

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi

Le novità del Decreto sulla crisi di impresa

di Centro studi tributari 3

In Gazzetta il Decreto Semplificazioni-bis

di Centro studi tributari 8

Normativa e prassi in sintesi

15

Giurisprudenza in sintesi

31

Il focus giurisprudenziale

Univocità della nozione di stabile organizzazione nella pluralità dei comparti impositivi e dei periodi d'imposta

di Mara Pilla 40

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

CAdES vs PAdES: atti a sottoscrizione obbligatoria e atti a sottoscrizione opzionale

di Mara Pilla 44

Focus

Aiuti anti Covid-19: linee guida per la corretta indicazione nei modelli dichiarativi

di Laura Fava 48

Aiuti

Aiuti di Stato “*de minimis*” e da “*temporary framework*” differenze e cumulabilità

di Augusto Gilioli 59

Versamenti

Scadenza del 15 settembre: l'Agenzia delle entrate spiega la gestione delle rateazioni

di Fabio Garrini 68

Adempimenti

I nuovi servizi *online* dell'Agenzia delle entrate

di Gianfranco Antico 77

Revisione

Isa Italia SA 720B: le responsabilità dell'incaricato della revisione legale relativamente alla Relazione sulla gestione e relative attività da svolgere

di Stefania Grazia 83

Schemi di sintesi

Credito d'imposta locazioni – I commercianti al dettaglio

96

Il caso risolto

Cessione del fabbricato strumentale da parte del professionista: occorre verificare la sottoscrizione del contratto e non la data del riscatto

di Centro studi tributari 97

Scadenzario

Principali scadenze dal 1° al 15 settembre 2021

100

La circolare tributaria n. 33/2021

Le novità del Decreto sulla crisi di impresa

di Centro studi tributari

È stata pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 202 del 24 agosto 2021, il D.L. 118/2021 “*Misure urgenti in materia di crisi d’impresa e di risanamento aziendale, nonché ulteriori misure urgenti in materia di giustizia*”, con cui il Governo, di fatto, posticipa nuovamente l’entrata in vigore del c.d. Codice della crisi, introduce un nuovo strumento di composizione della crisi di impresa e interviene su alcuni aspetti della Legge Fallimentare.

Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi di interesse.

Articolo	Contenuto
Articolo 1	<p>Differimento entrata in vigore Codice della crisi d’impresa</p> <p>Intervenendo sull'articolo 389, D.Lgs. 14/2019 viene posticipata l’entrata in vigore del Codice della crisi di impresa al 16 maggio 2022 mentre, la sola parte dedicata alle procedure di allerta e di composizione assistita della crisi, di cui al Titolo II della Parte I, entrerà in vigore il 31 dicembre 2023.</p>
Articoli 2 - 19	<p>Composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa</p> <p>Viene introdotta una nuova procedura per la composizione negoziata della crisi di impresa di imprenditori commerciali e agricoli - anche “sotto soglia” che posseggano i requisiti congiuntamente i requisiti di cui all'articolo 1, comma 2, R.D. 267/1942 e che si trovino in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico finanziario che ne rendono possibile la crisi o l’insolvenza (articolo 17) - che potrà essere azionata, quando risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell’impresa, direttamente dagli stessi chiedendo al segretario generale della CCIAA di competenza la nomina di un esperto indipendente che avrà il compito di agevolare le trattative con i creditori ed eventuali altri soggetti interessati, per individuare una soluzione che può prevedere anche il trasferimento dell’azienda o rami di essa.</p> <p>Ad essere intercettate sono dunque le situazioni di pre-crisi quando l’impresa dispone ancora di risorse per capire e prevenire, con la previsione, all’articolo 14, di misure premiali per l’accesso volontario al procedimento per la “negoziiazione” con i creditori.</p> <p>La pubblicazione dell’istanza del debitore determina, da un lato, l’inibizione delle azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore e sui beni con i quali viene esercitata l’attività d’impresa, dall’altro vengono interdette le cause di prelazione. Inoltre la pubblicazione dell’istanza del debitore impedisce la pronuncia della sentenza di fallimento.</p>

<p>Articolo 20</p>	<p>Modifiche alla Legge Fallimentare</p> <p><u>Concordato preventivo</u></p> <p>Modificando quanto previsto dall'articolo 180, comma 4, L.F., viene prevista l'omologazione del concordato preventivo da parte del Tribunale anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze di cui all'articolo 177, L.F. e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui all'articolo 161, comma 3, L.F. la proposta di soddisfacimento dell'Amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.</p> <p>Il successivo articolo 182-bis, comma 4, L.F. viene modificato stabilendo che l'eventuale adesione all'accordo di ristrutturazione dei debiti deve intervenire entro 90 giorni dal deposito della proposta di soddisfacimento.</p> <p>Il successivo comma 8 viene integralmente sostituito prevedendo che se anteriormente all'omologazione intervengono modifiche sostanziali del piano, è rinnovata l'attestazione e il debitore chiede il rinnovo delle manifestazioni di consenso ai creditori parti degli accordi. L'attestazione deve essere rinnovata anche in caso di modifiche sostanziali degli accordi. Qualora dopo l'omologazione si rendano necessarie modifiche sostanziali del piano, l'imprenditore vi apporta le modifiche idonee ad assicurare l'esecuzione degli accordi, richiedendo al professionista indicato all'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., il rinnovo dell'attestazione. In tal caso, il piano modificato e l'attestazione sono pubblicati nel Registro Imprese e della pubblicazione è dato avviso ai creditori a mezzo di lettera raccomandata o pec. Entro 30 giorni dalla ricezione dell'avviso è ammessa opposizione avanti al Tribunale.</p> <p>In caso di concordato preventivo in continuità, viene integrato il comma 5 dell'articolo 182-quinquies, L.F., prevedendo che il Tribunale può autorizzare il pagamento delle retribuzioni dovute per le mensilità antecedenti al deposito del ricorso ai lavoratori addetti all'attività di cui è prevista la continuazione.</p> <p>Viene, inoltre, introdotto un ulteriore comma stabilendo che quando è prevista la continuazione dell'attività aziendale, la disciplina relativa alle autorizzazioni a pagamenti concesse dal comma 5 si applica, in deroga all'articolo 55, comma 2, L.F., anche al rimborso, alla scadenza convenuta, delle rate a scadere del contratto di mutuo con garanzia reale gravante su beni strumentali all'esercizio dell'impresa, se il debitore, alla data della presentazione della domanda di ammissione al concordato, ha adempiuto le proprie obbligazioni o se il Tribunale lo autorizza al pagamento del debito per capitale ed interessi scaduto a tale data. Il professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., attesta anche che il credito garantito potrebbe essere soddisfatto integralmente con il ricavato della liquidazione del bene effettuata a valore di mercato e che il rimborso delle rate a scadere non lede i diritti degli altri creditori. Per effetto di quanto stabilito dal comma 2, tale possibilità si applica ai ricorsi di cui all'articolo 161, L.F. e ai procedimenti per l'omologazione di accordi di ristrutturazione dei debiti introdotti successivamente al 25 agosto 2021, nonché alle comunicazioni di convenzione di moratoria successive sempre al 25 agosto 2021, mentre la modifica all'articolo 180, L.F. inerente l'omologa del concordato anche in mancanza di adesione dell'amministrazione finanziaria o</p>
------------------------------------	---

degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatoria sarà in vigore dal giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale e dunque dal 25 agosto 2021.

Accordi di ristrutturazione a efficacia estesa

Viene integralmente sostituito l'[articolo 182-septies](#), L.F.. Anche in questo caso le novità, per effetto di quanto previsto dal comma 2, si applicano agli accordi di ristrutturazione dei debiti introdotti successivamente al 25 agosto 2021.

In particolare, la disciplina relativa agli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, L.F., in deroga agli articoli [1372](#) e [1411](#), cod. civ., si applica anche quando gli effetti dell'accordo sono estesi anche ai creditori non aderenti che appartengono alla medesima categoria, individuata tenuto conto dell'omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici.

A tal fine è necessario che:

- a) tutti i creditori appartenenti alla categoria siano stati informati dell'avvio delle trattative, siano stati messi in condizione di parteciparvi in buona fede e abbiano ricevuto complete e aggiornate informazioni sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria del debitore nonché sull'accordo e sui suoi effetti;
- b) l'accordo preveda la prosecuzione dell'attività d'impresa in via diretta o indiretta;
- c) i crediti dei creditori aderenti appartenenti alla categoria rappresentino il 75% di tutti i creditori appartenenti alla categoria, fermo restando che un creditore può essere titolare di crediti inseriti in più di una categoria;
- d) i creditori della medesima categoria non aderenti cui vengono estesi gli effetti dell'accordo possano risultare soddisfatti in base all'accordo stesso in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili;
- e) il debitore abbia notificato l'accordo, la domanda di omologazione e i documenti allegati ai creditori nei confronti dei quali chiede di estendere gli effetti dell'accordo.

Per i creditori della medesima categoria non aderenti ai quali il debitore chiede di estendere gli effetti dell'accordo il termine per proporre opposizione decorre dalla data della notifica di cui sopra.

In nessun caso, per effetto dell'accordo di ristrutturazione, ai creditori ai quali è stato esteso l'accordo possono essere imposti l'esecuzione di nuove prestazioni, la concessione di affidamenti, il mantenimento della possibilità di utilizzare affidamenti esistenti o l'erogazione di nuovi finanziamenti. Non è considerata nuova prestazione la prosecuzione della concessione del godimento di beni oggetto di contratti di locazione finanziaria già stipulati.

Quando un'impresa ha debiti verso banche e intermediari finanziari in misura non inferiore alla metà dell'indebitamento complessivo, l'accordo di ristrutturazione dei debiti può individuare una o più categorie tra tali tipologie di creditori che abbiano fra loro posizione giuridica ed interessi economici omogenei. In tal caso il debitore, con la domanda di cui all'[articolo 182-bis](#), L.F. può chiedere, anche se non ricorre la condizione prevista dalla precedente lettera b), che gli effetti dell'accordo vengano estesi anche ai creditori non aderenti appartenenti alla medesima categoria.

Restano fermi i diritti dei creditori diversi da banche e intermediari finanziari.

Convenzione di moratoria

Il nuovo articolo 182-octies, L.F., disciplina la convenzione di moratoria e si applica alle comunicazioni di convenzione di moratoria successive al 25 agosto 2021.

<p>La convenzione in moratoria viene conclusa tra un imprenditore, anche non commerciale, e i suoi creditori, ed è diretta a disciplinare in via provvisoria gli effetti della crisi e ha a oggetto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la dilazione delle scadenze dei crediti, - la rinuncia agli atti; - la sospensione delle azioni esecutive e conservative; e - ogni altra misura che non comporti rinuncia al credito, in deroga agli articoli 1372 e 1411, cod. civ., <p>ed è efficace anche nei confronti dei creditori non aderenti che appartengano alla medesima categoria.</p> <p>A tal fine è necessario che:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) tutti i creditori appartenenti alla categoria siano stati informati dell'avvio delle trattative o siano stati messi in condizione di parteciparvi in buona fede e abbiano ricevuto complete e aggiornate informazioni sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria del debitore nonché sulla convenzione e i suoi effetti; b) i crediti dei creditori aderenti appartenenti alla categoria rappresentino il settantacinque per cento di tutti i crediti appartenenti alla categoria, fermo restando che un creditore può essere titolare di crediti inseriti in più di una categoria; c) i creditori della medesima categoria non aderenti, cui vengono estesi gli effetti della convenzione, subiscano un pregiudizio proporzionato e coerente con le ipotesi di soluzione della crisi o dell'insolvenza in concreto perseguite; d) un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F. abbia attestato la veridicità dei dati aziendali, l'idoneità della convenzione a disciplinare provvisoriamente gli effetti della crisi, e la ricorrenza delle condizioni di cui alla lettera c). <p>In nessun caso, per effetto della convenzione, ai creditori della medesima categoria non aderenti possono essere imposti l'esecuzione di nuove prestazioni, la concessione di affidamenti, il mantenimento della possibilità di utilizzare affidamenti esistenti o l'erogazione di nuovi finanziamenti. Non si considera nuova prestazione la prosecuzione della concessione del godimento di beni oggetto di contratti di locazione finanziaria già stipulati.</p> <p>La convenzione va comunicata, insieme alla relazione del professionista indicato al secondo comma ai creditori non aderenti mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o presso il domicilio digitale. Entro 30 giorni dalla comunicazione può essere proposta opposizione avanti al tribunale. Il Tribunale decide sulle opposizioni in camera di consiglio, con decreto motivato. Nel termine di 15 giorni dalla comunicazione, il decreto del tribunale è reclamabile alla Corte di Appello, ai sensi dell'articolo 183, L.F..</p> <p><u>Accordi di ristrutturazione agevolati</u></p> <p>Il nuovo articolo 182-<i>novies</i>, L. F. disciplina la fattispecie degli accordi di ristrutturazione agevolati stabilendo che la percentuale prevista all'articolo 182-bis, comma 1, L.F. si abbatta alla metà quando il debitore:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ha rinunciato alla moratoria di cui all'articolo 182-<i>bis</i>, comma 1, lettere a) e b); b) non ha presentato il ricorso previsto dall'articolo 161, comma 6, L.F. e non abbia richiesto la sospensione prevista dall'articolo 182-<i>bis</i>, comma 6, L.F..
--

	<p>Anche in questo caso il comma 2 prevede l'applicazione solamente per gli accordi presentati a decorrere dal 25 agosto 2021.</p> <p><u>Coobbligati e soci illimitatamente responsabili</u></p> <p>L'articolo 182-<i>decies</i>, L.F., prevede che ai creditori che hanno concluso accordi di ristrutturazione si rende applicabile la disciplina prevista dall'articolo 1239, cod. civ..</p> <p><u>Concordato con continuità aziendale</u></p> <p>Modificando la lettera c), comma 2 dell'articolo 186-bis, L.F., viene previsto che il piano può prevedere, fermo quanto disposto dall'articolo 160, comma 2, L.F. una moratoria fino a un anno (prima erano 2 anni) dall'omologazione per il pagamento dei creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, salvo che sia prevista la liquidazione dei beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. In tal caso, i creditori muniti di cause di prelazione di cui al periodo precedente non hanno diritto al voto.</p> <p>La modifica si rende applicabile, per effetto di quanto previsto dal comma 3, ai piani presentati dopo il 25 agosto 2021.</p> <p><u>Coordinamento</u></p> <p>Sostituendo il comma 3 dell'articolo 236, L.F., viene previsto che nel caso di accordi di ristrutturazione a efficacia estesa o di convenzione di moratoria, nonché nel caso di omologa di accordi di ristrutturazione ai sensi dell'articolo 182-bis, comma 4, terzo e quarto periodo, L.F. si applicano le disposizioni previste dal secondo comma, numeri 1), 2) e 4).</p>
Articolo 21	<p>Concordato preventivo e accordi di ristrutturazione</p> <p>Viene prorogato al 31 dicembre 2022 il termine entro cui il debitore, se ottiene la concessione dei termini di cui all'articolo 161, comma 6, L.F. o all'articolo 182-<i>bis</i>, comma 7, L.F., può, entro tali termini, depositare un atto di rinuncia alla procedura, dichiarando di avere predisposto un piano di risanamento ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., pubblicato nel Registro Imprese, e depositando la documentazione relativa alla pubblicazione medesima. Il Tribunale, verificate la completezza e la regolarità della documentazione, dichiara l'improcedibilità del ricorso presentato ai sensi dell'articolo 161, comma 6, o dell'articolo 182-<i>bis</i>, comma 7, L.F..</p>
Articoli 22 e 23	<p>Concordato preventivo</p> <p>Viene stabilito che a decorrere dal 25 agosto 2021 e fino al termine dello stato di emergenza, il termine fissato ai sensi dell'articolo 161, comma 6 per la proposizione del ricorso da parte dell'imprenditore, è compreso tra 60 e 120 giorni anche quando pende il procedimento per la dichiarazione di fallimento ed è prorogabile in presenza di giustificati motivi, di non oltre 60 giorni.</p> <p>Viene prevista l'improcedibilità fino al 31 dicembre 2021 dei ricorsi per la risoluzione del concordato preventivo e i ricorsi per la dichiarazione di fallimento proposti nei confronti di imprenditori che hanno presentato domanda di concordato preventivo ai sensi dell'articolo 186-bis, L.F., omologato in data successiva al 1° gennaio 2019.</p> <p>Inoltre, l'istanza di cui all'articolo 2, comma 1, non può essere presentata dall'imprenditore in pendenza del procedimento introdotto con domanda di omologazione di un accordo di ristrutturazione o con ricorso per l'ammissione al concordato preventivo, anche ai sensi dell'articolo 161, comma 6, L.F..</p>

La circolare tributaria n. 33/2021

In Gazzetta il Decreto Semplificazioni-*bis*

di Centro studi tributari

Il D.L. 77/2021, ribattezzato Decreto Semplificazioni-*bis*, convertito con modifiche, dalla L. 108/2021, è stato pubblicato sul Supplemento Ordinario 181 della Gazzetta Ufficiale del 30 luglio 2021.

Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi.

Articolo	Contenuto
Articolo 1	<p>Principi generali</p> <p>Viene precisato che il decreto definisce il quadro normativo nazionale finalizzato a semplificare e agevolare la realizzazione dei traguardi e degli obiettivi stabiliti dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, di cui al Regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021, dal Piano nazionale per gli investimenti complementari di cui al D.L. 59/2021, nonché dal Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima 2030 di cui al Regolamento (UE) 2018/1999.</p>
Articolo 31 , comma 2	<p>Semplificazioni procedure per impianti fotovoltaici fino a 20 MW</p> <p>Viene introdotto nell'articolo 6, D.Lgs. 28/2011, il comma 9-<i>bis</i>, prevedendo che per l'attività di costruzione ed esercizio di impianti fotovoltaici di potenza sino a 20 MW connessi alla rete elettrica di media tensione e localizzati in area a destinazione industriale, produttiva o commerciale nonché in discariche o lotti di discarica chiusi e ripristinati ovvero in cave o lotti di cave non suscettibili di ulteriore sfruttamento, per i quali l'Autorità competente al rilascio dell'autorizzazione abbia attestato l'avvenuto completamento delle attività di recupero e di ripristino ambientale previste nel titolo autorizzatorio nel rispetto delle norme regionali vigenti, si applica la procedura abilitativa semplificata.</p> <p>Le soglie di cui all'Allegato IV, punto 2, lettera b), alla Parte seconda del D.Lgs. 152/2006, per la procedura di verifica di assoggettabilità alla valutazione di impatto ambientale di cui all'articolo 19, D.Lgs. 152/2006, si intendono per questa tipologia di impianti elevate a 10 MW purché il proponente allegghi alla dichiarazione una autodichiarazione dalla quale risulti che l'impianto non si trova all'interno di aree fra quelle specificamente elencate e individuate dall'Allegato 3, lettera f), D.M. 10 settembre 2010.</p>
Articolo 31, comma 2- <i>bis</i>	<p>Estensione semplificazioni per piccoli impianti a fonti rinnovabili</p> <p>Viene modificato il comma 5 dell'articolo 7-<i>bis</i>, D.Lgs. 28/2011 stabilendo che, ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa sull'energia elettrica, l'installazione di impianti solari fotovoltaici e termici con le modalità di cui all'articolo 11, comma 3, D.Lgs. 115/2008, su edifici, come definiti alla voce 32 dell'allegato A al regolamento edilizio-tipo, adottato con intesa sancita in sede di Conferenza unificata 20 ottobre 2016, n. 125/CU, ai sensi dell'articolo 4, comma 1-<i>sexies</i>, D.P.R. 380/2001, o su strutture e manufatti fuori terra diversi dagli edifici, nonché l'installazione, con qualunque modalità, di impianti solari</p>

	<p>fotovoltaici su strutture e manufatti diversi dagli edifici non ricadenti fra quelli di cui all'articolo 136, comma 1, lettere b) e c), D.Lgs. 42/2004, non è subordinata all'acquisizione di atti amministrativi di assenso, comunque denominati.</p>
<p>Articolo 31, comma 2-<i>quater</i>, lettera b)</p>	<p>Semplificazione procedure per piccoli impianti fotovoltaici integrati sugli edifici</p> <p>Viene introdotto il nuovo articolo 4-<i>bis</i> nel decreto Mise 19 maggio 2015, estendendo le semplificazioni previste anche alla realizzazione, alla connessione e all'esercizio di piccoli impianti fotovoltaici al servizio degli impianti di cui all'articolo 87, D.Lgs. 259/2003, posti su strutture e manufatti fuori terra diversi dagli edifici, come definiti alla voce 32 dell'allegato A al regolamento edilizio-tipo, adottato con intesa sancita in sede di Conferenza unificata 20 ottobre 2016, n. 125/CU, ai sensi dell'articolo 4, comma 1-<i>sexies</i>, D.P.R. 380/2001, o collocati a terra in adiacenza.</p>
<p>Articolo 31, comma 5</p>	<p>Accesso agli incentivi statali per gli impianti agro-voltaici</p> <p>Viene modificato l'articolo 65, D.L. 1/2012 (c.d. Decreto Liberalizzazioni) eliminando la previsione di cui al comma 1 per cui gli incentivi statali previsti al D.Lgs. 28/2011 non spettano agli impianti solari fotovoltaici con moduli collocati a terra in aree agricole, limitatamente agli impianti agro-voltaici che adottino soluzioni integrative innovative con montaggio dei moduli elevati da terra, anche prevedendo la rotazione dei moduli stessi, comunque in modo da non compromettere la continuità delle attività di coltivazione agricola e pastorale, anche consentendo l'applicazione di strumenti di agricoltura digitale e di precisione.</p> <p>L'accesso agli incentivi per tali impianti viene, inoltre, subordinato alla contestuale realizzazione di sistemi di monitoraggio che consentano di verificare l'impatto sulle colture, il risparmio idrico, la produttività agricola per le diverse tipologie di colture e la continuità delle attività delle aziende agricole interessate.</p> <p>Qualora dall'attività di verifica e controllo risulti la violazione delle condizioni richieste, cessano i benefici fruiti.</p>
<p>Articolo 31-bis</p>	<p>Semplificazioni per gli impianti a biometano e biogas</p> <p>Al fine di semplificare i processi di economia circolare relativi alle attività agricole e di allevamento, nonché delle filiere agroindustriali, i sottoprodotti utilizzati come materie prime per l'alimentazione degli impianti di biogas compresi nell'allegato 1, Tabella 1.A, punti 2 e 3, al decreto Mise 23 giugno 2016, utilizzati al fine di produrre biometano attraverso la purificazione del biogas, costituiscono materie prime idonee al riconoscimento della qualifica di biocarburante avanzato ai sensi del decreto Mise 2 marzo 2018.</p> <p>Le disposizioni di razionalizzazione e semplificazione delle procedure autorizzative previste dall'articolo 12, D.Lgs. 387/2003, si applicano anche a tutte le opere infrastrutturali necessarie all'immissione del biometano nella rete esistente di trasporto e di distribuzione del gas naturale, per le quali il provvedimento finale deve prevedere anche l'apposizione del vincolo preordinato all'esproprio dei beni in esso compresi nonché la variazione degli strumenti urbanistici ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità, di cui al D.P.R. 327/2001.</p>
<p>Articolo 31-ter</p>	<p>Biogas e incentivazione all'economia circolare</p> <p>Al fine di consentire la piena ed efficace attuazione delle disposizioni in materia di tutela della fertilità dei suoli e di favorire lo sviluppo dell'economia circolare in ambito agricolo, viene modificato l'articolo 1, comma 954, L. 145/2018 (Legge di Bilancio per il 2019),</p>

	<p>prevedendo che, fino alla data di pubblicazione del decreto di incentivazione, attuativo dell'articolo 24, comma 5, D.Lgs. 28/2011, riferito all'anno 2019 e successive annualità, gli impianti di produzione di energia elettrica alimentati a biogas, con potenza elettrica non superiore a 300 kW e facenti parte del ciclo produttivo di una impresa agricola, di allevamento, realizzati da imprenditori agricoli anche in forma consortile e la cui alimentazione deriva per almeno l'80% da reflui e materie derivanti prevalentemente dalle aziende agricole realizzatrici, nel rispetto del principio di connessione ai sensi dell'articolo 2135, cod. civ., e per il restante 20% da loro colture di secondo raccolto, continuano ad accedere agli incentivi secondo le procedure, le modalità e le tariffe di cui al decreto Mise 23 giugno 2016.</p>
Articolo 32-bis	<p>Semplificazione dei procedimenti per impianti idroelettrici di piccole dimensioni</p> <p>Al fine di assicurare la piena attuazione delle misure finalizzate a contrastare i cambiamenti climatici e a perseguire, entro l'anno 2030, gli obiettivi stabiliti dal Piano nazionale integrato per l'energia e il clima 2030, viene previsto, modificando il punto ii. della lettera a) del punto 12.7 della parte II delle Linee guida per l'autorizzazione degli impianti alimentati da fonti rinnovabili, di cui all'allegato annesso al decreto Mise 10 settembre 2010, che si considerano attività a edilizia libera e sono realizzati previa comunicazione anche per via telematica dell'inizio dei lavori da parte dell'interessato all'Amministrazione comunale, la realizzazione di impianti idroelettrici e geotermoelettrici realizzati in edifici esistenti sempre che non alterino i volumi e le superfici, non comportino modifiche delle destinazioni di uso, non riguardino le parti strutturali dell'edificio, non comportino aumento del numero delle unità immobiliari e non implicino incremento dei parametri urbanistici e aventi una capacità di generazione compatibile con il regime di scambio sul posto.</p>
Articoli 33 e 33-bis	<p>Modifiche al regime del superbonus</p> <p>Vengono apportate alcune modifiche all'articolo 119, D.L. 34/2020.</p> <p>Intervenendo sul comma 4, viene prevista l'aliquota del 110% anche per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera e), Tuir, anche ove effettuati in favore di persone di età superiore a 65 anni e a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi indicati nel primo periodo e che non siano già richiesti ai sensi del precedente comma 2.</p> <p>Viene integrato il comma 3 prevedendo che gli interventi di dimensionamento del cappotto termico e del cordolo sismico non concorrono al conteggio della distanza e dell'altezza, in deroga alle distanze minime riportate all'articolo 873, cod. civ., per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, Tuir.</p> <p>Il nuovo comma 5-bis, stabilisce che le violazioni meramente formali che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo non comportano la decadenza delle agevolazioni fiscali limitatamente alla irregolarità od omissione riscontrata. Nel caso in cui le violazioni riscontrate nell'ambito dei controlli da parte delle Autorità competenti siano rilevanti ai fini dell'erogazione degli incentivi, la decadenza dal beneficio si applica limitatamente al singolo intervento oggetto di irregolarità od omissione.</p> <p>Con il nuovo comma 10-bis, è stabilito che il limite di spesa ammesso alle detrazioni, previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di incremento dell'efficienza energetica, di</p>

	<p>miglioramento o di adeguamento antisismico previsti ai commi 1, 2, 3, 3-bis, 4, 4-bis, 5, 6, 7 e 8, e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Omi dell'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 120-sexiesdecies, D.Lgs. 385/1993, per i soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), che siano in possesso dei seguenti requisiti:</p> <p>a) svolgano attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, e i cui membri del CdA non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;</p> <p>b) siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito. Il titolo di comodato d'uso gratuito è idoneo all'accesso alle detrazioni di cui al presente articolo, a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore al 31 luglio 2021.</p> <p>Ai sensi del comma 10-ter, nel caso di acquisto di immobili sottoposti a uno o più interventi di cui al comma 1, lettere a), b) e c), il termine per stabilire la residenza ai fini della fruizione dell'agevolazione c.d. prima casa, è di 30 mesi dalla data di stipulazione dell'atto di compravendita.</p> <p>Per effetto del nuovo comma 13-bis, gli interventi, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA).</p> <p>Nella CILA sono attestati gli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto d'intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero è attestato che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967. La presentazione della CILA non richiede l'attestazione dello stato legittimo di cui all'articolo 9-bis, comma 1-bis, D.P.R. 380/2001. Per questi interventi la decadenza del beneficio fiscale previsto dall'articolo 49, D.P.R. 380/2001, opera esclusivamente nei seguenti casi:</p> <p>a) mancata presentazione della CILA;</p> <p>b) interventi realizzati in difformità dalla CILA;</p> <p>c) assenza dell'attestazione dei dati di cui al secondo periodo;</p> <p>d) non corrispondenza al vero delle attestazioni richieste dal successivo comma 14.</p> <p>Infine, il nuovo comma 13-quinquies, prevede che in caso di opere già classificate come attività di edilizia libera ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. 380/2001, del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 2 marzo 2018, o della normativa regionale, nella CILA è richiesta la sola descrizione dell'intervento. In caso di varianti in corso d'opera, queste sono comunicate alla fine dei lavori e costituiscono integrazione della CILA presentata. Non è richiesta, alla conclusione dei lavori, la segnalazione certificata di inizio attività di cui all'articolo 24, D.P.R. 380/2001.</p>
Articolo 35-bis	<p>Misure di semplificazione e di promozione dell'economia circolare nella filiera foresta-legno</p> <p>Al fine di introdurre misure di semplificazione e di promozione dell'economia circolare nella filiera foresta-legno, attese la specificità e la multifunzionalità della filiera nonché l'opportunità di un suo rilancio, con alcune modifiche all'articolo 3, D.L. 5/2009, viene promossa la stipulazione di accordi di foresta nel territorio nazionale, quali strumenti per lo sviluppo di reti di imprese nel settore forestale, al fine di valorizzare le superfici pubbliche e</p>

	<p>private a vocazione agro-silvo-pastorale nonché per la conservazione e per l'erogazione dei servizi ecosistemici forniti dai boschi.</p> <p>Gli accordi di foresta sono stipulati tra 2 o più soggetti, singoli o associati, di cui almeno la metà deve essere titolare del diritto di proprietà o di un altro diritto reale o personale di godimento su beni agro-silvo-pastorali o almeno un contraente deve rappresentare, in forma consortile o associativa o ad altro titolo, soggetti titolari dei diritti di proprietà o di un altro diritto reale o personale di godimento su beni agro-silvo-pastorali.</p> <p>Gli accordi di foresta, allo scopo di valorizzare superfici private e pubbliche a vocazione agro-silvo-pastorale nonché di assicurare la conservazione e l'erogazione dei servizi ecosistemici, nel rispetto della biodiversità e dei paesaggi forestali, possono:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) individuare e mettere in atto le migliori soluzioni tecniche ed economiche in funzione degli obiettivi condivisi e sottoscritti dai contraenti con gli accordi medesimi; b) promuovere la gestione associata e sostenibile delle proprietà agro-silvo-pastorali per il recupero funzionale e produttivo delle proprietà fondiari pubbliche e private, singole e associate, nonché dei terreni di cui alle lettere g) e h) del comma 2 dell'articolo 3, D.Lgs. 34/2018; c) prevedere la realizzazione di interventi volti alla riduzione dei rischi naturali, del rischio idrogeologico e di incendio boschivo; d) prevedere la realizzazione di interventi e di progetti volti allo sviluppo di filiere forestali e alla valorizzazione ambientale e socio-culturale dei contesti in cui operano; e) promuovere sinergie tra coloro che operano nelle aree interne sia in qualità di proprietari o di titolari di altri diritti reali o personali sulle superfici agro-silvo-pastorali sia in qualità di esercenti attività di gestione forestale e di carattere ambientale, educativo, sportivo, ricreativo, turistico o culturale. <p>Fatto salvo quanto previsto dai commi 4 -<i>quinquies</i>.1 e 4 -<i>quinquies</i>.2, gli accordi di foresta sono equiparati alle reti di impresa agricole.</p>
Articolo 39-septies	<p>Disposizioni in materia di <i>start-up</i> innovative e pmi innovative</p> <p>Viene stabilito che dli atti costitutivi, gli statuti e le loro successive modificazioni delle <i>start-up</i> innovative di cui all'articolo 25, comma 2, D.L. 179/2012, costituite in forma di Srl o Srls, depositati presso l'ufficio del Registro Imprese al 31 luglio 2021 e redatti con le modalità alternative all'atto pubblico ai sensi dell'articolo 4, comma 10-<i>bis</i>, D.L. 3/2015, secondo le disposizioni dettate dal decreto Mise 17 febbraio 2016, restano validi ed efficaci e conseguentemente le medesime società conservano l'iscrizione nel Registro Imprese.</p> <p>Fino all'adozione delle nuove misure concernenti l'uso di strumenti e processi digitali nel diritto societario, alle modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto deliberate dalle società di cui sopra a decorrere dal 31 luglio 2021, si applica la disciplina di cui all'articolo 2480, cod. civ.. Il compenso per la conseguente attività notarile è determinato in misura non superiore a quella minima prevista dalla lettera B) della tabella D – Notai del regolamento di cui al decreto del Ministro della Giustizia 140/2012.</p>
Articolo 49	<p>Modifiche alla disciplina del subappalto</p> <p>Vengono apportate alcune modifiche alla disciplina degli appalti.</p>

Intervenendo sull'[articolo 105](#), D.Lgs. 50/2016, è previsto che, fino al 31 ottobre 2021, in deroga a quanto previsto ai commi 2 e 5, il subappalto non può superare la quota del 50% dell'importo complessivo del contratto di lavori, servizi o forniture.

Inoltre, a pena di nullità, fatto salvo quanto previsto dall'[articolo 106](#), comma 1, lettera d) , D.Lgs. 50/2016, il contratto non può essere ceduto, non può essere affidata a terzi l'integrale esecuzione delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto, nonché la prevalente esecuzione delle lavorazioni relative al complesso delle categorie prevalenti e dei contratti ad alta intensità di manodopera. È comunque ammesso il subappalto nel rispetto delle disposizioni previste.

Per effetto delle modifiche apportate al comma 14, il subappaltatore, per le prestazioni affidate in subappalto, deve garantire gli stessi *standard* qualitativi e prestazionali previsti nel contratto di appalto e riconoscere ai lavoratori un trattamento economico e normativo non inferiore a quello che avrebbe garantito il contraente principale, inclusa l'applicazione dei medesimi contratti collettivi nazionali di lavoro, qualora le attività oggetto di subappalto coincidano con quelle caratterizzanti l'oggetto dell'appalto ovvero riguardino le lavorazioni relative alle categorie prevalenti e siano incluse nell'oggetto sociale del contraente principale.

Modifiche con decorrenza 1° novembre 2021

A decorrere dal 1° novembre 2021, le stazioni appaltanti, nel rispetto dei principi di cui all'[articolo 30](#), D.Lgs. 50/2016, previa adeguata motivazione nella determina a contrarre, eventualmente avvalendosi del parere delle Prefetture competenti, indicano nei documenti di gara le prestazioni o le lavorazioni oggetto del contratto di appalto da eseguire a cura dell'aggiudicatario in ragione delle specifiche caratteristiche dell'appalto, ivi comprese quelle di cui all'[articolo 89](#), comma 11, D.Lgs. 50/2016, dell'esigenza, tenuto conto della natura o della complessità delle prestazioni o delle lavorazioni da effettuare, di rafforzare il controllo delle attività di cantiere e più in generale dei luoghi di lavoro e di garantire una più intensa tutela delle condizioni di lavoro e della salute e sicurezza dei lavoratori ovvero di prevenire il rischio di infiltrazioni criminali, a meno che i subappaltatori siano iscritti nell'elenco dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori di cui al comma 52 all'articolo 1, [comma 52](#), L. 190/2012, ovvero nell'anagrafe antimafia degli esecutori istituita dall'[articolo 30](#), D.L. 189/2016.

Viene abrogato il comma 5 ai sensi del quale per le opere di cui all'articolo 89, comma 11, D.Lgs. 50/2016, e fermi restando i limiti previsti dal medesimo comma, l'eventuale subappalto non può superare il trenta per cento dell'importo delle opere e non può essere, senza ragioni obiettive, suddiviso.

Il comma 7 viene modificato prevedendo che al momento del deposito del contratto di subappalto presso la stazione appaltante l'affidatario trasmette altresì la dichiarazione del subappaltatore attestante l'assenza dei motivi di esclusione di cui all'[articolo 80](#), D.Lgs. 50/2016 e il possesso dei requisiti speciali di cui agli articoli [83](#) e [84](#), D.Lgs. 50/2016. La stazione appaltante verifica la dichiarazione tramite la Banca dati nazionale di cui all'[articolo 81](#), D.Lgs. 50/2016.

	Per effetto delle modifiche apportate al comma 8, dal 1° novembre 2021, il contraente principale e il subappaltatore saranno responsabili in solido nei confronti della stazione appaltante in relazione alle prestazioni oggetto del contratto di subappalto.
Articolo 56-ter	<p>Modifiche nel settore agricoltura e pesca</p> <p>Viene modificato l'articolo 1, comma 195, L. 160/2019 (Legge finanziaria 2020), prevedendo che, relativamente al settore agricolo la perizia tecnica per i beni c.d. Industria 4.0 può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario.</p> <p>Viene modificato l'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 99/2004, stabilendo che l'accertamento ai fini del possesso dei requisiti per essere considerati lap (imprenditore agricolo professionale) effettuati da una Regione hanno efficacia in tutto il territorio nazionale.</p>





LA FISCALITÀ DI VANTAGGIO DI CAMPIONE D'ITALIA E LA ILCCI

Autori: Francesca Benini, Luigi Scappini

Prezzi di listino versione cartacea € 15,00

ACQUISTA ORA

! « **NUOVA USCITA** »

LUGLIO 2021 »

La circolare tributaria n. 33/2021

Adempimenti

Cambio valute mese di luglio

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 6 agosto 2021, protocollo n. 212239, ha approvato il cambio valute estere per il mese di luglio 2021, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 6/8/2021, prot. n. 212239](#)

Approvate le specifiche per le richieste di cessione crediti

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 29 luglio 2021, protocollo n. 205147, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle richieste di accettazione o rifiuto delle cessioni dei crediti presenti sulla "*Piattaforma cessione crediti*". Inoltre, ha approvato le specifiche tecniche del flusso di esito delle richieste.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 29/7/2021, prot. n. 205147](#)

Individuate le regole di collegamento tra pagamenti elettronici e memorizzazione

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 6 agosto 2021, protocollo n. 211996, ha definito le regole tecniche per il collegamento tra sistemi che consentono forme di pagamento elettronico e strumenti che consentono la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, ai sensi degli articoli 22, comma 1-*ter* e 22-*bis*, comma 1, D.L. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019 e successive modificazioni.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 6/8/2021, prot. n. 211996](#)

Modalità di emissione e ricezione delle fatture elettroniche per operazioni con San Marino

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 5 agosto 2021, protocollo n. 211273, ha provveduto a individuare le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche per le operazioni effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato e soggetti residenti nella Repubblica di San Marino ai sensi dell'articolo 12, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni nella L. 58/2019.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 5/8/2021, prot. n. 211273](#)

Primi chiarimenti sulla dichiarazione telematica per le navi da diporto

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021, ha offerto i primi chiarimenti in merito alle dichiarazioni di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare, ai fini della non imponibilità, ai sensi degli articoli 7-*sexies* e 8-*bis*, D.P.R. 633/1972. I chiarimenti nello specifico riguardano le seguenti casistiche:

- presentazione della dichiarazione telematica da parte dei soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati nel territorio dello Stato;
- presentazione della dichiarazione telematica nei casi di c.d. fornitori indiretti; e
- presentazione della dichiarazione attestante l'utilizzo del mezzo di trasporto per la navigazione in alto mare nell'ipotesi di navi in costruzione.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 54/E/2021](#)

Ancora sulla regolarizzazione delle fatture elettroniche

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 570/E del 30 agosto 2021, ha chiarito che le fatture elettroniche inviate attraverso il Sdl che non recano l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, ma per le quali l'imposta risulta dovuta devono essere regolarizzate secondo quanto disposto dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate dl 4 febbraio 2021. Inoltre, limitatamente alle fatture elettroniche inviate tramite Sdl in attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 209 e ss., L. 244/2007, i soggetti di cui all'articolo 19, D.P.R. 642/1972, non hanno l'obbligo di inviare le predette fatture non in regola ai fini dell'imposta di bollo, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, affinché quest'ultimo le regolarizzi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 570/E/2021](#)

Ritenuta sugli interessi da applicare anche se il soggetto è controllato da chi ne avrebbe l'esenzione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 569/E del 30 agosto 2021, ha confermato che non si applica l'esenzione da ritenuta sugli interessi erogati da un soggetto italiano nei confronti di un'impresa estera non rientrante tra i soggetti di cui all'articolo 26, comma 5-*bis*, D.P.R. 600/1973, anche quando il percipiente è un soggetto controllato da soggetti che ne avrebbero diritto.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 569/E/2021](#)

Anche per gli MCA vale il foglio liquidazione corrispettivi se assunti a tempo determinato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 558/E del 26 agosto 2021, ha affermato che anche per gli MCA (medici di continuità assistenziale), a prescindere dalla circostanza che fruiscano e meno del regime forfetario, il foglio di liquidazione dei corrispettivi compilato dall'ASP e rilasciato ai MMG (medici di medicina generale) convenzionati, contenente gli elementi previsti dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972, *"tiene luogo della fattura"* anche relativamente ai MCA con rapporto di lavoro a tempo determinato convenzionati con l'ASP.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 558/E/2021](#)

Niente bollatura e vidimazione del prospetto extracontabile per le imprese in regime semplificato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 526/E del 3 agosto 2021, ha chiarito che non sussiste l'obbligo di bollatura e vidimazione del prospetto extracontabile in cui viene indicato prezzo di costo dei beni e rivalutazione compiuta, nel caso di imprese in regime contabile semplificato. Il prospetto, infatti, deve essere solamente predisposto ed eventualmente consegnato all'Agenzia delle Entrate in caso di controlli.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 526/E/2021](#)

Regolarità DURF e società in amministrazione straordinaria

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 525/E del 3 agosto 2021, ha offerto alcuni chiarimenti in riferimento alla corretta applicazione della disciplina di all'articolo 17-*bis*, D.Lgs. 241/1997, in presenza di una subappaltatrice ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi di cui al D.L. 347/2003. Viene chiarito che la disciplina prevista in materia di DURC dall'articolo 5, D.M. 30 gennaio 2015, non si può estendere anche al DURF, con la conseguenza che non è sufficiente che la subappaltatrice attesti la regolarità dei versamenti delle ritenute operate

dopo l'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria. Inoltre, la società in amministrazione straordinaria, una volta ammessa alla procedura, può assolvere i propri debiti erariali antecedenti in ossequio alla procedura di accertamento del passivo e liquidazione dell'attivo. Ne deriva che è disapplicato il vincolo di cui all'articolo 17-*bis*, D.Lgs. 241/1997, in riferimento ai debiti pregressi antecedenti l'ammissione alla procedura concorsuale e ammesso possibile il pagamento al subappaltatore dei corrispettivi trattenuti dall'istante.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 525/E/2021](#)

Resta il regime premiale se si aziona il ravvedimento per la fattura emessa in ritardo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 520/E del 29 luglio 2021, ha precisato che nel caso in cui un soggetto in regime forfettario procede all'emissione tardiva della fattura elettronica, non viene meno l'applicazione del regime premiale che permette la riduzione di un anno del termine di decadenza per l'accertamento, a condizione dell'azionamento del ravvedimento operoso.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 520/E/2021](#)

Agevolazioni

Bonus facciate anche con il diritto di enfiteusi

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 574/E del 30 agosto 2021, ha confermato la possibilità di fruire del c.d. bonus facciate (articolo 1, commi 219-223, L. 160/2019) in caso di diritto di enfiteusi, in quanto, essendo un diritto reale di godimento, costituisce titolo idoneo ai fini dell'accesso all'agevolazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 574/E/2021](#)

Per le società *in house providing* necessaria la documentazione attestante i requisiti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 572/E del 30 agosto 2021, ha ribadito che, ai fini della fruizione del c.d. superbonus, con riferimento ai soggetti di cui all'articolo 119, comma 9, lettera c), D.L. 34/2020, per l'attestazione della sussistenza del requisito soggettivo non è prevista la produzione di una dichiarazione sostitutiva ma della documentazione idonea a dimostrare la natura degli enti aventi le stesse finalità sociali degli istituti autonomi case popolari, istituiti nella forma di società "*in house providing*", che rispondono ai requisiti della legislazione europea.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 572/E/2021](#)

Calcolo dei limiti di spesa per il superbonus

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 568/E del 30 agosto 2021, ha ammesso la fruizione del c.d. superbonus, nel caso di edificio composto, nello stato precedente all'inizio dei lavori, da 3 unità immobiliari accatastate separatamente, di cui una unità residenziale e 2 unità pertinenziali di categoria C/2 e C/6, non rilevando che al termine dei lavori verrà realizzata, mediante suddivisione dell'unità C/2, un'ulteriore unità immobiliare residenziale. In relazione agli interventi sull'edificio andranno considerate, ai fini della verifica del limite di spesa sui cui calcolare la detrazione, tutte le unità immobiliari di cui si compone l'edificio censite in Catasto prima dell'inizio dei lavori, incluse le pertinenze.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 568/E/2021](#)

Chiarimenti sul superbonus per interventi sugli spogliatoi di una Asd

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 567/E del 30 agosto 2021, in riferimento alla possibilità di fruizione del c.d. superbonus per interventi realizzati da una associazione sportiva dilettantistica negli spogliatoi di un impianto sportivo ha offerto alcuni chiarimenti. Per quanto riguarda gli interventi nei locali adibiti a spogliatoio e le spese per la parte oggetto di ampliamento, qualora la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione". In tale caso il contribuente ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le 2 tipologie di intervento (ristrutturazione e ampliamento) o, in alternativa, essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi. In riferimento alla certificazione Ape *ante* e *post* intervento, non essendo gli spogliatoi un'autonoma unità immobiliare, la stessa deve aver a oggetto l'intero immobile esistente e non solamente la parte adibita a spogliatoi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 567/E/2021](#)

Superbonus rafforzato fruibile solo una volta

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 563/E del 26 agosto 2021, ha negato la fruizione del c.d. superbonus rafforzato previsto per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati da eventi sismici avvenuti dal 2008, nell'ipotesi in cui ne abbia già fruito il precedente proprietario.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 563/E/2021](#)

Niente *tax credit* locazioni ultimo trimestre 2020 per gli enti non commerciali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 562/E del 26 agosto 2021, ha avuto modo di chiarire che non possono fruire, sulla base del tenore letterale della norma, del credito di imposta di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020 per i canoni di locazione dell'ultimo trimestre 2020, gli enti non commerciali che, invece, venivano espressamente richiamati dal comma 4 dell'articolo 28, D.L. 34/2020, con riferimento al credito di imposta fruibile relativamente ai canoni di locazione corrisposti nei mesi di marzo, aprile e maggio e giugno.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 562/E/2021](#)

Anche i Fondi pensione possono fruire di ecobonus, sismabonus e bonus facciate

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 561/E del 26 agosto 2021, ha chiarito che un Fondo pensione, in qualità di soggetto Ires, può accedere, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2021, alle detrazioni previste per la riqualificazione energetica e sismica dei fabbricati e per il recupero delle facciate degli immobili (sismabonus, ecobonus e bonus facciate). Poiché la tassazione del patrimonio immobiliare direttamente detenuto dai fondi pensione preesistenti, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, D.Lgs. 252/2005, prevede un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura dello 0,50% calcolata annualmente sulle porzioni immobiliari di proprietà, non sarà, tuttavia, possibile utilizzare direttamente le detrazioni in diminuzione dell'imposta lorda, mentre saranno azionabili le modalità alternative di utilizzo di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 561/E/2021](#)

Requisiti per il superbonus in caso di interventi di riparazione o locali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 560/E del 26 agosto 2021, ha chiarito che, ai fini della fruibilità del c.d. superbonus per interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica siano "di riparazione o locali", devono essere rispettati i parametri come definiti al punto 8.4.1 delle Norme tecniche delle costruzioni del 2018 non compete

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 560/E/2021](#)

Niente superbonus se manca il riscaldamento preesistente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 557/E del 25 agosto 2021, ha negato la fruizione del c.d. superbonus nell'ipotesi in cui l'unità immobiliare non sia dotata di un impianto di riscaldamento preesistente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 557/E/2021](#)

Ancora sul sismabonus acquisti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 556/E del 25 agosto 2021, in riferimento all'agevolazione di cui all'articolo 16, comma 1-septies, D.L. 63/2013 (il c.d. sismabonus acquisti), ha precisato che compete solamente per gli acquisti di immobili di tipo abitativo. Il superbonus in riferimento all'acquisto di case antisismiche è fruibile anche nel caso di acconti versati dal 1° luglio 2020, a condizione che il rogito avvenga entro il 30 giugno 2022. È stata, inoltre, confermata la compatibilità tra ecobonus fruito dall'impresa di costruzioni e sismabonus da parte dell'acquirente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 556/E/2021](#)

Conseguenze dell'asseverazione non contestuale al titolo abilitativo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 554/E del 25 agosto 2021, ha confermato che l'asseverazione prevista dall'articolo 3, comma 3, D.M. 58/2017 non contestuale al titolo abilitativo è tardiva, con impossibilità di accesso al c.d. superbonus relativamente agli interventi antisismici realizzati sull'immobile.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 554/E/2021](#)

Interventi su serramenti e infissi solo come sostituzione di componenti esistenti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 524/E del 30 luglio 2021, ha chiarito che in merito alla possibilità di ammettere al c.d. superbonus nuovi serramenti che hanno una diversa geometria rispetto a quelli esistenti, gli interventi su serramenti e infissi possono essere esclusivamente "trainati" ai sensi dell'articolo 119, comma 2, D.L. 34/2020. Come nell'ecobonus, l'intervento deve configurarsi come sostituzione di componenti già esistenti o di loro parti e non come nuova installazione. Ciò considerato, per gli interventi diversi da quelli di demolizione e ricostruzione è possibile fruire dell'ecobonus anche nell'ipotesi di interventi di spostamento e variazione dimensionale degli infissi a condizione che la superficie "totale" degli infissi nella situazione *post* intervento sia minore o uguale di quella *ex ante*. Ciò a garanzia del principio di risparmio energetico.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 524/E/2021](#)

Aggiornamento *software*

Aggiornamento *software*

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:

– adempimento unico telematico: aggiornamento *software* Unimod ([versione 4.5.9 del 5/08/2021](#)) e BlackBox ([versione 7.1.28 del 5/08/2021](#)).

Bollo

Imponibile il rinnovo della concessione di posteggio per l'attività commerciale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 573/E del 30 agosto 2021, ha chiarito che il provvedimento di rinnovo delle concessioni di posteggio per l'esercizio delle attività di commercio su aree pubbliche, autonomo rispetto a quello precedente, emesso dal Comune, sconta l'imposta di bollo ai sensi dell'articolo 4, comma 1, Tariffa, allegata al D.P.R. 642/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 573/E/2021](#)

Codici tributo

Approvato il *bonus* per il credito sostituzione televisore

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 55/E del 23 agosto 2021, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta spettante in relazione agli sconti praticati dai rivenditori in favore degli utenti finali per l'acquisto di un nuovo apparecchio televisivo, come previsto dall'articolo 1, comma 614, L. 178/2020 e attuato con D.M. 5 luglio 2021. Nello specifico, il codice tributo è:

6927 denominato “*BONUS TV ROTTAMAZIONE – credito d'imposta per il recupero degli sconti praticati dai rivenditori agli utenti finali per l'acquisto di nuovo apparecchio televisivo – D.M. del 5 luglio 2021*”.

[Agenzia delle entrate, risoluzione, n. 55/E/2021](#)

Contributi

Niente contributo se la partita Iva del *de cuius* è ancora aperta solo per fatturare precedenti prestazioni

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 565/E del 26 agosto 2021, ha negato la fruizione del contributo di cui all'articolo 1, D.L. 41/2021, nel caso di partita Iva riferita a un soggetto morto anteriormente all'entrata in vigore del Decreto Sostegni, nonostante la partita Iva risulti ancora aperta per poter fatturare alcune prestazioni professionali dal *de cuius* fornite in precedenza e non rimosse al momento del decesso.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 565/E/2021](#)

Detassati i contributi regionali straordinari per l'emergenza Covid

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 521/E del 29 luglio 2021, ha chiarito che non rilevano ai fini reddituali e Irap i contributi a fondo perduto erogati dalle Regioni, se erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza Covid-19, per effetto di quanto previsto dall'articolo 10-bis, D.L. 137/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 521/E/2021](#)

Cooperative

Stabiliti i contributi di vigilanza delle coop per il biennio 2021-2022

È stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 197 del 18 agosto 2021, il decreto Mise dell'11 giugno 2021 con cui sono individuati i contributi di vigilanza dovuti dalle cooperative, dalle banche di crediti cooperativo e dalle società di mutuo soccorso per il biennio 2021-2022.

[Mise, decreto, 11/6/2021](#)

Ires

Chiarimenti sulla cedibilità del credito Ires nel gruppo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 542/E del 9 agosto 2021, ha analizzato la disciplina prevista dall'articolo 43-ter, D.P.R. 602/1973 che permette, all'interno di un gruppo, la cessione delle eccedenze Ires, al rispetto dei seguenti requisiti:

- appartenenza del cedente e del cessionario allo stesso "gruppo fiscale", da considerare formato dalle società legate da rapporti partecipativi di controllo (in termini di percentuale superiore al 50 per cento del capitale) diretto o indiretto;
- appartenenza dei predetti soggetti al medesimo gruppo dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti fino al momento della cessione;
- assunzione, da parte delle società controllate, delle forme societarie espressamente indicate dalla norma;
- presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte dei soggetti tra i quali interviene la cessione dei crediti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 542/E/2021](#)

Irpef – Lavoro dipendente

Chiarimenti sul trattamento del Tfr in caos di trasformazione da indennità equipollente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 559/E del 26 agosto 2021, si è occupata della disciplina fiscale relativa ha fornito diversi chiarimenti riguardanti il regime fiscale applicabile al Tfr nell'ipotesi di trasformazione da indennità equipollente (denominata IFR).

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 559/E/2021](#)

Chiarimenti sulle modifiche al regime degli assegni straordinari per il settore del credito

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 10/E del 5 agosto 2021, ha offerto chiarimenti in merito al trattamento fiscale da riservare agli assegni straordinari del Fondo di solidarietà del personale del settore credito ordinario e cooperativo, alla luce di quanto previsto dall'articolo 47-bis, comma 2, D.L. 73/2021 (il c.d. Decreto Sostegni bis). Tali assegni straordinari, quali incentivi all'esodo, sono corrisposti al fine di sostenere il reddito del dipendente che ha cessato in via anticipata il rapporto di lavoro e spettano fino alla maturazione del diritto alla pensione. Ai sensi dell'articolo 11 del decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 83486 del 28 luglio 2014, le prestazioni straordinarie non possono essere cumulate con altri redditi di lavoro dipendente o autonomo, derivanti da attività lavorativa prestata a favore di altri soggetti, ad esempio banche, concessionari alla riscossione, altri soggetti operanti nell'ambito creditizio o finanziario che svolgono attività in

concorrenza con il datore di lavoro presso cui prestava servizio l'interessato. Pertanto, nell'ipotesi di acquisizione di tali redditi da parte del lavoratore nel periodo di fruizione degli assegni in esame ne viene revocata la corresponsione. Sotto il profilo fiscale, il regime applicabile a tali erogazioni è stabilito dall'articolo 59, comma 3, L. 449/1997 che prevede l'applicazione del medesimo regime fiscale dell'articolo 17 (ora 19), Tuir, anche nell'ipotesi in cui i predetti assegni sono erogati in forma rateale. Sotto il profilo operativo, in ottemperanza al disposto di cui all'articolo 19, comma 1, Tuir, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, su tali emolumenti l'Agenzia delle entrate è tenuta *"a riliquidare l'imposta in base all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti"*. Tuttavia, l'articolo 47-bis, comma 2, Decreto Sostegni bis, norma interpretativa, il Legislatore ha chiarito che il rinvio all'articolo 17 (ora 19), Tuir deve intendersi limitato alla sola modalità di calcolo dell'aliquota applicabile ai fini della tassazione separata delle predette erogazioni escludendo però che tale tassazione sia oggetto di riliquidazione da parte degli uffici finanziari.

[Agenzia delle entrate, circolare n. 10/E/2021](#)

Iva

Esenti anche i servizi di rilascio e gestione della piattaforma vaccini

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 12/E del 9 agosto 2021, ha chiarito che le prestazioni di servizi relative al rilascio e alla gestione della piattaforma nazionale vaccini erogate sulla base della Convenzione stipulata con il Commissario Straordinario sono da considerarsi come "strettamente connesse" ai vaccini, in quanto servizi funzionali e necessari per consentire l'accesso alle forniture di tali vaccini a tutti i cittadini il più rapidamente possibile e, pertanto, "indispensabili" al fine di raggiungere l'obiettivo, previsto a livello comunitario, di accelerare la diffusione degli stessi contro le infezioni da Covid-19. Ne deriva che, in deroga al n. 114) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, sono esenti Iva, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 12/E/2021](#)

Ancora chiarimenti sulla nota di variazione in caso di una clausola risolutiva espressa

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 11/E del 6 agosto 2021, ha ulteriormente chiarito che in presenza dell'attivazione di una clausola risolutiva espressa, in dipendenza della quale venga meno per intero o parzialmente un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 633/1972, si considera legittima l'emissione - ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 9, D.P.R. 633/1972 - di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda *"... necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione"*. Ne deriva l'obbligo per il cessionario o per il committente di applicare le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 5, D.P.R. 633/1972. Resta fermo l'obbligo, da parte del cedente/prestatore, di emettere nota di debito qualora l'eventuale e successivo accertamento giudiziale risulti favorevole alla controparte.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 11/E/2021](#)

Ai fini dell'accessorietà serve che le prestazioni siano eseguite dallo stesso soggetto

L'Agenzia delle entrate, con la consulenza giuridica n. 11/E del 27 agosto 2021, in merito al trattamento delle prestazioni accessorie, ha ricordato che non è sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata, ma la prestazione accessoria deve formare un tutt'uno con l'operazione principale (cfr. risoluzione n. 337/E/2008 e risoluzione n. 230/E 2002). Ne deriva che degli interventi di bonifica, pur presentando astrattamente un nesso di dipendenza funzionale con le prestazioni relative al recupero di un patrimonio edilizio, possono qualificarsi come accessorie a quella principale, ai sensi dell'articolo 12, D.P.R. 633/1972, quando questi interventi sono eseguiti dal medesimo soggetto che effettua l'intervento di recupero edilizio.

[Agenzia delle entrate, risposta a consulenza giuridica n. 11/E/2021](#)

L'Agenzia torna sull'esenzione per i corsi di formazione

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 52/E del 3 agosto 2021, ha analizzato l'applicabilità dell'esenzione prevista dall'articolo 10, comma 1, n. 20, D.P.R. 633/1972, per i servizi di formazione professionali erogati da società accreditate presso fondo soggetto a vigilanza ministeriale.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 52/E/2021](#)

Corretta aliquota per gli integratori in forma liquida

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 50/E del 29 luglio 2021, ha chiarito che gli integratori alimentari che, sulla base dell'analisi della loro composizione e in considerazione delle specifiche proprietà finalizzate a mantenere l'organismo in buona salute, sono classificati nelle voci doganali residuali 2106 9092 o 2106 9098, seppur commercializzati in forma liquida, non hanno le caratteristiche degli sciroppi di zucchero di qualsiasi natura e, pertanto, rientrano nella previsione dell'aliquota Iva agevolata del 10% di cui al punto 80 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 50/E/2021](#)

Imponibili i servizi aggiuntivi se prevedono un contributo (anche parziale)

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 576/E del 30 agosto 2021, ha chiarito che scontano Iva le prestazioni rese da parte di un'associazione ai propri enti associati quando questi ultimi riconoscono e versano un contributo aggiuntivo che, seppur vada a coprire non interamente i costi sostenuti dall'associazione, rappresenta in ogni caso il compenso per le prestazioni rese, in mancanza del quale l'associazione stessa non si sarebbe impegnata a svolgere le medesime prestazioni.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 576/E/2021](#)

Apparecchi dentali con Iva al 4%

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 575/E del 30 agosto 2021, ha stabilito che alle cessioni di dispositivi per il corretto allineamento dei denti denominati *invisalign* si applica l'aliquota Iva del 4% ai sensi del n. 30 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 575/E/2021](#)

Iva ordinaria per l'apparecchio che cura gli stati infiammatori

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 553/E del 25 agosto 2021, ha affermato che sconta l'Iva ordinaria la cessione di un macchinario denominato "*led photo dynamic medical*", ad infrarosso foto biostimolante dinamico, classificato come dispositivo medico e utilizzabile in caso di stati infiammatori, contratture muscolari e artrosi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 553/E/2021](#)

Imponibilità Iva dei premi per le corse dei cavalli

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 550/E del 25 agosto 2021, ha affermato che sono imponibili Iva, al ricorrere dei requisiti previsti dall'articolo 44, L. 342/2000, i premi corrisposti ai sensi dell'articolo 3, L. 315/1942 e successive modificazioni. Diversamente, in assenza dei requisiti previsti dalla citata disposizione, i soggetti che percepiscono un premio per effetto di un determinato risultato al termine della corsa ippica non dovranno assoggettare tale importo alla disciplina Iva ai sensi e per gli effetti dell'articolo 2, comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 550/E/2021](#)

Reverse charge anche in caso di prestatore estero identificato in Italia

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 549/E del 19 agosto 2021, ha analizzato il corretto trattamento Iva alle prestazioni di servizi relative al ripristino e alla manutenzione di una rete ferroviaria rese da un soggetto non residente identificato direttamente in Italia. In tal caso, l'Iva relativa alle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da un cedente o prestatore "estero" nei confronti di un committente o cessionario "italiano", è assolta da quest'ultimo tramite il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) anche se il cedente o prestatore "estero" è identificato, ai fini Iva, in Italia, mediante l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale, che non fanno venire meno la qualifica di "non residente" del fornitore.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 549/E/2021](#)

Ancora sulle prestazioni di servizi strettamente connesse

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 548/E del 18 agosto 2021, alla luce anche del principio di diritto n. 12/E/2021, ha chiarito che le prestazioni di servizi quali la concessione in uso di una porzione delle proprie aree espositive, garantendo l'idoneo allestimento degli spazi e la prestazione di alcuni servizi accessori, con unico corrispettivo sono soggette, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 453, L. 178/2020, ad aliquota Iva zero, senza pregiudizio, in capo all'Istante, del diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, in quanto considerate prestazioni di servizi strettamente connesse ai vaccini contro il Covid-19.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 548/E/2021](#)

Aliquota al 4% per i grissini aromatizzati

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 547/E del 17 agosto 2021, ha chiarito che scontano l'Iva al 4%, ai sensi del n. 15) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, le cessioni di grissini all'aglio e alla cipolla.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 547/E/2021](#)

Ancora sull'aliquota per i prodotti di panetteria con zuccheri aggiunti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 546/E del 16 agosto 2021, ha verificato la corretta aliquota Iva da applicare ad alcuni prodotti di pasticceria, alla luce di quanto previsto dall'articolo 1, comma 4, L. 145/2018.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 546/E/2021](#)

Aliquote ridotte a stretta applicazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 545/E del 16 agosto 2021, ha confermato, in ragione del fatto che le aliquote ridotte, in quanto eccezione all'aliquota ordinaria devono essere interpretate restrittivamente e non sono applicabili per analogia, ma solo nelle ipotesi tassativamente previste, ai prodotti classificati alla voce 3304 non può essere applicata l'aliquota ridotta del 10% in base al n. 114) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 545/E/2021](#)

Via libera alla nota di variazione in caso di estinzione del contratto

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 544/E dell'11 agosto 2021, ha ribadito (cfr. risoluzione n. 449/E/2008), che è ammessa l'emissione di una nota di variazione in diminuzione e detrazione dell'imposta in presenza di una causa di estinzione del contratto sottostante l'emissione della fattura, il tutto senza necessità di *“un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione”*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 544/E/2021](#)

Le prestazioni di etichettatura e rilascio dei certificati vaccinali sono strettamente connesse

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 541/E del 9 agosto 2021, ha chiarito che i servizi di supporto amministrativo alle attività di vaccinazione anti Covid-19, comprendenti l'accettazione, la registrazione dati su apposito gestionale, le stampe delle etichette e il rilascio dei certificati vaccinali, svolti dal soggetto a favore della Ulss, sono soggette, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 453, L. 178/2020, ad aliquota Iva zero, senza pregiudizio, in capo all'Istante, del diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, in quanto considerate prestazioni di servizi strettamente connesse ai vaccini contro il Covid-19.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 541/E/2021](#)

Fuori campo la cessione dei marchi registrati in Italia se avviene tra 2 soggetti non residenti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 536/E del 6 agosto 2021, ha chiarito che si considera prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 2, D.P.R. 633/1972, la cessione di marchi registrati in Italia che rappresentano l'unico *asset* di un'azienda oggetto anch'essa della cessione. Tuttavia, nel caso in cui cedente e acquirente sia entrambi non residenti viene meno il requisito della territorialità.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 536/E/2021](#)

Disciplina dei voucher per la banda larga

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 535/E del 6 agosto 2021, ha verificato l'eventuale rilevanza del voucher erogato in ragione del *“Piano voucher sulle famiglie a basso reddito”* previsto con il

decreto Mise 7 agosto 2020 avente l'obiettivo di garantire la massima connettività a Banda ultra-larga disponibile per le famiglie meno abbienti presenti sul territorio nazionale, nonché a dotare le famiglie stesse dei dispositivi necessari alla fruizione dei servizi (*tablet* o *personal computer*). L'Agenzia delle entrate precisa che, l'erogazione è riconducibile alla disciplina dei c.d. buoni corrispettivo monouso prevista all'articolo 6-ter, D.P.R. 633/1972, dal momento che il *voucher* rileva quale corrispettivo a fronte della fornitura del servizio di connettività a banda larga e di un *tablet* o di un *computer* e che alla sua emissione sono noti "*natura, qualità e quantità*" dei beni e servizi. In ragione di ciò, l'erogazione dei servizi *internet* rileva ai fini Iva.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 535/E/2021](#)

Gruppo Iva anche con le SPV

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 534/E del 6 agosto 2021, è tornata ad analizzare i requisiti per la costituzione di un "Gruppo Iva", chiarendo che il vincolo economico e quello organizzativo sussistono anche in caso di SPV (*Special Purpose Vehicles*) di cui alla L. 130/1999

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 534/E/2021](#)

Imponibile il servizio di erogazione gas

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 533/E del 6 agosto 2021, ha chiarito che il canone relativo alla distribuzione di gas naturale in ragione di un contratto di affidamento stipulato con un Comune *ex* articolo 46-bis, comma 4, L. 222/2007, rileva ai fini Iva ai sensi degli articoli 3 e 4, D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 533/E/2021](#)

Regolarizzazione dell'Iva versata in *split payment* in caso di mancata ricezione della fattura

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 531/E del 6 agosto 2021, ha avuto modo di specificare che nell'ipotesi in cui il mandante abbia già assolto l'Iva in *split payment* in forza della fattura emessa dal mandatario che non riceve la fattura dal terzo, quest'ultimo può, ai sensi dell'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, regolarizzare l'operazione procedendo alla contabilizzazione dell'imposta dovuta nei registri Iva acquisti e vendite, senza alcun versamento all'Erario.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 531/E/2021](#)

Iva al 5% per il trasporto via acqua comprensivo di audioguida facoltativa

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 530/E del 6 agosto 2021, ha definito la corretta qualificazione Iva relativa alla prestazione di trasporto pubblico di passeggeri per vie d'acqua. In particolare, nel caso di trasporto pubblico urbano comprensivo di servizio di audioguida facoltativa, fruibile a mezzo di scansione di un *QR code* tramite *smartphone*, si applica, ai sensi di quanto previsto dalla Tabella A, Parte II-bis, n. 1-ter), allegata al D.P.R. 633/1972, l'aliquota del 5%.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 530/E/2021](#)

Imponibili gli aggiustamenti di prezzo delle cessioni verificati a consuntivo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 529/E del 6 agosto 2021, ha chiarito che, eventuali aggiustamenti di prezzo relativi a cessioni di beni, che si determinano in ragione dei guadagni di

cedente e acquirente, rilevano ai fini Iva in quanto sussiste un nesso tra l'originaria cessione e i conseguenti aggiustamenti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 529/E/2021](#)

Iva ordinaria per la cessione di materiale di recupero della raccolta differenziata

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 528/E del 6 agosto 2021, ha rilevato che nell'ambito di un servizio di raccolta differenziata, la cessione di prodotti provenienti dal riciclo delle bottiglie (di PET) pronti per un utilizzo industriale ("pronto al forno") sono soggetti a Iva ordinaria, non rientrando nel perimetro applicativo dell'articolo 74, comma 7, D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 528/E/2021](#)

Quando le consulenze tecniche delle SGR sono esenti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 527/E del 6 agosto 2021, ha precisato che sono esenti, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 1, D.P.R. 633/1972, le prestazioni consistenti in consulenze tecnica erogate da una SGR che gestisce un fondo di investimento alternativo equiparabile agli OICVM, a condizione che la prestazione sia connessa e funzionale all'attività di gestione propria della SGR.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 527/E/2021](#)

Ancora chiarimenti sulla disciplina dei buoni corrispettivo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 523/E del 30 luglio 2021, è tornata sulla disciplina Iva da applicare ai c.d. *voucher* come disciplinati dall'articolo 6-*bis*, D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 523/E/2021](#)

Operazioni straordinarie

Niente abuso per la scissione successoria

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 555/E del 25 agosto 2021, ha affermato che non si ha abuso del diritto nell'ipotesi di ripartizione delle quote societarie tramite divisione del compendio ereditario a cui fa seguito la scissione societaria parziale asimmetrica.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 555/E/2021](#)

Reddito di impresa

Ai fini del riallineamento rileva il maggior valore di bilancio

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 540/E del 9 agosto 2021, in riferimento alla possibilità di riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano gli IAS, introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-*bis*, D.L. 104/2020, ha chiarito che, stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'articolo 14, L. 342/2000 e nell'articolo 10, D.M. 162/2001, il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento. Ne deriva che non è ostativa, a tali fini, la circostanza che il costo storico degli avviamenti abbia già trovato, in

passato, riconoscimento fiscale (per effetto di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento) e che tale valore abbia già concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito extra contabilmente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 540/E/2021](#)

Ancora sul riallineamento dei valori soggetti IAS

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 539/E del 9 agosto 2021, in riferimento alla possibilità di riallineamento dei valori fiscali per i soggetti che adottano gli IAS, introdotto dall'articolo 110, commi 8 e 8-bis, D.L. 104/2020, ha chiarito che, stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'articolo 14, L. 342/2000 e nell'articolo 10, D.M. 162/2001, il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento. Ne deriva che non è ostativa, a tali fini, la circostanza che il costo storico degli avviamenti abbia già trovato, in passato, riconoscimento fiscale (per effetto di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento) e che tale valore abbia già concorso, medio tempore, alla formazione del reddito e del valore della produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito extra contabilmente. Inoltre, in caso di versamento dell'imposta sostitutiva *post* approvazione del bilancio, è possibile fruire della disciplina del riallineamento anche in assenza di una riserva nel suddetto bilancio. La riserva sarà iscritta nel bilancio relativo all'esercizio successivo con delibera assembleare. Resta ferma che la riserva da vincolare sia presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento dei maggiori valori, cioè nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 539/E/2021](#)

Il timing affinché il piano di risanamento eviti la tassazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 522/E del 29 luglio 2021, ha offerto alcuni chiarimenti in riferimento all'applicabilità della disciplina di cui all'articolo 88, comma 4-ter, Tuir, precisando che in caso di piano attestato ex articolo 67, L.F., la riduzione dei debiti rileva a decorrere dalla data in cui lo stesso ha effetto tra le parti. Inoltre, le sopravvenienze attive derivanti dall'esdebitazione rilevano fiscalmente nel periodo d'imposta in cui ha efficacia l'accordo, non rilevando il periodo in cui i debiti vengono estinti. Infine, le sopravvenienze derivanti da riduzioni di debiti per effetto di un piano attestato non sono tassabili, ai sensi dell'articolo 88, comma 4-ter, Tuir, a condizione che il piano attestato sia pubblicato nel Registro Imprese.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 522/E/2021](#)

Registro

Niente agevolazione prima casa come pertinenze per i D/10

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 566/E del 26 agosto 2021, ha ribadito che possono fruire delle agevolazioni c.d. "prima casa" le pertinenze classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, purché risultino destinate in modo durevole al servizio della casa di abitazione. Con la circolare n. 18/E/2013, è stato precisato che l'elencazione delle categorie catastali deve reputarsi tassativa e l'agevolazione compete esclusivamente per non più di una delle pertinenze ricadenti nelle citate categorie catastali. Ne deriva che le agevolazioni non possono essere riconosciute con riferimento alle pertinenze accatastate, al momento dell'acquisto, nella categoria D/10 (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole).

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 566/E/2021](#)

Agevolazione per l'acquisto di immobili da atti espropriativi a interpretazione stretta

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 564/E del 26 agosto 2021, in riferimento all'agevolazione di cui all'articolo 16, D.L. 18/2016, con cui è prevista l'applicazione delle imposte di registro e delle ipocatastali in misura fissa per le compravendite di immobili derivanti da procedure espropriative o ex articolo 107, L.F., a condizione che gli immobili siano rivenduti entro un quinquennio, trova applicazione solo per gli immobili che hanno beneficiato dell'agevolazione. Ne deriva che, nel caso di immobile pervenuto in parte fruendo del regime agevolato e in parte in via ordinaria, il termine quinquennale si applica solo alla parte agevolata.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 564/E/2021](#)

Via libera alla prima casa anche in presenza di immobile acquistato a titolo gratuito

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 551/E del 25 agosto 2021, ha affermato che possibile avvalersi dell'agevolazione prima casa per stipulare un nuovo atto di acquisto agevolato, se si possiede altro immobile nello stesso Comune acquistato con le agevolazioni di cui all'articolo 69, L. 342/0000, a condizione che si procede, entro 1 anno, alla cessione dell'immobile acquisito precedentemente a titolo gratuito.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 551/E/2021](#)

Sanzioni

Chiarimenti sulle sanzioni per errata detrazione

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 51/E del 3 agosto 2021, ha chiarito che, alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 24289/2020, nella disposizione di cui all'articolo 6, comma 6, D. Lgs. 471/1997, come riformulato dall'articolo 1, comma 935, L. 205/2017, si distinguono 2 tipologie di condotte illecite, in relazione a ciascuna delle quali sono previste 2 diverse sanzioni:

- a) una sanzione fissa (compresa fra 250 euro e 10.000 euro) per il cessionario/committente in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto del medesimo cessionario/committente alla detrazione;
- b) una sanzione pari al 90% dell'ammontare della detrazione illegittimamente compiuta dal cessionario/committente negli altri casi in cui l'imposta è stata assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa. Qualora il cessionario/committente abbia pagato al cedente/prestatore - e, di conseguenza, abbia detratto - l'Iva addebitatagli per errore in fattura, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili, deve essere, dunque, irrogata la sanzione proporzionale di cui alla lettera b), previo recupero dell'Iva indebitamente detratta.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 51/E/2021](#)

Successioni e donazioni

Nessun riflesso sulla franchigia in caso di donazioni esenti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 571/E del 30 agosto 2021, ha chiarito che non erodono la franchigia prevista dall'articolo 2, comma 49, D.L. 262/2006, eventuali atti di donazione precedenti con i quali si sia fruito dell'esenzione da imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 571/E/2021](#)

Esenzione dall'imposta solo se il passaggio ha a oggetto un'azienda produttiva

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 552/E del 25 agosto 2021, analizzando una complessa operazione di riorganizzazione societaria, ha avuto modo di affermare che l'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, è azionabile esclusivamente in presenza di una *"azienda di famiglia, intesa quale realtà imprenditoriale produttiva"*, con la conseguenza che, come nel caso di specie, non si può applicare al passaggio delle quote di una *holding* che detiene la società operativa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 552/E/2021](#)

Tributi locali

Il Mef spiega il calcolo per la tassa di occupazione del suolo pubblico

Il Dipartimento delle finanze, con la risoluzione n. 6/DF del 28 luglio 2021, ha offerto chiarimenti in merito alla corretta applicazione della tariffa di base giornaliera relativa al canone patrimoniale di cui ai commi 837 e seguenti dell'articolo 1, L. 160/2019.

[Mef, risoluzione n. 6/DF/2021](#)

Versamenti

Arrivano i chiarimenti sulla proroga dei versamenti

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 53/E del 5 agosto 2021, ha offerto chiarimenti in merito alle modalità di versamento delle somme emergenti dalle dichiarazioni annuali i cui termini sono stati prorogati per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 9-ter, D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni *bis*), inserito dalla legge di conversione 106/2021.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 53/E/2021](#)

Modalità di recupero del primo acconto Irap

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 543/E dell'11 agosto 2021, ha offerto alcuni chiarimenti in merito a quanto previsto dall'articolo 24, D.L. 34/2020 con cui è previsto l'esonero dal versamento dell'acconto Irap. Preliminarmente, viene ricordato come, in presenza di un'operazione di riorganizzazione aziendale, al fine della verifica del limite di 250 milioni di euro di ricavi o compensi, si deve avere riguardo al momento di perfezionamento della stessa. Nel caso di versamento prudenziale del primo acconto, ai fini del recupero dello stesso, il documento di prassi precisa che la società potrà compilare la dichiarazione Irap 2021 indicando al rigo IR25 *"... in colonna 2, l'ammontare del primo acconto "figurativo", non versato in applicazione dell'articolo 24, D.L. 34/2020, che non può mai eccedere il 40% ovvero al 50% (se il contribuente applica gli Isa) dell'importo complessivamente dovuto a titolo di Irap per il periodo d'imposta 2020 (cfr. circolare n. 27/E/2020); in colonna 3, la somma degli acconti versati [tra cui, come ovvio, quello realmente corrisposto a giugno 2020, NdR] o compensati in F24, ivi compresi gli importi di colonna 1 e 2."*

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 543/E/2021](#)

La circolare tributaria n. 33/2021

Accertamento

Permanenza presso la sede con termine ordinatorio

In tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione; essendo, tra l'altro, la scelta del legislatore razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (cfr. sentenze n. 10481/2017, n. 7584/2015 e n. 17002/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 23000 – 23 giugno 2021 – 17 agosto 2021](#)

Corretta modalità di notifica agli eredi del *de cuius*

Per il principio del raggiungimento dello scopo, la notifica dell'avviso di accertamento nei confronti di un contribuente deceduto, notificato agli eredi collettivamente e impersonalmente presso il domicilio del *de cuius*, è nulla ove gli eredi abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale almeno 30 giorni prima della notificazione: peraltro, atteso che la natura sostanziale dell'avviso di accertamento tributario non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale detta nullità, deve ritenersi sanata, per raggiungimento dello scopo dell'atto ex articolo 156, comma 3, c.p.c., qualora l'erede proponga tempestivo ricorso avverso il ruolo, purché ciò avvenga prima della scadenza del termine di decadenza, previsto dalle singole leggi di imposta, per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr. sentenza n. 1156/2019).

[Cassazione – sentenza n. 22756 – 4 maggio 2021 – 12 agosto 2021](#)

Via libera al sintetico sul coltivatore diretto

Ai sensi del D.P.R. 600/1973, articolo 38, l'Amministrazione delle finanze può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto, comprensiva soltanto del reddito agrario e dominicale determinati in base agli estimi catastali del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, incombendo, in tal caso, a norma dell'articolo 38, comma 6, al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili, o separatamente tassate (cfr. sentenze n. 19557/2014, n. 9313/2010, n. 10385/2009, n. 6952/2006 e n. 7505/2003).

[Cassazione – ordinanza n. 22334 – 12 maggio 2021 – 5 agosto 2021](#)

Ammesso l'accertamento sulla stabile

La stabile organizzazione di una società non residente costituisce un autonomo centro di imputazione dei rapporti tributari riferibili alla casa madre; conseguentemente, è legittimo l'accertamento condotto

non nei confronti della casa madre, bensì nei confronti della società italiana, che avviene attraverso la rettifica del reddito d'impresa evidenziato nella dichiarazione di quest'ultima; non rileva, ai fini dell'applicazione di tale principio, il fatto che la stabile organizzazione sia o meno un soggetto dotato di personalità giuridica in Italia (cfr. sentenze n. 32081/2018 e n. 12240/2018).

[Cassazione – sentenza n. 22312 – 27 maggio 2021 – 5 agosto 2021](#)

Catasto

Criteri per la qualificazione dell'abitazione

In tema di estimo catastale, in assenza di una specifica definizione legislativa delle categorie e classi, la qualificazione di un'abitazione come "signorile", "civile" o "popolare" corrisponde alle nozioni presenti nell'opinione generale in un determinato contesto spazio-temporale e non va mutuata dal D.M. 2 agosto 1969, atteso che il procedimento di classamento è volto all'attribuzione di una categoria e di una classe e della relativa rendita alle unità immobiliari, mentre la qualificazione in termini "di lusso", ai sensi del citato D.M., risponde alla finalità di precludere l'accesso a talune agevolazioni fiscali (cfr. sentenze n. 2250/2021 e n. 23235/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 23389 – 19 maggio 2021 – 24 agosto 2021](#)

Differenti modalità di giustificazione della modifica del classamento

In tema di estimo catastale, l'obbligo di motivazione a carico dell'Amministrazione si atteggia diversamente a seconda che la stessa operi d'iniziativa o su sollecitazione del contribuente e assume una connotazione più ampia anche quando l'Agenzia del territorio muta d'ufficio il classamento a un'unità immobiliare che ne risulti già munita; in tal caso la dilatazione della componente motivazionale si giustifica per il fatto che, andando a incidere su valutazioni che si presumono già verificate in termini di congruità, è necessario mettere in evidenza gli elementi di discontinuità che ne legittimano la variazione. Infatti, in tema di estimo catastale, quando procede all'attribuzione di ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del territorio, a pena di nullità del provvedimento per difetto di motivazione, deve specificare se tale mutamento è dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unità immobiliare in questione, oppure a una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare. L'Agenzia dovrà indicare, nel primo caso, le trasformazioni edilizie intervenute, e, nel secondo caso, l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano. Tali specificazioni e indicazioni, infatti, sono necessarie per rendere possibile al contribuente di conoscere i presupposti del riclassamento, di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento e di approntare le proprie difese con piena cognizione di causa; nonché di impedire all'Amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate (cfr. sentenze n. 23247/2014, n. 17335/2014, n. 16887/2014, n. 21532/2013, n. 16643/2013, n. 19949/2012, n. 19814/2012 e n. 9626/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 22785 – 20 maggio 2021 – 12 agosto 2021](#)

Contenzioso tributario

La pace fiscale è comprensiva delle spese processuali

In tema di processo tributario, la definizione agevolata della controversia ai sensi dell'articolo 6, D.L. 119/2018, convertito, con modifiche, in L. 136/2018 (c.d. "pace fiscale") comprende il pagamento delle

spese processuali le quali, pertanto, restando a carico della parte che le ha anticipate, non devono essere liquidate dal giudice che dichiara l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere (cfr. sentenza n. 21826/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 23415 – 17 giugno 2021 – 24 agosto 2021](#)

Caratteristiche dell'acquiescenza tacita

L'acquiescenza tacita alla sentenza impugnata, con conseguente sopravvenuta carenza d'interesse della parte all'impugnazione, consiste nell'accettazione della decisione, derivante dal compimento di atti dai quali emerga, in maniera precisa ed inequivoca, il suo proposito di non contrastare gli effetti giuridici della pronuncia, quando risulti che gli atti compiuti siano assolutamente incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione. In particolare l'integrale sgravio del ruolo disposto dopo la sentenza di primo grado favorevole al contribuente, non comporta acquiescenza alla sentenza, preclusiva dell'impugnazione, trattandosi di un comportamento che può essere fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione, senza che assuma rilievo l'esistenza o meno di atti prodromici all'atto impugnato né che tale condotta evidenzii la cessazione della materia del contendere (cfr. sentenze n. 18976/2019, n. 7181/2018, n. 6334/2016 e SS.UU. n. 9687/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 23186 – 22 giugno 2021 – 20 agosto 2021](#)

I nuovi documenti in appello possono impattare sulle spese del giudizio

In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'articolo 58, comma 2, D.Lgs. 546/1992, le parti possono produrre in appello nuovi documenti, anche ove preesistenti al giudizio di primo grado, ferma la possibilità di considerare tale condotta ai fini della regolamentazione delle spese di lite, nella quale sono ricomprese, ex articolo 15, D.Lgs. 546/1992, quelle determinate dalla violazione del dovere processuale di lealtà e probità (cfr. sentenza n. 8927/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 22784 – 20 maggio 2021 – 12 agosto 2021](#)

Il mandato in calce o a margine è speciale

Il mandato apposto in calce o a margine del ricorso per cassazione è, per sua natura, mandato speciale, senza che occorra per la sua validità alcun specifico riferimento al giudizio in corso e alla sentenza contro la quale l'impugnazione si rivolge, sempre che dal relativo testo sia dato evincere una positiva volontà del conferente di adire il giudice di legittimità, il che si verifica certamente quando la procura al difensore forma materialmente corpo con il ricorso o il controricorso al quale essa inerisce, risultando, in tal caso, irrilevanti gli eventuali errori materiali della procura circa gli estremi della sentenza impugnata e del relativo giudizio di merito (cfr. sentenza n. 27302/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 22774 – 19 maggio 2021 – 12 agosto 2021](#)

Acquisto automatico del fascicolo di parte nel giudizio di impugnazione

Nel processo tributario, che in tal senso si distingue dal processo civile ordinario di cognizione, i fascicoli di parte sono inseriti in modo definitivo nel fascicolo di ufficio, ai sensi dell'articolo 25, comma 2, D.Lgs. 546/1992, sino alla sentenza passata in giudicato e, quindi, le parti non hanno facoltà, come nel giudizio civile, di ritirare i rispettivi fascicoli di parte in sede di precisazione delle conclusioni, ai sensi degli articoli 168 e 169, c.p.c.. Poiché, dunque, nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti, in

modo definitivo, nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione (cfr. sentenza n. 5429/2018).

[Cassazione – sentenza n. 22759 – 4 giugno 2021 – 12 agosto 2021](#)

Luogo di notifica del ricorso per cassazione

In tema di ricorso per cassazione avverso le sentenze delle CTR, si applica, con riguardo al luogo della sua notificazione, la disciplina dettata dall'articolo 330, c.p.c.; tuttavia, in ragione del principio di ultrattività dell'indicazione della residenza o della sede e dell'elezione di domicilio effettuate in primo grado, sancito dall'articolo 17, comma 2, D.Lgs. 546/1992, è valida la notificazione eseguita presso uno di tali luoghi, ai sensi del citato articolo 330, comma 1, seconda ipotesi, c.p.c., ove la parte non si sia costituita nel giudizio di appello, oppure, costituitasi, non abbia espresso al riguardo alcuna indicazione.

[Cassazione – ordinanza n. 22567 – 26 maggio 2021 – 10 agosto 2021](#)

Prova della corretta notifica in caso di rifiuto alla ricezione

In tema di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite servizio postale, qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per sua temporanea assenza ovvero per assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio può essere data dal notificante - in base a un'interpretazione costituzionalmente orientata (articoli 24 e 111, comma 2, Costituzione) dell'articolo 8, L. 890/1982 - esclusivamente attraverso la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa (cfr. sentenza SS.UU. n. 10012/2021).

[Cassazione – ordinanza n. 22337 – 24 giugno 2021 – 5 agosto 2021](#)

Quando scatta la nullità della sentenza per contrasto tra motivazione e dispositivo

Il contrasto tra motivazione e dispositivo che determina la nullità della sentenza ricorre solo se e in quanto esso incida sulla idoneità del provvedimento, nel suo complesso, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale, ricorrendo nelle altre ipotesi un mero errore materiale (cfr. ordinanza n. 26704/2018 e sentenze n. 5939/2018, n. 22433/2017 e n. 16488/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 22122 – 26 maggio 2021 – 3 agosto 2021](#)

Cooperative

Requisiti per la mutualità delle coop agricole

Con specifico riferimento alle cooperative agricole, l'articolo 2513, comma 3, cod. civ. stabilisce che l'unica condizione di prevalenza rilevante ai fini della loro qualificazione come società cooperative a mutualità prevalente è costituita dalla quantità o dal valore dei prodotti conferiti dai soci, che deve essere superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotti (cfr. sentenza n. 19351/2018).

[Cassazione – sentenza n. 22307 – 10 dicembre 2020 – 5 agosto 2021](#)

Irpef – Lavoro dipendente

Per le *stock option* rileva l'opzione e non l'assegnazione

La disciplina applicabile alle *stock option* è quella vigente alla data dell'esercizio del diritto di opzione e non quella della loro attribuzione, senza che ciò violi il principio del legittimo affidamento del contribuente, poiché questi, al momento dell'offerta, non ha certezza del futuro incremento delle azioni e della immutabilità della disciplina agevolativa (cfr. sentenza n. 24269/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 22998 – 22 giugno 2021 – 17 agosto 2021](#)

Iva

Vendita del terreno agricolo da parte dell'imprenditore agricolo con registro proporzionale

La cessione, da parte di un imprenditore agricolo, di un terreno divenuto edificabile non rientra - avendo il suddetto terreno perduto la qualità di bene strumentale all'esercizio dell'impresa - tra le operazioni imponibili ex articolo 1, D.P.R. 633/1972, sicché deve assoggettarsi all'imposta proporzionale di registro e non all'Iva, come peraltro sancito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza del 15 settembre 2011 (in cause C-180/10 e C181/10), sull'interpretazione dell'articolo 4, n. 1 e 2, Direttiva n.77/388/CEE del 17 maggio 1977, nonché degli articoli 9, n. 1, 16 e 295, n. 1, punto 3, Direttiva Iva (cfr. sentenze n. 2017/2019, n. 9148/2014, n. 8327/2014, n. 27576/2008 e n. 5366/1999).

[Cassazione – ordinanza n. 22304 – 10 dicembre 2020 – 5 agosto 2021](#)

Regime Iva di gruppo ante 2007

In tema di liquidazione dell'Iva di gruppo, nel regime (applicabile *ratione temporis*) anteriore all'applicabilità della L. 244/2007, nel novero delle "*eccedenze detraibili*" di cui all'articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972 -sottratte alla autonoma e individuale compensabilità da parte delle società del gruppo rientrano non solo quelle maturate dalle società controllate ma anche quelle della stessa controllante a prescindere dall'anno di maturazione dei crediti che le compongono, perdendo tutte le società del gruppo compresa la controllante- la disponibilità dei saldi emergenti dalle proprie risultanze periodiche (cfr. sentenza n. 25352/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 22111 – 27 aprile 2021 – 3 agosto 2021](#)

Per l'applicazione del *reverse charge* onere della prova in capo al contribuente

Il meccanismo del c.d. *reverse charge* interno, previsto, tra l'altro, dall'articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972 per le prestazioni di servizi del settore edilizio, è volto a contrastare le possibili frodi dovute al mancato versamento dell'imposta da parte delle imprese edili, dopo che queste ne abbiano addebitato l'importo ai committenti; pertanto, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti l'esistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi per l'assolvimento dell'Iva mediante il regime dell'inversione contabile, spetta al contribuente, in base ai principi generali che riguardano regimi che si discostano da quelli ordinari, fornire elementi idonei a dimostrarne la sussistenza e la natura delle operazioni, in conformità al principio di vicinanza della prova (*ex plurimis* sentenza n. 14999/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 22109 – 14 aprile 2021 – 3 agosto 2021](#)

Requisiti per l'onerosità della prestazione

Ai fini della assoggettabilità a Iva di una prestazione di servizi, e del conseguente diritto alla detrazione dell'imposta assolta, l'onerosità dell'operazione è riconoscibile solo quando tra l'autore della prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico di scambio di adempimenti sinallagmatici, per cui il compenso ricevuto dal primo costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al secondo, con la specificazione che il fatto generatore dell'Iva va identificato nella materiale esecuzione di una prestazione "individualizzabile", tale, cioè, da costituire condizione di esigibilità del corrispettivo (cfr. sentenza n. 14406/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 21860 – 26 maggio 2021 – 30 luglio 2021](#)

Redditi diversi

Principio di cassa nella cessione di terreni edificabili

Nella cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, contemplata nell'articolo 81, comma 1, lettera b), D.P.R. 917/1986 *ratione temporis* vigente, l'imponibilità della plusvalenza è regolata dal principio di cassa, dall'articolo 82, comma 1, Tuir; il momento impositivo, tuttavia, richiede anche l'effetto traslativo del negozio, al quale si ancora la definitività della operazione e della conseguente plusvalenza, sicché al principio di cassa è informata altresì l'ipotesi del pagamento dell'intero corrispettivo nella vigenza di un contratto preliminare, dovendosi ritenere, in tal caso, che la tassazione della plusvalenza coincida con il contratto definitivo non in ragione del diverso principio di competenza, ma perché il pagamento avvenuto in epoca anteriore al trasferimento del bene era ancora insufficiente nella vigenza dei soli effetti obbligatori del preliminare (cfr. ordinanza n. 23529/2019 e sentenza n. 17960/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 22100 – 13 aprile 2021 – 3 agosto 2021](#)

[Cassazione – ordinanza n. 22099 – 13 aprile 2021 – 3 agosto 2021](#)

Timing per l'applicazione della Legge 413 in caso di esproprio

In tema di imposte sui redditi, ai fini del prelievo fiscale di cui all'articolo 11, comma 5, L. 413/1991, è sufficiente che la percezione della plusvalenza derivante dall'espropriazione di beni sia avvenuta dopo l'entrata in vigore della legge anzidetta, a nulla rilevando che il trasferimento del bene sia intervenuto precedentemente; tuttavia qualora il decreto di esproprio, la cessione volontaria o l'occupazione acquisitiva siano intervenuti prima del 31 dicembre 1988, ma il pagamento sia intervenuto dopo l'entrata in vigore della L. 413/1991, la plusvalenza non è imponibile nel caso di ingiustificato ritardo della P.A. nel pagamento dell'indennizzo, ponendosi una diversa interpretazione in contrasti) con i principi costituzionali e convenzionali di cui agli articoli 97, 11 comma 1, e 111, comma 1 e 2, Costituzione e 1, prot. 1, Cedu, da ritenersi violati ove l'applicazione retroattiva del regime fiscale non abbia garantito quel giusto equilibrio tra l'interesse generale e la tutela dei diritti fondamentali dell'individuo (cfr. sentenze n. 16629/2020, n. 265/2016 e n. 1429/2013).

[Cassazione – sentenza n. 21841 – 4 giugno 2021 – 30 luglio 2021](#)

Reddito di impresa

Requisiti per la deducibilità del Tfm amministratori

In tema di imposte sui redditi, e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, gli accantonamenti effettuati da una società in favore dei propri amministratori, relativi al trattamento di

fine rapporto, sono deducibili quali componenti negativi solo se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, in quanto il rinvio che l'articolo 70, comma 3, Tuir (attuale articolo 105, comma 4, Tuir) opera al precedente articolo 16 (attuale articolo 17), comma 1, lettera c), Tuir, è un rinvio pieno, non limitato all'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, ma esteso alle condizioni richieste dalla lettera c) dell'articolo 16, nel senso che ai fini della deducibilità dei relativi accantonamenti si richiede che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (cfr. sentenze n. 31473/2019, n. 26431/2018, n. 19368/2018, n. 16787/2016 e n. 18752/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 22760 – 23 marzo 2021 – 12 agosto 2021](#)

Prove contro il *transfer pricing*

Ove l'ufficio intenda superare il dato negoziale del valore di transazione applicato da un'impresa residente nei confronti di una impresa infragruppo non residente - al fine di accertare che i valori di transazione costituiscano artificiale alterazione dei prezzi di beni e servizi scambiati - l'ufficio è onerato di provare il maggior reddito che sarebbe derivato al contribuente ove avesse scambiato i beni e i servizi ceduti con economie terze (soggetti economici indipendenti) in analoghe condizioni di mercato. Ciò che l'amministrazione finanziaria deve provare - a superamento del dato documentale risultante dalla pattuizione degli specifici prezzi di trasferimento infragruppo - è che le transazioni, ove condotte tra soggetti indipendenti, avrebbero generato un maggior reddito imponibile per la società contribuente residente, senza che abbia rilievo l'eventuale finalità elusiva del contribuente. Spetta, pertanto, all'Amministrazione finanziaria provare l'esistenza di transazioni economiche a un valore che si dimostri inferiore a quello di mercato non dovendo l'Amministrazione finanziaria provare il presupposto della maggiore fiscalità nazionale rispetto a quella transfrontaliera (cfr. sentenze n. 1232/2021, n. 5645/2020, n. 898/2019, n. 28338/2018, n. 9673/2018, n. 27018/2017, n. 20805/2017, n. 13387/2016, n. 7493/2016, n. 18392/2015, n. 8849/2014, n. 10739/2013 e n. 11949/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 22539 – 14 gennaio 2021 – 10 agosto 2021](#)

Conseguenze dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

In riferimento all'assoggettamento a imposta sostitutiva del saldo attivo di rivalutazione di cui all'articolo 1, comma 472, L. 266/2005, essa ha la funzione di sottrarre tale posta, la quale non concorre alla formazione del reddito imponibile della società (stante il rinvio recettizio di tale disposizione all'articolo 1, comma 475, L. 311/2004, che qui ricorre), al regime di sospensione di imposta, rendendola disponibile ai fini della distribuzione ai soci secondo il regime proprio dei dividendi e superando il vincolo di destinazione a capitale rappresentato dall'articolo 13, comma 1, L. 342/2000 (cfr. sentenze n. 19772/2020, n. 32304/2019 e n. 9509/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21866 – 23 giugno 2021 – 30 luglio 2021](#)

Registro

Scambio di corrispondenza commerciale imponibile solo in caso d'uso

Ai fini dell'imposta di registro, il contratto stipulato per corrispondenza si distingue dal contratto stipulato per scrittura privata non autenticata per il fatto che nel secondo caso vi è un solo documento nel quale risultano formalizzate le volontà di tutti i contraenti e le loro sottoscrizioni, mentre, se si tratta di "corrispondenza", in ogni documento è raccolta la volontà unilaterale di un solo contraente, e il cosiddetto "*scambio di corrispondenza commerciale*" è soggetto, quindi, al pagamento dell'imposta

proporzionale di registro solo in caso d'uso e non in termine fisso (entro 20 giorni), scontando l'imposta proporzionale nella misura del 3%, in base all'articolo 9, Tariffa, Parte prima, allegato A, D.P.R. 131/1986, riferito, a tutti gli *"atti diversi da quelli altrove indicati aventi oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"* (cfr. sentenze n. 19799/2018 e n. 30179/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 23414 – 17 giugno 2021 – 24 agosto 2021](#)

Corretta aliquota in caso di scioglimenti della comunione ereditaria

In tema di imposta di registro, in caso di scioglimento della comunione ereditaria mediante assegnazione di beni in natura a un convivente e versamento agli altri eredi di somme di danaro pari al valore delle loro quote, si applica l'aliquota degli atti di divisione, e non quella della vendita, atteso che quest'ultima è utilizzabile, ai sensi dell'articolo 34, D.P.R. 131/1986, soltanto ove al convivente siano attribuiti beni per un valore eccedente rispetto a quello a lui spettante e limitatamente alla parte in eccesso (cfr. sentenze n. 17512/2017 e n. 20119/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 22788 – 1° giugno 2021 – 12 agosto 2021](#)

[Cassazione – ordinanza n. 22787 – 1° giugno 2021 – 12 agosto 2021](#)

Riscossione

Non serve la firma digitale per la notifica via pec di una cartella in origine cartacea

In caso di notifica a mezzo pec, la copia su supporto informatico della cartella di pagamento, in origine cartacea, non deve necessariamente essere sottoscritta con firma digitale, in assenza di prescrizioni normative di segno diverso. Da ciò si desume con chiarezza l'erroneità della statuizione d'appello che ha ritenuto necessaria una comunicazione pec con estensione ".p7m" del *file* in quanto solo tal modo verrebbe attestata la certificazione della sottoscrizione (cfr. ordinanza n. 30948/2019).

[Cassazione – sentenza n. 22758 – 4 giugno 2021 – 12 agosto 2021](#)

Responsabilità solidale anche in caso di autoliquidazione da parte del notaio

Pure nel caso di imposte autoliquidate dal notaio a seguito di registrazione telematica secondo la procedura del D.Lgs. 463/1997, rimane la responsabilità solidale delle parti contraenti per le imposte, sicché se il notaio omette il versamento del tributo ciò non incide sulla solidarietà prevista dall'articolo 57, D.P.R. 131/1986, perché sotto il profilo tributario rimane fermo il principio secondo cui i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano sempre le parti sostanziali dell'atto (sentenza n. 18493/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 22545 – 8 aprile 2021 – 10 agosto 2021](#)

Anche per il ruolo straordinario serve una motivazione minima

La cartella di pagamento emessa a seguito di iscrizione a ruolo straordinaria da parte dell'Amministrazione finanziaria deve essere motivata, sia pure succintamente, con specifico riferimento al fondato pericolo che ha giustificato la formazione del ruolo straordinario ai sensi dell'articolo 11, comma 3, D.P.R. 602/1973.

[Cassazione – sentenza n. 22306 – 10 dicembre 2020 – 5 agosto 2021](#)

Tributi locali – Ici

Ai fini della pertinenzialità non rilevano i dati catastali

Risultano irrilevanti le risultanze catastali, specie se di segno sfavorevole al contribuente, in quanto la circostanza che in catasto l'immobile pertinenziale sia frazionato rispetto a quello principale, costituisce un dato esclusivamente formale, e non osta a che possa essere dimostrata la pertinenzialità ai sensi dell'art. 817 c.c. mediante i requisiti oggettivo e soggettivo predetti (cfr. sentenze n. 23439/2019, n. 18470/2016, n. 26077/2015, n. 19161/2004 e n. 19375/2003).

[Cassazione – ordinanza n. 22993 – 16 giugno 2021 – 17 agosto 2021](#)

Niente pertinenzialità se il terreno è adibito ad area verde

Non ricorre un vincolo pertinenziale nell'ipotesi di un immobile contemporaneamente adibito a servizio di un cespite e destinato a soddisfare altre utilità in favore della collettività attraverso la realizzazione di un'area verde e di servizi pubblici, finendo con l'appartenere immobile principale e "pertinenze" a proprietari diversi (cfr. sentenza n. 5262/1993).

[Cassazione – ordinanza n. 22993 – 16 giugno 2021 – 17 agosto 2021](#)

Tributi locali – Tarsu

L'annullamento della delibera di un anno non produce effetti su quelle successive ripetitive

In tema di Tarsu, l'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione della tariffa per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere (non impugnate) meramente "ripetitive" degli anni successivi, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alla precedente e dovendosi quindi escludere sia l'operare del giudicato esterno, sia il dovere del giudice tributario di disapplicare in via incidentale l'atto sulla base di tale presupposto (cfr. sentenza n. 28675/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 22557 – 6 maggio 2021 – 10 agosto 2021](#)

Tributi locali – Tia

La quota fissa è sempre dovuta al 100%

La tariffa di igiene ambientale (Tia) è composta di una quota fissa e di una variabile e, poiché la quota fissa è destinata a finanziare i costi essenziali del servizio nell'interesse dell'intera collettività, essa è sempre dovuta per intero sul mero presupposto del possesso o della detenzione di superfici nel territorio comunale astrattamente idonee alla produzione di rifiuti, mentre ogni valutazione in ordine alla quantità dei rifiuti concretamente prodotti dal singolo o al servizio effettivamente erogato in suo favore può incidere solo ed esclusivamente sulla parte variabile della tariffa (cfr. sentenza n. 14038/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 22773 – 22 aprile 2021 – 12 agosto 2021](#)

[Cassazione – ordinanza n. 22772 – 22 aprile 2021 – 12 agosto 2021](#)

La circolare tributaria n. 33/2021

Univocità della nozione di stabile organizzazione nella pluralità dei comparti impositivi e dei periodi d'imposta

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 22312/2021](#), interpreta il principio giurisprudenziale unionale in materia di rapporti tra giudicato sostanziale e Iva, nel senso che in materia di Iva il giudice nazionale non potrebbe che prendere in considerazione il giudicato esterno, anche nell'ipotesi in cui la controversia decisa con sentenza resasi definitiva non verta sullo stesso periodo d'imposta, giusto il vincolo rappresentato da medesimi presupposti di fatto che costituiscano l'oggetto di entrambi i raffrontati giudizi.

L'Agenzia delle entrate emetteva, sulla scorta di un pvc, a carico di una Srl, che riteneva stabile organizzazione in Italia di un gruppo con sede all'estero, avvisi di accertamento per il recupero a tassazione ai fini Iva dell'imponibile costituito da *royalties* in conto licenze, che l'italiana aveva corrisposto al gruppo nelle annualità in contestazione. Inquadrata la Srl come stabile organizzazione, l'ufficio disconosceva la detrazione dell'Iva assolta a fronte delle fatture per *royalties* ricevute dalle consociate estere del gruppo.

La CTP rigettava il ricorso, così come la CTR respingeva il gravame di parte privata soccombente in primo grado, sulla base della riscontrata carenza di prova in ordine all'autonomia della Srl italiana rispetto all'organizzazione del gruppo estero, già oggetto di precedente contenzioso, scaturito da precedente ulteriore pvc. Sulla base di tale pregresso verbale, infatti, erano stati emessi altri 2 avvisi di accertamento per il recupero a tassazione di Iva e imposte dirette, impugnati dalla contribuente con soddisfazione in primo grado, ma con esito sfavorevole sia in secondo grado sia nel definitivo grado di legittimità, in esito al quale era risultata confermata la sentenza di *secondae curae*: *"gli accertamenti erano fondati sul presupposto che gli elementi raccolti facevano ritenere che ... S.r.l. - nonostante la sua qualificazione formale come autonoma persona giuridica - costituisse stabile organizzazione italiana del*

gruppo tedesco ..., sicché si doveva inferire l'indeducibilità da parte di detta società, quali costi connessi alla produzione del reddito, delle somme versate a titolo di royalties in favore delle società estere del gruppo e l'indetraibilità dell'iva corrispondentemente versata. E ciò in ragione della particolare natura dei rapporti intercorrenti tra il soggetto non residente e la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato".

L'italiana si rivolge alla Suprema Corte per vedere cassata la sentenza d'appello viziata, a seguire la difesa di parte privata, per aver attribuito all'esito del precedente contenzioso un'efficacia espansiva illegittima, giacché la disamina degli elementi di fatto acquisiti in atti, condotta in quella sede, non avrebbe comportato l'intangibilità della conclusione a cui era pervenuta la prima CTR in relazione ai rapporti tra il gruppo estero e la società italiana. Tale conclusione, del resto, vertendo sul difetto di autonomia della Srl rispetto al gruppo estero, avrebbe spiegato effetti in ordine all'indeducibilità dei costi sostenuti per le *royalties*, non anche in ordine all'indetraibilità dell'iva di cui erano gravate le fatture emesse per le medesime *royalties*. La contribuente, infatti, invocava il principio stabilito dalla giurisprudenza unionale ([Corte di Giustizia, causa C-424/19 del 16 luglio 2020](#)), secondo cui *"in base al quale il diritto dell'Unione osta a che, nell'ambito di una controversia relativa all'imposta sul valore aggiunto, un giudice nazionale applichi il principio dell'autorità di cosa giudicata, qualora tale controversia non verta su un periodo d'imposta identico a quello di cui si trattava nella controversia che ha dato luogo alla decisione giurisdizionale munita di tale autorità, né abbia il medesimo oggetto di quest'ultima, e l'applicazione di tale principio costituisca un ostacolo a che tale giudice prenda in considerazione la normativa dell'Unione in materia di Iva"*.

Per i giudici di piazza Cavour, le argomentazioni in questione non risultano meritevoli di considerazione in un caso come quello in commento, in cui la forza del giudicato esterno imprimerebbe direzione obbligata anche al giudizio sul secondo pvc, i cui rilievi risultano ritratti degli stessi presupposti di fatti dai quali muoveva il primo pvc. Di qui, il superamento del vincolo della giurisprudenza della Corte di Giustizia che richiederebbe sì l'identità del periodo d'imposta, ma in un quadro fattuale nel quale non si potesse assumere l'identità dei presupposti di fatto: *"la relatio di cui si dà conto in sentenza - e che non si contesta nel giudizio odierno - tra il secondo processo verbale di constatazione e il primo evidenzia che i presupposti di fatto che ne hanno costituito l'oggetto sono stati i medesimi"*.

Ad attutire la portata di tale esito, per vero, si segnala la lontananza delle premesse fattuali di partenza, difficilmente appurabili senza accesso agli atti di causa: secondo parte privata la prima sentenza d'appello, intonsa in esito al primo giudizio di legittimità (conclusosi con la declaratoria d'inammissibilità del ricorso principale), si sarebbe espressa sul solo comparto impositivo delle imposte dirette, mentre la Corte approda alla conclusione opposta *"diversamente da quanto argomenta la società*

nella seconda memoria, alla nozione di stabile organizzazione anche ai fini dell'iva, e non soltanto delle imposte dirette". A parte questo disallineamento fattuale, tuttavia, rimane l'interpretazione riduttiva dell'orientamento unionale: "nel caso in questione l'autorità di cosa giudicata è imperniata sulla ricostruzione della situazione di fatto identica, lo si è già rimarcato, a quella che rileva nel giudizio in esame - compiuta in sede di merito, che ha indotto il giudice di merito a riconoscere la fisionomia della stabile organizzazione ... Inoltre, quel giudicato non è d'ostacolo all'applicazione della normativa unionale in tema di iva, ponendosi, anzi, pienamente in linea con esso, in base alle considerazioni di seguito sviluppate".

In effetti, nel caso esaminato dal citato precedente della Corte di Giustizia, che vedeva contrapposto un avvocato rumeno all'Amministrazione finanziaria locale, il giudice del rinvio chiedeva alla Corte unionale di indicare la prevalenza tra 2 opzioni: nell'ambito di una controversia relativa a Iva, il rispetto aprioristico e assoluto dell'autorità di cosa giudicata, in contrapposizione all'opzione di rivedere tale decisione, ancorché passata in giudicato e, dunque, idonea all'applicazione del giudicato esterno, così mettendosi nella materiale condizione di poter prendere in considerazione l'ipotesi di una diversa soluzione interpretativa, ossequiosa della normativa dell'Unione Europea in materia di Iva. Due estremi, pertanto, tra i quali si dibatteva il giudice del rinvio rumeno: il giudicato, che copre il dedotto e il deducibile, nella controversia la cui soluzione poteva configurarsi "dipendente", in cui – a suo dire – evidentemente immaneva la violazione del diritto dell'Unione Europea e la *priority line* da riservare alla suprema normativa dell'Unione Europea in materia di Iva. Al quesito, la Corte di Giustizia aveva risposto, ferma la centralità del principio dell'autorità della cosa giudicata per la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici nell'ottica di una buona amministrazione della giustizia (*"è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento dei mezzi di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per tali ricorsi non possano più essere rimesse in discussione"*), che il diritto dell'Unione Europea *"non impone a un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono forza di giudicato a una pronuncia giurisdizionale, neanche quando ciò permetterebbe di porre rimedio a una situazione nazionale contrastante con detto diritto"*. Tuttavia, la stessa Corte aveva sottolineato il principio di equivalenza: *"qualora le norme procedurali interne applicabili prevedano la possibilità, a determinate condizioni, per il giudice nazionale di ritornare su una decisione munita di autorità di giudicato, per rendere la situazione compatibile con il diritto nazionale, tale possibilità deve essere esercitata, conformemente ai principi di equivalenza e di effettività, e sempre che dette condizioni siano soddisfatte, per ripristinare la conformità della situazione controversa al diritto dell'Unione"*. Quando il presupposto dell'imposizione riguardi differenti annualità? Nell'ipotesi in cui, risponde la Corte di Giustizia, *"tale giudice dovesse ritenere che l'applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata osti a che una decisione giurisdizionale*

... sia rimessa in causa, nonostante tale decisione comporti una violazione del diritto dell'Unione, tale applicazione non può altresì impedire a detto giudice di rimettere in discussione affermazioni relative a un punto comune deciso da una siffatta decisione, in sede di controllo giurisdizionale di un'altra decisione dell'Autorità tributaria competente riguardante lo stesso contribuente o soggetto passivo, ma riguardante un esercizio fiscale distinto (si veda, in tal senso, sentenza C-2/08, EU:C:2009:506, punto 29 del 3 settembre 2009, Fallimento O.). Infatti, una simile applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata avrebbe la conseguenza che, laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva sia fondata su un'interpretazione erronea delle norme dell'Unione in materia di Iva, la non corretta applicazione di tali norme si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione (si veda, in tal senso, sentenza C-2/08, EU:C:2009:506, punto 30 del 3 settembre 2009, Fallimento O.). Orbene, ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme del diritto dell'Unione in materia di Iva non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati contrari al principio di effettività (si veda, in tal senso, sentenza C-2/08, EU:C:2009:506, punto 31 del 3 settembre 2009, Fallimento O.)”.

Difficile, allora, a meno che il profilo Iva non fosse identicamente e soprattutto compiutamente affrontato nel giudizio conclusosi con la sentenza che dichiarava l'inammissibilità del ricorso per cassazione, circostanza negata da parte privata, condividere la conclusione di piazza Cavour, con cui ci si allontana, invece, dall'impostazione unionale secondo cui “*osta a che, nell'ambito di una controversia relativa all'Iva, un giudice nazionale applichi il principio dell'autorità di cosa giudicata, qualora tale controversia non verta su un periodo d'imposta identico a quello di cui trattavasi nella controversia che ha dato luogo alla decisione giurisdizionale munita di tale autorità, né abbia il medesimo oggetto di quest'ultima, e l'applicazione di tale principio costituisca un ostacolo a che tale giudice prenda in considerazione la normativa dell'Unione in materia di Iva*”.

La circolare tributaria n. 33/2021

CAdES vs PAdES: atti a sottoscrizione obbligatoria e atti a sottoscrizione opzionale

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

In materia di notificazione degli atti riscossivi, è insorta e definitivamente risolta la questione dell'equipollenza tra firma "CAdES" e firma "PAdES" e, correlativamente, tra estensione del file ".p7m" ed estensione ".pdf". Già la CTP di Reggio Emilia, con la sentenza n. 170/II/2019, per fare un esempio, sposava la tesi e ammorbidiva rispetto all'intransigenza digitale invocata dal contribuente, sulla scia di un filone rigorista che aveva illuso molti circa la possibilità della cancellazione dei crediti erariali veicolati da documenti informatici sprovvisti del requisito dell'apparentemente più tutelante firma "PAdES". Il nocumento lamentato, infatti, dai detrattori della firma "CAdES" si concretava nell'impossibilità di appurare la genuinità degli allegati trasmessi. Ancor prima la Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 6417/2019](#), era andata in tale direzione. In sostanza, dal comparto processuale civile venivano travasati in quello procedimentale tributario, come in applicazione di una proprietà transitiva, principi generali di equivalenza delle 2 firme, ai fini delle verifiche di autenticità e provenienza degli atti, nonché – in ogni caso – di prevalenza del raggiungimento dello scopo rispetto ai connotati di mera formalità. In tema di processo telematico, a norma dell'articolo 12 del decreto dirigenziale del 16 aprile 2014, di cui all'[articolo 34](#), D.M. 44/2011 - Ministero della Giustizia -, in conformità agli *standard* previsti dal Regolamento UE 910/2014 e alla relativa [Decisione di esecuzione 1506/2015](#), le firme digitali di tipo "CAdES" e di tipo "PAdES" sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf". Tale principio di equivalenza, osserva la giurisprudenza, si applica anche alla validità e all'efficacia della firma per autentica della procura speciale richiesta per il giudizio in cassazione, ai sensi degli articoli [83](#), comma 3, c.p.c., [18](#), comma 5, D.M. 44/2011 e 19-*bis*, commi 2 e 4, del citato decreto dirigenziale. Allora, non v'è ragione di chiedere di più alla P.A.. Del resto, la Suprema Corte a Sezioni Unite, nella [sentenza n. 10266/2018](#), investita della *quaestio juris* relativa alla scelta tra l'alternativa PAdES e l'alternativa CAdES, per gli atti processuali in forma di documenti informatici, aveva risolto la controversia in base all'[articolo 156](#), c.p.c., che sancisce il regime della sanatoria delle

nullità per raggiungimento dello scopo, nel senso che non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge e se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato. Tale norma, appartenente per stirpe (si trova nel Capo III - nullità degli atti, del Titolo VI, dedicato agli atti processuali, del Libro I sulle disposizioni generali del c.p.c.) al comparto processuale, pur dichiarata dalla giurisprudenza di legittimità incompatibile con il processo tributario telematico in considerazione del suo spiccato carattere di specialità (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 19638/2019](#)), ha nel tempo trovato applicazione estensiva anche agli atti amministrativi (cfr. da ultimo Corte di Cassazione, [ordinanza n. 19222/2019](#)).

L'orientamento di censura del filone rigorista di parte privata si è significativamente irrobustito per gli atti riscossivi, anche alla luce dell'ininfluenza della firma ai fini della determinazione della paternità dell'atto, giacché anche nelle pregresse notificazioni analogiche l'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non era ritenuto già da tempo vizio idoneo a determinare l'invalidità dell'atto. Oltre al raggiungimento dello scopo, dunque, per le cartelle di pagamento può invocarsi altresì la sufficienza della riferibilità dell'atto riscossivo all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo.

In tale quadro giurisprudenziale di precedenti, la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 22758/2021](#), affronta il caso proposto da una cooperativa sociale, che si duole della violazione delle disposizioni contenute nel Codice dell'Amministrazione digitale (CAD), di cui al D.Lgs. 82/2005. Dopo un esito intermedio avanti alla CTP, la contribuente otteneva soddisfazione dalla CTR, che accoglieva l'eccezione relativa all'inesistenza della notificazione della cartella di pagamento: *“secondo il D.Lgs. 82/2005, articoli 23 e 23-bis, le copie su supporto analogico di documento informatico, anche se sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale avevano la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui erano tratte, se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti era attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato; che le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, avevano la stessa efficacia probatoria dell'originale se le loro conformità non era espressamente disconosciuta; che i duplicati informatici avevano il medesimo valore giuridico, a ogni effetto di legge, del documento informatico da cui erano tratti, se prodotti in conformità alle regole tecniche di cui all'articolo 71; che le copie e gli estratti informatici del documento informatico, se prodotti in conformità alle vigenti regole tecniche, avevano la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui erano tratte se la loro conformità all'originale, in tutti le sue componenti, era attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato o se la conformità non era espressamente disconosciuta. Pertanto, se attraverso la pec veniva inviata al contribuente una copia informatica dell'originale documento, quest'ultimo riceveva notizia di un atto di*

attestazione di conformità e, dunque, attraverso procedura inidonea a costituire notificazione a sensi di legge, perché inadatta a garantirgli la corrispondenza della copia all'originale oltre che a fornire certezza sia della data di spedizione, che di quella di ricezione. Tutto ciò, rilevavano i giudici, tenuto anche conto che l'ufficio non si era costituito non consentendo né l'acquisizione né dell'originale, né della prova che la copia inviata via pec fosse assistita dalla estensione "p7m", tipica dei files firmati digitalmente, non poteva che condurre alla inesistenza della notificazione dell'atto e all'accoglimento dell'appello con rigetto dell'appello incidentale dell'ufficio".

Di diverso avviso la Suprema Corte che, allineata con l'orientamento prevalente, dichiara la regolarità della notificazione della cartella di pagamento, inviata a mezzo pec, in file con estensione ".pdf". L'[articolo 26](#), comma 2, D.P.R. 602/1973, infatti, *"come aggiunto dal D.L. 78/2010, articolo 38, comma 4, lettera b), convertito con modificazioni, dalla L. 122/2010, nel testo applicabile ratione temporis, prevede che la notifica della cartella di pagamento può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. 68/2005, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge ... la notifica della cartella di pagamento può avvenire, indifferentemente, sia allegando al messaggio pec un documento informatico, che sia duplicato informatico dell'atto originario (il c.d. "atto nativo digitale"), sia mediante una copia per immagini su supporto informatico di documento in originale cartaceo (la c.d. "copia informatica") ... va esclusa, allora, la denunciata illegittimità della notifica della cartella di pagamento eseguita a mezzo posta elettronica certificata, per la decisiva ragione che era nella sicura facoltà del notificante allegare, al messaggio trasmesso alla contribuente via pec, un documento informatico realizzato in forma di copia per immagini di un documento in origine analogico".* Se si aggiunge la considerazione secondo cui l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo pec non ne comporta la nullità se la consegna in via telematica dell'atto ha prodotto il risultato della conoscibilità, la questione è risolta.

Anche la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 22756/2021](#), giunge ad analoghe conclusioni in applicazione conclusiva del principio del raggiungimento dello scopo, osservando come la natura amministrativa della cartella di pagamento *"non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria, sicché il rinvio operato dal D.P.R. 602/1973, articolo 26, comma 5, al D.P.R. 600/1973, articolo 60 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile"*.

Fil rouge di tutte le pronunzie, tuttavia, l'argomento della sufficienza della riconducibilità che, come si diceva, tiene la cartella di pagamento lontana da qualsivoglia vizio attinente alla sottoscrizione per la conformità della cartella non sottoscritta al modello legale di riferimento.

Diversa, allora, la posizione della CTR Lazio, espressa con la sentenza n. 3768/VII/2021, depositata il 28 luglio 2021, che allarga il perimetro di applicazione del principio oltre il confine dell'atto cartella di pagamento, fino a ricomprendere la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria. Nel caso sottoposto alla Commissione laziale, infatti, il contribuente impugnava la detta comunicazione unitamente a una pluralità di cartelle di pagamento, cui la comunicazione faceva riferimento. La CTP dichiarava inammissibile il ricorso e il contribuente reagiva con gravame per lamentare, *inter alia*, l'inesistenza della notifica della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, giunta al contribuente tramite pec, in formato con estensione ".pdf", anziché ".p7m". il giudice dell'appello conclude per il rigetto: *"circa l'asserito vizio vizi dell'avviso di iscrizione ipotecaria per la sua notifica a mezzo pec, si osserva che, in linea di principio, essa non necessita di sottoscrizione, dovendosi qui ribadire che, come ripetutamente osservato dalla Corte di Cassazione, in tema di riscossione delle imposte, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi dell'articolo 25, D.P.R. 602/1973, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione" (così, da ultimo, Cassazione ordinanza n. 21290/2018)".*

Per un 2021 targato *networking*, inviate alla redazione (luigi.scappini@euroconference.it) sentenze inedite in materia di PTT e dintorni, avendo cura di oscurare i dati sensibili e, se desiderate, unendo le vostre considerazioni. Le più interessanti saranno commentate nella nostra rubrica settimanale, che da quest'anno apre uno spazio ai lettori.

La circolare tributaria n. 33/2021

Aiuti anti Covid-19: linee guida per la corretta indicazione nei modelli dichiarativi

di Laura Fava – dottore commercialista

Con alcune recenti *faq* pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, sono state finalmente chiarite le modalità di compilazione dei modelli dichiarativi in relazione alle diverse tipologie di aiuti erogati alle imprese, in via eccezionale, a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Il presente elaborato rappresenta il primo di 2 contributi diretti a fornire una dettagliata panoramica delle corrette modalità di indicazione dei diversi aiuti Covid nei modelli dichiarativi, distinguendoli per tipologia e soggetto dichiarante/beneficiario.

Contributo a fondo perduto erogati dall'Agenzia delle entrate

Seguono alcune indicazioni per la corretta compilazione dei modelli dichiarativi in relazione all'ammontare dei contributi a fondo perduto previsti dalle seguenti disposizioni normative:

- [articolo 25](#), D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio);
- [articolo 59](#), D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) a favore delle attività commerciali ed economiche nei centri storici;
- [articolo 1](#), D.L. 137/2020 (c.d. Decreto Ristori) riservato ai soggetti Iva operanti nei settori economici più colpiti dall'emergenza sanitaria;
- [articolo 2](#), D.L. 149/2020 (c.d. Decreto Ristori-*bis*), trasposto nell'[articolo 1-bis](#), D.L. 137/2020;
- [articolo 2](#), D.L. 172/2020, destinato alle attività dei servizi di ristorazione.

Società di capitali e di persone in contabilità ordinaria

Trattandosi di contributi non imponibili per espressa previsione normativa, le società di capitali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria operano la variazione in diminuzione al rigo RF55, codice 83.

RF55	Altre variazioni in diminuzione	183	2	2.000,00	3	4	,00	5	6	,00	
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
		37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	
		43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00	
		49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	
										55	2.000,00

Come chiarito nelle *faq* recentemente pubblicate dall'Agenzia delle entrate con riguardo all'indicazione dei contributi a fondo perduto erogati dall'Agenzia delle entrate, nel prospetto “aiuti di Stato” di cui al rigo RS401:

- non deve essere riportato l'importo accreditato al contribuente in quanto tale dato è conosciuto dall'Agenzia delle entrate, quindi, recuperabile grazie alla sua registrazione nel registro Rna (Registro nazionale degli aiuti di Stato);
- al fine di stabilire il momento da cui decorre l'obbligo di compilazione del prospetto occorre aver riguardo alla data di erogazione del contributo;
- non va neppure riportato il risparmio d'imposta conseguente alla detassazione dei contributi in commento;
- i dati dei contributi in oggetto, in quanto già indicati nel modello Redditi, non vanno indicati anche nel prospetto aiuti di Stato del modello Irap.

A ciascuno dei contributi erogati dall'Agenzia delle entrate da indicare nel prospetto "aiuti di Stato" di cui al rigo RS401 è dedicato un codice *ad hoc*:

- 20 per i contributi erogati ex [articolo 25](#), D.L. 34/2020;
- 22 per i contributi erogati ex [articolo 59](#), D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto);
- 23 per i contributi erogati ex [articolo 1](#), D.L. 137/2020 (c.d. Decreto Ristori);
- 27 per i contributi erogati ex [articolo 2](#), D.L. 149/2020 (c.d. Decreto Ristori-*bis*);
- 28 per i contributi erogati ex [articolo 2](#), D.L. 172/2020.

A titolo esemplificativo, segue la compilazione del quadro RS per una microimpresa costituita in forma di Srl operante nel settore dei serramenti che ha ricevuto il contributo a fondo perduto di ammontare pari a 2.000 euro ex articolo 25, D.L. 34/2020:

Aiuti di Stato			BASE GIURIDICA								
Codice aiuto 1 2 0	Quadro 3	Tipo norma 4	Anno 5	Numero 6	Articolo 7	Estensione 8	Comma Estensione Lettera				
Codice CAR 11-A	Forma Giuridica 12 SR	Dimensione impresa 13 1	Codice attività ATECO 14 43 32 00		Settore 15 1	Tipo SIEG 16	Importo totale aiuto spettante 17 ,00				
RS401 DATI DEL PROGETTO											
Data inizio 18 giorno mese anno	Data fine 19 giorno mese anno		Codice Regione 20		Codice Comune 21		CAP 22				
Tipologia (via, piazza, ecc.) 23	Indirizzo 24				Numero civico 25						
Tipologia costi 26 20		Costi agevolabili 27 ,00		Intensità di aiuto 28		Importo aiuto spettante 29 ,00					

Si ricorda che ai fini della corretta compilazione della colonna 13 “dimensioni impresa”, è necessario fare riferimento alla definizione contenuta nella Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003, compilando con codice:

- 1 micro impresa, per le imprese che occupano meno di 10 persone e realizzano un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro;
- 2 piccola impresa, per le imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro;
- 3 media impresa, per le imprese che occupano meno di 250 persone e realizzano un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro;
- 4 grande impresa, per le imprese che superano i parametri della “media impresa”;
- 5 non classificabile, per i soggetti pubblici.

Nel modello Irap, sempre che il contributo sia stato incluso in una voce di Conto economico rilevante ai fini del calcolo dell'Irap, la variazione in diminuzione è operata:

- al rigo IC57 utilizzano il codice 99, per le società di capitali;

IC57	Altre variazioni in diminuzione	1	99	2	2.000,00	3	4	5	6	31	2.000,00
		7	8	9	10	11	12				
		13	14	15	16	17	18				
		19	20	21	22	23	24				
		25	26	27	28	29	30				

- al rigo IP43 con codice 99, per le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e per gli enti commerciali, ai sensi dell'[articolo 5-bis](#), comma 2, D.Lgs. 446/1997 (c.d. Decreto Irap).

IP43	Altre variazioni in diminuzione	1	99	2	2.000,00	3	4	5	6		
		7		8	,00	9	10	11	12		
		13		14	,00	15	16	17	18		
		19		20	,00	21	22	23	24		
		25		26	,00	27	28	29	30	31	2.000,00

Le società di persone che, a prescindere dal regime contabile adottato, compilano la sezione I del quadro IP e che, quindi, determinano il valore della produzione secondo il c.d. “metodo fiscale” di cui all'articolo 5-bis, D.Lgs. 446/1997 non avendo optato per la determinazione del valore della produzione secondo le regole previste all'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997 ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 2, D.Lgs. 446/1997, non sono tenute a indicare i contributi a fondo perduto in commento né all'interno della sezione I del quadro IP, né nel quadro “aiuti di Stato” di cui al rigo IS201 del modello Irap in quanto, come recentemente precisato dall'Agenzia delle entrate, già indicati nel modello Redditi.

Imprese in contabilità semplificata

Questo paragrafo si rivolge agli esercenti attività commerciali in contabilità semplificata di cui all'[articolo 18](#), D.P.R. 600/1973 e che, quindi, determinano il reddito secondo le disposizioni di cui all'[articolo 66](#), Tuir. Trattasi, per lo più, di:

- società di persone in regime di contabilità semplificata che presentano il modello Redditi SP 2021 e compilano il quadro RG;
- soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'[articolo 55](#), Tuir che presentano il modello PF 2021 (ditte individuali e professionisti che percepiscono reddito d'impresa, come gli agenti di commercio).

Tali soggetti sono tenuti a indicare l'ammontare del contributo erogato dall'Agenzia delle entrate nel rigo:

- RG 10, codice 27, tra gli “altri componenti positivi” che concorrono a determinare il reddito imponibile;

RG10 Altri componenti positivi	1	27	2	2.000,00	3	4		5	6	
	7		8		9	10		11	12	
				,00						,00
	13		14		15	16		17	18	
				,00						,00
	19		20		21	22		23	24	
				,00						,00
	25		26		27	28		29	30	
				,00						,00
	31		32		33	34		35	36	
				,00						,00
	37		38							
				,00						
										39
										2.000,00

- RG 22, codice 47, tra gli “altri componenti negativi” come variazione in diminuzione ai fini della corretta determinazione del reddito imponibile.

RG22 Altri componenti negativi	1	47	2	2.000,00	3	4		5	6	
	7		8		9	10		11	12	
				,00						,00
	13		14		15	16		17	18	
				,00						,00
	19		20		21	22		23	24	
				,00						,00
	25		26		27	28		29	30	
				,00						,00
	31		32		33	34		35	36	
				,00						,00
	37		38		39	40		41	42	
				,00						,00
	43		44		45	46		47	48	
				,00						,00
	49		50		51	52		53	54	
				,00						,00
	55		56		57	58		59	60	
				,00						,00
	61		62		63	64				
				,00						
										65
										2.000,00

Le considerazioni già espresse con riguardo agli aiuti di Stato per le imprese in contabilità ordinaria, valgono anche per le imprese in contabilità semplificata.

Ai fini della corretta compilazione del modello Irap, le società di persone e titolari di reddito d'impresa in contabilità semplificata che non hanno optato per la determinazione del valore della produzione secondo le regole di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997, previste per le società di capitali e commerciali, continuando, quindi, a determinare il valore della produzione secondo il c.d. “metodo fiscale” di cui all'[articolo 5-bis](#), D.Lgs. 446/1997 non indicano alcun contributo nei relativi righi del quadro IQ.

Diversamente, i titolari del reddito di impresa in contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e commerciali (metodo della “presa da bilancio”) ex [articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997 (sezione II, quadro IQ, modello Irap), indicano l’ammontare del contributo tra le variazioni in diminuzione al rigo IQ37, con codice 99.

Professionisti e lavoratori autonomi

Per i contribuenti tenuti alla compilazione del quadro RE, l’ammontare del contributo a fondo perduto erogato dall’Agenzia delle entrate ai sensi degli articoli [25](#), D.L. 34/2020, [1](#), D.L. 137/2020, [2](#), D.L. 149/2020 e [2](#), D.L. 172/2020 trova indicazione nel rigo RE3, colonna 1 e, tenuto conto della sua non concorrenza alla formazione del reddito, l’importo non dovrà essere riportato nella colonna 2. Si noti che nelle istruzioni ministeriali per la corretta compilazione del rigo RE3, colonna 1, non è stato citato il contributo a fondo perduto per centri storici di cui all’[articolo 59](#), D.L. 104/2020, per il quale, pertanto, può ritenersi escluso l’obbligo di compilazione del rigo RE3, colonna 1.

Ipotizziamo che il contributo a fondo perduto ammonti a 2.000 euro e che il professionista dichiari “altri proventi lordi” (oltre al contributo a fondo perduto) pari a 3.000 euro. Il rigo sarà così compilato:

RE3	Altri proventi lordi	1	2.000,00	2	3.000,00
-----	----------------------	---	----------	---	----------

Per quanto riguarda l’indicazione degli importi nel quadro “aiuti di Stato”, valgono le stesse considerazioni sopra riportate anche per i professionisti e lavoratori autonomi.

Ai fini della corretta compilazione del modello Irap, invece, gli esercenti arti e professioni non indicano alcun contributo nei relativi righe del quadro IQ.

Contribuenti forfettari e contribuenti minimi

Specifici campi sono stati previsti nel modello Redditi PF 2021 per i contribuenti che applicano il regime del vantaggio e forfettari.

Per i primi, contribuenti che applicano il regime del vantaggio, l’importo del contributo trova indicazione nel rigo LM2, colonna 1 e non deve essere riportato né nella colonna 2, riservato ai contributi e alle indennità che non concorrono a formare il reddito imponibile ex [articolo 10-bis](#), Decreto Ristori, né nella colonna 3 dove trovano indicazione gli altri componenti positivi che concorrono a formare il reddito d’impresa o di lavoro autonomo.

Si ipotizzi il caso di un commercialista che applica il regime del vantaggio, percepisce ricavi lordi per 25.000 euro, oltre a un contributo a fondo perduto erogato dall'Agenzia delle entrate ex [articolo 25](#), D.L. 34/2020 pari a 2.000 euro, sostiene costi inerenti allo svolgimento della sua professione per 2.000 euro e versa contributi previdenziali per 5.000 euro. Il quadro sarà così compilato:

SEZIONE I		LM1	Codice attività	69 20 11							
Regime di vantaggio Determinazione del reddito	LM2	Totale componenti positivi		1	2.000,00	2	,00	3	25.000,00		
	LM3	Rimanenze finali							,00		
	LM4	Differenza (LM2 col.3 - LM3)							25.000,00		
	LM5	Totale componenti negativi		Commi 91 e 92 L. 208/2015	Art. 1, comma 8 L. 232/2016	Art. 1, comma 9 L. 232/2016	Art. 1, comma 10 L. 232/2016				
		(di cui 1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	2.000,00
	LM6	Reddito lordo o perdita (LM4 - LM5 col.5)							23.000,00		
	LM7	Contributi previdenziali e assistenziali		1	,00	2	5.000,00				
	LM8	Reddito netto							18.000,00		
	LM9	Perdite pregresse		Misura limitata 80%	Misura Piena	3					
		(di cui 1	,00	2	,00				,00		
	LM10	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva							18.000,00		
	LM11	Imposta sostitutiva 5%							900,00		

Per i secondi, contribuenti che applicano il regime forfettario, l'importo del contributo è indicato nel rigo LM33, colonna 1 e il relativo importo non è ricompreso nel reddito lordo totale di cui al rigo LM34, colonna 3.

Segue una breve esemplificazione della compilazione del quadro LM, sulla base dei dati ipotizzati nella rappresentazione precedente.

SEZIONE II		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			
Regime forfettario Determinazione del reddito	LM22	Codice attività	69 20 11	2	78,00 %	3	25.000,00	4	,00	5	19.500,00
	LM23	1		2		3	,00	4	,00	5	,00
	LM24	1		2		3	,00	4	,00	5	,00
	LM25	1		2		3	,00	4	,00	5	,00
	LM26	1		2		3	,00	4	,00	5	,00
	LM27	1		2		3	,00	4	,00	5	,00
	LM33	Contributi a fondo perduto		1	2.000,00	Contributi e indennità art. 10-bis DL 137/2020		2	,00		
LM34	Reddito lordo		Artigiani e commercianti	1	,00	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	2	,00	3	19.500,00	
LM35	Contributi previdenziali e assistenziali		1	,00	2	5.000,00					
LM36	Reddito netto									14.500,00	
LM37	Perdite pregresse		Artigiani e commercianti	1	,00	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	2	,00			
		Misura limitata 60%	Misura limitata 80%	Misura Piena	6						
	(di cui 3	,00	4	,00	5	,00			,00		
LM38	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva									14.500,00	
LM39	Imposta sostitutiva									725,00	

In entrambi i casi, regime del vantaggio o forfettario, il contribuente sarà tenuto alla compilazione del quadro RS, secondo le modalità già descritte.

“Altri” contributi a fondo perduto

Diverse considerazioni valgono per gli “altri” contributi a fondo perduto, ovverosia tutti i contributi a fondo perduto e indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a sostegno delle imprese e dei

lavoratori autonomi a fronte dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, diversi da quelli erogati dall'Agenzia delle entrate, già individuati nel precedente paragrafo.

A titolo esemplificativo ma non esaustivo, si tratta dei seguenti contributi:

- contributi a fondo perduto disposti tramite bandi regionali / provinciali o altri enti locali;
- contributi a fondo perduto erogati dalle CCIAA;
- indennità Covid-19 erogate dall'Inps;
- Indennità Covid-19 erogate dalle Casse previdenziali private (Inarcassa, Cipag, Cnpadc, etc.).

Società di capitali e di persone in contabilità ordinaria

Per l'indicazione di tali contributi e indennità Covid in diminuzione del reddito imponibile nei modelli Redditi SC e SP 2021, era stato inizialmente dedicato un codice *ad hoc*, il codice 84. Si tratta di contributi e indennità non imponibili ai sensi dell'[articolo 10-bis](#), comma 1, D.L. 137/2020 (c.d. Decreto Ristori). L'elemento di novità in relazione a tali aiuti, è stato introdotto in sede di conversione in legge del D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni-bis), con il quale, a seguito dell'abrogazione del comma 2 dell'articolo 10-bis, Decreto Ristori, è stata dettata la regola secondo cui la non imponibilità di tali aiuti non è più subordinata al rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020.

A fronte di questa modifica normativa, è intervenuta l'Agenzia delle entrate con l'avvertenza pubblicata il 27 luglio sul proprio sito istituzionale, secondo cui i soggetti beneficiari dei contributi e indennità in commento:

“non devono, quindi, indicare il relativo importo nei quadri di determinazione del reddito d'impresa (i soggetti che compilano il quadro RF possono utilizzare il codice variazione in diminuzione 99 in luogo del codice 84) e di lavoro autonomo, nei modelli Redditi, e nei quadri di determinazione del valore dalla produzione, nel modello Irap (i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 446/1997 possono utilizzare il codice variazione in diminuzione 99 in luogo del codice 16)”.

Inoltre:

“i predetti soggetti non devono, neppure, compilare il prospetto degli aiuti di Stato contenuto nei predetti modelli con i codici aiuto 24 (nei modelli Redditi) e 8 (nel modello Irap)”.

Apprezzabile, peraltro, la precisazione conclusiva della scrivente, secondo cui coloro che avessero già inviato i modelli Redditi e Irap seguendo le (diverse) indicazioni contenuti nelle istruzioni dei predetti modelli non sono tenuti a rettificare le dichiarazioni già presentate.

Tanto premesso, a fronte di un contributo Covid non imponibile ex [articolo 10-bis](#), D.L. 137/2020, l'impresa in contabilità ordinaria può utilizzare:

- il codice (residuale) 99 nel rigo RF55 tra le variazioni in diminuzione, anziché il codice 84 precedentemente disposto al fine, senza doverlo altresì indicare nel rigo RS401 “aiuti di Stato” (codice 24 per l'Ires e codice 8 per l'Irap);

RF55	Altre variazioni in diminuzione	199	2	2.000	,00	3	4	,00	5	6	,00		
		7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00		
		13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00		
		19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00		
		25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00		
		31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00		
		37	38		,00	39	40	,00	41	42	,00		
		43	44		,00	45	46	,00	47	48	,00		
		49	50		,00	51	52	,00	53	54	,00		

- il codice (residuale) 99 nel rigo IP43 per le società di persone in contabilità ordinaria e nel rigo IC57 per le società di capitali, anziché il codice 16 precedentemente disposto, sempre che il contributo sia stato incluso in una voce di Conto economico rilevante ai fini del calcolo dell'Irap.

IC57	Altre variazioni in diminuzione	199	2	2.000	,00	3	4	,00	5	6	,00			
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00				
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00				
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00				
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00				
												31	2.000	,00

IP43	Altre variazioni in diminuzione	199	2	2.000	,00	3	4	,00	5	6	,00			
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00				
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00				
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00				
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00				
												31	2.000	,00

Vale la considerazione già fatta in precedenza, secondo cui le società di persone che compilano la sezione I del quadro IP, determinando il valore della produzione secondo il c.d. “metodo fiscale” di cui all'[articolo 5-bis](#), D.Lgs. 446/1997, non sono tenute a indicare i contributi a fondo perduto in commento all'interno della sezione I del quadro IP.

Imprese in contabilità semplificata

Alla luce delle modifiche introdotte all'articolo 10-bis, comma 1, D.L. 137/2020 dalla L. 106/2021 e dei chiarimenti forniti al riguardo dall'Agenzia delle entrate con l'avvertenza pubblicata sul sito istituzionale il 27 luglio 2021, le imprese in contabilità semplificata possono omettere qualsiasi indicazione dei contributi in commento nel quadro RG.

Si desume che non sia più necessaria l'indicazione prima tra le variazioni in aumento (RG 10 codice "28") e poi tra le variazioni in diminuzione (RG 22, codice "48"), ancorché le istruzioni ministeriali continuano a esprimersi in tal senso.

Per quanto riguarda l'indicazione del quadro RS relativo agli aiuti di Stato, valgono le stesse considerazioni effettuate per le società di capitali e di persone in contabilità ordinaria: la non imponibilità dei contributi e delle indennità ricevuti ai sensi dell'[articolo 10-bis](#), D.L. 137/2020 non essendo più subordinata al rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020, non costituisce più aiuto di Stato, pertanto non è dovuta la compilazione del prospetto degli aiuti di Stato contenuto nei modelli Redditi e Irap.

Secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, è possibile desumere che, ai fini della corretta compilazione del modello Irap i titolari di reddito d'impresa e le società di persone in contabilità semplificata che non hanno optato per la determinazione del valore della produzione secondo le regole previste per le società di capitali e commerciali ai sensi dell'[articolo 5-bis](#), comma 2, D.Lgs. 446/1997, non devono indicare alcun contributo nei righi di loro competenza relativi alla sezione I del quadro IQ.

Si precisa, altresì, che i titolari di reddito di impresa ex [articolo 55](#), Tuir in contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e commerciali (metodo della "presa da bilancio") ex [articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997 (sezione II, quadro IQ, modello Irap), devono indicare l'ammontare del contributo tra le variazioni in diminuzione al rigo IQ37, sezione II quadro IQ, con codice 99, anziché con codice 16.

Professionisti e lavoratori autonomi

Nessuna indicazione né nel quadro RE del modello Redditi né nel quadro IQ del modello Irap dei contributi e delle indennità in commento. Nessuna indicazione è dovuta neppure nel rigo RS401 relativo agli aiuti di Stato.

Contribuenti forfettari e contribuenti minimi

Inizialmente, sia per i contribuenti che applicano il regime del vantaggio, sia per i contribuenti che applicano il regime forfettario, erano stati previsti specifici campi ove avrebbero dovuto essere evidenziati i contributi in commento.

Tuttavia, alla luce dell'*iter* normativo descritto per le imprese in contabilità ordinaria e in forza dei chiarimenti successivi forniti dall'Agenzia delle entrate, è possibile ritenere che i contribuenti:

- che applicano il regime di vantaggio non devono più indicare l'ammontare dei contributi in commento nel rigo LM2, colonna 2, come da istruzioni di compilazione del modello;
- che applicano il regime forfettario, non devono più indicare l'ammontare dei contributi nel rigo LM33, colonna 2.

Nessuna indicazione è dovuta neppure nel rigo RS401 relativo agli aiuti di Stato.

SCHEDA DI SINTESI

Possono considerarsi ormai delineate le modalità per la corretta compilazione dei modelli Redditi in relazione ai contributi a fondo perduto percepiti nel corso del periodo d'imposta 2020. Recenti chiarimenti sono giunti dall'Agenzia delle entrate con l'avvertenza pubblicata sul proprio sito istituzionale il 27 luglio 2021 e con il successivo aggiornamento delle *faq* in materia di aiuti di Stato.



I contributi a fondo perduto erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 possono distinguersi in 2 categorie: la prima è rappresentata dai contributi erogati dall'Agenzia delle entrate che, secondo le relative norme istitutive, costituiscono un aiuto di Stato e i cui dati sono già reperibili nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, la seconda è rappresentata da tutti gli altri contributi a fondo perduto erogati a sostegno delle imprese a fronte dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, diversi dai primi. La distinzione va mantenuta in sede di redazione dei modelli dichiarativi poiché diverse sono le modalità di compilazione.



I contributi a fondo perduto erogati dall'Agenzia delle entrate trovano indicazione, per le società di capitali e di persone in contabilità ordinaria, tra le variazioni in diminuzione nel rigo RF55, codice 83 e per le imprese in contabilità semplificata, nel rigo RG10, codice 27 e RG22, codice 47.



Anche per i contribuenti che applicano il regime del vantaggio e i forfettari, tenuti alla compilazione del quadro LM, è stato riservato un campo *ad hoc* dove indicare l'ammontare dei contributi a fondo perduto erogati dall'Agenzia delle entrate.



Diversamente, i contributi a fondo perduto diversi da quelli erogati dall'Agenzia delle entrate trovano indicazione, tra le variazioni in diminuzione, nel rigo RF55 con il codice generico 99. Inizialmente qualificati aiuti di Stato dalla norma che ne prevedeva la detassazione (articolo

10-bis, D.L. 137/2020), a seguito delle modifiche intervenute con la Legge di conversione del D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni-bis) la loro detassazione non è più subordinata al rispetto dei limiti e delle condizioni previste dalla comunicazione della Commissione UE del 19 marzo 2020, pertanto non ci sono più gli estremi per l'obbligo di indicazione nel quadro "aiuti di Stato".



Si presume peraltro che non sia più necessaria l'indicazione dei contributi di cui all'articolo 10-bis, Decreto Ristori, né quadro RG, per i soggetti in contabilità semplificata, né quadro RE per i professionisti e lavoratori autonomi e neppure nel quadro LM per i soggetti che applicano il regime del vantaggio e forfettario.



! « **NUOVA USCITA** »
APRILE 2021

Aggiornato a marzo con i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate



SUPERBONUS: COME FUNZIONA E COME OTTIMIZZARE L'AGEVOLAZIONE

Autore: Sergio Pellegrino

Prezzo di listino versione eBook € 25,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 33/2021

Aiuti di Stato “*de minimis*” e da “*temporary framework*” differenze e cumulabilità

di Augusto Gilioli – commercialista e revisore legale

Premessa

A partire dal mese di aprile 2020, al fine di contrastare gli effetti economici della crisi dovuta alla pandemia da “Covid-19”, lo Stato italiano e gli altri enti pubblici territoriali, hanno messo a disposizione di imprese e professionisti, una miriade di agevolazioni nelle forme più varie. Gli aiuti vanno dalla concessione di garanzie pubbliche su finanziamenti destinati alle attività produttive, a contributi in conto interessi, in conto esercizio e a fondo perduto, passando anche attraverso la concessione di crediti di imposta con le più disparate caratteristiche.

Ciò è stato reso possibile dalla regolamentazione speciale che la Commissione Europea ha adottato il 19 marzo 2020 e successivamente modificato più volte, per facilitare l'azione degli Stati membri dell'Unione Europea volta a far fronte alle sfide economiche dell'emergenza epidemiologica.

La disciplina speciale, contenuta nella Comunicazione della Commissione Europea C (2020) 1863 *final*, del 19 marzo 2020, nota come “*Quadro temporaneo (QT) per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19*”, nota anche come “*temporary framework*” deroga alle regole ordinarie, molto stringenti, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (Tfue).

L'articolo 3, lettera b), Tfue, contiene la “*definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno*”, incluse quelle applicabili alle imprese relativamente alle intese, all'abuso di posizione dominante e alle concentrazioni, oltre che quelle relative agli aiuti concessi dagli Stati. Queste ultime sono volte a garantire che la concorrenza tra imprese non sia falsata da aiuti che avvantaggino indebitamente talune imprese o talune produzioni rispetto alle loro concorrenti europee. L'obiettivo dichiarato del (QT) è quello di consentire agli Stati membri di aiutare in modo efficace gli operatori economici colpiti dalla crisi, limitando al contempo le distorsioni della concorrenza e del mercato interno che possono derivare dagli interventi selettivi da parte dei diversi Stati membri a sostegno delle loro imprese.

Per adempiere correttamente agli obblighi pubblicitari, connessi alla ricezione degli aiuti statali e per evitare di usufruirne in misura superiore ai limiti stabiliti, è fondamentale comprendere il concetto di “aiuto di Stato” previsto dalla normativa dell’Unione Europea, saper distinguere tra le diverse forme di aiuti (“*de minimis*” o “*temporary framework*”) e conoscere il concetto di “impresa unica”.

Nel presente contributo analizzeremo gli aspetti fondamentali della legislazione europea in materia di aiuti di Stato, al fine di fornire le linee guida principali per districarsi nel complesso quadro normativo.

Il Tfue e il concetto di aiuti di Stato

Le principali disposizioni comunitarie che riguardano questa materia sono contenute negli articoli da 107 a 109 del Trattato CE. L’articolo 107 introduce il principio dell’incompatibilità con il mercato interno dell’Unione Europea degli aiuti concessi dai singoli Stati membri. Come prima definizione, anche se imprecisa, si può affermare che un “aiuto di Stato”, rilevante ai sensi della normativa dell’Unione Europea, è un’agevolazione (sotto qualsiasi forma) concessa senza corrispettivo dallo Stato o dalle sue articolazioni, a soggetti che svolgono attività economica su un determinato mercato, conferendo loro un vantaggio in grado di incidere sugli scambi interni e di falsare o minacciare di falsare la concorrenza. In sostanza è possibile affermare che costituisce aiuto di Stato qualsiasi misura che direttamente o indirettamente produca per l’impresa un beneficio economico in grado di falsare la concorrenza, come ad esempio riduzione di costi, agevolazioni fiscali, riduzioni di oneri sociali, di tassi di interesse, facilitazioni nell’accesso al credito, eccetera. Qualunque sia la forma con la quale sono disposti (norme di legge, atti amministrativi o privatistica) rientrano nella nozione le risorse che utilizzano fondi dello Stato o di una sua articolazione che vadano a vantaggio di un’impresa o di una categoria di imprese.

Il divieto di erogazione degli aiuti ha carattere generale ma non assoluto. La normativa comunitaria prevede infatti alcune deroghe, nel rispetto delle quali, i Paesi membri possono concedere aiuti alle imprese stabilite nei loro territori, per il perseguimento di determinati obiettivi. È lo stesso articolo 107, Tfue, che contiene le principali deroghe, tra le quali possiamo menzionare gli aiuti:

- a carattere sociale concessi ai singoli consumatori;
- destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;
- volti allo sviluppo di determinate Regioni (c.d. aiuti a finalità regionale) o di determinati settori di attività;
- destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell’economia di uno Stato membro;
- di promozione della cultura e di conservazione del patrimonio artistico e culturale.

Gli aiuti “*de minimis*”

Come abbiamo visto, gli aiuti di Stato per essere considerati tali ai sensi della normativa europea devono essere in grado di incidere sugli scambi interni e di falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

I contributi “*de minimis*” sono aiuti di piccola entità che proprio a causa della loro misura limitata possono essere concessi alle imprese senza violare le norme sulla concorrenza. Si può pertanto affermare che tali contributi non rientrano in senso stretto nel concetto di aiuto di Stato disciplinato nel Tfu.

I contributi “*de minimis*” sono stati introdotti con il Regolamento (UE) 1407/2013 del 18 dicembre 2013. La normativa si applica a tutti i settori a eccezione della pesca, dell’acquacoltura e della produzione primaria di prodotti agricoli.

Le misure di aiuto che soddisfano le condizioni previste dal Regolamento sono esenti dagli obblighi di notifica di cui all’articolo 108, paragrafo 3, Tfu, e pertanto i singoli Stati membri non devono comunicare all’Unione Europea la concessione di tali misure.

Ciascuna impresa (“impresa unica”) può usufruire di contributi nella misura massima di 200.000 euro nell’arco di 3 esercizi finanziari (100.000 euro per le imprese che operano nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi). Gli aiuti “*de minimis*” non possono essere utilizzati per l’acquisto di veicoli destinati al trasporto di merci su strada.

Il periodo di 3 anni da prendere in considerazione deve essere monitorato su base mobile, nel senso che in caso di nuova concessione di un aiuto, si deve tenere conto di quanto ricevuto nell’esercizio finanziario stesso e nei 2 precedenti.

Il superamento del massimale d’aiuto inficia tutta la misura. Ciò significa che se la nuova erogazione comporta il superamento del limite previsto dalla norma, questa non viene erogata in misura ridotta al fine di non superare il tetto ma viene persa integralmente.

Questa tipologia di agevolazioni è considerata concessa nel momento in cui, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, viene accordato all’impresa il diritto di ricevere gli aiuti, indipendentemente dalla data di effettiva erogazione.

Ai fini dei massimali, gli aiuti sono espressi in termini di “sovvenzione diretta in denaro” e sono considerati al lordo di qualsiasi imposta e di qualsiasi onere connesso alla loro erogazione. Quando un aiuto è concesso in forma diversa da una sovvenzione diretta in denaro, l’importo dell’aiuto corrisponde all’“equivalente sovvenzione lordo” (Esl) che si sostanzia nella differenza tra il prezzo teorico di mercato di una garanzia analoga e il prezzo richiesto dal Confidi beneficiario quale premio di garanzia. Il valore dell’Esl può essere determinato applicando il “*Metodo nazionale di calcolo dell’elemento di aiuto nelle*

garanzie a favore delle piccole e medie imprese”, notificato dal Ministero (aiuto di Stato n. 182/2010 Italia) e approvato dalla Commissione Europea con decisione C(2010)4505 del 6 luglio 2010. L’Esl è determinato applicando la seguente formula:

$$I = D * Z * (Fr + C + R)$$

dove:

I = costo teorico di mercato della garanzia;

D = importo del finanziamento assistito dalla garanzia;

Z = percentuale di copertura della garanzia rispetto all’importo del finanziamento D.

Il parametro Z non può essere superiore all’80% del finanziamento sottostante.

Fr = fattore di rischio in percentuale.

Il fattore di rischio consiste nella probabilità di perdite di un’operazione, al netto dei potenziali recuperi. È espresso come rapporto tra *“perdite al netto dei recuperi e totale garantito”*, determinato sulla base dei dati storici del Fondo centrale di garanzia, distinguendo tra operazioni a fronte di investimenti e operazioni a fronte di capitale circolante. Dal 1° dicembre 2020 il fattore di rischio è fissato in misura pari all’1,55% per operazioni a fronte di investimenti e all’1,36% per operazioni relative al capitale circolante.

C = costi amministrativi in percentuale.

I costi amministrativi comprendono le spese relative all’attività di valutazione del merito creditizio per l’ammissione alla garanzia, al monitoraggio e alla gestione dei rischi connessi alla concessione e all’amministrazione della garanzia rilasciata. La Commissione Europea ha fissato in misura pari allo 0,60% il parametro minimo di quantificazione dei costi amministrativi.

Chi non volesse cimentarsi con i complessi conteggi previsti dalla formula, può verificare il valore dell’Esl semplicemente consultando il Registro nazionale degli aiuti di Stato (Rna) sul sito:

<https://www.rna.gov.it/RegistroNazionaleTrasparenza/faces/pages/TrasparenzaAiuto.jspx>

Gli aiuti erogati a ogni impresa sono infatti esposti nel Rna. Gli importi delle “sovvenzioni dirette in denaro” o del “equivalente sovvenzione lordo” sono indicati, distintamente per ciascun aiuto ricevuto nel campo “elemento di aiuto”.

Gli aiuti da “*temporary framework*”

Il “*temporary framework*” o quadro temporaneo (QT) è l’insieme di regole temporanee sugli aiuti di Stato che la Commissione ha adottato il 19 marzo 2020 e successivamente modificato più volte, per facilitare

l'azione degli Stati membri dell'Unione Europea volta a far fronte alle sfide economiche dell'emergenza epidemiologica.

Le regole speciali per la valutazione della compatibilità con il diritto europeo delle varie tipologie di aiuto richiamate dal quadro temporaneo (QT) sono un sottoinsieme di quelle previste dall'articolo 107, § 2 e 3, Tfeue, infatti, il QT, con riferimento alla valutazione di compatibilità nel contesto speciale della pandemia, richiama 3 di queste previsioni:

- l'articolo 107, § 3, lettera b), Tfeue in base al quale possono essere considerati compatibili gli aiuti volti a *“porre rimedio a un grave turbamento dell'economia”*;
- l'articolo 107, § 3, lettera c), Tfeue relativo agli aiuti *“destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività”* sempre che *“non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune”*;
- l'articolo 107, § 2, lettera b), Tfeue in base al quale sono compatibili con il diritto europeo gli aiuti *“destinati a ovviare a danni arrecati dalle calamità naturali o da altri eventi eccezionali”*.

Il QT è strutturato in 12 sezioni che disciplinano le varie tipologie di aiuti che i singoli Stati membri sono autorizzati a erogare all'interno del proprio territorio per far fronte alle conseguenze dell'epidemia in corso.

Le sezioni più importanti del QT sono sicuramente la 3.1 e la 3.12, in quanto è proprio all'interno di esse che si inquadra la maggior parte dei sostegni concessi dagli Stati membri.

In linea di massima tutti gli aiuti concessi dallo Stato italiano alle imprese per far fronte ai danni economici subiti a seguito dell'epidemia da “Covid-19” rientrano tra le misure autorizzate dal QT. Tuttavia, se per alcuni di essi il riferimento al QT è assolutamente certo, in quanto espressamente richiamato nella norma istitutiva (contributi a fondo perduto, credito d'imposta locazioni, cancellazione della seconda rata Imu, sospensione dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali per i datori di lavoro privati con sede operativa nei territori interessati da misure restrittive, etc.), in altri casi il richiamo non è espresso ma può essere desunto dal contesto in cui i provvedimenti istitutivi sono stati assunti.

Gli aiuti di cui alle sezioni 3.1 e 3.12 non possono essere concessi a imprese che si trovavano già in difficoltà il 31 dicembre 2019, salvo che si tratti di microimprese o piccole imprese. In quest'ultimo caso, l'applicazione della misura è esclusa solo se la microimpresa o la piccola impresa è soggetta a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale oppure se ha ricevuto aiuti per il salvataggio ancora non rimborsati o aiuti per la ristrutturazione e il piano di ristrutturazione è ancora in corso.

La sezione 3.1 autorizza gli aiuti erogati sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali. Questa sezione raggruppa la maggior parte delle misure adottate nel nostro Paese.

A titolo di mero esempio rientrano in questa sezione:

- i contributi a fondo perduto per l'internazionalizzazione delle imprese (D.L. 18/2020);
- le garanzie concesse dal “Fondo centrale di garanzia” ([articolo 13](#), D.L. 23/2020);
- l'abolizione del saldo Irap 2019 e del primo acconto 2020 ([articolo 24](#), D.L. 34/2020);
- il credito d'imposta per i canoni di locazione ([articolo 28](#), D.L. 34/2020);
- il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro ([articolo 120](#), D.L. 34/2020);
- i contributi a fondo perduto per gli operatori economici interessati dalle nuove misure restrittive e i crediti d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (D.L. 137/2020).

La sezione 3.12 autorizza gli Stati membri a erogare aiuti al fine di alleggerire il peso dei “costi fissi non coperti” dalle imprese per le quali l'emergenza da Covid-19 ha comportato limitazioni e danni all'esercizio dell'attività. Possono essere ritenute compatibili con questa sezione del QT le misure che rispettano le seguenti condizioni:

- l'aiuto è concesso entro il 31 dicembre 2021 per ridurre i “costi fissi non coperti”, sostenuti dalle imprese nel periodo dal 1° marzo 2020 al 31 dicembre 2021 o in una parte di tale periodo (“periodo ammissibile”);
- l'aiuto è concesso nell'ambito di un regime a favore di imprese che nel “periodo ammissibile”, subiscono un calo di fatturato di almeno il 30% rispetto allo stesso periodo nel 2019. Il riferimento è sempre al fatturato del 2019, anche quando il “periodo ammissibile” è il 2021;
- per “costi fissi non coperti” si intendono i costi fissi sostenuti dalle imprese durante il “periodo ammissibile” che non trovano copertura durante lo stesso periodo né con gli utili (cioè le entrate meno i costi variabili) né con altre fonti, quali assicurazioni, misure di aiuto temporanee contemplate dal quadro temporaneo o altri sostegni;
- l'intensità di aiuto non può superare il 70% dei “costi fissi non coperti” (90% nel caso di microimprese e piccole imprese);
- ai fini di questa disposizione, le perdite subite dalle imprese in base al loro conto profitti e perdite durante il periodo ammissibile sono considerate “costi fissi non coperti”.

Rientrano in questa sezione, ad esempio, gli aiuti delle Regioni, Province autonome, altri enti territoriali e CCIAA a copertura di costi fissi delle imprese, autorizzati dall'[articolo 60-bis](#), D.L. 34/2020.

Le richiamate sezioni 3.1 e 3.12 prevedono limiti massimi di erogazione per singola impresa (“impresa unica”). Tali limiti sono stati recentemente aumentati in occasione della quinta modifica del QT operata il 28 gennaio 2021.

Nuovi massimali nella sezione 3.1

Il limite per gli aiuti di importo limitato previsto dalla sezione 3.1 è stato aumentato da 800.000 euro a 1,8 milioni di euro per impresa (da 120.000 a 270.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e da 100.000 a 225.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli).

Nuovi massimali nella sezione 3.12

L'importo massimo degli aiuti di cui alla sezione 3.12 del quadro temporaneo, cioè degli aiuti che possono contribuire alla copertura dei “costi fissi non coperti” per le imprese particolarmente colpite dalla crisi conseguente alla pandemia, è stato aumentato da 3 a 10 milioni di euro per impresa.

È utile sottolineare che al contrario di quanto avviene per gli aiuti “*de minimis*” che erodono il tetto di aiuti a disposizione dell'impresa in misura pari all'EsL, spesso gli aiuti da “*temporary framework*” impattano nel conteggio dei sostegni ricevuti per il loro intero ammontare. È, pertanto, estremamente importante, al fine di non fruire di sostegni in misura superiore ai limiti consentiti ed essere quindi successivamente costretti a restituire l'eccedenza, monitorare costantemente l'importo degli aiuti, valutandone l'effettivo impatto in termini di “elemento di aiuto” sulla base della norma istitutiva e consultando il Rna.

Possibilità di cumulo

Le misure di aiuto di cui al QT possono essere combinate, conformemente alle disposizioni di ciascuna sezione, con gli aiuti “*de minimis*”. Si ricorda che la soglia massima per questi aiuti è pari a 200.000 euro per impresa su base triennale, salvo che nel settore della pesca e dell'acquacoltura (sino a 30.000 euro per impresa) e nel settore agricolo (sino a 25.000 euro per impresa).

Pertanto, qualora un'impresa usufruisca ad esempio di aiuti di cui alla sezione 3.1 e di aiuti “*de minimis*”, l'importo massimo di cui può beneficiare può arrivare fino a 2 milioni di euro.

La nozione di “impresa unica”

La nozione di “impresa unica” è valida sia ai fini della regolamentazione “*de minimis*” sia con riferimento agli aiuti da “*temporary framework*”.

Le regole europee stabiliscono che ai fini della verifica del rispetto dei massimali, “*le entità controllate (di diritto o di fatto) dallo stesso soggetto debbano essere considerate come un'unica impresa beneficiaria*”. Ne consegue che nel calcolo del massimale disponibile dell'impresa candidata a ricevere un sostegno,

si dovrà tener conto degli aiuti ottenuti non solo dall'impresa richiedente, ma anche da tutte le imprese, a monte o a valle, legate a essa da un rapporto di collegamento (controllo), nell'ambito dello stesso Stato membro. Il concetto di "impresa unica" è contenuto nell'[articolo 2](#), comma 2, Regolamento UE 1407/2013, a norma del quale deve essere considerata come un'unica entità, l'insieme delle imprese fra le quali esiste almeno una delle seguenti relazioni:

- detenzione della maggioranza dei diritti di voto degli azionisti e/o dei soci di un'altra impresa;
- diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del CdA, di direzione o di sorveglianza di un'altra impresa;
- possibilità di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest'ultima o in virtù di una clausola statutaria della stessa;
- possibilità, in virtù di un accordo con altri azionisti o soci di un'altra impresa, di governare la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti e/o dei soci di quest'ultima.

Fanno eccezione le imprese tra le quali il collegamento si realizza attraverso:

- un ente pubblico;
- persone fisiche.

Il rapporto di collegamento (controllo) può essere anche indiretto, cioè può sussistere anche per il tramite di un'impresa terza.

La nozione di "impresa unica" sopra richiamata non trova applicazione quando controllante e controllata hanno sede in diversi Stati.

Gli aiuti "automatici" e "semi-automatici"

Una ulteriore classificazione degli aiuti di Stato, utile al fine di districarsi negli obblighi pubblicitari connessi ai sostegni ricevuti dalle imprese e, in particolare, nella compilazione del quadro RS della dichiarazione dei redditi, è quella tra aiuti "automatici" e "semi-automatici".

Gli aiuti erogati da una P.A. che ne conosce tutti i suoi elementi, non devono essere indicati nel quadro RS della dichiarazione dei redditi dell'impresa beneficiaria. Ciò in quanto la P.A. erogatrice è già in possesso di tutte le informazioni necessarie per aggiornare il RNA. Tali sostegni sono comunque assoggettati agli obblighi pubblicitari previsti dalla L. 124/2017 (pubblicazione in bilancio o sul sito *internet* aziendale).

Ai fini di consentire il corretto e completo aggiornamento del RNA, il quadro RS deve invece essere compilato sia con riguardo agli aiuti di Stato che agli aiuti "*de minimis*" per gli aiuti fiscali:

- automatici. Si tratta di agevolazioni che vengono usufruite in autonomia dalle imprese che ne hanno diritto senza che sia necessario attivarsi presso la P.A. competente;
- semi-automatici. Si tratta in questo caso di benefici subordinati all’emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione, il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati (aiuti semi-automatici).

Anche tali aiuti sono assoggettati agli obblighi pubblicitari previsti dalla L. 124/2017.

Si ricorda che per effetto di quanto disposto dall'[articolo 11-sexiesdecies](#), D.L. 52/2021 (c.d. Decreto Riaperture), convertito con modifiche con L. 87/2021, la mancata ottemperanza degli obblighi pubblicitari imposti dalla L. 124/2017, non comporta l’applicazione di sanzioni per l’anno 2021.

SCHEDA DI SINTESI

Nel corso dell’anno 2020, al fine di contrastare gli effetti economici della crisi dovuta alla pandemia da Covid-19, lo Stato e gli altri enti pubblici territoriali, hanno messo a disposizione di imprese e professionisti, una miriade di agevolazioni nelle forme più varie.



Gli aiuti concessi sono soggetti a regole ben precise e a specifici limiti. Per poter correttamente inquadrare i sostegni ricevuti è importante conoscere il quadro di riferimento della normativa europea sugli aiuti di Stato. Il corretto inquadramento delle misure di aiuto consente di misurare le erogazioni ricevute al fine di non superare i limiti imposti dalla normativa.



Vengono fornite le nozioni fondamentali quali: la distinzione tra aiuti “*de minimis*” o da “*temporary framework*”; il concetto di “impresa unica”; la distinzione tra aiuti “automatici” e “semi-automatici”.



Vengono forniti elementi utili alla quantificazione degli aiuti ricevuti e alla loro possibilità di cumulo.

La circolare tributaria n. 33/2021

Scadenza del 15 settembre: l'Agenzia delle entrate spiega la gestione delle rateazioni

di Fabio Garrini – dottore commercialista e revisore legale

La campagna dichiarativa 2021 è stata segnata da numerose ed evidenti complicazioni legate (anche) alle problematiche Covid, sia per le difficoltà in cui versano i contribuenti, sia per gli adempimenti imposti dal Mef, molte volte ritenuti sovrabbondanti (ci si riferisce soprattutto alle altalenanti necessità di gestire in dichiarazione le indicazioni legate agli aiuti di Stato). Questo ha portato a inevitabili ritardi nella redazione dei modelli dichiarativi, con problematiche che sono state solo in parte attenuate dalle proroghe (come da tradizione, tardive e poco chiare nel loro perimetro applicativo) riguardanti i termini di versamento, che sono state introdotte negli ultimi mesi da 2 distinti provvedimenti.

Tra le questioni più ingarbugliate, va certamente annoverata quella relativa alla gestione della rateazione dei versamenti, in quanto il rinvio della scadenza al 15 settembre ha compresso tale orizzonte, lasciando peraltro numerosi dubbi applicativi; con la recente [risoluzione n. 53/E/2021](#) l'Agenzia delle entrate è intervenuta (anche in questo caso in maniera, occorre dirlo, non troppo tempestiva) per chiarire quali siano le corrette modalità attraverso le quali innescare la rateazione dei versamenti derivanti dalle dichiarazioni fiscali.

In estrema sintesi:

- chi sceglie il pagamento rateale può pagare la prima rata entro il 15 settembre e, di conseguenza, vedrà prorogate anche le successive scadenze, sulle quali saranno dovuti gli interessi al tasso del 4% annuo a decorrere dal 16 settembre. Non è, invece, possibile differire il versamento in scadenza il 15 settembre di ulteriori 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
- chi ha già versato la prima rata secondo i termini ordinari può proseguire i versamenti secondo le scadenze previste dal piano di rateazione originario, ma per le rate che scadono nel periodo 30 giugno - 31 agosto 2021 il termine può considerarsi posticipato al 15 settembre 2021, senza applicazione di interessi;
- se entro il 15 settembre si effettuano più versamenti con scadenze e importi a libera scelta (senza, quindi, avvalersi di alcun piano di rateazione), è possibile, infine, versare la differenza dovuta a saldo in

un'unica soluzione, al più tardi entro il 15 settembre 2021, senza interessi oppure in un massimo di 4 rate, di cui la prima da effettuare entro il 15 settembre, con applicazione degli interessi a partire dalla rata successiva alla prima.

La “stratificazione delle deroghe”

Con riferimento alla scadenza di versamento ordinariamente fissata al 30 giugno scorso, la prima proroga è stata disposta attraverso il D.P.C.M. 28 giugno 2021; tale provvedimento è intervenuto sulla scadenza del versamento del saldo 2020 e della prima rata dell'acconto 2021 delle imposte sui redditi e dell'Irap, nonché del saldo Iva 2020, a favore dei contribuenti interessati dall'applicazione degli Indici sintetici di affidabilità (Isa), compresi i contribuenti forfettari portandolo:

- al 20 luglio 2021, senza alcuna maggiorazione; oppure
- al 20 agosto 2021, con la maggiorazione dello 0,40%.

Successivamente, l'[articolo 9-ter](#), D.L. 73/2021, c.d. “Decreto Sostegni-bis”, introdotto in sede di conversione nella L. 106/2021, ha previsto un ulteriore slittamento di tale scadenza al 15 settembre 2021. In particolare, è previsto che, per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice sintetico di affidabilità, dal relativo decreto di approvazione del Mef, i termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da quelle in materia di Irap e da quelle dell'Iva che scadono dal 30 giugno al 31 agosto 2021, in deroga a quanto disposto dall'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 435/2001, secondo cui i versamenti delle imposte possono essere effettuati entro il 30° giorno successivo al termine ordinario maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, sono prorogati al 15 settembre 2021 senza alcuna maggiorazione.

Con la conversione del Decreto Sostegni-bis, quindi, nei fatti, finisce per perdere di efficacia la precedente proroga al 20 luglio 2021, con la conseguenza che si avranno quasi 2 mesi in più per effettuare i versamenti dovuti per i saldi delle imposte 2020 e per il versamento del primo acconto per il 2021.

“1. Per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all'articolo 9-bis, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, i termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive e da quelle dell'imposta sul valore aggiunto che scadono dal 30 giugno al 31 agosto

2021, in deroga a quanto disposto dall'articolo 17, comma 2, del regolamento di cui al D.P.R. 435/2001, sono prorogati al 15 settembre 2021 senza alcuna maggiorazione.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche ai soggetti che presentano cause di esclusione dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, compresi quelli che adottano il regime di cui all'articolo 27, comma 1, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011, a quelli che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, nonché ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116, Tuir, di cui al decreto del D.P.R. 917/1986, aventi i requisiti indicati al comma 1 del presente articolo”.

Ambito soggettivo dell'ulteriore proroga

La proroga al 15 settembre 2021 dei versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, Irap e Iva riguarda esclusivamente i contribuenti:

- che svolgono attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa di cui all'[articolo 9-bis](#), D.L. 50/2017; e
- che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto Mef di approvazione (pari a 5.164.569 euro).

Il differimento trova applicazione anche per i soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese “trasparenti” ai sensi degli articoli [5](#), [115](#) e [116](#), Tuir, che possiedano i requisiti indicati e non superino il limite di ricavi o compensi. Quindi, vi rientrano:

- collaboratori dell'impresa familiare/coniuge dell'azienda coniugale;
- soci di società di persone;
- soci di associazioni professionali;
- soci di società di capitali trasparenti.

Sul tema dell'aspetto soggettivo è intervenuta la [risoluzione n. 53/E/2021](#) (peraltro confermando quando già in precedenza venne affermato in relazione ad analoghe proroghe) stabilendo che, come previsto dalla norma in commento, la proroga al 15 settembre 2021 dei termini dei versamenti si riferisce a tutti i contribuenti che, contestualmente:

- esercitano, in forma di impresa o di lavoro autonomo, tali attività prescindendo dal fatto che gli stessi applichino o meno gli Isa;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun Isa, dal relativo decreto ministeriale di approvazione;

e, quindi, ricorrendo tali condizioni, si applica anche ai contribuenti che, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020:

- applicano il regime forfetario agevolato, previsto dall'articolo 1, commi da [54](#) a [89](#), L. 190/2014;
- applicano il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'[articolo 27](#), commi 1 e 2, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011;
- partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli [5](#), [115](#) e [116](#), Tuir, aventi i requisiti indicati al comma 1 dell'[articolo 9-ter](#), D.L. 73/2021;
- determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- ricadono nelle altre cause di esclusione dagli Isa.

Va ricordato che quest'anno i soggetti esclusi dall'applicazione degli Isa sono certamente una gran quantità in quanto operano le cause di esclusione introdotte dal decreto Mef del 2 febbraio 2021 per tenere conto delle difficoltà derivanti dell'emergenza dovuta al Covid-19. Anche i contribuenti interessati da tali situazioni hanno pertanto potuto beneficiare del differimento dei versamenti al 15 settembre 2021.

Codice	Causa di esclusione "anti Covid"
15	Contribuenti che hanno subito una diminuzione dei ricavi di cui all' articolo 85 , comma 1, Tuir, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all' articolo 54 , comma 1, Tuir, di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente
16	Contribuenti che hanno aperto la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019
17	Contribuenti che esercitano, in maniera prevalente, le specifiche attività economiche individuate dal D.M. 2 febbraio 2021 e dal D.M. 30 aprile 2021 (si tratta delle attività riconducibili ai codici attività riportati in allegato alle istruzioni alla compilazione del modello Isa)

Versamenti che rientrano nell'ulteriore proroga

Siccome la proroga in discussione riguarda i versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dell'Iva i cui termini scadono dal 30 giugno al 31 agosto 2021, vi rientra, oltre che il versamento del saldo dell'Irpef, dell'Ires, dell'Irap e dell'Iva 2020, nonché della prima rata dell'acconto Irpef, Ires e Irap 2021, anche il versamento:

- del saldo 2020 dell'addizionale regionale Irpef;
- del saldo 2020 e dell'eventuale acconto 2021 dell'addizionale comunale Irpef;
- del saldo 2020 e dell'eventuale prima rata dell'acconto 2021 della "cedolare secca sulle locazioni";
- del saldo 2020 e dell'eventuale prima rata dell'acconto 2021 dell'imposta sostitutiva dovuta dai lavoratori autonomi e dagli imprenditori individuali che adottano il regime dei c.d. "contribuenti minimi" ([articolo 27](#), D.L. 98/2011) o il regime fiscale forfetario ex L. 190/2014;

- del saldo 2020 e dell'eventuale prima rata dell'acconto 2021 delle imposte patrimoniali dovute da parte delle persone fisiche residenti che possiedono immobili e/o attività finanziarie all'estero (Ivie e/o Ivafe);
- del diritto annuale 2021 dovuto alle CCIAA, ai sensi dell'[articolo 8](#), D.M. 359/2001;
- del saldo per il 2020 e della prima rata dell'acconto per il 2021 dei contributi eccedenti il minimale dovuti da artigiani e commercianti e dai professionisti iscritti alla gestione separata Inps (ex [articolo 18](#), comma 4, D.Lgs. 241/1997);
- del saldo annuale Iva 2020, siccome può essere versato entro il termine previsto per il pagamento delle imposte sui redditi, aggiungendo uno 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al termine ordinario del 16 marzo 2021;
- dell'Iva dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati per migliorare il punteggio Isa ([articolo 9-bis](#), comma 10, D.L. 50/2017);
- dell'acconto del 20% per i redditi a tassazione separata;
- dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione dei beni d'impresa o per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori contabili di bilancio, ai sensi dell'[articolo 110](#), D.L. 104/2020, posto che il versamento dell'imposta sostitutiva o della prima rata va effettuato entro il termine previsto per il saldo 2020 delle imposte sui redditi;
- dell'imposta sostitutiva dovuta a seguito dell'opzione per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio derivanti da operazioni straordinarie (ex [articolo 176](#), comma 2-ter, Tuir e [articolo 15](#), comma 10, D.L. 185/2008);
- dell'imposta sostitutiva del 20-26% dovuta sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni (da dichiarare, rispettivamente, nella sezione I e II del quadro RT del modello Redditi 2021 PF).

Per i soci di Srl artigiane e commerciali non in regime di trasparenza fiscale l'ulteriore proroga al 15 settembre 2021 si applica esclusivamente per il versamento dei contributi Inps eccedenti il minimale, mentre per le imposte dovute (Irpef, addizionali, cedolare secca, etc.) non si è innescato alcun differimento.

Le rateizzazioni

A causa del significativo rinvio della scadenza e considerando la formulazione letterale scelta dal Legislatore, l'aspetto che creava i maggiori problemi interpretativi in relazione al funzionamento della proroga era certamente la gestione delle rateizzazioni di quanto dovuto a titolo di saldo 2020 e acconto 2021.

Visto il tenore letterale della norma, si era da subito diffusa tra i commentatori la tesi per cui, a differenza delle versioni approvate negli anni passati, la proroga non dovesse influenzare il piano di rateazione prescelto.

La proroga al 15 settembre 2021, derogando a quanto previsto dal comma 2 dell'[articolo 17](#), D.P.R. 435/2001, di fatto cancellava lo slittamento dello 0,40%. Essa, in sostanza, sembrava lasciare inalterate le scadenze delle rate in funzione del piano di rateazione prescelto, azzerando gli interessi sulle rate scadenti fino al 15 settembre, obbligando a rifare il calcolo degli interessi sulle rate scadenti dopo il 15 settembre.

In realtà, nella [risoluzione n. 53/E/2021](#) l'Agenzia delle entrate dimostra di preferire una modalità di rateazione più "tradizionale".

Nella richiamata risoluzione l'Agenzia delle entrate osserva che:

- in base all'[articolo 20](#), D.Lgs. 241/1997, le somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto delle imposte sui redditi, compreso il versamento annuale dell'Iva, e dell'Irap possono essere versate anche in rate mensili di pari importo, di cui la prima in scadenza entro il 15 settembre 2021;
- la rateazione deve concludersi in ogni caso entro il mese di novembre e sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso del 4% annuo, ai sensi dell'[articolo 5](#), comma 1, D.M. 21 maggio 2009, a decorrere dal 16 settembre.

Tanto premesso, tenuto conto del tenore letterale della norma, che ha prorogato *"al 15 settembre 2021"* *"i termini dei versamenti... che scadono dal 30 giugno al 31 agosto 2021"* – intendendosi, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.P.R. 435/2001, il termine del 30 giugno per il versamento del saldo e del primo acconto, compreso il versamento annuale dell'Iva, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ovvero i termini di versamento che scadono in detto arco temporale per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (articolo 17, D.P.R. 435/2001) – i termini di versamento possono così riassumersi:

1. entro il 15 settembre 2021, nel caso di versamento in unica soluzione, per tutti i soggetti che hanno beneficiato della proroga - titolari o non titolari di partita Iva;
2. nel caso di versamento rateizzato:
 - a. per i soggetti titolari di partita Iva:
 - i. entro il 15 settembre 2021 la prima rata, senza interessi;
 - ii. entro il 16 settembre 2021 la seconda rata, con interessi;
 - iii. entro il 18 ottobre 2021 la terza rata, con interessi;
 - iv. entro il 16 novembre 2021 la quarta rata, con interessi;
 - b. per i soggetti non titolari di partita Iva che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli [5](#), [115](#) e [116](#), Tuir:
 - i. entro il 15 settembre 2021, la prima rata, senza interessi;

- ii. entro il 30 settembre 2021, la seconda rata, con interessi;
- iii. entro il 2 novembre 2021, la terza rata, con interessi;
- iv. entro il 30 novembre 2021, la quarta rata, con interessi.

Titolari di partita Iva		
Numero rata	Scadenza	Interessi %
1	15 settembre	0
2	16 settembre	0,01
3	18 ottobre	0,34
4	16 novembre	0,67

Non titolari di partita Iva		
Numero rata	Scadenza	Interessi %
1	15 settembre	0
2	30 settembre	0,17
3	2 novembre	0,50
4	30 novembre	0,83

Tenendo conto dei citati dubbi interpretativi, l'Agenzia delle entrate ha deciso di salvaguardare i diversi piani di rateazione che sono stati iniziati dai contribuenti precedentemente all'emanazione della [risoluzione n. 53/E/2021](#).

Infatti, in tale documento si legge come i soggetti che hanno già iniziato il pagamento in forma rateale, nel rispetto di termini vigenti prima della proroga, possono proseguire i versamenti secondo le scadenze previste dal piano di rateazione originario. In questo caso, il termine di versamento delle rate in scadenza nel periodo 30 giugno - 31 agosto 2021 può considerarsi posticipato al 15 settembre 2021, senza applicazione di interessi.

Sulle rate aventi scadenza successiva al 15 settembre 2021 sono dovuti gli interessi al tasso del 4% annuo, a decorrere dal 16 settembre 2021. Gli interessi di rateazione eventualmente già versati, non più dovuti per effetto della proroga, possono essere scomputati dagli interessi dovuti sulle rate successive.

In tutti i casi, precisa l'Agenzia delle entrate, è, comunque, necessario dare evidenza, nella delega di pagamento, del numero di rata versata.

Qualora, invece, entro il termine del 15 settembre 2021, si effettuino più versamenti con scadenze e importi a libera scelta (senza, quindi, avvalersi di alcun piano di rateazione), è possibile versare la differenza dovuta a saldo:

- in un'unica soluzione, al più tardi entro il 15 settembre 2021, senza interessi;

– in un massimo di 4 rate, di cui la prima da effettuare entro il 15 settembre 2021, con applicazione degli interessi a partire dalla rata successiva alla prima.

Differimento al 15 ottobre 2021 con lo 0,40% escluso

Sulla base della tecnica legislativa adottata, pareva già da subito esclusa la possibilità di differire ulteriormente il versamento delle imposte di 30 giorni – quindi al 15 ottobre 2021 – corrispondendo la maggiorazione dello 0,40%. Ciò in quanto la proroga inserita in sede di conversione del Decreto Sostegni-*bis* rappresentava, già di per sé, un differimento sostitutivo della possibilità di effettuare il pagamento entro 30 giorni con applicazione dello 0,40%, essendo espressamente prevista in deroga a quanto disposto dal comma 2 dell'[articolo 17](#), D.P.R. 435/2001.

Questo aspetto è stato confermato dalla [risoluzione n. 53/E/2021](#):

“Poiché la proroga si applica “in deroga a quanto disposto dall’articolo 17, comma 2, del regolamento di cui al D.P.R. 435/2011”, non è possibile differire il versamento in scadenza il 15 settembre 2021 di ulteriori 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo”.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 9-*ter*, Decreto Sostegni-*bis*, introdotto in sede di conversione, ha stabilito lo slittamento al 15 settembre 2021 del termine per il versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, Irap e Iva, che sarebbe scaduto dal 30 giugno al 31 agosto 2021.



Lo slittamento è applicabile a tutti i soggetti che svolgono attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro.



È consentita la rateizzazione delle somme dovute, con un massimo di 4 rate, a decorrere dal 15 settembre 2021.



Le scadenze di versamento delle rate sono differenziate a seconda che il soggetto sia titolare di partita Iva o meno (in quest'ultima categoria ricadono i soci di società trasparenti in condizioni di beneficiare della proroga al 15 settembre).



I soggetti che hanno già iniziato il pagamento in forma rateale, nel rispetto di termini vigenti prima della proroga, possono proseguire i versamenti secondo le scadenze previste dal piano

di rateazione originario. In questo caso, il termine di versamento delle rate in scadenza nel periodo 30 giugno - 31 agosto 2021 può considerarsi posticipato al 15 settembre 2021, senza applicazione di interessi.



Poiché la proroga si applica *“in deroga a quanto disposto dall’articolo 17, comma 2, D.P.R. 435/2011”*, non è possibile differire il versamento in scadenza il 15 settembre 2021 di ulteriori 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.



Euroconference
 Editoria

! « **NUOVA USCITA** »

GIUGNO 2021 »



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

Autore: Fabio Giommoni

Prezzi di listino	Versione cartacea	Versione eBook
	€ 30,00	€ 25,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 33/2021

I nuovi servizi *online* dell'Agenzia delle entrate

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

Come è noto, l'Agenzia delle entrate, in relazione all'emergenza sanitaria da Covid-19, ha puntato sui diversi servizi *online* offerti¹, fruibili direttamente da casa o dal proprio studio professionale, che consentono anche una migliore gestione del tempo, unitamente a una serie di servizi essenziali erogati in modalità semplificata, anche tramite *e-mail* o pec.

Il quadro si è arricchito in questi giorni di nuovi servizi *web*, per ricevere certificati e consegnare documenti, unitamente alla possibilità di presentare la dichiarazione di successione, in modalità assistita, così da offrire all'utenza in genere e al mondo professionale un'Amministrazione sempre più telematica.

Vediamo, quindi, di fare il punto sui servizi di maggiore interesse, soffermandoci naturalmente sui nuovi.

I servizi senza registrazione

Nello schema che segue ricordiamo i servizi che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti, con i quali, senza che sia necessario registrarsi, è possibile effettuare una serie di operazioni.

I servizi offerti senza registrazione			
Richiedere il duplicato della tessera sanitaria o del tesserino di codice fiscale	Calcolare il bollo auto e il superbollo, inserendo la targa, i kW o i Cv	Verificare la validità di un numero di partita Iva o di un codice fiscale	Calcolare gli importi per la tassazione degli atti giudiziari
Verificare la regolarità dei contrassegni telematici (sostitutivi delle marche da bollo)	Controllare la validità delle partite Iva comunitarie (archivio Vies)	Calcolare le rate per il controllo automatizzato e formale della dichiarazione	Verificare i documenti con glifo inviati dall'Agenzia delle entrate
Compilare e stampare il modello F23	Verificare le dichiarazioni d'intento	Prenotazioni appuntamenti	Eliminacode <i>online</i>
Ricerca del codice identificativo dei contratti di locazione ²	Ricerca professionisti abilitati all'apposizione visto di conformità	Prenotazione di richiamata	Trova l'ufficio

¹ Cfr. G. Antico "[I servizi online dell'Amministrazione finanziaria. I servizi fiscali dell'Agenzia delle entrate](#)" in La circolare tributaria n. 11/2020; G. Antico "[I servizi online dell'Amministrazione finanziaria. I servizi fiscali del territorio](#)" in La circolare tributaria n. 12/2020 e G. Antico "[I servizi online dell'agente della riscossione](#)" in La circolare tributaria n. 14/2020.

² Questa funzione permette di reperire il codice identificativo di un contratto di locazione o di affitto da indicare nel modello F24 Elementi identificativi per i pagamenti relativi agli adempimenti successivi alla prima registrazione (annualità successiva, cessione, risoluzione e proroga del contratto). Il codice identificativo del contratto assicura l'abbinamento del versamento al contratto.

L'accesso ai servizi *online*

Dal 1° marzo 2021, in linea con quanto disposto dal D.L. 76/2020, l'Agenzia delle entrate non rilascia nuove credenziali *Fisconline* ai cittadini.

Restano valide, comunque, le credenziali *Fisconline* già in possesso degli utenti e in uso, ma che verranno dismesse il 30 settembre 2021.

Dal 1° marzo prossimo, quindi, chi non possiede le credenziali *Fisconline* potrà accedere all'area riservata dei servizi *online* dell'Agenzia delle entrate utilizzando esclusivamente una delle 3 modalità di autenticazione universali, Spid, Cie o Cns, riconosciute per accedere ai servizi *online* di tutte le P.A.. Nulla cambia, invece, per professionisti e imprese. I professionisti e le imprese in possesso delle credenziali *entratel*, *Fisconline* e *Sister*, rilasciate dall'Agenzia delle entrate, potranno continuare a utilizzarle anche dopo il 1° marzo e fino alla data che sarà stabilita con un apposito decreto attuativo, come previsto dal Codice dell'Amministrazione digitale (Cad). Anche le persone fisiche titolari di partita Iva e/o che risultino già incaricate a operare in nome e per conto di altri soggetti, possono richiedere e utilizzare le credenziali dopo il 1° marzo.

Il *restyling* del sito dell'Agenzia delle entrate

L'area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate si è arricchita di nuovi servizi e funzionalità e diventa più semplice da fruire tramite *smartphone* e *tablet*.

I cittadini potranno personalizzarla, aggiungendo tra i preferiti i servizi più utilizzati, e avvalersi di un nuovo motore di ricerca per trovarli più rapidamente.

Una volta effettuato l'accesso, l'area riservata mostra una sezione "in primo piano" con le ultime novità fiscali più importanti e uno spazio in cui è possibile consultare eventuali notifiche personali, come le ricevute relative alla trasmissione di atti, le dichiarazioni, i versamenti e così via, oltre alla possibilità di impostare in brevissimo tempo le informazioni fondamentali del profilo utente (*e-mail* o *pec*, telefono, etc.). L'assistenza *online* resterà sempre attiva e a portata di mano, per aiutare l'utente a orientarsi tra i vari servizi *online*.

I 3 nuovi servizi

Al via 3 nuovi servizi sul sito dell'Agenzia delle entrate:

- consegna documenti e istanze;
- certificati;
- successione *web*.

I 3 nuovi servizi *web* sono “pronti all’uso”: non richiedono, cioè, che venga installato e configurato in remoto alcun *software* ma semplicemente che l’utente acceda tramite credenziali Spid, oppure con la propria Cie o la propria Cns, o, se ne è in possesso, con le proprie credenziali *Fisconline/entratel*.

Consegna documenti e istanze

Il nuovo servizio “Consegna documenti ed istanze” è accessibile tramite l’area riservata del sito www.agenziaentrate.gov.it e permette di inviare direttamente *online* alcune tipologie di documenti e istanze agli uffici dell’Agenzia delle entrate, senza recarsi fisicamente ai *front office*.

Si tratta di un ulteriore servizio che si aggiunge a quelli già disponibili via *web* e che consente ai cittadini di inviare documenti e ricevere assistenza, senza dover necessariamente accedere a un ufficio territoriale dell’Agenzia delle entrate.

L’utente identificato accede al servizio, dichiara se invia per proprio conto o per conto di altri, conferma i suoi contatti (*e-mail* e/o telefono), seleziona il tipo di documento o di istanza che vuole inviare, fornendo eventualmente brevi informazioni, individua la struttura destinataria, carica il documento e lo invia. Una volta completati i controlli sui *file* (*antivirus* e formato), la procedura genera e rende disponibile in area autenticata la ricevuta, con il relativo protocollo.

Lo strumento non può essere utilizzato se sono previste – normativamente o da provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate specifiche modalità di presentazione.

Rilascio certificati

Nella nuova area riservata è stata predisposta una funzionalità dedicata al rilascio dei certificati di attribuzione del codice fiscale e di attribuzione della partita Iva, certificazioni che fino a oggi erano rilasciate solo in ufficio, anche tramite servizi agili.

Il servizio è molto semplice e consente la rapida generazione, il *download* e l’eventuale stampa del certificato, in formato originale e in copia conforme.

Successioni web

Il nuovo servizio “successioni *web*” - che consente di inviare via *web* la dichiarazione e la domanda di volture catastali - è ora attivo e disponibile nell’area riservata del sito dell’Agenzia delle entrate.

Dichiarazioni di successione *web* permette di avere in tempo reale i singoli dati inseriti e consente all’utente di caricare direttamente le informazioni degli immobili registrate in Catasto.

Per accedere, basta inserire le proprie credenziali: un percorso guidato aiuta l'utente a riempire correttamente i campi, segnalando eventuali errori, mentre una nuova funzionalità permette di importare i dati in possesso dell'Agenzia delle entrate.

Viene, inoltre, offerto supporto alla compilazione tramite alcuni messaggi che segnalano in tempo reale l'inserimento di dati non corretti o documenti non conformi, sulla base delle informazioni in possesso del Fisco, per supportare il contribuente e aiutarlo a non commettere errori.

Il nuovo strumento permette:

- la compilazione delle diverse sezioni della dichiarazione di successione e successiva presentazione;
- la consultazione delle dichiarazioni di successione già presentate.

I servizi essenziali erogati in modalità semplificata

Come anticipato in premessa, l'Agenzia delle entrate, per contenere maggiormente il rischio di diffusione del contagio ha introdotto, per tutta la durata dell'emergenza sanitaria, procedure semplificate per richiedere, anche tramite *e-mail* o pec, alcuni servizi che normalmente i contribuenti richiedono agli sportelli. Servizi che continuano a essere erogati in modalità agile.

Rilascio certificati

Le imprese possono richiedere i certificati (per esempio, carichi pendenti, residenza fiscale) tramite pec del soggetto interessato, allegando i seguenti documenti:

Documenti da allegare
<ul style="list-style-type: none"> • copia della richiesta sottoscritta dal rappresentante legale (o suo delegato) con firma autografa o richiesta sottoscritta con firma digitale; • eventuale documentazione a corredo; • copia del documento di identità del richiedente, della delega e del documento d'identità del delegante; • attestazione di versamento (F24) dell'imposta di bollo dovuto sia per l'istanza che per il certificato, nonché dei diritti di ricerca (c.d. tributi speciali)³

Il certificato, sottoscritto digitalmente dal direttore dell'ufficio o da un suo delegato, sarà trasmesso all'indirizzo pec utilizzato per la richiesta.

Codice fiscale tessera sanitaria

La richiesta di attribuzione di codice fiscale/tessera sanitaria ai neonati e nei casi di comprovata urgenza può essere trasmessa tramite pec o *e-mail*. Il messaggio deve contenere i seguenti documenti:

³ Il versamento può avvenire tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (F24 *web*), con i sistemi di *home banking* o con modello F24 ordinario utilizzando il codice tributo 1599 per l'imposta di bollo (32 euro) e il codice 1538 per i tributi speciali nella misura di 12,40 euro, salvo richiesta di integrazione da parte dell'ufficio.

Documenti da allegare
<ul style="list-style-type: none"> • copia del modello AA4/8 - pdf compilato e sottoscritto con firma autografa o il modello firmato digitalmente; • eventuali documenti a supporto (per esempio, certificato di nascita o dichiarazione di nascita rilasciata dall'ospedale, in quest'ultimo caso il genitore dovrà accertare l'avvenuta iscrizione all'Anagrafe comunale, copia della denuncia di furto o smarrimento); • copia del documento di identità del richiedente

Il certificato del codice fiscale/tessera sanitaria, sottoscritto digitalmente dal responsabile dell'ufficio o da un suo delegato, sarà trasmesso all'indirizzo *e-mail* o pec utilizzato per la richiesta.

Registrazione atti privati

I contribuenti che devono richiedere la registrazione di un atto possono farlo via *e-mail* o pec inviando la seguente documentazione:

Documentazione da allegare
<ul style="list-style-type: none"> • l'atto firmato digitalmente o copia dell'atto sottoscritto con firma autografa; • il modello 69 - pdf o RLI - pdf debitamente compilato e sottoscritto; • la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà - doc, resa ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, di essere in possesso dell'atto in originale e della conformità a questo della copia e delle immagini inviate e contenente l'impegno a depositare in ufficio l'atto in originale una volta terminato il periodo emergenziale (dichiarazione non necessaria in caso di trasmissione dell'atto sottoscritto digitalmente); • la copia del documento di identità del richiedente; • il modello di versamento dei tributi autoliquidati

Resta ferma la possibilità di registrazione dei contratti di locazione e di comunicazione degli adempimenti successivi (proroghe, cessioni, risoluzioni) mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate ([RLI](#) accessibile con le credenziali di Fisconline).

Rimborsi fiscali

Le richieste di rimborso di imposte dirette, Iva o di altre imposte indirette, possono essere trasmesse tramite *e-mail*, pec o raccomandata inviando la seguente documentazione.

Documentazione da allegare
<ul style="list-style-type: none"> • copia dell'istanza di rimborso sottoscritta con firma autografa o istanza firmata digitalmente; • documenti allegati necessari a dimostrare il diritto al rimborso; • copia del documento di identità del richiedente

Le coordinate bancarie o postali per l'accredito dei rimborsi ([modulo - pdf](#)) possono essere comunicate all'Agenzia delle entrate tramite i servizi telematici (cassetto fiscale utilizzando le credenziali Fisconline), tramite raccomandata o tramite pec, di uso esclusivo dell'interessato, trattandosi di attività non delegabile.

Prenotazione Cup

L'emergenza sanitaria ha indotto l'Agenzia delle entrate a potenziare una diversa modalità di accesso agli uffici: il Cup. Strumento che consente di prenotare un appuntamento e recarsi in ufficio – sempre che sia necessario, all'orario stabilito, evitando inutile attese e code.

La prenotazione può essere effettuata telefonicamente o via *web*, scegliendo l'ufficio presso il quale recarsi, oltre al giorno e all'ora desiderati, e il servizio per il quale chiedere assistenza.

SCHEDA DI SINTESI

L'Agenzia delle entrate, in relazione all'emergenza sanitaria da Covid-19, ha puntato sui diversi servizi *online* offerti, fruibili direttamente da casa o dal proprio studio professionale, che consentono anche una migliore gestione del tempo, unitamente a una serie di servizi essenziali erogati in modalità semplificata, anche tramite *e-mail* o *pec*.



Il quadro si è arricchito in questi giorni di nuovi servizi *web*, per ricevere certificati e consegnare documenti, unitamente alla possibilità di presentare la dichiarazione di successione, in modalità assistita, così da offrire all'utenza in genere e al mondo professionale una Amministrazione sempre più telematica. Vediamo, quindi, di fare il punto sui servizi di maggiore interesse, soffermandoci naturalmente sui nuovi.



Il nuovo servizio "Consegna documenti ed istanze" è accessibile tramite l'area riservata del sito www.agenziaentrate.gov.it e permette di inviare direttamente *online* alcune tipologie di documenti e istanze agli uffici dell'Agenzia delle entrate, senza recarsi fisicamente ai *front office*.



Nella nuova area riservata è stata predisposta una funzionalità dedicata al rilascio dei certificati di attribuzione del codice fiscale e di attribuzione della partita Iva, certificazioni che fino a oggi erano rilasciate solo in ufficio, anche tramite servizi agili.



Il nuovo servizio successioni *web* - che consente di inviare via *web* la dichiarazione e la domanda di volture catastali - è ora attivo e disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia.



Inoltre, per contenere maggiormente il rischio di diffusione del contagio, continuano a essere previste procedure semplificate per richiedere, anche tramite *e-mail* o *Pec*, alcuni servizi che normalmente i contribuenti richiedono agli sportelli.

La circolare tributaria n. 33/2021

Isa Italia SA 720B: le responsabilità dell'incaricato della revisione legale relativamente alla Relazione sulla gestione e relative attività da svolgere

di Stefania Grazia - dottore commercialista e revisore legale

Ai sensi dell'[articolo 2428](#), comma 1, cod. civ., il bilancio d'esercizio deve essere corredato *"da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta"*. La Relazione sulla gestione, dal punto di vista normativo, non è parte integrante del bilancio d'esercizio, ma costituisce tecnicamente un allegato di bilancio, da esso distinto, che riporta un resoconto sull'andamento economico, sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa e sui principali rischi e incertezze di gestione cui la stessa è esposta. La predisposizione della Relazione sulla gestione è obbligatoria per la generalità delle società di capitali, con esclusione delle società di minori dimensioni che redigono il bilancio in forma abbreviata ([articolo 2435-bis](#), comma 6, cod. civ.) e delle micro imprese ([articolo 2435-ter](#), comma 2, cod. civ.). Il revisore o la società di revisione, incaricati di effettuare la revisione legale dei conti ai sensi dell'[articolo 14](#), D.Lgs. 39/2010, devono, tra l'altro, esprimere: *"...e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori; ..."*.

Contenuto Relazione sulla gestione - normativa di riferimento

Il contenuto della relazione sulla gestione è disciplinato, in primo luogo, dall'articolo 2428, cod. civ., che riporta l'elenco delle informazioni essenziali che devono essere inserite nel documento come riepilogato sinteticamente nella seguente tabella:

Norma di riferimento	Informazioni da includere nella Relazione sulla gestione	Osservazioni
Articolo 2428 , comma 1, cod. civ.	Un'analisi della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione e una descrizione dei principali rischi e incertezze ai quali la società è esposta	Oltre a commenti generali circa l'andamento dell'esercizio, nella prassi vengono inseriti Stato patrimoniale e Conto economico riclassificati secondo una logica più strettamente finanziaria il primo e in base a criteri gestionali il secondo
Articolo 2428, comma 2, cod. civ.	Indicatori finanziari e/o non finanziari relativi al bilancio chiuso, nonché informazioni relative all'ambiente e al personale	Di regola, vengono inseriti gli indici di redditività, di solidità finanziaria e patrimoniale in base ai parametri più comunemente accettati. Non esistono obblighi specifici su come esporre tali analisi, lo scopo è quello di fornire elementi utili a rappresentare fedelmente e in maniera esauriente lo stato di salute della gestione dell'impresa nei diversi e complementari aspetti che la caratterizzano. Attraverso opportuni indicatori è, inoltre, necessario fornire informazioni che consentano di analizzare i miglioramenti o i peggioramenti delle condizioni in cui la società realizza la produzione di beni o servizi, sotto i diversi aspetti dell'impatto ambientale. Le informazioni riguardanti il personale sono finalizzate a consentire una migliore comprensione delle modalità con cui si esplica il rapporto tra la società e le persone con cui collaborano
Articolo 2428, comma 3, cod. civ.	1. le attività di R&S	Si tratta di informazioni che danno un segnale importante sull'andamento della gestione strategica dell'impresa
	2. i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime	Oltre al commento generale circa l'andamento della gestione nei vari settori in cui la società ha operato, anche attraverso imprese controllate, occorre riportare, generalmente in forma tabellare, i valori di credito, debito, costi e ricavi consuntivati nell'esercizio nei confronti delle società appartenenti allo stesso gruppo

	<p>3. il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente</p> <p>4. il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni</p>	Si tratta di informazioni desumibili dal bilancio
	6. l'evoluzione prevedibile della gestione	Nei casi in cui siano presenti dubbi di continuità aziendale, si dovranno descrivere le modalità e le attività per mezzo delle quali si prevede un possibile ripristino dell'equilibrio economico e finanziario o le operazioni che la società ha pianificato di porre in essere per reagire alla situazione di crisi
	6-bis. in relazione all'uso, da parte della società, di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio	Si tratta di informazioni generalmente già commentate anche in Nota integrativa a cui si può fare rimando
	<p>7. gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste</p> <p>8. l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari</p>	Per ogni tipologia di rischio individuato, gli amministratori devono descrivere in che modo gli stessi possono gravare sul futuro andamento della gestione e sul conseguimento dei propri obiettivi e descrivere conseguentemente le eventuali misure di monitoraggio e di mitigazione dei rischi medesimi
Articolo 2428 , comma 4, cod. civ.	L'elenco delle sedi secondarie della società	
Articolo 2364 , comma 2, cod. civ.	La relazione deve contenere l'indicazione dei motivi a fronte dei quali la convocazione dell'assemblea è avvenuta entro 180 giorni (anziché 120) dalla chiusura dell'esercizio sociale	<p>Le motivazioni di rinvio a 180 giorni sono sostanzialmente 2:</p> <p>1) obbligo di redazione del bilancio consolidato;</p> <p>2) quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società. In questi casi, le ragioni della dilazione</p>

		devono essere segnalate dagli amministratori nella relazione sulla gestione
Articolo 2391-bis , comma 1, cod. civ.	Gli organi di amministrazione delle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio adottano, secondo principi generali indicati dalla Consob, regole che assicurano la trasparenza e la correttezza sostanziale e procedurale delle operazioni con parti correlate e li rendono noti nella relazione sulla gestione	Per la definizione delle parti correlate si deve fare riferimento a quanto enunciato nei Principi contabili internazionali (las 24)
Articolo 2497-bis , comma 5, cod. civ.	Gli amministratori devono indicare nella Relazione sulla gestione i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le altre società che vi sono soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio dell'impresa sociale e sui suoi risultati	L'informativa della Relazione sulla gestione deve mettere il lettore del bilancio nelle condizioni di poter valutare nel complesso l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento e la rispondenza di tale esercizio all'interesse della società stessa
Articolo 2497-ter , cod. civ.	Le decisioni delle società soggette ad attività di direzione e coordinamento, quando da questa influenzate, debbono essere analiticamente motivate e recare puntuale indicazione delle ragioni e degli interessi la cui valutazione ha inciso sulla decisione	Il Legislatore prevede che le decisioni adottate dalle società soggette ad attività di direzione e coordinamento debbano essere analiticamente motivate e recare puntuale indicazione delle ragioni e degli interessi la cui valutazione ha inciso sulle suddette decisioni
Articolo 2545 , cod. civ.	Si impone agli amministratori delle società cooperative di dare conto dei criteri seguiti per il conseguimento dello scopo mutualistico	Vengono inseriti sia descrizioni sia conteggi numerici circa l'evidenza dello scopo mutualistico che della mutualità prevalente

Principio di revisione Isa Italia SA 720B - Giudizio di coerenza

Il principio di revisione SA 720B tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio d'esercizio e sulla loro conformità rispetto alle richieste provenienti dalle norme di legge. Si tratta di uno di quei principi di revisione specifici della realtà italiana e non di derivazione internazionale, elaborato al solo scopo di adempiere a disposizioni normative e regolamentari altrettanto italiane. Tenuto conto degli obblighi sanciti dall'[articolo 14](#), comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010, il principio di revisione è stato elaborato al fine di identificare gli obiettivi del revisore in tale contesto e definire l'attività che lo stesso deve porre in essere per il raggiungimento degli obiettivi stessi. Tale principio fa comunque parte del set dei Principi contabili internazionali "Isa

Italia” ed è entrato in vigore per le revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziavano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Come indicato nel principio di revisione in esame, gli obiettivi del revisore in rapporto alla Relazione sulla gestione, sono specificatamente i seguenti: *“a) formarsi un giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge; b) esprimere il giudizio di cui al precedente punto a) nella propria relazione di revisione; c) considerare l’esistenza, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell’impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, di eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta; d) rilasciare nella propria relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti”.*

Il principio di revisione precisa che la responsabilità della redazione della Relazione sulla gestione, nonché del suo contenuto, in conformità a quanto previsto dalle norme di legge, compete agli amministratori o ad altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato. Il revisore ha, invece, la responsabilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità delle informazioni contenute nella Relazione sulla gestione con il bilancio d’esercizio sulla base delle procedure di revisione svolte e illustrate nel medesimo principio SA Italia 720B.

Il giudizio del revisore si sostanzia, in primo luogo, in 2 tipologie:

- un giudizio di coerenza; e
- un giudizio di conformità.

Il giudizio di coerenza si riferisce a quelle informazioni, contenute nella Relazione sulla gestione, che sono strettamente correlate al bilancio d’esercizio o a esso riconducibile attraverso il sistema contabile di riferimento. La Relazione sulla gestione, come esposto nel precedente paragrafo, contiene infatti informazioni che, per loro natura, possono derivare direttamente dal bilancio oggetto di revisione contabile o essere a esso riconducibili. Ne sono esempio: le riclassificazioni dello Stato patrimoniale e del Conto economico, la ripartizione di ricavi per linea di prodotto, gli indicatori finanziari, patrimoniali ed economici; la posizione finanziaria netta; le informazioni relative a rapporti con parti correlate e ancora informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti. Nello stesso tempo, la Relazione sulla gestione può, altresì, contenere informazioni che, per loro natura, non sono estratte dal bilancio oggetto di revisione contabile o a esso riconducibili attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti.

Su tale tipologia di informazioni il revisore non è pertanto in grado di svolgere le procedure previste dal principio di revisione SA 720B e conseguentemente esprimersi su tali dati. Alcuni esempi di tali informazioni possono essere: dati relativi al portafoglio ordini, quote di mercato, informazioni economiche generali sul settore di appartenenza e sui *competitor*, indicatori di risultato non finanziari, informazioni ambientali, sociali e di sostenibilità o altre informazioni più tecniche legate al *business* specifico della società. Queste informazioni devono essere considerate dal revisore in base alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa acquisite nel corso dell'attività di revisione, svolta ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio, e conseguentemente se non sono stati acquisiti, nell'ambito di tale attività, elementi probativi o documentazione a sostegno delle informazioni riportate nella Relazione sulla gestione, il revisore non è tenuto a svolgere ulteriori procedure. Il revisore deve dunque esprimersi sul fatto che le informazioni contenute nella Relazione sulla gestione direttamente o indirettamente riconducibili al bilancio d'esercizio, e solo quelle, non siano incoerenti, ovvero che siano differenti o addirittura in contraddizione con quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Nel principio di revisione SA 720B l'incoerenza viene definita come la *"presenza di informazioni nella relazione sulla gestione e/o di alcune specifiche informazioni nella relazione sul governo societario, ove predisposta, che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile"*. L'incoerenza è inoltre significativa quando *"considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso"*. Esempi di incoerenza possono essere: Stato patrimoniale e Conto economico riclassificati e inseriti nella Relazione sulla gestione riportano dati diversi o incompleti rispetto al bilancio d'esercizio oggetto di revisione, i dati relativi agli investimenti sono differenti rispetto a quelli esaminati nell'ambito del bilancio d'esercizio, i rapporti con le controllate, collegate non quadrano con quanto riportato nel bilancio d'esercizio, le informazioni relative ai *trend* aziendali sono incoerenti con quanto si evince dall'analisi del bilancio d'esercizio.

Principio di revisione Isa Italia SA 720B - Giudizio di conformità

Le modifiche apportate all'[articolo 14](#), D.Lgs. 39/2010 in seguito all'approvazione del D.Lgs. 139/2015, hanno ampliato la nozione e il contenuto del giudizio di coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio. Per effetto della modifica in esame, infatti, il revisore deve oggi esprimersi non solo sulla coerenza ma anche sulla conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge. Tali disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data. Il giudizio di conformità si sostanzia nella constatazione

che tutte le informazioni richieste dalla normativa di riferimento sono state incluse nella Relazione sulla gestione. La mancanza di conformità viene, infatti, definita nel principio di revisione SA Italia 720B come: *"assenza, nella relazione sulla gestione di informazioni richieste dalle norme di legge e/o assenza, nella relazione sul governo societario, ove predisposta, di alcune specifiche informazioni richieste dalle norme di legge"*. A tal proposito, l'appendice 1 del principio di revisione stesso presenta un elenco di tutti i riferimenti alla relazione sulla gestione contenuti nella nostra normativa.

Principio di revisione Isa Italia SA 720B - Dichiarazione su eventuali errori significativi

Il revisore deve infine rilasciare nella propria Relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti. L'errore nella Relazione sulla gestione si sostanzia, così come riportato nel principio di revisione stesso, *"nella presenza di informazioni ritenute dal revisore non correttamente rappresentate in quanto formulate in modo contraddittorio e/o non concordante rispetto alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio"*. Tale fattispecie è diversa dalla incoerenza e dalla mancanza di conformità come sopra definite. Nel principio si porta l'esempio di un indicatore di risultato finanziario diverso da quello indicato dalla direzione al revisore, per comprendere la situazione finanziaria della società. Inoltre, viene definito significativo *"un errore che, considerato singolarmente o insieme ad altri errori, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso"*.

Procedure di revisione previste dal principio di revisione Isa Italia SA 720B

Il revisore contabile quindi deve, nell'ambito della propria attività, tenere conto anche dell'obbligo di esprimersi sulla coerenza e conformità della Relazione sulla gestione e pianificare, organizzare e svolgere le proprie verifiche di conseguenza. Il professionista, durante la fase di pianificazione della revisione contabile del bilancio d'esercizio, nel così detto periodo di *interim*, deve, nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, acquisire, in primo luogo, una comprensione generale delle norme di legge relative alla Relazione sulla gestione applicabili alla società. Sempre in tale fase, deve inoltre acquisire una comprensione generale delle modalità con cui l'impresa rispetta tali norme e concordare con la direzione le modalità e la tempistica di messa a disposizione della Relazione sulla gestione e degli eventuali dettagli di supporto. Nella fase di svolgimento dei *test* di verifica e prima dell'emissione del proprio giudizio, il revisore, tenendo conto del lavoro svolto per la revisione contabile del bilancio, deve effettuare una lettura critica della Relazione sulla gestione e

svolgere un conseguente riscontro con i dati presenti nel bilancio d'esercizio, con i dettagli utilizzati per la redazione dello stesso, con il sistema di contabilità generale o con le scritture contabili sottostanti, al fine di verificarne la coerenza. Nell principio di revisione SA Italia 720B viene precisato che nella definizione della natura ed estensione delle suddette procedure il revisore deve sempre esercitare il proprio giudizio professionale. In tale ambito, vengono suggeriti i seguenti esempi di procedure:

- per le informazioni che sono esposte anche in bilancio, confrontare tali informazioni e verificare che coincidano;
- per quelle informazioni che sono esposte anche nelle note al bilancio, confrontare le formulazioni utilizzate e considerare se eventuali differenze rispetto a quanto esposto in bilancio implicano differenze nel significato complessivo;
- per le informazioni che sono indirettamente riconducibili ai valori del bilancio d'esercizio, ottenere dalla direzione la riconciliazione tra l'importo contenuto nella Relazione sulla gestione rispetto a quello contenuto in bilancio, verificare l'accuratezza matematica di tale riconciliazione e analizzare la ragionevolezza delle poste in riconciliazione.

Per quanto concerne invece la verifica della conformità a leggi e regolamenti il revisore deve semplicemente accertare che le informazioni richieste dalle norme di legge non siano state omesse. A tal fine il revisore può utilizzare strumenti quali *checklist* riepilogative delle norme di legge relative a tali relazioni, come ad esempio l'appendice I dello stesso principio di revisione Isa Italia 720B.

Con riferimento infine al rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi contenuti nella Relazione sulla gestione, il principio di revisione sottolinea, che nell'ambito della lettura critica del documento, il revisore deve esclusivamente considerare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio. Al revisore infatti può essere sufficiente richiamare alla propria attenzione il lavoro di revisione svolto, gli elementi probativi ottenuti e le conclusioni raggiunte, senza la necessità di svolgere ulteriori attività.

Nei casi in cui il revisore identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo, deve discuterne con la direzione della società al fine di verificare se sia necessario apportare delle modifiche alla Relazione sulla gestione stessa. Qualora, a seguito delle suddette procedure, e dell'eventuale approfondimento della comprensione dell'impresa e del suo contesto, il revisore giunga alla conclusione che effettivamente esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella Relazione sulla

gestione, deve chiedere alla direzione di correggerlo. A seconda della risposta della direzione a seguito di tale richiesta, il professionista dovrà valutare eventuali effetti sulla propria relazione di revisione.

La relazione di revisione

Il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della Relazione sulla gestione e la dichiarazione sugli eventuali errori significativi non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di *assurance*. Nel principio di revisione SA 720B viene, infatti, precisato come tale dichiarazione abbia l'obiettivo *"di evidenziare, nella relazione di revisione, eventuali contraddizioni o non concordanze, che possono emergere dalla sola attività di lettura della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, fra il loro contenuto e gli elementi probativi e la documentazione acquisiti per esprimere il giudizio sul bilancio"*.

L'espressione del giudizio sulla Relazione di gestione viene riportato, all'interno della relazione di revisione, nell'ambito del paragrafo intitolato *"Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari"*.

Le tipologie di giudizio possono essere sintetizzate come segue:

- il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità senza modifiche, qualora sia stato espresso un giudizio positivo senza rilievi sul bilancio e non siano state riscontrate incoerenze, non conformità o errori significativi;
- il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità con rilievi, qualora sia stata riscontrata una incoerenza o una non conformità o un errore significativo e tale rilievo non sia stato eliminato, sebbene ne abbia fatto esplicita richiesta all'organo amministrativo ed è stato considerato non pervasivo; oppure qualora sia stato espresso un giudizio con rilievi sul bilancio d'esercizio e gli effetti degli errori significativi riscontrati nel bilancio, e/o i possibili effetti derivanti dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti, siano rilevanti anche ai fini della Relazione sulla gestione;
- il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità negativo, qualora l'incoerenza o mancanza di conformità riscontrata sia allo stesso tempo significativa e pervasiva, in quanto riferita a molteplici aspetti fondamentali per la comprensione delle informazioni contenute nella relazione;
- il revisore si dichiara nell'impossibilità a esprimere un giudizio sulla coerenza e conformità qualora sia stato espresso un giudizio negativo sul bilancio d'esercizio o sia stata rilasciata una dichiarazione di impossibilità a esprimere il giudizio sullo stesso;
- nel caso in cui la Relazione sulla gestione non sia stata messa a disposizione del revisore in tempo utile per eseguire le procedure previste o addirittura non sia stata predisposta, il revisore è chiamato a

valutare se esprimere un giudizio sulla coerenza/conformità con rilievi per limitazioni alle procedure oppure di impossibilità a esprimere un giudizio.

Come sopra evidenziato, esiste quindi un collegamento diretto tra il giudizio sul bilancio d'esercizio e il giudizio sulla Relazione sulla gestione. Il revisore che esprime un giudizio con rilievi, un giudizio negativo o si trova nell'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio, dovrà riflettere le relative considerazioni e impatti sul giudizio di coerenza e conformità nonché sulla dichiarazione di cui all'[articolo 14](#), comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010.

Nella tabella che segue vengono riportate le diverse formulazioni di giudizio sulla Relazione della gestione a seconda dei giudizi espressi sul bilancio d'esercizio e la presenza o meno di rilievi circa la conformità/coerenza o l'esistenza di errori nella relazione sulla gestione:

Giudizio bilancio d'esercizio senza rilievi	<p>Gli amministratori della ABC Spa sono responsabili per la predisposizione della Relazione sulla gestione della ABC Spa al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.</p> <p>Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi. A mio giudizio, la Relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 ed è redatta in conformità alle norme di legge.</p> <p>Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho nulla da riportare"</p>
Giudizio sul bilancio d'esercizio con rilievi	<p>Gli amministratori della ABC Spa sono responsabili per la predisposizione della Relazione sulla gestione della ABC Spa al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.</p> <p>Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi. A mio giudizio, a eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo <i>"Elementi alla base del giudizio con rilievi"</i> della relazione sul bilancio d'esercizio, la Relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC Spa ed è redatta in conformità alle norme di legge.</p> <p>Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non ho nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato</p>

<p>Giudizio sul bilancio d'esercizio negativo</p>	<p>Gli amministratori della ABC Spa sono responsabili per la predisposizione della Relazione sulla gestione della ABC Spa al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.</p> <p>Sono stato incaricato di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.</p> <p>A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo <i>"Elementi alla base del giudizio negativo"</i> della relazione sul bilancio d'esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione</p>
<p>Impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio</p>	<p>Gli amministratori della ABC Spa sono responsabili per la predisposizione della Relazione sulla gestione della ABC Spa al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.</p> <p>Sono stato incaricato di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.</p> <p>A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo <i>"Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio"</i> della relazione sul bilancio d'esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione</p>
<p>Giudizio sul bilancio d'esercizio senza modifica. Rilievo sulla coerenza/conformità e/o presenza di errore significativo nella relazione sulla gestione</p>	<p>Gli amministratori della ABC Spa sono responsabili per la predisposizione della Relazione sulla gestione della ABC Spa al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.</p> <p>Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.</p> <p>Descrizione dell'incoerenza riscontrata</p> <p>A mio giudizio, a eccezione di quanto sopra descritto, la Relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della società al 31 dicembre 2020 ed è redatta in conformità alle norme di legge.</p> <p>Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del</p>

	relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione non ho nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato
Giudizio sul bilancio d'esercizio senza modifica Nessun rilievo sulla coerenza/conformità Presenza di errore significativo nella relazione sulla gestione	<p>Gli amministratori della ABC Spa sono responsabili per la predisposizione della Relazione sulla gestione della ABC Spa al 31 dicembre 2020, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.</p> <p>Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC Spa al 31 dicembre 2020 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi. A mio giudizio, la Relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della società al 31 dicembre 2020 ed è redatta in conformità alle norme di legge.</p> <p>Con riferimento alla dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, rilevo che (descrizione degli errori significativi fornendo indicazioni sulla loro natura)</p>

SCHEDA DI SINTESI

La Relazione sulla gestione, dal punto di vista normativo, non è parte integrante del bilancio d'esercizio, ma costituisce tecnicamente un allegato di bilancio, da esso distinto, che riporta un resoconto sull'andamento economico, sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa e sui principali rischi e incertezze di gestione cui la stessa è esposta.



Il principio di revisione SA 720B tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio d'esercizio e sulla loro conformità rispetto alle richieste provenienti dalle norme di legge.



Le modifiche apportate all'articolo 14, D.Lgs. 39/2010 hanno ampliato la nozione e il contenuto del giudizio di coerenza della Relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio, infatti, il revisore deve oggi esprimersi non solo sulla coerenza ma anche sulla conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge.



Il revisore deve infine rilasciare nella propria Relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti.



Il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della Relazione sulla gestione e la dichiarazione sugli eventuali errori significativi non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di *assurance*.



Esiste un collegamento diretto tra il giudizio sul bilancio d'esercizio e il giudizio sulla Relazione sulla gestione. Il revisore che esprime un giudizio con rilievi, un giudizio negativo o si trova nell'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio, dovrà riflettere le relative considerazioni e impatti sul giudizio di coerenza e conformità nonché sulla dichiarazione di cui all'articolo 14, comma 2, lettera e), D.Lgs. 39/2010.

eC Euroconference

SUPERBONUS 110%

**RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE
CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI**

- ✓ **Tempestività nella risposta**
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

SCOPRI DI PIÙ

Credito d'imposta locazioni – I commercianti al dettaglio

La conversione in legge del Decreto Sostegni-*bis* ha apportato la seguente novità:

viene previsto un ulteriore credito per i commercianti al dettaglio con ricavi 2019 sopra i 15 milioni
([articolo 2-bis](#), D.L. 73/2021)

Commercianti al dettaglio (riferimento [articolo 28](#), D.L. 34/2020 + [articolo 4](#), comma 2 e 2-bis, D.L. 73/2021)

Fino a 5 milioni di ricavi 2019 (articolo 28 , commi 1 e 2)		Sopra i 5 milioni di ricavi 2019 (articolo 28 , comma 3-bis)		Fino a 15 milioni di ricavi 2019 (articolo 4 , comma 2)		Sopra i 15 milioni di ricavi 2019 (articolo 4 , comma 2-bis)	
Per l'anno 2020				Per l'anno 2021			
il credito spetta nella misura del							
60%	30%	20%	10%	60%	30%	40%	20%
del canone di locazione, <i>leasing</i> , concessione	del canone di contratti di affitto d'azienda e di servizi a prestazioni complesse	del canone di locazione, <i>leasing</i> , concessione	del canone di contratti di affitto d'azienda e di servizi a prestazioni complesse	del canone di locazione, <i>leasing</i> , concessione	del canone di contratti di affitto d'azienda e di servizi a prestazioni complesse	del canone di locazione, <i>leasing</i> , concessione	del canone di contratti di affitto d'azienda e di servizi a prestazioni complesse
Per i mesi							
da marzo a giugno 2020 (+ da ottobre a dicembre 2020 per i commercianti al dettaglio di cui all' Allegato 2 , D.L. 137/2020 che rientrano in zona rossa				da gennaio a maggio 2021			
Condizioni "2020" da rispettare				Condizioni "2021" da rispettare			
Il canone deve essere effettivamente pagato prima di fruire del credito				Il canone deve essere effettivamente pagato prima di fruire del credito			
fatturato/corrispettivi del mese X/2020 < almeno al 50% del mese X/2019				ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi del periodo 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021 < almeno del 30% rispetto allo stesso dato del periodo 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020			
Questa verifica non deve essere effettuata per:				Questa verifica non deve essere effettuata per:			
<ul style="list-style-type: none">• NewCo 2019 (articolo 28, comma 5, D.L. 34/2020);• coloro che hanno il domicilio fiscale/sede operativa in un Comune in stato di emergenza ancora in essere quando è iniziato lo stato di emergenza da Covid-19 (articolo 28, comma 5, D.L. 34/2020)				<ul style="list-style-type: none">• NewCo 2019			

La circolare tributaria n. 33/2021

Cessione del fabbricato strumentale da parte del professionista: occorre verificare la sottoscrizione del contratto e non la data del riscatto

di Centro studi tributari

Il caso

Mario Rossi è titolare di partita Iva e svolge attività abituale di geometra.

Nel corso del 2021 cede un fabbricato strumentale (si tratta dell'ufficio nel quale svolgeva la propria attività) riscattato al termine di un contratto di *leasing*; tale contratto era stato sottoscritto nel 2000 e il riscatto è avvenuto nel 2008.

La cessione del fabbricato va considerata rilevante fiscalmente? La plusvalenza realizzata è imponibile?

La soluzione

Il trattamento fiscale degli immobili impiegati nell'attività professionale è stato oggetto di numerosi interventi nel corso degli ultimi anni; tali interventi hanno creato una stratificazione, in relazione al trattamento, sulla base dell'anno di acquisizione del bene o di sottoscrizione del contratto di *leasing*.

Gli ammortamenti sono deducibili in relazione a immobili:

- acquistati o costruiti fino al 14 giugno 1990; ovvero
- acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009.

I canoni di *leasing* maturati sono, invece, deducibili limitatamente ai contratti stipulati:

- fino al 1° marzo 1989: in questo caso a rilevare è il pagamento del canone (principio di cassa), indipendentemente dal periodo di durata del contratto;
- dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990: in questo caso, i canoni sono deducibili nell'anno di maturazione (principio di competenza) e a condizione che il contratto abbia una durata non inferiore a 8 anni;

- nel triennio 2007 - 2009, a condizione che il contratto abbia durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale (ai sensi del D.M. 31 dicembre 1988) e comunque con un minimo di 8 anni e un massimo di 15 anni;
- dal 1° gennaio 2014, a condizione che la deduzione avvenga in un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata effettiva del contratto.

Anche la disciplina delle plusvalenze realizzate in sede di cessione dei fabbricati acquisiti è stata oggetto di alcuni interventi nel corso del tempo; in particolare, risultano imponibili le plusvalenze (ovvero deducibili le minusvalenze) realizzate, relative agli immobili strumentali acquistati nel triennio 2007 - 2009.

Per gli immobili acquisiti in periodi d'imposta differenti, le eventuali plusvalenze (minusvalenze) risultano irrilevanti.

In relazione alle plusvalenze degli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010 occorre osservare quanto affermato nelle istruzioni alla compilazione del modello Redditi: *“Nel rigo RE4, indicare le plusvalenze dei beni strumentali compresi gli immobili acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009, ed esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, se realizzate mediante cessione a titolo oneroso o mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni e qualora i beni siano destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione (articolo 54, commi 1-bis e 1-ter, Tuir)”. In maniera del tutto simmetrica viene stabilito anche il trattamento delle minusvalenze: “Le minusvalenze dei beni strumentali sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) del comma 1-bis del medesimo articolo e vanno indicate nel successivo rigo RE18”.*

Quindi, in definitiva, per gli immobili acquistati dal 2010 in avanti, le cessioni non danno luogo né a plusvalenze né a minusvalenze fiscalmente rilevanti, analogamente ai beni che fossero stati acquistati prima del 2007.

Pertanto, per valutare tale aspetto, occorrerà sempre verificare l'anno in cui il professionista ha acquistato l'immobile.

In tema di riscatto di immobili strumentali e successiva cessione, consta la recente risposta a interpello 901-209/2021 della DRE del Piemonte, riguardante il caso di un fabbricato oggetto di un contratto di *leasing* sottoscritto nel 2002; l'immobile è stato riscattato nel 2011, poi ceduto nel corso del 2020.

L'Agenzia delle entrate osserva come nella [risoluzione n. 13/E/2010](#) si affermò che l'estromissione dei beni immobili strumentali (cessione, risarcimento, etc.) dal regime del reddito di lavoro autonomo sia idonea a generare plusvalenze tassabili o minusvalenze deducibili, solamente se riferibili a immobili acquisiti dal professionista in epoca successiva all'entrata in vigore della norma e, quindi,

successivamente al 1° gennaio 2007. In relazione al caso esaminato nell'interpello, osserva l'Agenzia delle entrate, poiché il contratto di locazione finanziaria venne stipulato nel 2002, *“l'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione dell'immobile strumentale, acquisito dal contribuente in data anteriore al 1° gennaio 2007, non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito professionale”*.

Il messaggio dell'Agenzia delle entrate pare quindi il seguente: per verificare se la plusvalenza conseguita in sede di cessione di un fabbricato strumentale, riscattato da un *leasing*, è rilevante o meno, non si deve verificare la data di acquisto del bene (coincidente con la data del riscatto), ma al contrario occorre far riferimento alla data di sottoscrizione del contratto di *leasing*.

Pertanto, venendo al caso proposto nel quesito, a nulla rileverebbe il fatto che il bene sia stato riscattato nel triennio 2007-2009, triennio che conferisce il diritto alla deduzione delle quote di ammortamento e, per quanto detto in precedenza, gli immobili acquistati in questo lasso temporale generano plusvalenze fiscalmente rilevanti.

A essere rilevante è, invece, esclusivamente la data nella quale venne sottoscritto l'originario contratto di locazione finanziaria, attraverso il quale Mario Rossi è venuto in possesso dell'immobile, esercitando l'opzione finale per il riscatto del bene. Poiché detto contratto di *leasing* è stato sottoscritto precedentemente al 2007, la cessione di tale bene avvenuta nel 2021 deve considerarsi fiscalmente irrilevante.



DA SETTEMBRE 2021

MB **MASTER[®]**
BREVE 365
23^a edizione

**Rivoluziona il Tuo modo
di fare formazione**

Scopri le novità dell'edizione 2021/2022 >

La circolare tributaria n. 33/2021

Principali scadenze dal 1° al 15 settembre 2021

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

Si segnala che l'articolo 9-ter, D.L. 73/2021 convertito nella L. 106/2021 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 176 del 24 luglio 2021 ha disposto la proroga della scadenza dei versamenti derivanti dal modello Redditi 2021 per i soggetti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo interessati dall'applicazione degli Isa, compresi quelli che partecipano a società, associazioni e imprese aventi i requisiti indicati ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del D.P.R. 917/1986, dal 30 giugno 2021 al 15 settembre 2021.

Mercoledì 15 settembre

Scadenza versamento saldo 2020 e primo acconto 2021 per soggetti Isa

Scade oggi il termine per il versamento del saldo 2020 e primo acconto 2021 risultanti dalla dichiarazione dei redditi e dalla dichiarazione Irap per i soggetti per i quali sono stati approvati gli Isa che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro.

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile **gratuitamente**

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi Luigi Scappini
Guido Martinelli

COLLABORATORI ESTERNI

Andrea Bongi Paolo Meneghetti
Alessandro Bonuzzi Marco Peirolo
Sandro Cerato Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli Mara Pilla
Fabio Giommoni Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti Francesco Zuech

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2021

Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle password è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.