente Giuseppe Conte e dei ministri competenti, un **decreto legge** che introduce disposizioni urgenti per far fronte a esigenze indifferibili connesse all'emergenza epidemiologica da **COVID-19**.

Il nuovo decreto contiene misure riguardanti:

- il regolare avvio dell'anno scolastico;
- il trasporto pubblico locale;
- il sostegno alle isole Pelagie.

#### Misure fiscali per i Comuni di Lampedusa e Linosa

In ragione dell'andamento dei **flussi migratori** e delle

misure di sicurezza sanitaria necessarie per la prevenzione del contagio da COVID-19, il Decreto prevede, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio del Comune di Lampedusa e Linosa, la sospensione fino al 21 dicembre 2020 dei **versamenti dei tributi** nonché dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali.

#### Avvio dell'anno scolastico

Per facilitare le procedure per il reperimento di **spazi** per garantire il corretto e regolare avvio dell'anno scolastico 2020-2021 nel rispetto del **distanziamento fisico** imposto dalle linee guida del Comitato tecnico-scientifico, il nuovo Decreto consente di utilizzare, per le annualità 2020 e 2021, le risorse disponibili attualmente destinate alla copertura dei canoni di locazione a disposizione **INAIL** per il programma di investimento **scuole innovative** e poli dell'infanzia anche per le aree interne, ancora in fase preliminare, finalizzandole prioritariamente alle **spese per affitti** di spazi e relative spese di conduzione e adattamento alle esigenze didattiche e noleggio di strutture temporanee. Inoltre, sono state semplificate le norme riguardanti l'assegnazione delle risorse per il rifinanziamento di interventi urgenti in materia di sicurezza per **l'edilizia scolastica stanziata** con il DL n. 124 del 2019, che, per un ammontare complessivo pari a euro 25 milioni, vengono destinate a supportare gli enti locali in interventi urgenti per lavori finalizzati, in particolare, all'adeguamento e all'adattamento a fini didattici degli ambienti e degli spazi, anche assunti in locazione.

Inoltre sono state previste misure in materia di **smart working** e congedi straordinari per i genitori di figli minori di quattordici anni nei casi di **quarantena obbligatoria** dei figli.

#### Trasporto pubblico locale

Sul punto, si prevede per le Regioni e le Province autonome e per gli enti locali la possibilità di utilizzare, per il finanziamento di servizi di trasporto aggiuntivi, le risorse previste dal "decreto agosto", relative all'incremento del sostegno al **trasporto pubblico** locale e al Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali, in considerazione dell'evoluzione della situazione pandemica e della necessità di rimodulare il servizio di **trasporto pubblico locale**, compreso il trasporto scolastico, in modo da garantire che lo stesso sia erogato in coerenza con le misure di contenimento della diffusione del COVID-19

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Consiglio dei Ministri, comunicato stampa 03/08/2020,  
n. 62



## Lavoro e Previdenza

Prima rata entro il 16 settembre

## Coltivatori diretti e imprenditori agricoli: come presentare la domanda di esonero contributivo

di Riccardo Pallotta - Esperto di previdenza e di organizzazione della Pubblica Amministrazione

I coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali di età inferiore ai quarant'anni, iscritti alla previdenza agricola nel 2020 e che hanno iniziato la propria attività nel 2020, possono ottenere lo sgravio dei contributi presentando domanda all'INPS esclusivamente in forma telematica. L'Istituto, con la circolare n. 72 del 2020, ha sbloccato l'esonero biennale del 100% della contribuzione previdenziale previsto dalla legge di Bilancio 2020 e, con messaggi successivi, ha fornito specifiche indicazioni sugli avvisi di pagamento per il 2020 e sul versamento della prima rata contributiva entro il prossimo 16 settembre.

Operativo l'**esonero contributivo** per il rilancio dell'**imprenditoria in agricoltura**. Introdotto dalla legge di Bilancio 2020 (articolo 1, comma 503, della legge 27 dicembre 2019, n. 160), l'incentivo è riconosciuto ai **giovani coltivatori diretti** e agli **imprenditori agricoli professionali** neo iscritti nell'anno 2020 alla previdenza agricola.

L'INPS, con la circolare n. 72 del 9 giugno 2020, come successivamente integrata dal messaggio n. 2787 del 13 luglio 2020 e messaggio 17 agosto 2020, n. 3115, ha fornito le istruzioni operative, rendendo di fatto fruibile lo sgravio contributivo.

### A chi spetta

Beneficiari dello sgravio contributivo previsto dalla legge di Bilancio 2020 sono i coltivatori diretti (CD) e gli imprenditori agricoli professionali (IAP) che

- **non hanno compiuto quaranta anni d'età** alla data d'inizio della nuova attività imprenditoriale agricola;
- hanno iniziato una **nuova attività imprenditoriale agricola** nel periodo compreso **tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020**.

#### Coltivatori diretti

Sono piccoli imprenditori che si dedicano direttamente ed abitualmente alla manuale coltivazione dei fondi, in qualità di proprietari, affittuari, usufruttuari, enfiteuti. e/o all'allevamento e attività connesse.

#### Imprenditori agricoli professionali

E' IAP colui che, in possesso di conoscenze e competenze professionali, dedichi all'attività agricola di impresa, direttamente o in qualità di socio, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime, almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro (25% per le aziende ubicate in zone svantaggiate di cui all'art. 17 del reg. CE n.1257/99).

### Misura e durata

Ai coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli professionali in possesso dei requisiti indicati spetta

l'**esonero totale**, per un **periodo massimo di 24 mesi di attività**, dal versamento:

- della contribuzione della **quota per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti (IVS)**
- del **contributo addizionale** per il finanziamento della **gestione speciale** dei coltivatori diretti (articolo 17, comma 1, della legge 3 giugno 1975, n. 160), cui è tenuto l'imprenditore agricolo professionale e il coltivatore diretto per l'intero nucleo familiare.

Restano invece **dovuti**:

- il **contributo di maternità** per ciascuna unità attiva iscritta alla Gestione agricoltori autonomi (articoli 66 e seguenti del decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151);
- e, per i soli coltivatori diretti, il **contributo INAIL**.

### Come chiedere l'esonero

L'INPS (circolare n. 72 del 2020) subordina l'ammissione al beneficio alla presentazione tempestiva della **comunicazione di inizio attività autonoma in agricoltura** tramite il **servizio on-line "ComUnica"**.

Entro 120 giorni dalla data di comunicazione di inizio attività, coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali dovranno inoltrare **domanda di ammissione** al beneficio, esclusivamente, **in via telematica** (non è ammesso l'invio delle domande in formato cartaceo) accedendo al **Cassetto previdenziale** per autonomi agricoli, alla sezione "Comunicazione bidirezionale" - "Invio comunicazione", utilizzando il modello telematico "Esonero contributivo nuovi CD e IAP anno 2020 (CD/IAP2020)".

**N. B.** In caso di attività iniziate il 1° gennaio 2020, il termine è scaduto lo scorso 29 luglio.

L'INPS respingerà le domande presentate oltre 210 giorni dall'inizio dell'attività.

### Verifiche ed esiti

Una volta ricevuta la domanda, l'INPS verifica la sua tempestività, il possesso dei requisiti per l'accesso

all'esonero nonchè il **rispetto dei massimali** previsti dalla normativa sui "de minimis" (la **soglia individuale** è stata **elevata a 25.000 euro** dallo scorso 7 luglio). A tal riguardo, l'Istituto ha fatto presente che, dal 1° luglio 2020, il controllo del massimale relativo agli aiuti *de minimis* e agli aiuti *de minimis* SIEG già concessi avviene esclusivamente attraverso il Registro Nazionale Aiuti (cfr. la circolare n. 157/2019) e che di conseguenza, per ottenere il beneficio, è necessario acquisire la **visura dal Registro Nazionale Aiuti**.

Una volta acquisita la visura, la domanda di esonero viene elaborata automaticamente e viene inviata una comunicazione all'indirizzo di posta elettronica indicato nella domanda di ammissione al beneficio, con l'invito ad accedere al Cassetto previdenziale per Autonomi Agricoli per verificare l'esito dell'istanza.

### Esito e avviso di pagamento

L'esito dell'istanza (ammissione/rigetto) è visualizzabile nel Cassetto previdenziale per gli autonomi agricoli.

Nella comunicazione di ammissione al beneficio viene indicato l'**importo del beneficio** presuntivamente spettante per ciascun anno.

L'esonero dal versamento (nella misura del 100%, per un periodo massimo di 24 mesi) decorre dalla data inizio attività.

L'**avviso di pagamento per il 2020, relativo anche ad anni pregressi**, è disponibile alla voce "esonero ex Legge 160/2019", nel Cassetto previdenziale autonomi agricoli.

### Versamento delle rate

Con messaggio 17 agosto 2020, n. 3115, l'INPS ha comunicato che sono state ultimate le attività di registrazione degli aiuti *de minimis* concessi negli anni precedenti al 2020 e che sono stati rielaborati i prospetti "Dettaglio F24 Esercizio: 2020" con il riconoscimento del beneficio dell'esonero contributivo under 40.

La **prima rata ricalcolata** va versata **entro il prossimo 16 settembre**. Le somme già pagate, eventualmente eccedenti l'importo ricalcolato della prima rata, sono conguagliate sulle rate successive.

Per le **richieste di esonero non ancora definite** invece i richiedenti riceveranno una comunicazione con l'invito ad accedere al servizio "Cassetto previdenziale autonomi in agricoltura" per verificare l'esito. Il versamento della prima rata ricalcolata dovrà essere

effettuato non oltre 30 giorni dalla comunicazione.

### Condizioni e compatibilità

Anche per l'incentivo in esame valgono le **condizionalità previste per la generalità degli incentivi contributivi**. La fruizione del beneficio è infatti subordinata alla **regolarità contributiva**, all'osservanza delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro, al rispetto degli altri obblighi di legge e degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

L'esonero "non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente".

L'INPS avverte che, in caso di concorrenza di più esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente sarà applicata l'agevolazione più favorevole al contribuente.

### Considerazioni conclusive

Una considerazione finale merita la definizione di "nuove iscrizioni nella previdenza agricola", requisito alla sussistenza del quale il legislatore subordina l'ammissione al beneficio contributivo, in linea con la ratio della norma di "promuovere forme di imprenditoria in agricoltura".

Sul punto l'INPS nulla dice. C'è da chiedersi: quid iuris nel caso del Coltivatore Diretto o dell'Imprenditore Agricolo Professionale che si sia iscritto negli anni precedenti e successivamente cancellato?

La **soluzione al quesito** potrebbe essere fornito dallo stesso Istituto che, nella circolare n. 85/2017 con riferimento ad un analogo incentivo riconosciuto dalla legge di bilancio 2017 (art. 1, commi 344, della legge 11 dicembre 2016, n. 232), si era espresso riconoscendo come soddisfatto il requisito delle "nuove iscrizioni nella previdenza agricola effettuate tra il 1° gennaio 2017 e il 31 dicembre 2017", "qualora il Coltivatore Diretto o l'Imprenditore Agricolo Professionale che si sia iscritto nel corso dell'anno 2017 o nel corso dell'anno 2016 (omissis) non sia già stato iscritto, e successivamente cancellato, nei dodici mesi precedenti l'inizio della nuova attività per la quale si chiede l'ammissione al beneficio in oggetto".

## Lavoro e Previdenza

Nel decreto Agosto

## Pensioni di invalidità: a chi e quando spetta l'aumento

di Giuseppe Rocco - Esperto previdenziale

Gli assegni erogati agli invalidi civili totali di età superiore a 18 anni, titolari della pensione di invalidità o della pensione di inabilità, verranno aumentati fino a 651,51 euro mensili. E' quanto previsto dal decreto Agosto che recepisce il disposto della sentenza della Corte costituzionale n. 152/2020. L'incremento deve essere erogato a tutti gli invalidi civili al 100% (sono gli altri disabili gravi con percentuale di invalidità ricompresa fra 74% e 99%) che abbiano compiuto i 18 anni e che non godano, in particolare, di redditi su base annua pari o superiori a 6.713,98 euro (516,46 euro al mese).

Dopo un primo intervento in sede di conversione del **decreto Rilancio** (D.L. n. 34/2020 convertito nella legge 17 luglio 2020, n. 77) il Governo agisce con il **decreto Agosto** (D.L. n. 104/2020) in materia di **pensioni di invalidità** innalzando l'importo per il 2020 (ai sensi della circolare Inps 147/2019) fino a **651,51 euro mensili** (per un totale annuale, su 13 mensilità, fino a 8469,63 euro) per recepire il disposto della sentenza della Corte Costituzionale 152/2020 dello scorso mese di giugno.

## La pronuncia della Corte Costituzionale

La Consulta, esaminando una questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Corte d'appello di Torino, ha ritenuto che un **assegno mensile di soli 285,66 euro** sia manifestamente inadeguato a garantire a persone totalmente inabili al lavoro i "mezzi necessari per vivere" e perciò violi il diritto riconosciuto dall'articolo 38 della Costituzione, secondo cui "ogni cittadino inabile al lavoro e sprovvisto di mezzi necessari per vivere ha diritto al mantenimento e all'assistenza sociale".

È stato quindi affermato che il cosiddetto "**incremento al milione**" (pari a 516,46 euro) da tempo riconosciuto, per vari trattamenti pensionistici, dall'articolo 38 della legge n. 448 del 2001, debba essere assicurato agli **invalidi civili totali, o sordomuti o ciechi civili** assoluti titolari di pensione o che siano titolari di pensione di inabilità di cui parla l'articolo 12, primo comma, della legge 118 del 1971, senza attendere il raggiungimento del sessantesimo anno di età, attualmente previsto dalla legge.

Conseguentemente, questo incremento dovrà d'ora in poi essere erogato a tutti gli invalidi civili totali che **abbiano compiuto i 18 anni** e che non godano, in particolare, di redditi su base annua pari o superiori a 6.713,98 euro (516,46 euro al mese).

La Corte ha stabilito poi che la propria pronuncia **non avrà effetto retroattivo** e dovrà applicarsi soltanto per il futuro, a partire dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza sulla Gazzetta Ufficiale. Resta

ferma la possibilità per il legislatore di rimodulare la disciplina delle misure assistenziali vigenti, purché idonee a garantire agli invalidi civili totali l'effettività dei diritti loro riconosciuti dalla Costituzione.

## Risorse stanziare dal decreto Rilancio

Con l'art. 89-bis del decreto Rilancio, introdotto nel corso dell'esame presso la Camera dei Deputati, si era istituito un fondo nello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali con una dotazione iniziale pari a **46 milioni di euro per l'anno 2020**, volto a dare seguito alla sentenza della Corte Costituzionale.

## Misure del decreto Agosto

Il decreto Agosto reca, all'art. 15, specifiche disposizioni in materia di trattamenti pensionistici in favore di soggetti disagiati.

L'articolo citato abroga in particolare l'art. 89 bis del decreto Rilancio in considerazione del fatto che il testo era impreciso e prevedeva che l'aumento spettasse indipendentemente dal requisito anagrafico dei 60 anni di età con l'effetto di includere **anche i minorenni**.

La nuova disposizione prevede ora che gli **invalidi civili totali** di età superiore a 18 anni, titolari della relativa pensione o di quella di inabilità, hanno diritto all'elevazione dell'assegno fino a 651,51 euro mensili. L'incremento sarà però condizionato alle vecchie regole previste dalla legge 448/2011 nei **limiti di reddito personale** stabiliti in euro 8.422,85 euro all'anno (14.396,72 euro se c'è anche il coniuge).

---

**N.B.** Non si prevedono invece incrementi per gli invalidi civili con **grado di invalidità inferiore al 100%**, cioè con percentuale ricompresa fra 74% e 99%.

---

I redditi da prendere in considerazione sono quelli derivanti da lavoro dipendente o assimilato, da lavoro autonomo e occasionale, da pensioni ai superstiti e da tutti gli altri assoggettabili ai fini IRPEF. Non vengono presi invece in considerazione i redditi da pensione di invalidità civile, la rendita della casa di abitazione, l'indennità di accompagnamento, i trattamenti di

famiglia e le pensioni di guerra.

L'art. 15 valuta i maggiori oneri in **178 milioni di euro per l'anno 2020 e in 400 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2021** con riferimento ai quali si provvede:

a) quanto ad euro 46 milioni per l'anno 2020, mediante utilizzo delle risorse del Fondo istituito dall'articolo 89-bis, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n.34, nello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali;

b) quanto a 132 milioni di euro per l'anno 2020 e 400 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2021, ai sensi dell'articolo 114 del decreto agosto con specifico riferimento agli oneri per il 2021 mediante corrispondente utilizzo di quota parte delle maggiori entrate e delle minori spese derivanti da alcune disposizioni dello stesso decreto.

### I futuri interventi sulla disabilità

E' interessante poi volgere lo sguardo a quale potrebbe essere la strategia del Governo sulle disabilità in un ridisegno più complessivo del welfare. Attingendo al **Piano nazionale delle riforme** pubblicato sul sito del Ministero dell'Economia viene ricordato in primo luogo come è stato varato, con DPCM 21 novembre 2019, il primo **Piano per la Non autosufficienza**, relativo al triennio 2019-2021.

Il Piano traccia un percorso graduale volto a rafforzare gli interventi in favore delle persone non autosufficienti gravi e gravissime nell'ottica della definizione di livelli essenziali delle prestazioni. Per la realizzazione del Piano sono destinati oltre **1,7 miliardi di euro nel triennio**.

Un impatto positivo in materia di disabilità potrà derivare dal **disegno di legge delega sulla disabilità** (già previsto quale collegato alla legge di Bilancio per il 2020) che, nel disciplinare in modo organico i profili connessi alla tutela e all'inclusione sociale delle

persone con disabilità, disegnerà una serie di interventi e misure a loro favore. A tale finalità sono dedicate le risorse finanziarie stanziare con la legge di Bilancio per il 2020 sul nuovo Fondo per la disabilità e la non autosufficienza. Il 'Codice', in una ottica di semplificazione ed effettività dei diritti, mira a razionalizzare e ad aumentare l'efficacia del **sistema di tutela e di protezione delle persone con disabilità**, in conformità con quanto sancito dalla Convenzione ONU sui diritti delle persone con disabilità e a potenziare tutte le misure finalizzate a favorirne la vita indipendente. Si cercherà di rafforzare non solo le misure di assistenza sul territorio e di sostegno al reddito per garantire un più efficace soddisfacimento dei bisogni della vita delle persone con disabilità, ma anche di superare le barriere che ne impediscono la partecipazione al mercato del lavoro su una base di eguaglianza con gli altri. Si sottolinea ancora come l'emergenza sanitaria in corso ha rivelato quanto sia essenziale la possibilità di accedere e utilizzare i servizi digitali. Servizi che risultano particolarmente essenziali proprio per coloro che a causa di disabilità necessitano, senza discriminazioni, di tecnologie assistive o configurazioni particolari, ad esempio, per ordinare un farmaco on line oppure richiedere assistenza medica. Le medesime tecnologie e, più in generale, l'accessibilità e la fruibilità dei siti web o applicazioni mobili devono, tuttavia, divenire in via ordinaria principi e tecniche da rispettare nella progettazione, nella costruzione, nella manutenzione e nell'aggiornamento di siti internet e di applicazioni mobili per rendere il loro contenuto più accessibile agli utenti, in particolare alle persone con disabilità in ottemperanza al principio di uguaglianza. Occorre estendere gli **obblighi di accessibilità** già previsti dalla normativa vigente anche ai soggetti privati che offrono servizi al pubblico attraverso siti web o applicazioni mobili, con un determinato fatturato medio, in coerenza con le direttive europee in materia.

## Finanziamenti

Chiarimenti delle Entrate e casi pratici

## Superbonus 110%: chi può chiederlo

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Per utilizzare il superbonus 110% è necessario tenere presenti alcuni aspetti fondamentali, la cui comprensione è necessaria per la gestione, alquanto complessa, dell'incentivo. Innanzitutto, la tipologia di edificio, del soggetto beneficiario e degli interventi da effettuare. Particolare attenzione deve essere posta al momento del sostenimento della spesa: si può fruire del superbonus solo per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 fino al (per il momento) 31 dicembre 2021 (30 giugno 2022 per gli Istituti autonomi case popolari relativamente a interventi di efficientamento energetico).

Per quali edifici si può fruire il superbonus 110%? Chi ne può beneficiare? **Imprese e professionisti** ne hanno diritto? Come si definisce il **momento esatto di sostenimento delle spese**? Sono le domande più ricorrenti che i proprietari di immobili, amministratori condominiali e, in generale, tutti i soggetti interessati alla maxi detrazione stanno cercando di dare una risposta.

Le prime indicazioni (non sempre condivisibili) sono arrivate dall'**Agenzia delle Entrate** con la [circolare n. 24/E/2020](#).

**Leggi anche** [Superbonus 110%: ammessi o esclusi. Cosa fa la differenza](#)

**Tabella n.1**

Soggetti	Ammessi	Non ammessi	Peculiarità
Possessori o detentori di <b>unità immobiliari non residenziale</b> costituente un edificio (ad esempio <b>capannone, magazzino</b> )		X	
Possessori o detentori di <b>unità immobiliare non residenziale</b> all'interno di un <b>condominio</b>			Solo per i lavori sulle parti comuni condominiali, a condizione che il condominio sia prevalentemente residenziale.
Possessori o detentori di <b>unità abitativa</b> all'interno di un edificio plurifamiliare dotata di <b>accesso autonomo</b>	X		
<b>Imprenditori e autonomi</b> sulle unità immobiliari rientranti nella <b>sfera privata</b>	X		
<b>Familiari e conviventi</b> di fatto del possessore o detentore dell'immobile	X		
<b>Condominio minimo</b>	X		

## Unità immobiliari escluse dopo il decreto Agosto

Prima di entrare nel dettaglio delle diverse casistiche espresse nella tabella, occorre tenere presente che il **superbonus 110% non spetta** per le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali **A/1** (abitazioni di tipo signorile - unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale) e

**A/8** (abitazioni in ville - per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario).

Escluse anche le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali **A/9**, ma solo, a seguito dalla correzione apportata dal decreto Agosto (D.L. 104/2020, articolo 80, comma 5), se non aperte al pubblico.



**Precisazioni per condomini e persone fisiche**

Dopo avere fatto questa puntualizzazione, è necessario partire dall'elenco contenuto nel comma 9 dell'articolo 119 del **decreto Rilancio** per individuare i **soggetti ammessi al superbonus**.

Si tratta di:

- a) condomini;
- b) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni;
- c) Istituti autonomi case popolari;
- d) cooperative di abitazione a proprietà indivisa;
- e) Onlus;
- f) associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nell'apposito registro, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Focalizziamo l'attenzione sui **condomini** e sulle **persone fisiche**.

Per quanto riguarda i **condomini**, nella circolare n. 24/E/2020, il singolo condòmino usufruisce del superbonus per i lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici, in base dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli articoli 1123 e seguenti del codice civile.

**Leggi anche Superbonus 110% e interventi trainati: quando si possono considerare "condominiali"**

Con riferimento alle **persone fisiche**, invece, la circolare n. 24/E/2020 precisa che il superbonus deve riguardare unità immobiliari oggetto di interventi qualificati non riconducibili ai "beni relativi all'impresa" (articolo 65 del TUIR) o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni (articolo 54, comma 2, del TUIR). La detrazione, quindi, spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono **attività di impresa o arti e professioni**, se le spese sono sostenute su immobili appartenenti all'ambito "privato" e, dunque, diversi: da quelli strumentali, alle predette attività di impresa o arti e professioni; dalle unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività; dai beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

**Attenzione però.** Tale limitazione riguarda esclusivamente gli interventi realizzati su unità immobiliari. I soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni possono fruire del superbonus per le spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle predette spese in qualità di condòmini.

Sono ammessi alla detrazione anche i **familiari** e i **conviventi di fatto** del possessore o del detentore dell'immobile (coniuge, del componente dell'unione civile dei parenti entro il terzo grado e affini entro il

secondo grado, oltre ai conviventi di fatto), **a condizione** che:

- sostengano le spese degli interventi;
- siano conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se antecedente all'avvio dei lavori;
- le spese sostenute riguardino interventi eseguiti su un immobile, anche diverso da quello destinato ad abitazione principale, nel quale può esplicarsi la convivenza.

Partendo da questi chiarimenti, si possono analizzare nel dettaglio le diverse casistiche indicate nella **tabella n. 1**.

**Edifici non residenziali**

E' possibile beneficiare del superbonus per un'unità immobiliare non residenziale costituente un edificio (ad esempio un capannone, o un magazzino)?

Secondo la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate, il superbonus è riservato agli edifici residenziali (condominiali e unifamiliari) e alle unità immobiliari residenziali con relative pertinenze (in edifici condominiali o plurifamiliari).

Ne deriva, che il superbonus **non spetta** ai soggetti proprietari o detentori di unità immobiliari di edifici indipendenti non residenziali.

**Unità immobiliare non residenziale in condominio**

Nel caso invece in cui l'unità immobiliare non residenziale (ad esempio, un negozio, un ufficio) si trovi all'interno di un condominio, il superbonus **può essere fruito** solo per i lavori sulle parti comuni condominiali, ma la sua spettanza dipende dalla tipologia di condominio.

Per le Entrate, infatti, il superbonus spetta anche ai proprietari o detentori di unità immobiliari non residenziali (strumentale o merce) che sostengano le spese per le parti comuni solo se l'edificio condominiale è residenziale (superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza superiore al 50%).

Se, invece, l'edificio condominiale **non è residenziale**, il superbonus spetta solo ai proprietari o detentori delle unità immobiliari residenziali che sostengano le spese per interventi sulle parti comuni.

I proprietari o detentori di unità immobiliari non residenziali non potranno mai fruire del superbonus per i lavori eseguiti nelle singole unità.

Tuttavia, i **soggetti esclusi dal superbonus 110%**, come espressamente previsto dalla **risoluzione 49/E/2020**, potranno godere di qualsiasi altro sconto, come il bonus facciate o l'ecobonus o il sisma bonus, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri

condomini, a condizione che siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna agevolazione.

### **Quorum ridotti per approvare i lavori**

Nel caso di condominio, per il via libera dei lavori deve essere convocata un'assemblea. Su questo fronte è intervenuto il **decreto Agosto** (D.L. 104/2020) che prevede una **maggioranza ridotta** per il superbonus 110%.

L'articolo 63, aggiungendo all'articolo 119 della l. n. 77/2020 il comma 9 bis, prevede infatti che le **deliberazioni dell'assemblea del condominio**, aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di riqualificazione energetica e di messa in sicurezza degli edifici che accedono al superbonus del 110%, sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio.

### **Unità abitativa all'interno di un edificio plurifamiliare**

Un ulteriore caso può essere quello di un'unità abitativa all'interno di un edificio plurifamiliare dotata di **accesso autonomo**.

Rientrano in tale casistica, ad esempio, le **villette a schiera** o le abitazioni ricavate dal **cambio di destinazione d'uso** di un **negozio sfitto** o di un vecchio laboratorio artigianale al piano terra degli edifici condominiali, dotate di un accesso diretto su strada.

In tale ipotesi, i proprietari o i detentori di dette unità abitative fruiscono autonomamente del superbonus, indipendentemente dalla circostanza che la stessa faccia parte di un condominio o disponga di parti comuni con altre unità abitative (ad esempio il tetto).

### **Edificio con unico proprietario**

Altra situazione che si può verificarsi è quella relativa ad un edificio con diverse unità immobiliari con un unico proprietario.

Secondo la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 24/E/2020, 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. In tal caso, quindi, l'**unica alternativa** possibile sarebbe quella di cedere un'unità immobiliare a un altro soggetto.

Per le Entrate, infatti, l'articolo 119 del **decreto Rilancio** fa riferimento espressamente ai "condomini" e non alle «parti comuni» di edifici, pertanto, "l'edificio oggetto degli interventi deve essere costituito in condominio secondo la disciplina civilistica".

### **Condominio minimo**

Via libera invece al superbonus per i **condomini minimi** (ovvero di edificio composto da un **numero non superiore a 8 condomini**).

Come specificato nella circolare n. 24/E/2020 qualora non sia stato nominato un amministratore, non è necessario richiedere il codice fiscale. In tali casi, ai fini della fruizione del superbonus 110%, può essere utilizzato il codice fiscale del condomino che ha effettuato i connessi adempimenti. Il contribuente è comunque tenuto a dimostrare che gli interventi sono stati effettuati su parti comuni dell'edificio.

### **Come verificare il momento del sostenimento della spesa**

Dopo aver verificato se spetta il superbonus, altro aspetto fondamentale su cui deve essere posta particolare attenzione riguarda il momento di sostenimento della spesa.

Il superbonus 110%, infatti, per espressa previsione normativa, si riferisce alle **spese sostenute** dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 (o, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nei periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2020 e alla data del 31 dicembre 2021).

Per gli **IACP** comunque denominati e dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, sono ammesse al superbonus anche le spese sostenute dal 1° gennaio fino al 30 giugno 2022.

Al riguardo, la circolare n. 24/E/2020 ha chiarito che per il riconoscimento del superbonus non occorre fare riferimento alla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono, ma è rilevante:

- per le **persone fisiche, gli esercenti arti e professioni** e gli **enti non commerciali**: la data dell'effettivo pagamento (**criterio di cassa**);

- per le **imprese individuali, le società e gli enti commerciali**: la data di ultimazione della prestazione (**criterio di competenza**), indipendentemente dalla data dei pagamenti. Tale principio di competenza si applica anche per le imprese minori che determinano il reddito in base al regime "misto" di cassa-competenza di cui all'articolo 66 del TUIR.

Secondo quanto indicato nella circolare n. 24/E/2020, per le spese sostenute da soggetti diversi dalle imprese individuali, dalle società e dagli enti commerciali relative ad interventi sulle parti comuni degli edifici, rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la **data del bonifico** effettuato dal **condominio**, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

Ad esempio, nel caso di **bonifico** eseguito dal condominio **dopo il 1° luglio 2020**, danno diritto al superbonus anche le rate versate dal condomino nel 2019, nel

2020 e nel 2021 se in data antecedente alla scadenza redditi relativa al 2020.  
dei termini della presentazione della dichiarazione dei

## Impresa

Per l'equilibrio tra le parti

## Contratti d'impresa stipulati ante Covid-19: perché è vantaggioso rinegoziarli

di Andrea Rescigno, di Gloria Lorenzon - Avvocati di Legalitax Studio legale e tributario

Diversi gli strumenti giuridici che le imprese e i professionisti hanno a disposizione per ristabilire l'equilibrio economico di un contratto divenuto manifestamente iniquo a seguito dell'emergenza epidemiologia da COVID-19. Tra questi, la facoltà del contraente che si trovi in una situazione di particolare svantaggio o versi in una condizione di debolezza contrattuale di far appello al principio della buona fede per indurre la controparte alla rinegoziazione del contratto. Nel caso di ingiustificato rifiuto della controparte ad intavolare un tavolo di discussione si può ipotizzare, non solo il risarcimento del danno per violazione del principio di buona fede ed abuso del diritto, ma anche la possibilità di chiedere l'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di rinegoziazione.

Dopo la fine del **lockdown** e il ritorno ad una pur precaria ripresa delle attività economiche del nostro Paese, molte imprese hanno avuto modo di constatare che i **contratti** sottoscritti precedentemente allo scoppiare dell'epidemia da **Covid-19** - se non già risolti per impossibilità sopravvenuta della prestazione (ai sensi di apposite clausole di forza maggiore o ai sensi dell'articolo 1463 del codice civile) - non rispecchiano più in molti casi quell'equilibrio (anche economico) iniziale che le parti avevano negoziato e sulla base del quale si erano determinate a concludere il contratto.

**Leggi anche** [Coronavirus: come valutare gli effetti dell'emergenza sugli adempimenti contrattuali](#)

### Revisione del corrispettivo pattuito e risoluzione del contratto

Vari sono gli scenari che si possono prospettare e varie sono le **soluzioni operative** che il nostro ordinamento giuridico mette a disposizione dell'operatore economico. Da un lato, infatti, può darsi il caso in cui una parte non riesca più ad adempiere per intero alla propria prestazione; l'altra parte - per non vedersi costretta a corrispondere per intero il corrispettivo pattuito a fronte di una prestazione solo parziale - può allora ricorrere allo strumento giuridico della c.d. **eccezione parziale d'inadempimento** di cui all'articolo 1464 cod. civ. che le consente, in sostanza, di chiedere una **revisione del corrispettivo pattuito** parametrandolo all'entità della prestazione effettivamente ricevuta (ferma restando la facoltà di chiedere invece la risoluzione del contratto laddove non abbia interesse a ricevere una prestazione solo parziale).

Dall'altro lato, si profila l'ipotesi in cui la prestazione sia semplicemente divenuta per una parte eccessivamente onerosa, avuto riguardo all'aggravio economico della propria prestazione o alla diminuzione di valore della prestazione da ricevere. In tal caso, salvo che tale maggior onerosità rientri nell'alea normale del

negozio, la parte gravata dalla sopraggiunta eccessiva onerosità potrà richiedere la **risoluzione del contratto** ai sensi dell'articolo 1464 cod. civ. mentre l'altra, se non intende rinunciare a ricevere la prestazione, potrà evitare la risoluzione offrendosi di **modificare** equamente le **condizioni del contratto**.

### Rinegoziazione del contratto

Accanto ai già citati **strumenti giuridici "caducativi"** (che si sostanziano nella risoluzione del rapporto contrattuale), si annoverano quindi diverse ipotesi di strumenti **"manutentivi"**, che consentono alla parte che, a causa del mutato contesto economico, si trovi in una situazione di particolare svantaggio o versi in una condizione di **debolezza contrattuale**, di far appello allo strumento della rinegoziazione: è questo il caso, ad esempio, previsto dall'articolo 1664 cod. civ. in tema di **contratti d'appalto**, che consente all'appaltatore o al committente di chiedere una revisione del corrispettivo pattuito nel caso si verifichino aumenti o diminuzioni nel costo dei materiali o della mano d'opera superiori al decimo del prezzo complessivo.

Vari sono quindi gli esempi di previsioni normative che impongono alle parti, successivamente alla stipulazione di un contratto, di porre nuovamente mano alle originali pattuizioni al verificarsi di determinate condizioni. Anche laddove però non vi sia una specifica norma che espressamente disciplini tale obbligo, è utile tenere a mente che - come ricorda la Suprema Corte di Cassazione nella Relazione n. 56 pubblicata l'8 luglio 2020 - sussiste sempre in capo alle parti un generale **dovere di buona fede nell'esecuzione del contratto**.

Tale dovere si traduce, in termini concreti, laddove ricorra la situazione sopradescritta - cioè quella del sopraggiunto sbilanciamento dell'equilibrio economico del contratto - in un **obbligo di rinegoziazione** delle condizioni contrattuali al fine di ricostituire

il sinallagma originario, tenendo in considerazione il mutato assetto complessivo delle rispettive posizioni e i mutamenti economici del mercato di riferimento.

Detto principio è evidentemente volto a **favorire** la **prosecuzione** dei **rapporti giuridici e commerciali** tra le parti, anziché alla loro cessazione. In caso di violazione di tale dovere, è concesso al Giudice - entro certi limiti - di intervenire con una funzione di "eterointegrazione correttiva del contratto secondo equità", ai sensi dell'articolo 1374 cod. civ.

Nel caso di **ingiustificato rifiuto** della **controparte** ad intavolare un tavolo di discussione per addivenire ad una rinegoziazione del contratto, si può ipotizzare non solo il risarcimento del danno per violazione del

principio di buona fede ed abuso del diritto, bensì parte della dottrina ritiene plausibile che si possa chiedere l'esecuzione in forma specifica dell'obbligo di rinegoziazione, ex art. 2932 cod.civ..

Ovviamente, come ribadito anche dalla sopracitata Relazione n. 56/2020, l'ingerenza del Giudice sarà possibile solo nel caso in cui dall'assetto delle pattuizioni negoziali emergano in modo chiaro "i termini nei quali le parti hanno voluto suddividere il rischio" che deriva dall'esecuzione del contratto, restando in ogni caso esclusa per il Giudice la possibilità di spingersi fino alla completa sostituzione della volontà delle parti.



## Impresa

L'ultimo deposito della Cassazione

## Fallimento datore di lavoro: il credito del dipendente va ammesso per intero anche per la quota contributiva a suo carico

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 18333 depositata il 3/9/2020, ha chiarito che il credito del dipendente di una società in stato di fallimento, corrispondente ad alcune mensilità ed alla parte di TFR non versata dal datore di lavoro deve essere ammesso integralmente, anche per la parte relativa ai contributi previdenziali a suo carico. Nessun rischio di un'ipotetica duplicazione del credito in sede di ammissione allo stato passivo può emergere, in quanto il mancato versamento di detti contributi da parte datrice impedisce la formazione di tale diritto a favore dell'INPS.

Un dipendente di una società in stato di fallimento, non avendo percepito alcuna mensilità di retribuzione ed il TFR, avanzava istanza di ammissione al passivo del fallimento. Il Giudice delegato lo ammetteva per una somma inferiore a quella richiesta. La difesa proponeva ricorso in opposizione innanzi al Tribunale, che con decreto accoglieva in parte le doglianze, ammettendo in via privilegiata il credito, ma in misura minore rispetto alla richiesta. Il Giudice, infatti, dava atto che la differenza tra l'importo del credito vantato e quello riconosciuto dalla curatela corrispondeva ai contributi previdenziali a carico del lavoratore stesso e, come tali, non erano considerati ammissibili allo stato passivo. In caso contrario, proseguiva il Giudice di merito, la sanzione consistente nel pagamento dei contributi, non graverebbe sul lavoratore ma solo sui creditori, che vedrebbero insinuato due volte lo stesso credito, anche in via privilegiata: una volta da parte del lavoratore e la seconda da parte dell'ente di previdenza. Avverso detta pronuncia, il lavoratore proponeva ricorso in Cassazione.

### La decisione

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 18333/2020, ha accolto il ricorso cassando la sentenza, con rinvio al medesimo tribunale per un nuovo esame della fattispecie. In particolare, i giudici di legittimità, richiamando la normativa di settore (L. 218/1952), hanno chiarito che il datore di lavoro è responsabile del pagamento dei contributi anche per la parte a carico del lavoratore e, qualunque patto contrario è nullo. Inoltre, il

contributo a carico del lavoratore è trattenuto dal datore di lavoro sulla retribuzione corrisposta alla scadenza del periodo di paga a cui il contributo si riferisce. Nel caso in cui il datore di lavoro non provvede nei termini o lo fa in misura inferiore a quella dovuta, è tenuto al pagamento delle parti di contributo non versato tanto per la quota a proprio carico, quanto per quella a carico dei lavoratori, nonché al versamento di una somma aggiuntiva identica a quella dovuta. Alla citata somma, poi, deve essere aggiunta una sanzione per ogni lavoratore per il quale è stato omesso il pagamento. Pertanto, prosegue la Corte, se il datore di lavoro corrisponde tempestivamente all'ente previdenziale la quota contributiva a carico del lavoratore, può legittimamente operare la relativa trattenuta sulla retribuzione. Diversamente, nel caso contrario, la predetta quota rimane a suo carico, con la conseguenza che il lavoratore rimane liberato dall'obbligazione contributiva e, il suo credito si espande fino a comprenderla interamente. Nel caso di specie il Tribunale, illegittimamente negava al ricorrente l'intera ammissione del credito allo stato passivo, in quanto doveva essere estromessa la quota corrispondente ai contributi previdenziali a suo carico, nonostante l'omessa corresponsione di alcune mensilità e del TFR da parte datrice. Da qui l'accoglimento del ricorso.

*A cura della Redazione*

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.