

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

<b>Normativa e prassi in sintesi</b>	3
<b>Giurisprudenza in sintesi</b>	7
<b>Il focus giurisprudenziale</b>	
Il pvc prodotto soltanto nel grado d'appello?	
	<i>di Mara Pilla</i> 13
<b>PTT difensori in cerca di nuovi principi generali</b>	
Il PTT: difensori in cerca di nuovi principi generali	
Pec non ammessa, pec al giudice sbagliato, pec depositata in formato analogico: errori e rimedi	
	<i>di Mara Pilla</i> 17
<b>Focus</b>	
Aiuti anti Covid-19 concessi sotto forma di crediti d'imposta: indicazione nei modelli dichiarativi	
	<i>di Laura Fava</i> 21
<b>Crediti di imposta</b>	
Credito d'imposta investimenti: interconnessione tardiva e operazioni straordinarie	
	<i>di Paolo Meneghetti</i> 33
<b>Registro</b>	
Le nuove agevolazioni per l'acquisto della prima casa destinate agli <i>under 36</i>	
	<i>di Bonuzzi Alessandro</i> 43
<b>Agevolazioni</b>	
Il regime fiscale agevolato ai fini delle imposte dirette di Campione d'Italia	
	<i>di Francesca Benini</i> 51

## **Controllo di gestione**

Passaggio generazionale e controllo di gestione

*di Giulio Bassi* 62

## **Schemi di sintesi**

Credito investimenti pubblicitari 2021

74

## **Il caso risolto**

L'applicazione dell'agevolazione prima casa in relazione alle pertinenze dell'abitazione

*di Centro studi tributari* 75

## **Scadenzario**

Principali scadenze dal 16 al 30 settembre 2021

78

## La circolare tributaria n. 34/2021

### Adempimenti

---

#### **Tracciato dei registratori telematici al 2022**

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 7 settembre 2021, protocollo n. 228725, ha modificato il precedente provvedimento n. 182017 del 28 ottobre 2016, come modificato dai provvedimenti n. 99297 del 18 aprile 2019; n. 1432217 del 20 dicembre 2019; n. 248558 del 30 giugno 2020; n. 389405 del 23 dicembre 2020 e n. 83884 del 30 marzo 2021, in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, rinviando al 1° gennaio 2022 la data di avvio dell'utilizzo obbligatorio ed esclusivo del tracciato «*tipi dati per i corrispettivi*» versione 7.0. Inoltre, nel termine del 31 dicembre 2021 i produttori potranno dichiarare la conformità alle specifiche tecniche di un modello di registratore, che risulti essere stato già approvato dall'Agenzia delle entrate.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 7/9/2021, prot. n. 228725](#)

#### **Adeguato il modello per la cessione dei crediti locazione**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale dell'8 settembre 2021, protocollo n. 228685, ha modificato il modello per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta riconosciuti per fronteggiare l'emergenza da Covid-19 e le relative istruzioni. In particolare, il modello è stato aggiornato per consentire la comunicazione delle cessioni dei crediti relativi a canoni dovuti in base ad atti o contratti da registrare in caso d'uso, per i quali non è richiesta l'indicazione degli estremi di registrazione.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 8/9/2021, prot. n. 228685](#)

#### **Slitta ai primi di ottobre il termine per la domanda di contributo per la riduzione del canone di locazione**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 4 settembre 2021, protocollo n. 227358, ha provveduto a prorogare al 6 ottobre 2021 il termine per l'invio dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto per la riduzione dell'importo del canone di locazione di cui all'articolo 9-*quater*, D.L. 137/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 176/2020.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 4/9/2021, prot. n. 227358](#)

#### **Chiarimenti sul contributo Decreto Sostegni-bis**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 4 settembre 2021, protocollo n. 227357, ha provveduto a individuare gli specifici campi delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 necessari a determinare gli ammontari dei risultati economici d'esercizio di cui all'articolo 1, commi 19 e 20, D.L. 73/2021, convertito con modificazioni dalla L. 106/2021, ai fini della fruizione del contributo a fondo perduto.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 4/9/2021, prot. n. 227357](#)

## Aggiornamento *software*

---

### Aggiornamento *software*

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

- Dichiarazione Redditi Enti non commerciali 2021: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.3 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Redditi Enti non commerciali 2021: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.3 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Redditi Società di capitali 2021: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.3 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Redditi Società di capitali 2021: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.3 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Irap 2021: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.2 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Irap: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.3 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Redditi Persone fisiche 2021: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.4 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Redditi Persone fisiche 2021: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.5 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Redditi Società di persone 2021: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.4 del 06/09/2021](#));
- Dichiarazione Redditi Società di persone 2021: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.4 del 06/09/2021](#)).

## Aiuti

---

### **Nessuna sanzione se solo a seguito di chiarimenti successivi di prassi si scopre la non debenza del contributo**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 581/E dell'8 settembre 2021, ha chiarito che nel caso di percezione del contributo a fondo perduto di cui al D.L. 41/2021, e successiva emersione di non spettanza in ragione dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 5/E/2021, nel presupposto che l'errore commesso sia solo quello di aver inserito nel calcolo del fatturato medio mensile il valore di un bene immobile estromesso/assegnato a se medesimo (trattandosi di una ditta individuale), considerato che i chiarimenti in proposito sono stati resi solo a percezione del contributo già avvenuta, in applicazione dell'articolo 10, L. 212/2000, non si ha applicazione delle sanzioni.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 581/E/2021](#)

### **Entro l'8 novembre la richiesta di aiuto per i Comuni con santuari religiosi**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale dell'8 settembre 2021, protocollo n. 230686, ha definito il contenuto informativo, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nelle zone A o equipollenti dei Comuni ove sono situati santuari religiosi di cui all'articolo 59, D.L. 104/2020, come modificato dalla L. 178/2020 e dal D.L. 41/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 69/2021.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 8/9/2021, prot. n. 230686](#)

## Causali contributo

---

### Istituite le causali per la Cassa forense

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 56/E del 6 settembre 2021, ha proceduto all'istituzione delle causali contributo "E105" e "E106" per il versamento, tramite il modello "F24", dei contributi di spettanza della Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza Forense. Nello specifico, le causali sono: E105 denominata "CASSA FORENSE – integrazione contr. minimo soggettivo (12 mesi)"; ed E106 denominata "CASSA FORENSE – interessi integrazione contr. minimo soggettivo" e avranno decorrenza dal 15 settembre 2021.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 56/E/2021](#)

## Dichiarazioni

---

### Invio Redditi 2021 al 30 settembre per chi chiede il contributo perequativo

Il Mef, con il comunicato stampa n. 172 del 6 settembre 2021, ha reso noto il differimento, dal 10 al 30 settembre, del termine di trasmissione della dichiarazione modello Redditi 2021 per i contribuenti che intendono richiedere il contributo a fondo perduto "perequativo". In particolare, con un D.P.C.M. viene modificata la scadenza prevista dall'articolo 1, comma 24, D.L. 73/2021, in considerazione delle esigenze rappresentate dagli ordini professionali e dalle associazioni di categoria. Per tutti gli altri contribuenti, invece, la scadenza per l'invio del modello dichiarativo Redditi 2021 resta il 30 novembre.

[Mef, comunicato stampa, 6/9/2021, n. 172](#)

## Iva

---

### Olio di oliva sempre con Iva al 4%

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 12/E del 6 settembre 2021, ha chiarito che le cessioni di olio di oliva sono soggette all'aliquota Iva del 4%, anche se destinate alla produzione di cosmetici, ai sensi del n. 13) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972.

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

### Requisiti per la separazione delle attività

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 580/E del 6 settembre 2021, ha verificato i requisiti per l'opzione per la separazione delle attività da parte di una società di *leasing* richiamando la precedente circolare n. 19/E/2018 e circolare n. 22/E/2013.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 580/E/2021](#)

### Via libera alla detrazione dell'Iva sui premi di valorizzazione maturati *ante* fallimento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 579/E del 6 settembre 2021, ha riconosciuto la legittimità, per una società sportiva fallita, all'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva relativa a premi dovuti alle altre società sportive, maturati con riferimento a periodi precedenti (stagione sportiva 2017/2018), ma la cui fattura nella disponibilità cartacea è stata acquisita soltanto nel 2021.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 579/E/2021](#)

### **Certificati medici attestanti la disabilità senza scadenza**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 578/E del 3 settembre 2021, ha precisato che, ai fini della fruizione dell'aliquota Iva agevolata di cui all'articolo 1, comma 3-*bis*, D.L. 202/1989 e articolo 2, comma 9, D.L. 669/1996, per l'acquisto di sussidi utili ad agevolare l'autosufficienza delle persone portatori di *handicap*, i certificati medici attestanti l'invalidità non hanno limiti temporali di scadenza.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 578/E/2021](#)

## **Operazioni straordinarie**

---

### **Ammesse più operazioni per il *bonus* aggregazioni**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 57/E del 7 settembre 2021, ha chiarito che le Dta sono convertibili in crediti d'imposta anche per più operazioni straordinarie realizzate dallo stesso contribuente nel periodo agevolato. Nel calcolare il tetto di Dta trasformabili, l'importo dell'attivo della società coinvolta si assumerà una volta soltanto e non potrà essere nuovamente conteggiato in una operazione successiva.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 57/E/2021](#)

## **Successione e donazione**

---

### **Aspetti dichiarativi in presenza di legato di somme di denaro**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 577/E del 3 settembre 2021, in risposta a un esecutore testamentario, ha precisato che in presenza di un legato di somme di denaro, previsto in un testamento olografo con cui vengono individuati i depositi da cui trarre le somme, esso deve essere qualificato quale legato di genere a carattere obbligatorio. Ne deriva che in sede di dichiarazione successoria tale legato non deve essere indicato tra le passività perché non è un peso che grava sull'asse ereditario ma un debito degli eredi. Diretta conseguenza è, inoltre, che l'ammontare del legato andrà considerato in sede di liquidazione dell'imposta di successione in relazione al beneficiario dello stesso e non deve essere riportato nel quadro di riepilogo dell'asse ereditario (quadro EE).

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 577/E/2021](#)

## La circolare tributaria n. 34/2021

### Accertamento

---

#### I limiti di utilizzo dei dati nell'induttivo

L'adozione del criterio induttivo impone all'ufficio l'utilizzazione di dati e notizie inerenti al medesimo periodo d'imposta al quale l'accertamento si riferisce, escludendosi la possibilità di desumere il reddito relativo a un'annualità d'imposta da quello conseguito in anni precedenti, in mancanza di una stretta inferenza logica. Infatti, nell'accertamento induttivo, l'irrilevanza della fonte di acquisizione delle notizie è cosa diversa dall'inerenza di queste a un determinato specifico periodo d'imposta, attesa l'autonomia di ciascun periodo d'imposta e l'assenza della presunzione di costanza di redditività in anni diversi (cfr. sentenze n. 6579/2018 e n. 27008/2007).

[Cassazione – ordinanza n. 21726 – 14 maggio 2021 – 29 luglio 2021](#)

#### Analitico induttivo vs induttivo puro

In tema di rettifica dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la *"incompletezza, falsità o inesattezza"* degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'articolo 2729, cod. civ.; nel secondo caso, invece, *"le omissioni o le false o inesatte indicazioni"* sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità – e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento – anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'Amministrazione finanziaria può *"prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti"* ed è legittimata a determinare l'imponibile in base a elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex articoli 2727 e 2729, cod. civ. (cfr. sentenze n. 33604/2019; n. 6861/2019; n. 24278/2014 e n. 17952/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 21655 – 13 ottobre 2020 – 29 luglio 2021](#)

#### Quando si possono utilizzare i documenti non esibiti a seguito di invito

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la sanzione della inutilizzabilità dei documenti non esibiti all'ufficio a seguito di specifico invito, sancita dall'articolo 32, comma 4, D.P.R. 600/1973, non trova applicazione qualora l'ufficio abbia già la materiale disponibilità di tali documenti e possa determinarsi in ragione del loro contenuto senza che sia necessario alcun chiarimento da parte del contribuente in ordine alla individuazione dell'operazione ivi rappresentata (cfr. sentenza n. 19569/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21347 – 24 febbraio 2021 – 26 luglio 2021](#)

#### Obbligo di contraddittorio nell'accertamento da studi di settore

Nel caso di accertamento basato esclusivamente sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria è obbligata a instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente ai sensi dell'articolo 10, L.

146/1998, mentre detto obbligo non opera qualora l'accertamento si fondi anche su altri elementi giustificativi, quali riscontrate irregolarità contabili o antieconomiche gestioni aziendali (cfr. sentenza n. 31814/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 21047 – 8 giugno 2021 – 22 luglio 2021](#)

## Cooperative

---

### **Per le agevolazioni necessario essere in regola con dichiarazione e contabilità**

In tema di agevolazioni tributarie in favore di società cooperative, per l'applicazione del beneficio previsto dall'articolo 12, L. 604/1977, non è sufficiente che la cooperativa possieda i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo ma è necessario, pur in assenza di esplicita indicazione legislativa, che essa abbia, con riferimento allo specifico periodo di imposta, regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi e correttamente tenuto la contabilità, in quanto l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in condizione di svolgere il proprio compito di controllo e accertamento dei presupposti per godere dei benefici in questione (cfr. sentenze n. 30371/2017 e n. 8140/2011).

[Cassazione – ordinanza n. 21691 – 8 marzo 2021 – 29 luglio 2021](#)

## Contenzioso tributario

---

### **Ammesso produrre nuovi documenti in appello**

Nel processo tributario, le parti possono produrre in appello nuovi documenti, anche ove gli stessi comportino un ampliamento della materia del contendere e siano preesistenti al giudizio di primo grado, purché ciò avvenga, ai fini del rispetto del principio del contraddittorio nei confronti delle altre parti, entro il termine di decadenza di cui all'articolo 32, D.Lgs. 546/1992, facoltà estesa addirittura all'atto impositivo e, dunque, a maggior ragione, anche al pvc (cfr. sentenze n. 27272/2019; n. 29087/2018; n. 17164/2018; n. 8927/2018; n. 8313/2018 e n. 5429/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21741 – 25 maggio 2021 – 29 luglio 2021](#)

### **Nessun obbligo di litisconsorzio nell'imposta di registro**

Ai sensi dell'articolo 57, D.P.R. 131/1986, le parti contraenti sono tenute in solido al pagamento dell'imposta di registro dovuta per la registrazione del contratto, e il singolo contraente non è litisconsorte necessario nel giudizio, promosso dall'altro contraente, avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta, cosicché il contraddittorio è regolarmente costituito anche con la partecipazione al giudizio di uno solo dei coobbligati solidali (cfr. sentenze n. 12305/2020 e n. 1698/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21736 – 1° luglio 2021 – 29 luglio 2021](#)

### **Modalità di notifica quando il contribuente è trasferito in luogo sconosciuto**

La notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va effettuata secondo la disciplina di cui all'articolo 60, lettera e), D.P.R. 600/1973 quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perché risulta trasferito in luogo sconosciuto, accertamento, questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello



stesso Comune (*ex plurimis* ordinanza n. 6788/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 21703 – 13 aprile 2021 – 29 luglio 2021](#)

### **Non impugnabile il tributo oggetto di adesione su istanza del contribuente**

In materia tributaria, la definizione dell'accertamento con adesione su istanza del contribuente ai sensi del D.Lgs. 218/1997 determina laintangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, sicché risulta normativamente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato (cfr. sentenze n. 26109/2020, n. 4566/2020 e n. 20577/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 21105 – 7 luglio 2021 – 22 luglio 2021](#)

### **Caratteristiche dell'assorbimento**

La figura dell'assorbimento in senso proprio ricorre quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte, la quale con la pronuncia sulla domanda assorbente ha conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno, mentre è in senso improprio quando la decisione assorbente esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande. Ne consegue che l'assorbimento non comporta un'omissione di pronuncia (se non in senso formale) in quanto, in realtà, la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione è proprio quella dell'assorbimento, per cui, ove si escluda, rispetto a una certa questione proposta, la correttezza della valutazione di assorbimento, avendo questa costituito l'unica motivazione della decisione assunta, ne risulta il vizio di motivazione del tutto omessa (cfr. ordinanze n. 2334/2020; n. 33764/2019 e n. 28995/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21058 – 24 giugno 2021 – 22 luglio 2021](#)

### **Cessazione della materia del contendere con la revocazione della sentenza di appello**

La revoca della sentenza d'appello impugnata con ricorso per cassazione determina la cessazione della materia del contendere, che dà luogo all'inammissibilità del ricorso per sopravvenuto difetto di interesse, in quanto l'interesse ad agire, e quindi anche l'interesse a impugnare, deve sussistere non solo nel momento in cui è proposta l'azione (o l'impugnazione), ma anche al momento della decisione, perché è in relazione a quest'ultimo – e alla domanda originariamente formulata – che l'interesse va valutato, a nulla rilevando che la sentenza di revocazione possa essere a sua volta impugnata per cassazione, giacché la suddetta revocazione costituisce una mera possibilità mentre la carenza di interesse del ricorrente a coltivare il ricorso è attuale, per essere venuta meno la pronuncia che ne costituiva l'oggetto (*ex plurimis* sentenze n. 9201/2021; SS.UU. n. 10553/2017; n. 2934/2015; n. 21951/2013; SS.UU. n. 25278/2006 e n. 673/1999).

[Cassazione – ordinanza n. 21028 – 13 maggio 2021 – 22 luglio 2021](#)

### **Inammissibile l'appello notificato per posta senza deposito dell'avviso di ricevimento**

Nel processo tributario è inammissibile l'appello proposto con un atto notificato direttamente a mezzo del servizio postale, ove, nel termine previsto dall'articolo 22, comma 1, D.Lgs. 546/1992, non venga depositato il relativo avviso di ricevimento, sicché la sentenza di appello che, non rilevando tale radicale

vizio processuale, abbia deciso la controversia nel merito, deve essere cassata senza rinvio, in quanto il processo non avrebbe potuto essere proseguito in grado di appello e pertanto la Corte di Cassazione non può tenere conto della eventuale produzione tardiva dell'avviso nel corso del giudizio di legittimità (cfr. ordinanza n. 10322/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 20994 – 26 marzo 2021 – 22 luglio 2021](#)

[Cassazione – ordinanza n. 20993 – 26 marzo 2021 – 22 luglio 2021](#)

### **La consulenza tecnica è un mezzo istruttorio**

Anche nel processo tributario, la consulenza tecnica d'ufficio è mezzo istruttorio – e non prova vera e propria – sottratto alla disponibilità delle parti e affidato al prudente apprezzamento del giudice di merito, nel cui potere discrezionale rientra la valutazione di disporre la nomina dell'ausiliario giudiziario, potendo motivare l'eventuale diniego anche implicitamente, con argomentazioni desumibili dal contesto generale e dal quadro probatorio unitariamente considerato (cfr. sentenza n. 25253/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 20987 – 25 marzo 2021 – 22 luglio 2021](#)

## Dogane

---

### **Non c'è responsabilità in solido in caso di spedizione come rappresentante diretto**

In tema di diritti di confine e in caso di dichiarazione della merce regolarmente presentata presso gli uffici doganali ai sensi dell'articolo 201, CDC, lo spedizioniere che opera come rappresentante diretto dell'importatore, non è obbligato, in solido con quest'ultimo, al pagamento dei dazi doganali dovuti a seguito della rettifica dell'accertamento, laddove si sia limitato a depositare la dichiarazione predisposta dall'importatore, allegando i documenti da quest'ultimo consegnatigli. Si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti, qualora l'Amministrazione doganale dimostri che egli stesso abbia fornito dati dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità ovvero abbia allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata (cfr. sentenza n. 7258/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 20963 – 14 aprile 2021 – 22 luglio 2021](#)

## Iva

---

### **Sempre esente l'importazione di oro da investimento**

L'articolo 101, comma 1, n. 11, D.P.R. 633/1972 deve essere interpretato, in conformità all'articolo 346, Direttiva 2006/112/CE, nel senso che l'importazione di oro da investimento è sempre esentata dal pagamento dell'Iva, indipendentemente dal rispetto dei requisiti formali posti dall'articolo 68, lettera c), D.P.R. 633/1972, come modificato dall'articolo 3, L. 7/2000.

[Cassazione – ordinanza n. 21659 – 10 novembre 2020 – 29 luglio 2021](#)

### **Non agevolabili gli immobili abitativi gestiti da imprese turistiche**

In tema di agevolazioni fiscali sull'Iva, non è applicabile l'aliquota agevolata alla vendita da parte di un

costruttore di unità abitative gestite da un'impresa turistica, ai sensi dell'articolo 5, L. 217/1983, in quanto dette unità abitative, pur avendo le caratteristiche necessarie a ospitare un nucleo familiare, costituiscono una struttura funzionale all'esercizio di una attività di impresa (cfr. sentenza n. 24053/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21656 – 10 novembre 2020 – 29 luglio 2021](#)

### **I requisiti per la detraibilità Iva**

Ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, è necessario che: a) che il bene o servizio acquisito, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa o funzionale all'iniziativa economica "programmata" in vista della successiva attuazione; b) che il mancato utilizzo del bene sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del soggetto acquirente, sia pure assunte in un'accezione ampia (cfr. sentenze n. 3396/2020 e n. 5559/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 21439 – 28 aprile 2021 – 27 luglio 2021](#)

## **Reddito di impresa**

---

### **Base imponibile dell'imposta sostitutiva di affrancamento**

In tema di imposta sui redditi, la base imponibile per l'imposta sostitutiva di affrancamento di cui all'articolo 1, comma 472, L. 266/2005 è costituita dal saldo attivo di rivalutazione, che deve essere considerato in bilancio al netto dell'imposta pagata per la rivalutazione medesima (cfr. ordinanze n. 19772/2020 e n. 9509/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21454 – 21 giugno 2021 – 27 luglio 2021](#)

## **Registro**

---

### **I responsabili solidali per gli atti giudiziari**

In tema di imposta di registro su atti giudiziari, articolo 57, comma 1, D.P.R. 131/1986, nella parte in cui prevede che sono tenute al pagamento dell'imposta di registro le parti in causa, deve intendersi riferito a tutti coloro che abbiano preso parte al giudizio, nei confronti dei quali la pronuncia giurisdizionale si è espressa nella parte dispositiva e la cui sfera giuridica sia in qualche modo interessata dagli effetti di tale decisione, in quanto la finalità di detta norma è quella di rafforzare la posizione dell'Erario nei confronti dei contribuenti in vista della proficua riscossione delle imposte, salvo il diritto per ciascuno di essi di rivalersi nei confronti di colui che è civilmente tenuto al pagamento (cfr. sentenza n. 29158/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 21700 – 8 aprile 2021 – 29 luglio 2021](#)

### **Imponibile il finanziamento soci richiamato in altro atto**

In tema di imposta di registro, l'articolo 22, comma 1, D.P.R. 131/1986, stabilisce che se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate; ne consegue che va assoggettato a imposta di registro il finanziamento soci, già inserito tra le poste passive del bilancio, enunciato in un atto di ripianamento delle perdite del capitale sociale e la sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai predetti finanziamenti in precedenza

effettuati nei confronti della società, e ciò a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo (cfr. sentenze n. 32516/2019; n. 22243/2015 e n. 15585/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 21699 – 7 aprile 2021 – 29 luglio 2021](#)

### **Registro proporzionale per la sentenza che accerta il corretto valore di un atto di esproprio**

In tema di imposta di registro, la sentenza che, all'esito di un giudizio di opposizione alla stima dell'indennità di esproprio e di occupazione legittima, ne accerti l'esatto ammontare e disponga il deposito della differenza presso la Cassa Depositi e Prestiti, non ha natura di condanna bensì di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale ed è, pertanto, soggetta all'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, ai sensi dell'art. 8, lett. c), della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

[Cassazione – ordinanza n. 21697 – 7 aprile 2021 – 29 luglio 2021](#)

### **Requisiti ai fini dell'inabitabilità della casa pre-posseduta**

In tema di agevolazioni prima casa l'idoneità dell'abitazione pre-posseduta va valutata sia sotto il profilo oggettivo (effettiva inabitabilità), che sotto quello soggettivo (fabbricato inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative), nel senso che il beneficio trova applicazione anche nell'ipotesi di disponibilità di un alloggio che non sia concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato (cfr. ordinanze n. 5051/2021, n. 18091/2019, n. 18092/2019 e sentenza n. 2565/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 20981 – 25 marzo 2021 – 22 luglio 2021](#)

## **Successioni e donazioni**

---

### **La rinuncia all'eredità esclude da responsabilità per i debiti**

Il chiamato all'eredità, che abbia a essa validamente rinunciato, non risponde dei debiti tributari del *de cuius*, neppure per il periodo intercorrente tra l'apertura della successione e la rinuncia, neanche se risulti tra i successibili *ex lege* o abbia presentato la dichiarazione di successione (che non costituisce accettazione), in quanto, avendo la rinuncia effetto retroattivo *ex* articolo 521, cod. civ., egli è considerato come mai chiamato alla successione e non deve più essere annoverato tra i successibili (cfr. sentenza n. 15871/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 21006 – 15 aprile 2021 – 22 luglio 2021](#)

## La circolare tributaria n. 34/2021

# Il pvc prodotto soltanto nel grado d'appello?

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 21741/2021](#), censura il giudice dell'appello che non legga i documenti allegati al gravame adducendo l'abrogazione della facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

L'Agenzia delle entrate aveva emesso un avviso di accertamento che, sulla base dei rilievi contenuti in un pvc, manifestava al contribuente una pretesa in materia di Irpef, Irap e Iva, per utilizzo di operazioni inesistenti. La CTP aveva accolto il ricorso del contribuente, parimenti la CTR aveva respinto il gravame erariale per confermare la sentenza di primo grado, che l'Agenzia delle entrate, a mezzo dell'appello principale, aveva criticato specialmente per il pedissequo recepimento da parte del giudice tributario dei provvedimenti adottati dal giudice penale. Secondo il giudice dell'appello, al contrario, il giudice di *primae curae* aveva correttamente gestito un'autonoma valutazione *“delle condotte delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti”*. Cruciale, pertanto, nell'*iter* che aveva guidato la CTR alla conferma della decisione della CTP, la valutazione dei documenti versati nel fascicolo, in cui risiedevano le prove, sulla base delle quali il primo giudice aveva deciso e il secondo aveva testato la bontà della decisione.

Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate per dolersi della motivazione apparente della sentenza d'appello, anche con riferimento al profilo dell'acritico recepimento delle conclusioni del giudice penale da parte della CTP, nonché dell'omesso esame da parte del secondo giudice dei documenti prodotti unitamente all'atto di appello, ritenuti non acquisibili, giusta l'abrogazione dell'[articolo 7](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992.

La prima questione, sollevata in relazione all'[articolo 360](#), comma 1, n. 4 e n. 5, c.p.c. (rispettivamente, nullità della sentenza o del procedimento e omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti), viene affrontata dai giudici di Piazza Cavour con un approccio di assoluto rigore rispetto all'impegno profuso dalla Commissione Tributaria:

*“la sentenza, pur apparendo adeguatamente motivata, non esplicita le reali argomentazioni, anche tratte da giudizio penale, che hanno condotto la CTR alla propria determinazione e non consente di*

*verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata. La sentenza della CTR è astratta, non fa alcun riferimento alle peculiarità del caso concreto, in modo da trasfondere in motivazione il dovuto rilievo alle deduzioni difensive e ai riscontri probatori forniti dai soggetti processuali (Cassazione n. 2650/2020). Una pronuncia giurisdizionale deve essere connotata da una necessaria correlazione logico-giuridica, tra i fatti oggettivi del processo e l'afferente impianto motivazionale, percepibile nelle argomentazioni autosufficienti e comprensibili dell'estensore del provvedimento, a cui compete la disamina, anche nel limite del "minimo costituzionale" degli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento".*

Inclemente la Corte, insomma, nei confronti di un giudice tributario che, pur nel quadro delle peculiarità del regime probatorio in sede tributaria rispetto a quanto accade nell'ambito del procedimento penale, e in particolare della diversa e più vigorosa valenza della prova presuntiva nel processo tributario, aveva constatato l'esistenza del provvedimento del giudice penale favorevole al contribuente, dell'accertamento peritale da quest'ultimo acquisito in merito, dell'ordinanza del GIP che aveva disposto di procedere con incidente probatorio e perizia tecnica, della richiesta di archiviazione del PM, del decreto di archiviazione e delle conclusioni della perizia espletata nell'incidente probatorio. Eppure, la Corte ipotizza, perché altra non può essere l'ipotesi che immane nella decisione, che l'esibizione documentale dell'ufficio, a riprova di quanto menzionato nella motivazione dell'avviso di accertamento, avrebbe potuto scalfire l'approfondimento eseguito nel parallelo binario penale, veicolando proprio quella presunzione inammissibile avanti al giudice penale, ma potenzialmente dirimente avanti al giudice tributario. Per tali ragioni, l'aver trascurato l'esibizione documentale dell'Amministrazione espone la CTR alla cassazione della sentenza, per essere incorsa in vizio che richiede un secondo e più puntuale accertamento in fatto.

La seconda questione, sollevata in relazione all'[articolo 360](#), comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c. (rispettivamente, violazione di legge e omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti), viene affrontata dai giudici di Piazza Cavour con altrettanta disciplina: lamenta l'ufficio:

*"che la CTR aveva ritenuto erroneamente di non poter acquisire i pvc allegati all'atto di appello senza considerare che gli stessi erano conosciuti dalla parte alla quale era stata consegnata una copia e che erano stati prodotti ritualmente unitamente all'atto di appello".*

In primo grado, allora, l'Agenzia delle entrate si era limitata a controdedurre, "senza provvedere a provare documentalmente quanto menzionato nella motivazione dell'atto accertativo" e in secondo grado aveva rimediato producendo in allegato all'atto di appello il pvc, da cui traeva fondamento l'atto impositivo. Il secondo giudice, anziché analizzarne il contenuto, iniziativa che, con ogni probabilità statistica,

avrebbe portato a concludere per la sostanziale identità di contenuto del pvc e dell'avviso di accertamento, ha opposto l'abrogazione dell'[articolo 7](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992. Si tratta della non pertinente disposizione a tenore della quale era sempre data alle Commissioni Tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. Agevole per la Suprema Corte osservare che:

*"nella specie, tuttavia, non si trattava di ordinare alla parte di produrre dei documenti, ma di esaminare la documentazione ritualmente prodotta unitamente all'atto di appello".*

La norma regolatrice della fattispecie processuale, invece, è contenuta nell'[articolo 58](#), comma 2, D.Lgs. 546/1992, rubricato nuove prove in appello, che dispone sulla facoltà delle parti di produrre nuovi documenti (al comma 1, la stessa norma prevede, invece, che il giudice d'appello non possa disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa a essa non imputabile). Riferendosi al comma 2 di tale disposizione la Corte cita sé stessa:

*"nel processo tributario, le parti possono produrre in appello nuovi documenti, anche ove gli stessi comportino un ampliamento della materia del contendere e siano preesistenti al giudizio di primo grado, purchè ciò avvenga, ai fini del rispetto del principio del contraddittorio nei confronti delle altre parti, entro il termine di decadenza di cui al D.Lgs. 546/1992, articolo 32 (così Cassazione n. 17164/2018; conf., ex multis, Cassazione n. 29087/2018; n. 8927/2018; n. 5429/2018); trattasi di facoltà estesa addirittura all'atto impositivo (Cassazione n. 8313/2018) e, dunque, a maggior ragione, anche al processo verbale di constatazione (Cassazione n. 27272/2019)".*

Alla luce del principio di specialità di cui all'[articolo 1](#), comma 2, D.Lgs. 546/1992, del testo, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima. Non trova, allora, applicazione avanti alle Commissioni Tributarie la preclusione alla produzione documentale di cui all'[articolo 345](#), comma 3, c.p.c., secondo cui non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa a essa non imputabile. Allo scopo di contestare la produzione documentale in appello e di arginare l'effetto del contenuto dei documenti nuovi sul convincimento del giudice di secondo grado, è allora più frequente il richiamo alla violazione del disposto dell'[articolo 57](#), rubricato "domande ed eccezioni nuove", D.Lgs. 546/1992, che esclude la possibilità di proporre nel giudizio d'appello domande nuove e nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio. L'iter argomentativo seguito nel proporre la contestazione finalizzata a neutralizzare il risultato non voluto della produzione documentale a opera di controparte, dunque, più usualmente si articola in 2 passaggi

logici distinti: controparte ha proposto una domanda nuova, che è inammissibile; la novità della domanda si evince dalla produzione di documenti nuovi, che in effetti la sostengono sul piano probatorio. Come dire che, senza la produzione dei documenti nuovi, la domanda nuova non sarebbe stata prospettabile o, se prospettata, sarebbe stata inefficace per carenza probatoria. Un modo per contenere l'impatto dell'[articolo 58](#), D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui, appunto, espressamente apre alle produzioni documentali aggiuntive. Nel caso della sentenza in commento, al contrario, la domanda era già stata manifestata dall'Agenzia delle entrate in sede di controdeduzioni di primo grado e dunque rimaneva esclusa l'introduzione di un nuovo tema d'indagine rispetto a quello originariamente dedotto in giudizio. In conclusione, mentre il codice di rito esclude la possibilità di produrre in appello nuovi mezzi di prova o nuovi documenti, salva solo l'ipotesi dell'impossibilità della produzione in primo grado per causa non imputabile, il decreto che disciplina il contenzioso tributario esclude soltanto la produzione di nuove prove, facendo salva la produzione di nuovi documenti. Ne viene che, in virtù del principio di specialità del processo tributario rispetto al processo civile (l'applicazione nel processo tributario delle norme del c.p.c. è riservata alle ipotesi in cui la disciplina del D.Lgs. 546/1992 non sia esaustiva rispetto alla fattispecie processuale specifica), il giudice tributario dovrà decidere sulla produzione di documenti nuovi sulla base dell'articolo 58, comma 2, D.Lgs. 546/1992, rubricato "*nuove prove in appello*", che fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti. Secondo un'impostazione tradizionale, ciò non significa che il giudice tributario possa ammettere la fuoriuscita in appello dal perimetro del *thema decidendum* delineato nel corso del primo grado del giudizio e, pertanto, andrebbe escluso che i nuovi documenti prodotti nel secondo grado di giudizio potessero originare un ampliamento della materia del contendere. Secondo un'impostazione più elastica, quella cui aderisce la Corte di Cassazione nella sentenza in commento, invece, nemmeno il perimetro della materia del contendere costituirebbe un dogma insormontabile.

Alla CTR in diversa composizione, quindi, spetterà il compito di leggere il pvc, documento vecchio e al contempo nuovo, per verificarne l'idoneità a intaccare l'esito di un tanto articolato giudizio penale. Dopodiché, se il contenuto non sarà tanto soddisfacente, la questione della tempistica di produzione potrà rilevare anche sotto il profilo delle spese, anche del giudizio di rinvio:

*"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"* (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 22784/2021](#)).



## La circolare tributaria n. 34/2021

# Il PTT: difensori in cerca di nuovi principi generali

## Pec non ammessa, pec al giudice sbagliato, pec depositata in formato analogico: errori e rimedi

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

L'acronimo pec, per posta elettronica certificata, definito per il processo tributario dal D.M. 163/2013 (Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'[articolo 39](#), comma 8, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011) come *“ogni sistema di posta elettronica nel quale è fornita al mittente documentazione elettronica attestante l'invio e la consegna di documenti informatici, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera g), D.P.R. 68/2005”*, costituisce oggi una modalità di notificazione definitivamente sdoganata. Tutti sanno che ([articolo 5](#), comma 2, D.M. 163/2013) la notificazione telematica si perfeziona nel momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna e che ([articolo 8](#), comma 1, D.M. 163/2013) per il notificante rileva il momento in cui viene inviato dal proprio gestore l'attestato della ricevuta di accettazione e per il notificatario rileva il momento in cui la notificazione è resa disponibile nella casella di posta certificata. Sanno tutti anche che ([articolo 9](#), comma 2, D.M. 163/2013) il deposito presso la segreteria della Commissione Tributaria del ricorso e in generale delle impugnazioni, già notificato o notificate utilizzando il mezzo pec (articolo 5, D.M. 163/2013) avviene esclusivamente mediante S.I.Gi.T. in cui si producono gli atti notificati unitamente alle relative ricevute della pec. Anche le costituzioni in giudizio, come il deposito degli atti successivi (memorie e documenti) devono essere effettuate esclusivamente mediante S.I.Gi.T. avendo cura di indicare gli estremi del numero di iscrizione della causa al registro generale, in modo da evitare ogni equivoco ([articolo 11](#), D.M. 163/2013). Tutti sapevano che il 1° luglio 2019 costituiva un ufficiale *kick off* del PTT ([articolo 16](#), comma 5, D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018).

Tutto semplice, non fosse che possono capitare degli imprevisti.

Vediamo, allora, qualche recente valutazione degli imprevisti da parte dei giudici di altre giurisdizioni, anch'esse alle prese con la conversione del processo dall'era analogica a quella digitale.

La Corte di Cassazione penale, con la [sentenza n. 30281/2021](#), distingue tra le pec previste dalla legge e le pec ammesse, ma non normativamente regolamentate.

La vertenza riguardava un provvedimento Daspo emesso da un questore, convalidato dal Tribunale con ordinanza impugnata con ricorso per cassazione affidato a 3 motivi, di cui uno interamente dedicato al vizio di omessa motivazione in relazione alla valutazione della memoria presentata dal ricorrente, giacché il provvedimento giurisdizionale era stato adottato recependo pedissequamente quello del questore. La Corte respinge al mittente la doglianza concernente il disinteresse manifestato dal giudice nei confronti delle difese esplicitate in sede di memoria:

*“pur inviata la memoria a mezzo pec, non risulta che la stessa sia stata resa nota all'autorità giudiziaria né risulta che il ricorrente se ne sia fatto carico al riguardo. Sebbene la Suprema Corte, pur riconoscendo nell'ambito del procedimento relativo al c.d. Daspo, la possibilità di trasmettere atti al gip mediante pec, abbia specificato che è onere dell'interessato assicurarsi e quindi eventualmente dimostrare, in sede di impugnativa, l'avvenuta messa a conoscenza dell'atto presso il giudice competente alla valutazione della richiesta di convalida dell'obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria (cfr. da ultimo, Cassazione, sezione 3, n. 10128/2021 udienza 06/11/2020, depositata 16/03/2021). Conseguentemente, pur ritenendosi consentito rinvio di memoria tramite modalità diverse dal deposito cartaceo (cfr. Sezione 3, n. 17844/2018), sarebbe stato onere della difesa assicurarsi della tempestiva sottoposizione dell'atto al giudice che procedeva”.*

In sostanza, secondo la Suprema Corte il ricorso a un mezzo di trasmissione, la posta elettronica certificata, non di per sé inammissibile o irricevibile, ma comunque diverso da quello normativamente previsto (deposito in cancelleria), ossia non normativamente istituzionalizzato:

*“non si correla, conseguentemente, a una organizzazione del sistema giudiziario, di recepimento di atti così inoltrati, declinata, sempre normativamente, in rapporto a tale modalità di trasmissione. Cosicché, non può porsi a carico degli uffici giudiziari di recepimento e tantomeno del giudice, quale riferimento finale della comunicazione, la mancata conoscenza della stessa né quindi può tradursi in vizio del provvedimento giurisdizionale la relativa mancata considerazione del contenuto di memorie o altri scritti difensivi inoltrati mediante pec, nel quadro della disciplina di convalida del c.d. Daspo”* siccome il mezzo utilizzato non è inammissibile, ma non è rituale, la mancata presa in considerazione dei contenuti della memoria *“non comporta alcuna violazione del diritto di difesa e quindi alcuna nullità,*

*in quanto la scelta di un mezzo tecnico non autorizzato per il deposito espone il difensore al rischio dell'intempestività con cui l'atto stesso può pervenire a conoscenza del destinatario ovvero a quello della mancata conoscenza, cosicché la parte che si avvale di tale mezzo di trasmissione ha l'onere di accertarsi del regolare arrivo del documento e del suo tempestivo inoltro al giudice procedente (cfr. in termini sezione 3, n. 9162/2009; sezione 2, n. 9030/2013; sezione 5, n. 7706/2014 e sezione 3, n. 37859/2015)".*

È ammessa o non ammessa la trasmissione a mezzo pec? È ammessa con riserva, bisogna controllare che il giudice destinatario abbia letto la pec.

La Corte di Cassazione penale, con la [sentenza n. 28679/2021](#), distingue tra le pec che abbiano raggiunto lo scopo dalle pec *inutiliter data*, indipendentemente dall'indirizzo a cui siano state inoltrate. La vertenza riguardava una richiesta di riesame di un'ordinanza che disponeva un sequestro conservativo su mobili e immobili, rigettata dal Tribunale con ordinanza impugnata con ricorso per cassazione. L'imputato personalmente, con istanza autenticata dal difensore, aveva chiesto il differimento dell'udienza con pec inoltrata all'indirizzo del Tribunale, sezione misure di prevenzione, mentre il suo difensore il giorno prima aveva richiesto, con pec allo stesso indirizzo, l'accesso urgente al Tribunale del riesame per il rilascio delle copie. Il Tribunale aveva ritenuto le pec irrualmente inviate a un indirizzo errato. La Corte censura le conclusioni del Tribunale:

*"l'invio dell'atto, ai fini del deposito, presso una casella di posta elettronica diversa da quella espressamente dedicata al deposito degli atti presso l'ufficio giudiziario destinatario, è stato ritenuto dal Tribunale del riesame "inefficace" e, quindi, inidoneo alla produzione di effetti e, in primo luogo inidoneo a determinare l'obbligo del giudice che procede ad esaminare la richiesta della parte ma si tratta di una prospettazione erronea poichè, invece, nel momento in cui il giudice che procede riceve l'atto, ancorchè trasmesso a una diversa casella di pec, non vi sono ragioni sostanziali per negare la validità ed efficacia del deposito poichè può ritenersi raggiunta la finalità dell'autore dell'invio. Tanto sulla base dei principi generali della strumentalità delle forme degli atti processuali e del raggiungimento dello scopo dell'atto, declinato nell'articolo 156, c.p.c., comma 3, principio che ha ormai assunto una valenza generale; che trova applicazione anche nel processo penale e da ultimo applicato dalle Sezioni Unite di questa Corte in materia di deposito dell'atto di ricorso nella procedura cautelare (sentenza n. 1626/2020) che, si afferma, produttivo di effetti se tempestivamente pervenuto - anche se depositato presso ufficio diverso - all'ufficio che sarebbe stato competente a riceverne il deposito. L'attività di deposito mediante pec presso un account diverso da quello che sarebbe legittimato alla ricezione costituisce un invio irregolare e solo per il concomitante intervento di fattori*

*esterni (ad esempio l'inoltro alla cancelleria del giudice competente da parte di quella che lo ha ricevuto) l'atto così depositato potrebbe pervenire all'attenzione del giudice che procede, con la conseguenza che il mittente non può che assumere il rischio per la scelta di non avere seguito le regole di invio, ivi compresa quella della corretta individuazione della casella del destinatario del deposito, sicché non potrà dolersi né del mancato inoltro, da parte del destinatario che abbia ricevuto l'atto, al giudice che procede né di mancate attività di ricerca del giudice che sarebbe stato competente a riceverlo. Tale irregolarità non è, invece, idonea a produrre la inefficacia dell'atto stesso in relazione ai suoi effetti tipici una volta che esso sia pervenuto all'attenzione del giudice che procede avendo l'atto assolto al suo scopo".*

È ammessa la trasmissione a mezzo pec all'indirizzo errato? Dipende, bisogna che la pec raggiunga il giudice destinatario.

Per un 2021 targato *networking*, inviate alla redazione ([luigi.scappini@euroconference.it](mailto: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.



! “ **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. 34/2021

# Aiuti anti Covid-19 concessi sotto forma di crediti d'imposta: indicazione nei modelli dichiarativi

di Laura Fava – dottore commercialista

Con un precedente contributo<sup>1</sup> sono state fornite alcune esemplificazioni in merito alla corretta indicazione nei modelli dichiarativi dei contributi a fondo perduto, erogati a sostegno delle imprese per far fronte all'emergenza da Covid-19, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con le *faq* concernenti gli aiuti di Stato pubblicate sul sito istituzionale nonché con l'avvertenza del 27 luglio 2021. Il presente contributo è diretto a fornire altrettante esemplificazioni con riguardo ai crediti d'imposta per Covid-19 più frequentemente percepiti (locazione ex articoli [28](#), D.L. 34/2020 e [65](#), D.L. 18/2020, sanificazione e adeguamento ambienti di lavoro ex articoli [120](#) e [125](#), D.L. 34/2020).

### Indicazione nei modelli dichiarativi dei crediti d'imposta sulle locazioni

Due sono le norme istitutive il credito d'imposta per i canoni di locazione:

- articolo 65, D.L. 18/2020 (c.d. Decreto “Cura Italia”), che si rivolge in modo specifico ai canoni di locazione degli immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (credito d'imposta “negozi e botteghe”);
- articolo 28, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (c.d. credito d'imposta “locazioni”).

Con la [circolare n. 14/E/2020](#), cui si rimanda per tutti gli opportuni approfondimenti, sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere interpretativo sull'agevolazione in commento.

Preme precisare che non costituisce oggetto del presente contributo il tema dei requisiti e dei presupposti sostanziali, normativamente richiesti, ai fini della fruizione delle suddette agevolazioni – tema peraltro già ampiamente dibattuto dalla stampa specializzata nel corso dell'ultimo anno – volendo, invece, focalizzare l'attenzione sulle corrette modalità di indicazione degli aiuti nei modelli dichiarativi.

---

<sup>1</sup> L. Fava, “*Aiuti anti Covid-19: linee guida per la corretta indicazione nei modelli dichiarativi*” in La circolare tributaria n. 33/2021.

### Società di capitali e di persone in contabilità ordinaria

In entrambi i casi, si tratta di un contributo detassato per espressa previsione della norma istitutrice, pertanto, l'ammontare del contributo trova indicazione nel rigo RF55, tra le variazioni in diminuzione, con codice generico 99.

Per quanto riguarda l'indicazione del credito d'imposta "negozi e botteghe" ex [articolo 65](#), D.L. 18/2020 nel prospetto "aiuti di Stato" al rigo RS401 si evidenzia che, a differenza del credito d'imposta locazioni ex [articolo 28](#), D.L. 34/2020, le istruzioni non prevedono un codice *ad hoc*, pertanto sembra che questa tipologia di aiuto non debba essere considerata ai fini della compilazione del rigo RS401 "aiuti di Stato". Tale interpretazione è stata confermata dall'Agenzia delle entrate con una recente *faq* pubblicata sul proprio sito istituzionale, con la quale è stato chiarito che il contributo, non essendo stato qualificato "aiuto di Stato" dalla norma istitutiva, non deve essere riportato nel relativo prospetto.

Rimane ferma, trattandosi di un credito d'imposta, la necessaria indicazione dei dati relativi al credito d'imposta "negozi e botteghe" spettante nel quadro RU, con codice I1.

### ESEMPIO 1

A titolo esemplificativo, segue la compilazione del quadro RU per una impresa che:

- ha maturato il credito d'imposta "negozi e botteghe" ex articolo 65, D.L. 18/2020 nel corso del periodo d'imposta 2020 per un importo pari a 1.500 euro;
- ha utilizzato il credito d'imposta in compensazione con codice tributo 6914 per 1.000 euro entro il termine del periodo d'imposta 2020;
- potrà beneficiare di un credito d'imposta residuo spettante, da indicare nella successiva dichiarazione, per un importo pari a 500 euro.

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Botteghe e negozi		I1	1
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui <sup>1</sup> <input type="text"/> <sup>2</sup> <input type="text"/> <sup>B2</sup> <input type="text"/> <sup>C2</sup> <input type="text"/> <sup>D2</sup> <input type="text"/> <sup>3</sup> <input type="text"/> )			1.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			1.000,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute <sup>1</sup> <input type="text"/> IVA (Periodici e acconti) <sup>2</sup> <input type="text"/> IVA (Saldo) <sup>3</sup> <input type="text"/> IRES (Acconti) <sup>4</sup> <input type="text"/> IRES (Saldo) <sup>5</sup> <input type="text"/> Imposta sostitutiva <sup>6</sup> <input type="text"/> IRAP <sup>7</sup> <input type="text"/>		,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. <sup>1</sup> <input type="text"/>		,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 <sup>2</sup> <input type="text"/>	,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni <sup>1</sup> <input type="text"/>		500,00

Il rigo RU7 non può essere compilato con riferimento al credito d'imposta negozi e botteghe (codice credito I1) ma solamente con riferimento al credito d'imposta locazioni (codice credito H8).

In conformità con le istruzioni per la compilazione del quadro, si precisa, infatti, che anche nel caso di utilizzo del credito d'imposta "negozi e botteghe", in F24, in compensazione con il versamento delle imposte e ritenute previste nelle colonne da 1 a 7 del rigo RU7, il relativo utilizzo dovrà essere riportato in RU6, non in RU7.

Se, invece, la società avesse utilizzato il credito d'imposta in compensazione con modello F24 nel periodo d'imposta 2020 solamente per 500 euro e ceduto, ai sensi dell'[articolo 122](#), D.L. 34/2020, il restante ammontare di 1.000 euro, il quadro avrebbe dovuto essere compilato come segue:

SEZIONE I Crediti d'imposta  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante					Codice credito 1   1		
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							0,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)							0,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 0,00 2 0,00 B2 0,00 C2 0,00 D2 0,00 ) 3							1.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							500,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 0,00	IVA (Periodici e acconti) 2 0,00	IVA (Saldo) 3 0,00	IRES (Acconti) 4 0,00	IRES (Saldo) 5 0,00	Imposta sostitutiva 6 0,00	IRAP 7 0,00
	RU8	Credito d'imposta riversato							0,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					Art. 1260 c.c. 1 1.000,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2	0,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							0,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							0,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					Vedere istruzioni 1	2	0,00

Contrariamente a quanto statuito in relazione al credito d'imposta "negozi e botteghe", costituisce aiuto di Stato il credito d'imposta locazioni di cui all'[articolo 28](#), D.L. 34/2020, il cui ammontare dovrà trovare indicazione nel quadro RU, con codice H8.

## ESEMPIO 2

Si ipotizzi il caso di una società che abbia maturato, per le spese sostenute nel 2020, un credito d'imposta locazioni di ammontare pari a 2.500 euro, utilizzato interamente in compensazione nel modello F24 (codice tributo 6920) con i contributi Inps dovuti nel periodo d'imposta 2020 in relazione ai redditi percepiti dai lavoratori dipendenti. Il quadro RU sarà compilato come segue:

SEZIONE I  Crediti d'imposta  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante				Codice credito										
		Canoni locazione immobili a uso non abit				1 H 8										
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						,00								
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00								
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 ) 3						2.500,00								
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						2.500,00								
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP							
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato						,00								
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.		1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 502/73		2	,00			
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00								
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00								
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni		1		2		,00					



## ESEMPIO 3

Si ipotizzi il diverso caso in cui l'importo del credito sia stato solo parzialmente utilizzato in compensazione con i contributi Inps dovuti nel 2020.

In particolare, si ipotizzi che l'importo di 1.000 euro sia stato utilizzato in compensazione con i contributi previdenziali liquidati nel 2020, mentre il restante importo di 1.500 euro sia stato utilizzato in compensazione con i contributi previdenziali liquidati nei primi mesi del 2021. In questo caso, l'ammontare del credito residuo non utilizzato nel 2020 risultante dalla differenza tra la somma degli importi dei righe RU2, RU3, RU5, colonna 3 e RU8 e la somma degli importi indicati nei righe RU6, RU7, RU9, colonne 1 e 2, RU10 e RU11, trova indicazione del rigo RU12, come evidenziato di seguito:

<b>SEZIONE I</b>  <b>Crediti d'imposta</b>  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	<b>RU1</b>	Dati identificativi del credito d'imposta spettante					Codice credito								
		Canoni locazione immobili a uso non abit					1		H	8					
	<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione									,00				
	<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)									,00				
	<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 ) 3 2.500,00													
	<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24									1.000,00				
	<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP						
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	<b>RU8</b>	Credito d'imposta riversato									,00				
	<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					Art. 1260 c.c.		1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73		2	,00	
	<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)									,00				
	<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso									,00				
<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					Vedere istruzioni		1				2	1.500,00		

## ESEMPIO 4

Ancora, si pensi al caso di una società che abbia utilizzato il credito d'imposta locazioni spettante per un ammontare totale pari a 2.500 euro:

- in compensazione per 1.000 euro, con modello F24 presentato nel periodo d'imposta 2020, con i contributi dovuti per lavoro dipendente;
- in diminuzione del secondo acconto Ires relativo al periodo d'imposta 2020.

Il quadro RU dovrà essere compilato come segue:

<b>SEZIONE I</b> <b>Crediti d'imposta</b>  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	<b>RU1</b>		Dati identificativi del credito d'imposta spettante				Codice credito			
			Canoni locazione immobili a uso non abit				1 H 8			
	<b>RU2</b>		Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						,00	
	<b>RU3</b>		Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00	
	<b>RU5</b>		Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 ) 3						2.500,00	
	<b>RU6</b>		Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						1.000,00	
	<b>RU7</b>		Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
			1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 1.500,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00	,00
	<b>RU8</b>		Credito d'imposta riversato						,00	
	<b>RU9</b>		Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.	1 ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2 ,00
	<b>RU10</b>		Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00	
	<b>RU11</b>		Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00	
<b>RU12</b>		Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni	1	2	,00	



Si noti che, secondo le istruzioni ministeriali, la compilazione del rigo RU7:

– è consentita oltre che per il credito d'imposta locazioni contraddistinto con codice "H8", solo con riferimento alle agevolazioni di cui al seguente elenco tassativo:

17 incentivi per la ricerca scientifica;

20 veicoli elettrici, a metano o a gpl;

62 nuovi investimenti nelle aree svantaggiate ex articolo 1, [comma 271](#), L. 296/2006;

85 incentivi sostituzione veicoli ex D.L. 83/2012;

90 nuove infrastrutture;

94 misure fiscali per nuove infrastrutture ex [articolo 18](#), L. 183/2011;

B1 reti a banda ultralarga;

H1 monitoraggio immobili;

H9 sanificazione e acquisto di dispositivi di protezione individuale;

I2 rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni – lato investitori

– prevede la valorizzazione solamente dei campi 4 "Ires acconti" e 5 "Ires saldo" con riguardo ai crediti d'imposta sanificazione "H9" e locazione "H8".

Oltre all'indicazione nel quadro RU, a differenza del credito d'imposta "negozi e botteghe", per il credito d'imposta locazioni è richiesta anche la compilazione del prospetto "aiuti di Stato" di cui al rigo RS401. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate in una recente *faq*, l'importo dell'aiuto spettante è pari al credito maturato indicato nel quadro RU.

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 credito d'imposta locazioni di importo pari a 2.500 euro ex [articolo 28](#), D.L. 34/2020:

Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA									
Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma	Estensione	Lettera	
1	60	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante				
11-A	SR	1	43 32 00		1		17 ,00				
DATI DEL PROGETTO											
Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP			
18 giorno	18 mese	18 anno	19 giorno	19 mese	19 anno	20	21	22			
Tipologia (via, piazza, ecc.)		Indirizzo					Numero civico				
23		24					25				
Tipologia costi		Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante					
26		27		28		29					
20						2.500 ,00					

Secondo alcuni recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, i crediti d'imposta in commento non trovano indicazione nel modello Irap.



quadro RE e, a differenza del credito d'imposta locazioni considerato "aiuto di Stato", neppure la compilazione del quadro RS. Resta, invece, necessaria l'indicazione nel quadro RU.

### **Contribuenti forfettari e contribuenti minimi**

Per i contribuenti che applicano il regime forfettario e coloro che applicano il regime del vantaggio non è richiesta alcuna indicazione nel quadro LM, ai fini della corretta determinazione del reddito.

Resta, invece, dovuta la loro indicazione nel quadro RU e solamente per il credito d'imposta locazioni ex [articolo 28](#), D.L. 34/2020, anche nel rigo RS401 tra gli aiuti di Stato.

### **Credito d'imposta sanificazioni e adeguamento ambienti di lavoro**

A sostegno delle imprese colpite dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, il Legislatore ha previsto 2 differenti tipologie di agevolazioni, sottoforma di crediti d'imposta, a fronte delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione e adeguamento degli ambienti. Si tratta dei crediti d'imposta di cui:

- all'[articolo 125](#), D.L. 34/2020 per le spese sostenute per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti (c.d. credito d'imposta "sanificazione");
- all'[articolo 120](#), D.L. 34/2020 per le spese sostenute in relazione agli interventi e investimenti necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19 (c.d. credito d'imposta "adeguamento ambienti di lavoro").

Per approfondimenti sui requisiti, oggettivi e soggettivi, ai fini della spettanza delle sopraelencate agevolazioni si rinvia alla lettura della [circolare n. 20/E/2020](#) con la quale sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere interpretativo.

### **Società di capitali e di persone in contabilità ordinaria**

I crediti d'imposta in commento assumono la natura di contributi in conto esercizio e come previsto dalle rispettive norme istitutrici, sono fiscalmente irrilevanti. Per questo motivo, in sede di determinazione del reddito imponibile e delle imposte dell'esercizio, il relativo importo costituisce una variazione in diminuzione da indicare nel rigo RF55 con codice 99.

L'Agenzia delle entrate, infatti, diversamente da quanto accaduto per i contributi a fondo perduto, non ha previsto un codice *ad hoc* per le componenti positive di reddito rappresentanti i vari crediti d'imposta erogati a sostegno delle imprese a fronte dell'emergenza epidemiologica, pertanto, il contribuente dovrà utilizzare il codice generico 99.

## ESEMPIO 6

Si ipotizzi il caso di una Srl operante nel settore alberghiero che ha maturato un credito d'imposta per spese di sanificazione sostenute nel 2020 pari a 5.500 euro, di cui 3.500 euro sono stati utilizzati in compensazione nel modello F24 (codice tributo 6917) con contributi previdenziali dovuti entro il termine del periodo d'imposta 2020 e il restante importo di 2.000 euro è stato utilizzato in compensazione con i contributi dovuti per i primi mesi del 2021. Il quadro RU deve essere così compilato:

<b>SEZIONE I</b> <b>Crediti d'imposta</b>  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	<b>RU1</b>	Dati identificativi del credito d'imposta spettante				Codice credito			
		Sanificazione e acquisto dispositivi DI				1 H 9			
	<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						,00	
	<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00	
	<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 ) 3						5.500,00	
	<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						3.500,00	
	<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00	IVA (Periodici e acconti) 2 ,00	IVA (Saldo) 3 ,00	IRES (Acconti) 4 ,00	IRES (Saldo) 5 ,00	Imposta sostitutiva 6 ,00	IRAP 7 ,00
	<b>RU8</b>	Credito d'imposta riversato						,00	
	<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c. 1 ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2	,00	
	<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00	
	<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00	
	<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni 1		2 2.000,00	

## ESEMPIO 7

Si ipotizzi il caso diverso in cui il credito d'imposta spettante indicato al rigo RU5 sia stato utilizzato:

- in compensazione nel modello F24, con contributi previdenziali dovuti entro il termine del periodo d'imposta 2020, per 3.500 euro;
- in diminuzione del versamento del saldo dell'Iva dovuta per l'anno 2020 per 1.000 euro;
- in diminuzione dei contributi dovuti per i mesi 2021 per la parte residua.

In questo caso, il quadro RU dovrà essere così compilato:

SEZIONE I												
Crediti d'imposta  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante					Codice credito					
		Sanificazione e acquisto dispositivi DI					1 H 9					
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione										,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)										,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 ) 3										5.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24										3.500,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00	IVA (Periodici e acconto) 2 ,00	IVA (Saldo) 3 1.000,00	IRES (Acconti) 4 ,00	IRES (Saldo) 5 ,00	Imposta sostitutiva 6 ,00	IRAP 7 ,00			
	RU8	Credito d'imposta riversato										,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					Art. 1260 c.c. 1 ,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2		,00	
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)										,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso										,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					Vedere istruzioni 1		2		1.000,00	

Le modalità di compilazione del quadro RU con riferimento al credito d'imposta per l'adeguamento

degli ambienti di lavoro (codice credito I6) differiscono parzialmente da quelle appena viste per il credito d'imposta sanificazione (codice credito H9), in relazione ai seguenti aspetti:

- per il primo, non è ammessa la compilazione del rigo RU7;
- nel rigo RU6 va indicato l'ammontare del credito per l'adeguamento degli ambienti di lavoro I6 di cui al rigo RU5 utilizzato entro il termine di scadenza del 30 giugno 2021 (e non nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione).

Con riguardo al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'[articolo 120](#), D.L. 34/2020, si ricorda che l'eventuale ammontare non utilizzato e residuo alla data del 30 giugno 2021 non potrà più essere utilizzato in futuro. Chiaramente, come precisato nelle istruzioni alla compilazione del modello, il rigo RU12, colonna 2, non potrà mai essere valorizzato per il credito d'imposta contraddistinto da codice I6.

## ESEMPIO 8

Si ipotizzi il caso di una Srl che nel corso del 2020 ha sostenuto spese in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del *virus* che le hanno permesso di maturare un credito d'imposta di 6.500 euro, interamente compensato con modello F24 (codice tributo 6918) al 30 giugno 2021.

Il quadro RU dovrà essere così compilato:

SEZIONE I  Crediti d'imposta  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante				Codice credito			
		Spese per adeguamento ambienti lavoro				1   6			
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)							,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 ) 3							6.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							6.500,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00	IVA (Periodici e acconto) 2 ,00	IVA (Saldo) 3 ,00	IRES (Acconti) 4 ,00	IRES (Saldo) 5 ,00	Imposta sostitutiva 6 ,00	IRAP 7 ,00
	RU8	Credito d'imposta riversato							,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c. 1 ,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,00	
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni 1		2 ,00	

In tal caso, in qualità di aiuto di Stato, il contribuente è tenuto a dare informativa del credito maturato anche nel rigo RS401. Si ipotizzi che la società beneficiaria sia una società a responsabilità limitata operante nel settore alberghiero, con più di 10 dipendenti e un fatturato annuo compreso tra i 2 e i 10 milioni di euro. Il quadro RS dovrà essere così compilato:

Aiuti di Stato			BASE GIURIDICA								
Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma	Estensione	Lettera	
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
6   3											
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante				
11-A	12	13	14		15	16	17				
SR		2	55 10 00		1		,00				
RS401 DATI DEL PROGETTO											
Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP			
18 giorno mese anno			19 giorno mese anno			20	21	22			
Tipologia (via, piazza, ecc.)			Indirizzo				Numero civico				
23			24				25				
Tipologia costi			Costi agevolabili		Intensità di aiuto	Importo aiuto spettante					
26			27		28	29					
20						6.500,00					

Il credito d'imposta sanificazioni previsto dall'[articolo 125](#), D.L. 34/2020 non è stato qualificato come "aiuto di Stato" dalla norma istitutiva, pertanto, come evidenziato in una recente *faq* pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate, non deve considerarsi come tale ai fini dichiarativi e i relativi dati non vanno riportati nel prospetto di cui al rigo RS401 dei modelli Redditi.

In conclusione, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che nessuna indicazione dei crediti d'imposta in commento è necessaria nel modello Irap. Volendo anche supporre la loro indicazione nel modello Irap, non si tratterebbe di un'informazione non nota all'Agenzia delle entrate, in quanto già segnalata nei modelli Redditi, pertanto omissibile.

### Imprese in contabilità semplificata

Nessuna indicazione dei contributi in commento è necessaria tra le voci del quadro RG, modello Redditi PF o SP, ai fini della corretta determinazione del reddito imponibile.

In altri termini si ritiene che i contributi in oggetto non debbano figurare contemporaneamente né tra gli "altri componenti positivi" di reddito nel rigo RG 10, né tra gli "altri componenti negativi" di redditi nel rigo RG 22 del quadro RG, modello Redditi PF/SP in contabilità semplificata.

Si tratterebbe di un'informazione non rilevante, comunque già fornita nel quadro RU ed eventualmente nel quadro RS.

### Professionisti e lavoratori autonomi

Con alcuni recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, è stato precisato che il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro non va indicato nel quadro RE e neppure nel modello Irap, ma unicamente nel quadro RU e nel prospetto "aiuti di Stato" di cui al rigo RS401.

A simili conclusioni, è possibile giungere con riguardo al credito d'imposta sanificazione, salvo il fatto che non costituendo aiuto di Stato, la sua indicazione non è richiesta nel rigo RS401.

### Contribuenti forfettari e contribuenti minimi

Come i professionisti e i lavoratori autonomi in regime ordinario, anche coloro che applicano il regime del vantaggio o forfettario non sono tenuti all'indicazione del credito d'imposta sanificazione e adeguamento ambienti di lavoro nel quadro LM, ai fini della corretta determinazione del reddito. In altri termini, il totale dei componenti positivi da indicare nel rigo LM2 per i contribuenti in regime del vantaggio e nel rigo LM22 per i contribuenti forfettari dovrà già essere decurtato dell'importo corrispondente ai crediti d'imposta in commento.

Resta ferma la necessaria indicazione di queste agevolazioni nel quadro RU, secondo le modalità già descritte, e nel quadro RS ove l'agevolazione si qualifichi come "aiuto di Stato".

### SCHEDA DI SINTESI

Sono state ormai delineate le corrette modalità di compilazione dei modelli Redditi in relazione ai contributi a fondo perduto e alle altre agevolazioni, erogate sotto forma di crediti d'imposta, a fronte dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Le ultime incertezze in materia sono state dissipate definitivamente con le recenti risposte alle *faq* sugli aiuti di Stato e con l'avvertenza del 27 luglio 2021 pubblicati dall'Agenzia delle entrate sul proprio sito istituzionale.



Il presente contributo fornisce alcune utili esemplificazioni riguardanti la compilazione dei modelli dichiarativi in relazione ai crediti d'imposta "locazioni" di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020, "negozi e botteghe" di cui all'articolo 65, D.L. 18/2020, "sanificazione" di cui all'articolo 125, D.L. 34/2020 e "adeguamento degli ambienti di lavoro" di cui all'articolo 120, D.L. 34/2020.



In tutti questi casi, il credito d'imposta assume la natura di contributo in conto esercizio non imponibile per espressa previsione normativa, pertanto, ai fini della corretta determinazione del reddito imponibile e delle imposte relative al periodo 2020, è necessario riprendere in diminuzione il componente positivo di reddito nel rigo RF55, con codice generico 99. Tale accortezza è richiesta solo alle società di capitali e di persone in contabilità ordinaria. Per tutti gli altri soggetti (imprese in contabilità semplificata, professionisti e lavoratori autonomi), non è dovuta alcuna indicazione delle suddette agevolazioni, né tra i componenti positivi di reddito, né tra quelli negativi.



Particolare attenzione è richiesta ai fini della corretta compilazione del rigo RS 401 relativo agli aiuti di Stato. Tenuto conto che né il credito d'imposta "negozi e botteghe", né il credito d'imposta "sanificazione" sono stati qualificati aiuti di Stato dalla norma istitutiva, i dati relativi alle predette agevolazioni non devono essere considerati ai fini della corretta compilazione del rigo RS401.



Trattandosi di agevolazioni concesse sotto forma di crediti d'imposta, è sempre necessaria la compilazione del quadro RU, secondo le indicazioni fornite dalle istruzioni, a prescindere dalla soggettività del beneficiario (sia esso società di capitali o di persone, professionista o lavoratore autonomo) e dal regime contabile (ordinario o semplificato) e fiscale (forfettario o del vantaggio) applicato.



Secondo recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, le suddette agevolazioni trovano indicazione nel quadro RU e – ove la norma istitutiva l'agevolazione la qualifichi "aiuto di Stato" – nel quadro RS, mentre nessuna indicazione è dovuta nel modello Irap.

**ec Euroconference**  
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »  
LUGLIO 2021 »



## 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**



## La circolare tributaria n. 34/2021

# Credito d'imposta investimenti: interconnessione tardiva e operazioni straordinarie

di Paolo Meneghetti – dottore commercialista

Tra le questioni più complesse che in certi casi diventa necessario gestire in materia di credito da agevolazioni fiscali sui nuovi investimenti, vi è la tematica dell'interconnessione del bene che avviene in un periodo d'imposta successivo alla sua entrata in funzione. Il tema, peraltro, è stato oggetto di uno specifico intervento con la recente [circolare n. 9 /E/2021](#).

È noto che per i beni le cui caratteristiche rientrano nel comparto c.d. Industria 4.0, è concessa una agevolazione superiore a quella del semplice investimento in bene strumentale nuovo. Per ottenere il *bonus* maggiorato è necessario dimostrare la c.d. interconnessione del bene nuovo alla gestione computerizzata che governa l'azienda. L'interconnessione, tuttavia, non è elemento indispensabile affinché il bene strumentale ceda utilità all'azienda, in certe situazioni il bene inizia a entrare in funzione senza che sia attiva la sua "digitalizzazione", ma potendo essere utile anche in un utilizzo non digitale.

In tal caso, se il bene strumentale è nuovo, spetta comunque l'agevolazione per così dire "di base" (attualmente credito d'imposta nella misura del 10% del costo del bene), mentre, per ottenere il *surplus* di agevolazione (misura del credito per beni strumentali Industria 4.0. pari al 50% fino al 31 dicembre 2021) è necessario dimostrare l'avvenuta interconnessione.

Ma come si coordinano le 2 agevolazioni?

## Il coordinamento del passato: super e iper ammortamento

La questione del coordinamento tra 2 agevolazione, che potrebbero spettare entrambe (ovviamente non cumulate tra loro) in tempi diversi, è già sorta nel passato con la normativa vigente fino al 31 dicembre 2019 caratterizzata dall'incremento figurativo del costo del bene al 30%, per i beni strumentali nuovi (superammortamento) e del 170% per i beni nuovi Industria 4.0. Sul divieto di cumulo delle 2 agevolazioni si veda il seguente passaggio della [circolare n. 4/E/2017](#):

*“A tal proposito, è appena il caso di precisare che, per i beni elencati nell'allegato A, il beneficio della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione (iper ammortamento) non può cumularsi con quello della maggiorazione del 40% (super ammortamento). Ciò in quanto il requisito dell'interconnessione, al cui verificarsi è subordinato l'accesso al regime dell'iper ammortamento, determina semplicemente una diversa quantificazione del beneficio (dal 40 al 150%) e non già il cumulo delle 2 percentuali maggiorative del costo”.*

Come sopra si diceva, nulla vietava che un certo bene entri in funzione in un determinato periodo d'imposta e poi sia interconnesso nel periodo d'imposta successivo. La prima agevolazione (super ammortamento) scattava dal periodo di imposta di entrata in funzione del bene, mentre la seconda (iper ammortamento) in quella della interconnessione, fermo restando che dalla agevolazione più elevata era necessario sottrarre le variazioni diminutive da super ammortamento già fruite nel periodo d'imposta precedente. Ancora sul punto si veda il seguente passaggio della [circolare n. 4/E/2017](#):

*“A tale ultimo riguardo, si ritiene che:*

- il bene, nel periodo d'imposta di entrata in funzione, possa temporaneamente godere del beneficio del super ammortamento (se ricorrono i requisiti previsti dalla relativa normativa);*
- tale beneficio temporaneo non impedisca l'accesso all'iper ammortamento nel periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione”.*

Ma l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper ammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione deve essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super ammortamento.

### ESEMPIO 1

Un bene è stato acquistato ed entra in funzione nel 2018 (aliquota ammortamento 20% senza tener conto, per semplicità di calcolo, della riduzione al 50% del primo anno) per 10.000 euro ed è stato interconnesso nel 2019. Il super ammortamento comportava un incremento del 30%. Nel 2018 quindi vi è stata una quota di ammortamento dedotta per 2.000 euro e una variazione diminutiva per 600 euro (3.000 euro complessivi). Nel 2019 il bene viene interconnesso e quindi l'agevolazione spettante diventa pari a 15.000 euro cui sottrarre quella già beneficiata di 600 euro. Quindi:

15.000 – 600/4 (anni residui dell'ammortamento).

Dal 2019 la variazione diminutiva diventa 3.600 euro per i 4 anni residui.

### Il coordinamento attuale: il credito d'imposta

Le tematiche sopra riportate vanno aggiornate alla luce della modifica normativa apportata prima con la L. 160/2019 e poi con la L. 178/2020, normative che hanno trasformato l'agevolazione da variazione diminutiva dell'imponibile a credito d'imposta, con l'ulteriore incremento della misura originaria eseguito dalla seconda legge sopra citata, la L. 178/2020.

Al riguardo chi scrive riteneva (anche prima della [circolare n. 9/E/2021](#)) che dovessero essere applicati i passaggi logici che avevano governato il coordinamento tra super e iper ammortamento, ovviamente aggiornati alla diversa modalità di fruizione della agevolazione.

Pertanto, il principio di fondo doveva essere il seguente:

- nel momento in cui il bene entra in funzione scatta il beneficio del credito d'imposta calcolato nella misura base (6% o 10% a seconda del momento in cui l'investimento è stato eseguito);
- quando scatta l'interconnessione viene calcolato il credito d'imposta nella misura maggiorata, decurtandolo dell'importo già utilizzato fino alla data della interconnessione stessa.

A complicare lo scenario vi è il fatto che il credito d'imposta "base" in taluni casi è fruibile in unica soluzione, in altri casi è fruibile in quote costanti annuali. Più precisamente, per i beni strumentali nuovi acquistati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 il credito d'imposta è compensabile in unica soluzione (a prescindere dalla entità dei ricavi prodotti dal contribuente dopo le modifiche inserite nel D.L. 73/2021, il c.d. Decreto Sostegni-*bis*), mentre per quelli acquistati nel 2020 fino al 16 novembre l'agevolazione va divisa in 5 quote annuali decorrenti dal periodo d'imposta successivo all'entrata in funzione.

### ESEMPIO 2

---

Un bene strumentale nuovo è stato acquistato ed è entrato in funzione il 20 novembre del 2020, mentre il 20 giugno 2021 è stato interconnesso. Il costo del bene è pari a 20.000 euro e ha originato un credito d'imposta di 2.000 euro già utilizzato in dicembre 2020. Nel 2021 a seguito dell'interconnessione il credito d'imposta viene quantificato in 10.000 euro, fruibile in 3 quote costanti pari a 3.333 euro l'una. Nella prima compensazione eseguibile da luglio 2021 si dovrebbe sottrarre l'importo di 2.000 euro e poi dividere per 3 il minuendo, quindi 2.666 euro per annualità. In alternativa, si potrebbe ipotizzare di sottrarre dalla prima rata di credito "Industria 4.0" l'importo già fruito, quindi, la compensazione di luglio 2021 sarebbe pari a  $3.333 - 2.000 = 1.333$ . Successivamente, nel 2022 e 2023 si avrebbe una compensazione di 3.333 euro l'anno.

Chi scrive riteneva preferibile la prima soluzione poiché più aderente al principio sancito con la [circolare n. 4/E/2017](#) in materia di super e iper ammortamento.

Il tema è stato esplicitamente affrontato dalla [circolare n. 9/E/2021](#), § 5.4 che ribadisce l'approccio sopra delineato. Da una parte si afferma che non vi è nessun ostacolo a che l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta diverso e successivo rispetto a quello dell'entrata in funzione del bene, ma, ovviamente, il maggiore credito d'imposta dovrà essere ridotto della quota già utilizzata nel periodo di entrata in funzione del bene. Si ponga attenzione al fatto che il maggiore credito va ridotto della parte utilizzata in precedenza, non della parte spettante, sicché, se nel periodo di entrata in funzione è stato compensato, ad esempio, 1/5, del 6% totale (ipotizziamo un investimento eseguito prima del 16 novembre 2020), la quota da sottrarre al nuovo a maggiore credito d'imposta sarà proprio quel quinto. Si riporta di seguito l'esempio che viene proposta dalla stessa circolare n. 9/E/2021:

*“Ad esempio, ipotizzando che nel corso del 2021 si proceda all'acquisto e all'entrata in funzione di un bene agevolabile il cui costo sia pari a 90.000 euro e che nel corso del 2022 si proceda alla sua interconnessione, qualora l'impresa nel corso del 2021 si avvalga della possibilità di utilizzare in compensazione la prima quota del credito spettante ai sensi del comma 1054 della Legge di Bilancio 2021, pari a 3.000 euro (1/3 di 9.000), a partire dal 2022 decorrerà il triennio di fruizione del credito spettante, per ipotesi, ai sensi del comma 1056 e la quota annuale compensabile sarà pari a 14.000 euro [1/3 di 42.000 (45.000 – 3.000)]”.*

A margine di tale problema vi sono 2 questioni da segnalare:

1. il tema della asseverazione. Per i beni strumentali Industria 4.0 il cui valore superi la soglia di 300.000 euro è necessario che sia redatta una certificazione da parte del tecnico abilitato (ingegnere o perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un ente di certificazione accreditato), con cui si affermi che il bene rientra tra quelli citati nell'[Allegato A](#), L. 232/2016 e che esso sia stato effettivamente interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Nella L. 178/2020 si parla di asseverazione, quindi dichiarazione redatta dal tecnico che si assume la responsabilità del contenuto che va a dichiarare, mentre nella versione licenziata dalla L. 160/2019 si parlava di perizia semplice, quindi documento per il quale non vi è una specifica assunzione di responsabilità da parte del certificatore. Per contro, nella normativa dell'iper ammortamento veniva richiesta la perizia giurata, cioè è il parere più forte dal punto di vista legale, e anche più delicato per il tecnico, in quanto, in caso di falsa attestazione giurata si configura il reato previsto all'[articolo 483](#), c.p.. Quindi, oltre a redigere la relazione, il perito, doveva asseverare la veridicità dei contenuti e firmare il documento di fronte a un pubblico ufficiale (cancelliere o notaio). In tale contesto si poneva il tema

della scadenza dell'adempimento e l'Agenzia delle entrate lo aveva risolto affermando che la perizia doveva essere giurata entro il termine del periodo d'imposta in cui avveniva l'interconnessione, specificando con successiva [circolare Mise n. 48610/2019](#) che era sufficiente il giuramento della perizia entro la data di chiusura del periodo d'imposta, non il fatto che l'impresa dovesse dimostrare di aver acquisito la perizia entro la data succitata. Ora che si parla solo di asseverazione viene meno il tema collegato con la data certa ma la domanda che si pone è se sia comunque necessario rispettare un dato termine per ottenere l'asseverazione circa l'interconnessione. Al riguardo si condivide la tesi di chi sostiene l'opportunità di redigere l'asseverazione entro il periodo d'imposta in cui si inizia a fruire del credito nella misura maggiorata, provando l'esecuzione di tale adempimento con le forme consuete della lettera raccomandata, o della pec<sup>1</sup>. Al riguardo va ricordato anche il tema della terzietà del certificatore, requisito ritenuto indispensabile dalla citata [circolare n. 4/E/2017](#) e confermato dalla [circolare direttoriale del Mise del 15 dicembre 2017, protocollo n. 547750](#), che porta a dire che problemi rilevanti potrebbero manifestarsi ove la certificazione sia fornita da soggetti legati economicamente al fornitore del bene. Si noti che sul punto specifico la [circolare n. 9/E/2021](#) non assume una specifica posizione;

2. il tema delle caratteristiche strutturali del bene. La recente [risposta a interpello n. 394/E/2021](#) ha chiarito che l'interconnessione può avvenire anche successivamente all'entrata in funzione del bene, ma esso deve presentare caratteristiche tali da poter essere interconnesso fin dalla sua prima entrata in funzione, anche se l'interconnessione non è, in effetti, avvenuta. Ciò esclude che si possa intervenire su una macchina aggiungendo, dopo la sua entrata in funzione o la sua acquisizione, meccanismi o dispositivi che rendano possibile l'interconnessione. Al riguardo nella risposta a interpello si afferma che:

*“Ciò ricordato, si precisa ancora, sul piano generale, che le ... caratteristiche tecnologiche ... che il paradigma 4.0 “richiede” ai beni medesimi devono essere presenti prima del loro utilizzo nel processo di produzione (o messa in funzione)”.*

Su questo argomento un esempio concreto è rappresentato dai muletti (mezzi per il trasporto interno) che possono essere classificati Industria 4.0 se sono dotati di guida automatica o semiautomatica come affermò esplicitamente il Mise con la seguente risposta:

*“Tutti i dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione e la pesatura automatica dei pezzi, che rientrano nella categoria di macchine operatrici e motrici, possono essere agevolati. Tuttavia, si*

---

<sup>1</sup> R. Lenzi “Industria 4.0, il rebus della data certa” in *Il Sole 24 ore* del 31 marzo 2021.

*specifica che i dispositivi, oltre a soddisfare i 5+2 vincoli, devono essere anche mezzi a guida automatica o semi-automatica”.*

Il senso del citato interpello è che queste caratteristiche della macchina devono essere presenti fin dal suo primo utilizzo e non possono essere inserite tramite qualche dispositivo aggiunto successivamente, se si vuol accedere al credito d'imposta maggiorato.

### Interconnessione e operazioni straordinarie

L'interconnessione può avvenire tardivamente anche da parte di un soggetto diverso da quello che ha acquistato il bene, e magari lo ha messo in funzione. Ciò può avvenire di fronte al verificarsi di operazioni straordinarie che comportino il trasferimento del bene, sia per effetto di cessioni di azienda o rami di azienda, sia per effetto di conferimenti di azienda o rami di azienda, oltre che per trasformazioni, fusioni o scissioni. Da tali casi va distinto quello del trasferimento del singolo bene poiché l'operazione dismissiva non permette mai all'acquirente di ottenere il diritto a fruire del credito d'imposta residuo, anzi, se la cessione avviene prima del terzo periodo d'imposta successivo all'acquisto scatta la regola del *recapture* del credito fruito dal cedente. Si ricorda che fa eccezione il caso della cessione del bene alla società di *leasing* a fronte della stipula di *lease back*. Sul punto la [circolare n. 4/E/2017](#) aveva chiaramente espresso il parere che la cessione non modificava in alcun modo la fruibilità della agevolazione in capo al cedente considerando la cessione alla stregua di una operazione neutrale.

Più in generale il tema delle conseguenze delle operazioni straordinarie sulla fruibilità del credito d'imposta è stato affrontato dalla recente [circolare n. 9/E/2021](#) che sul punto ha fornito interessanti spunti.

Partiamo dalla distinzione fondamentale tra cessione singola e cessione del bene nell'ambito di una più ampia operazione di trasferimento di azienda. L'Agenzia delle entrate, confermando una posizione già presa in passato, afferma che il trasferimento dell'azienda o del ramo d'azienda non va considerato operazione dismissiva del bene per quanto attiene al credito d'imposta, sicché esso sarà fruito dall'acquirente per le quote residue del medesimo. Si consideri che questa affermazione prescinde dalla tipologia del trasferimento di azienda, sia esso operazione realizzativa ai fini fiscali (quindi cessione di azienda) sia esso neutrale (come si ha nel caso del conferimento di azienda). La motivazione che sta alla base di questa posizione è stata spiegata nella [circolare n. 8/E/2019](#), ripresa dalla citata circolare n. 9/E/2021:

*“... la fattispecie della cessione del singolo bene debba essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa). In quest'ultima ipotesi, infatti, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda, diversamente dall'ipotesi del trasferimento del singolo cespite, non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: in tal caso, infatti, l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello “qualitativo”. In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano a essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa. Pertanto, il mutamento della titolarità di un'azienda (o di un ramo d'azienda) che contiene uno o più beni agevolati non comporta il venir meno dell'iper ammortamento, la cui fruizione continuerà, in capo all'avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale”.*

Mentre la trasferibilità del credito d'imposta è piuttosto scontata per operazioni straordinarie che comportano la mera modifica di ragione sociale (trasformazione progressiva o regressiva) oppure si sostanziano in negozi giuridici di successione universale (fusioni e scissioni), meno immediata è la conclusione che legittima il trasferimento del credito d'imposta per operazioni di cessione (cessione di azienda e conferimento di azienda). Al riguardo con la [risposta a interpello n. 72/E/2019](#), l'Agenzia delle entrate aveva chiarito che nel caso in cui a fronte di una cessione di azienda il credito d'imposta (nel caso specifico si trattava di R&S ma le conclusioni sono estendibili anche al credito d'imposta per investimenti) non figuri tra gli *asset* ceduti esso non può essere autonomamente trasferito, dato che l'unico utilizzo possibile è la compensazione con altri debiti fiscali o previdenziali. Pertanto, nella cessione d'azienda o nel conferimento di azienda occorre tener presente che il credito d'imposta va esplicitamente citato tra i valori dell'attivo trasferiti e a questa condizione sarà fruito dalla società avente causa, senza che scatti alcuna norma in materia di *recapture*, anche se il trasferimento avvenisse nel biennio di monitoraggio.

Una particolare situazione si potrebbe verificare se a fronte della operazione straordinaria il soggetto avente causa rientrasse tra quelli per i quali il credito d'imposta è fruibile in unica soluzione. Il tema riguarda i crediti d'imposta per acquisto di beni immateriali eseguito dopo il 16 novembre 2020, quindi fruibile nella misura del 10%: in tali casi il credito è fruibile in unica soluzione se l'acquirente del bene presenta ricavi non superiori a 5 milioni di euro. Potrebbe verificarsi che il soggetto dante causa supera tale tetto mentre non lo supera l'avente causa: la circolare non considera il caso e sembra affermare

che la scelta originaria debba essere confermata anche da chi riceve il bene per effetto della operazione straordinaria.

### Il caso specifico della scissione

La scissione societaria rientra a pieno titolo tra le operazioni che comportano successione nei diritti e nei doveri di carattere fiscale, alla stessa stregua della fusione. Il principio è sancito dall'[articolo 173](#), comma 4, Tuir, e non vi è dubbio che tra le posizioni soggettive della scissa, per le quali subentra la beneficiaria, vi sono i crediti d'imposta. Il problema specifico della scissione è, tuttavia, individuare una modalità con cui attribuire una quota di tali posizioni soggettive, atteso che i soggetti subentranti della scissione sono sempre 2 o più di 2: le beneficiarie nella scissione totale e la scissa e la/le beneficiaria/e nella scissione parziale. Mentre nella fusione il credito d'imposta residuo del soggetto incorporato non può che essere attribuito nella sua totalità alla incorporante, nella scissione, operazione con cui viene diviso il patrimonio di una certa società, il credito d'imposta residuo della società scissa va suddiviso tra le varie società subentranti con criteri stabiliti dal Tuir.

Il citato comma 4 dell'articolo 173, Tuir, individua un criterio fondamentale e un criterio residuale da applicare solo in determinati casi.

Il criterio fondamentale è quello c.d. "proporzionale", che si traduce nel dividere le posizioni soggettive della scissa tra essa stessa (scissione parziale) e la beneficiaria, oppure tra le beneficiarie (scissione totale) in proporzione al patrimonio netto contabile attribuito alle varie società. Sicché, se a fronte di un patrimonio netto contabile pre-scissione di 100 la scissa ne mantiene 30 e alla beneficiaria viene trasferito un valore contabile di 70, il credito d'imposta per investimenti residuo, poniamo 10, viene attribuito per 7 alla beneficiaria e per 3 resta fruibile dalla scissa.

Questo criterio si applica in tutti i casi, a meno che le posizioni soggettive da attribuire siano strettamente collegate ad altri elementi del patrimonio netto, nel qual caso si abbandona il criterio proporzionale e si passa alla attribuzione totale della posizione tributaria (nel nostro caso credito d'imposta) alla società che ha ricevuto (o ha mantenuto) l'elemento collegato.

Sotto questo profilo la [circolare n. 9/E/2021](#) richiama un precedente di prassi del 2003 ([risoluzione n. 143/E/2003](#)) con cui si è affermato che nel caso in cui la fruizione del credito d'imposta sia condizionata dal mantenimento dei beni che lo hanno legittimato per un certo "periodo di sorveglianza", deve ritenersi che si verifichi quella stretta connessione di cui all'articolo 173, comma 4, Tuir per cui il credito va attribuito totalmente al soggetto che mantiene il bene, se, ovviamente, la scissione si verifica prima del termine di quel periodo di sorveglianza. La circolare n. 9/E/2021 non aggiunge altro, ma da tale



spunto si ritiene di poter affermare la seguente conclusione. Nella disciplina del credito d'imposta per investimenti è necessario detenere il bene fino al secondo periodo successivo all'acquisto: ebbene, se la scissione avviene all'interno di detto periodo la stretta correlazione tra credito d'imposta e bene strumentale comporta che il credito d'imposta residuo venga trasferito integralmente al soggetto che ha ricevuto/mantenuto il bene stesso. La connessione tra bene e credito d'imposta è rappresentata dalla circostanza che esso va restituito all'Erario se il bene viene ceduto, e solo chi detiene il bene è a conoscenza di tale eventualità.

Se, al contrario, la scissione avviene decorso detto periodo, viene meno la "stretta correlazione" per cui il credito d'imposta verrà suddiviso in proporzione al patrimonio netto contabile attribuito per effetto della scissione stessa.

Vediamo ora un esempio che coniuga il tema della interconnessione tardiva con quello del trasferimento del credito per operazione straordinaria.

### ESEMPIO 3

Gamma Spa ha acquistato un bene strumentale riconducibile alla tipologia "Industria 4.0".

L'acquisto è avvenuto nel mese di dicembre 2020 per un importo totale di 120.000 euro.

Il bene è entrato in funzione immediatamente ma la sua interconnessione con il sistema aziendale non è avvenuta nel 2020.

L'utilizzo del credito avviene in unica soluzione (12.000 euro) in unica soluzione, a gennaio 2021.

Nel mese di novembre 2021 Gamma Spa si scinde parzialmente dando vita alla beneficiaria Delta Srl cui trasferisce un ramo d'azienda nel quale è compreso il bene strumentale in questione.

La società Delta Srl procede alla interconnessione del bene avendo titolo per un credito d'imposta totale pari a 60.000 euro cui sottrarre il credito già utilizzato dalla scissa per 12.000 euro. Il residuo di 48.000 euro viene diviso in 3 quote annuali di 16.000 euro ciascuna.

### SCHEDA DI SINTESI

Interconnessione nel periodo successivo a quello di entrata in funzione. La circolare n. 9/E/2021 ammette che il credito d'imposta per investimenti non venga meno qualora si abbia una interconnessione tardiva, tuttavia, considerando che il bene avrà generato un credito d'imposta "ordinario" sarà necessario sottrarre dal credito d'imposta maggiorato l'importo fruito e dividere per 3 quote annuali il risultato.



Interconnessione e asseverazione. Per i beni strumentali acquistati dal 16 novembre 2020 in poi, nel caso in cui il costo di acquisto sia superiore a 300.000 euro è necessario ottenere l'asseverazione da un tecnico abilitato. Dal momento che l'asseverazione non necessita di giuramento, si pone il tema di come si debba dimostrare la data certa della stessa asseverazione. Al riguardo potrebbe essere opportuno, benché non richiesto esplicitamente dalla legge, procedere a un invio dell'asseverazione via pec.



Credito d'imposta e operazioni straordinarie. La circolare n. 9/E/2021 riconosce il diritto al trasferimento del credito d'imposta in presenza di operazioni straordinarie. Tale diritto è riconosciuto anche nel caso in cui l'operazione consista in una cessione di azienda ma è necessario che il bene strumentale faccia parte del ramo d'azienda trasferito e che ciò emerga dal contenuto dell'atto.



Scissione e trasferimento del credito d'imposta. In caso di scissione il credito d'imposta deve essere suddiviso tra le società che eseguono l'operazione straordinaria. Se la scissione avviene durante il periodo di sorveglianza, pari al biennio successivo all'acquisto, deve ritenersi che l'intero credito d'imposta residuo debba essere attribuito alla società cui è stato attribuito il bene strumentale che ha originato il credito d'imposta.

## La circolare tributaria n. 34/2021

# Le nuove agevolazioni per l'acquisto della prima casa destinate agli *under 36*

di Bonuzzi Alessandro – dottore commercialista e revisore legale

## Premessa

Sul Supplemento Ordinario n. 25/L alla Gazzetta Ufficiale 24 luglio 2021, n. 176, è stata pubblicata la L. 106/2021 di conversione del D.L. 73/2021, c.d. “Decreto Sostegni-*bis*” (d’ora in avanti anche solo “Decreto”). All’[articolo 64](#) del Decreto, al fine di favorire l’autonomia abitativa dei giovani, sono previste agevolazioni in materia di imposte indirette per l’acquisto della “prima casa” di abitazione da parte di acquirenti che non hanno ancora compiuto 36 anni di età nell’anno in cui l’atto è stipulato.

In particolare, la nuova disposizione agevola i giovani acquirenti della prima casa di abitazione che abbiano un valore dell’Indicatore della situazione economica equivalente (c.d. Isee), stabilito ai sensi del Regolamento di cui al D.P.C.M. 159/2013, non superiore a 40.000 euro annui, mediante:

- l’esonero dal pagamento dell’imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale oppure, laddove l’atto traslativo sia soggetto a Iva, il riconoscimento di un credito d’imposta di misura pari all’Iva corrisposta in relazione all’acquisto;
- l’esenzione dall’imposta sui finanziamenti sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, fissata in ragione dello 0,25% dell’ammontare complessivo del finanziamento.

## Agevolazioni prima casa

Prima di focalizzare l’analisi sulle nuove agevolazioni dirette ai giovani introdotte dal Decreto Sostegni-*bis*, pare utile ricordare brevemente il regime premiale “prima casa”, nonché le relative condizioni di accesso di cui alla nota 2-*bis* all’[articolo 1](#), Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

Ebbene, per l’acquirente persona fisica di un’abitazione, le agevolazioni prima casa comportano i seguenti benefici ai fini dell’imposizione indiretta:

- se la cessione è soggetta a imposta di registro, la stessa è dovuta nella misura ridotta del 2% (anziché del 9%), con un minimo di 1.000 euro, mentre le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di 50 euro ciascuna;

- se la cessione è soggetta a Iva, la stessa è dovuta nella misura ridotta del 4% (anziché del 10%) e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

In altri termini, sulla base del *bonus* prima casa, se il venditore è un privato (o un'azienda che vende in esenzione Iva), il contribuente acquirente deve versare un'imposta di registro del 2%, anziché del 9%, sul valore catastale dell'immobile, mentre le imposte ipotecaria e catastale si versano ognuna nella misura fissa di 50 euro.

Laddove invece il venditore sia un'impresa con vendita soggetta a Iva, l'acquirente deve versare l'Iva, calcolata sul prezzo della cessione, pari al 4% anziché al 10%. In questo caso le imposte di registro, catastale e ipotecaria si pagano nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

In relazione alle condizioni di accesso alle agevolazioni prima casa, va ricordato che i benefici spettano a condizione:

1. che l'immobile acquistato abbia natura abitativa e sia accatastato in una delle seguenti categorie catastali: A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/11. Rientrano nelle agevolazioni le pertinenze che siano classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, limitatamente a una per ciascuna categoria;
2. che l'immobile sia ubicato nel Comune in cui l'acquirente ha la residenza o ve la stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto (in tale ultimo caso, è necessario che egli renda una dichiarazione in atto avente a oggetto il proposito di trasferire la residenza entro il termine di 18 mesi); oppure che l'acquirente, pur non avendo la residenza in quel Comune, vi svolga la propria attività professionale; oppure, se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro, che l'immobile sia ubicato nel Comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui egli dipende; oppure, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. Ai fini del termine dei 18 mesi, la residenza si considera trasferita alla data della richiesta, sempre che abbia avuto esito positivo, e non alla data in cui il Comune comunica l'accoglimento. Non è necessario che la residenza sia fissata nell'immobile oggetto di acquisto, ma è sufficiente sia stabilita nello stesso Comune. In caso di acquisto di un immobile sottoposto a un intervento "trainante" di efficienza energetica di cui all'[articolo 119](#), comma 1, lettere a), b) e c), D.L. 34/2020, è disposta l'estensione, da 18 a 30 mesi del termine in esame. Peraltro, a causa dell'emergenza Covid-19 i termini sopra indicati per il trasferimento della residenza (18 mesi ovvero 30 mesi) sono sospesi dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2021 e riprenderanno a decorrere dal 1° gennaio 2022. Pertanto, se l'immobile è acquistato nel periodo di sospensione, il termine di 18 mesi scade comunque il 1° luglio 2023;

3. che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

4) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni. Per gli atti posti in essere dal 1° gennaio 2016, in virtù dell'entrata in vigore dell'articolo 1, [comma 55](#), L. 208/2015, le agevolazioni spettano anche ove l'acquirente sia titolare, al momento dell'acquisto, di un'abitazione già acquistata con le agevolazioni sita su tutto il territorio nazionale, purché egli la alieni entro un anno dal nuovo acquisto agevolato.

Agevolazioni prima casa			
Condizioni per l'accesso			
Immobile abitativo diverso da A/1, A/8 e A/9	Ubicazione immobile: - nel Comune in cui l'acquirente ha la residenza o la trasferisca entro 18 mesi - nel Comune in cui l'acquirente svolge la propria attività	Non possesso di altra casa di abitazione nello stesso Comune	Non aver già beneficiato delle agevolazioni

Imposte dovute per l'acquisto della "prima casa"			
Venditore	Iva	Registro	Ipotecastali
Impresa di costruzione o ristrutturazione che cede entro i 4 anni	4%	200 euro	200 + 200 euro
Impresa di costruzione o ristrutturazione che cede dopo i 4 anni	Esente	2%	50 + 50 euro
Altro soggetto Iva	Esente	2%	50 + 50 euro
Privato	Non soggetta	2%	50 + 50 euro

Si ricorda, altresì, che i benefici prima casa possono applicarsi:

- ai trasferimenti a titolo oneroso della piena proprietà;
- ai trasferimenti a titolo oneroso della nuda proprietà, dell'usufrutto, del diritto d'uso e di abitazione;
- agli altri atti a titolo oneroso a essi equiparati ai fini dell'Iva (e dell'imposta di registro, ove trovi applicazione tale imposta);
- ai trasferimenti coattivi (espropriazione);

- anche quando l'acquisto sia limitato a quote di proprietà o di diritti reali, sia nel caso in cui tali quote vengano acquistate da più parti congiuntamente, sia ove l'acquisto della quota avvenga a opera del singolo soggetto.

Infine, le agevolazioni prima casa possono trovare applicazione anche in relazione agli atti a titolo gratuito che realizzino un trasferimento immobiliare; tuttavia, in tal caso il beneficio opera solo in relazione alle imposte ipotecaria e catastale, mentre le imposte di successione e donazione debbono essere applicate in misura ordinaria. Risulta necessario che la richiesta del beneficio venga espressa nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione<sup>1</sup>.

### Nuove agevolazioni prima casa *under 36*

Le nuove agevolazioni fiscali per l'acquisto della "prima casa" destinate agli *under 36* sono regolate dall'[articolo 64](#) del Decreto e, in particolare, dai commi da 6 a 11. È bene fin da subito precisare che:

- ai sensi del comma 10 della norma, i benefici in questione hanno carattere temporaneo, infatti, si applicano agli atti stipulati nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del Decreto (26 maggio 2021) e il 30 giugno 2022;
- per *under 36* si devono intendere le persone fisiche che non hanno ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è stipulato.

Di conseguenza, le nuove agevolazioni fiscali trovano applicazione:

- per gli atti stipulati nel lasso temporale 26 maggio – 31 dicembre 2021, per i soggetti che sono nati nel 1986 o successivamente;
- per gli atti stipulati nel lasso temporale 1° gennaio – 30 giugno 2022, per i soggetti che sono nati nel 1987 o successivamente.

Ciò posto, il comma 6 dell'articolo 64 del Decreto esonera i giovani acquirenti della prima casa di abitazione che abbiano un valore dell'Isee, stabilito ai sensi del regolamento di cui al D.P.C.M. 159/2013, non superiore a 40.000 euro annui, dal pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale. L'agevolazione si applica:

- agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di abitazioni, a eccezione di quelle di categoria catastale A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici), e
- agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione (rimane invece escluso l'atto di costituzione del diritto di superficie) relativi alle abitazioni medesime, fermo

---

<sup>1</sup> In tal senso la [circolare n. 44/E/2001](#).

restando il rispetto delle altre condizioni di cui alla nota II-*bis* all'[articolo 1](#), Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 che definiscono il concetto di “prima casa”. In altri termini, ai fini dell’applicazione dell’esonero, deve trattarsi di “prima casa” così come definita e intesa dalla richiamata normativa di riferimento.

Si noti che, in virtù della formulazione della previsione normativa, l’esonero dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovrebbe potersi applicare anche nel caso in cui il trasferimento sia esente Iva, siccome nel regime ordinario sconterebbe l’imposta di registro in misura proporzionale.

Non è chiaro, invece, se il beneficio possa riguardare anche le pertinenze, atteso il mancato riferimento alle stesse. Infatti, se da una parte potrebbe valere il principio secondo cui la pertinenza segue il regime fiscale del bene principale, dall’altra si potrebbe sostenere che, avendo il nuovo regime natura agevolativa, il relativo ambito applicativo dovrebbe essere interpretato in senso restrittivo, escludendo i beni non specificamente individuati dalla norma. Sul punto non resta che attendere i chiarimenti da parte dell’Amministrazione finanziaria.

A ogni modo, in caso di insussistenza oppure di decadenza delle condizioni e dei requisiti per beneficiare delle agevolazioni in esame, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30% delle imposte.

Il comma 7 disciplina l’incentivo per le ipotesi in cui il giovane acquirente, per il quale ricorrono le medesime condizioni e requisiti per l’acquisto della casa di abitazione di cui al precedente comma 6, sia tenuto a corrispondere l’Iva, ipotesi che si verifica nel caso in cui non trovi applicazione il regime di esenzione Iva ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, n. 8-*bis*, D.P.R. 633/1972. Tuttavia, non essendo possibile estendere l’ambito dell’esenzione Iva, in considerazione dei vincoli derivanti dalla Direttiva 2006/112/CE, la norma riconosce al giovane acquirente un credito d’imposta di ammontare pari all’Iva corrisposta in relazione all’acquisto. Il credito d’imposta:

1. può essere portato in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito; ovvero
2. può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data dell’acquisto; ovvero
3. può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997.

Il credito d’imposta maturato non può in ogni caso essere chiesto a rimborso.

Il rimando esplicito del comma 7 agli atti di cui al precedente comma 6 potrebbe lasciare intendere che anche per i trasferimenti imponibili Iva trovi applicazione l’esonero dalle imposte ipotecaria e catastale, altrimenti dovute nella misura di 200 euro ciascuna.

Per lo stesso motivo è ragionevole ritenere che la condizione reddituale legata all'Isee dell'*under 36* – che deve essere non superiore a 40.000 euro - debba essere soddisfatta anche per poter beneficiare del credito d'imposta previsto per gli atti imponibili Iva, sebbene il comma 7 non la riporti espressamente; in tal senso, l'omissione dovrebbe essere considerata una mera svista e non una esplicita volontà del Legislatore. D'altro canto, un'interpretazione letterale della disposizione creerebbe un'ingiustificata disparità tra atti imponibili Iva e atti soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale.

Il comma 8 completa il quadro delle agevolazioni fiscali, prevedendo l'esenzione dall'imposta sui finanziamenti di cui all'[articolo 17](#), D.P.R. 601/1973, sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, fissata in ragione dello 0,25% dell'ammontare complessivo del finanziamento ai sensi dell'[articolo 18](#), D.P.R. 601/1973. L'agevolazione riguarda i finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili a uso abitativo per i quali ricorrono le condizioni e i requisiti di cui al precedente comma 6 (quindi, acquisto della "prima casa" di categoria diversa da A/1, A/8 e A/9, età dell'acquirente non superiore a 36 anni e Isee non superiore a 40.000 euro). A tal riguardo, al fine di fruire dell'esonero, il mutuatario deve rendere apposita dichiarazione nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo circa la sussistenza delle richiamate condizioni e requisiti.

Agevolazioni prima casa <i>under 36</i>			
Ambito applicativo			
Soggettivo	Oggettivo		Temporale
Persone fisiche <i>under 36</i> nell'anno di stipula dell'atto con Isee ≤ 40.000 euro	Atti traslativi/costituitivi della proprietà, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione	Abitazione "prima casa"	Atti stipulati tra il 26 maggio 2021 e il 30 giugno 2022
Benefici fiscali			
<a href="#">Articolo 64</a> , comma 6	Acquisto soggetto a imposte di registro	Esonero da imposta di registro e ipocatastali	
Articolo 64, comma 7	Acquisto soggetto a Iva	Credito d'imposta di misura pari all'Iva assolta all'acquisto	
<a href="#">Articolo 64</a> , comma 8	Mutuo per acquisto, costruzione e ristrutturazione	Esenzione dall'imposta sostitutiva dello 0,25%	

### Agevolazioni *under 36* mutuo prima casa

L'articolo 64, Decreto Sostegni-*bis* reca, oltre alle descritte agevolazioni fiscali, ulteriori disposizioni che dovrebbero facilitare l'accesso al credito per gli *under 36* finalizzato all'acquisto della "prima casa",



sempre così come definita e intesa ai sensi della nota II-*bis* all'[articolo 1](#), Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

In particolare, l'intervento normativo in questione si innesta su una misura già esistente istituita e disciplinata dall'articolo 1, [comma 48](#), lettera c), L. 147/2013, che finora ha previsto il rilascio di una specifica garanzia, denominata "*Fondo garanzia prima casa*", sul mutuo ipotecario acceso per l'acquisto della "prima casa", nella misura massima del 50% della quota capitale del mutuo medesimo. Il "*Fondo garanzia prima casa*", quindi, si configura(va) come misura di sostegno per finanziare l'acquisto della "prima casa" rivolgendosi ad acquirenti mutuatari:

- di età inferiore ai 35 anni;
- titolari di un contratto di lavoro atipico di cui all'articolo L. 92/2012.

Ora, l'articolo 64 del Decreto, ponendosi in linea con la logica e il meccanismo operativo della misura già in vigore, potenzia l'operatività del "*Fondo garanzia prima casa*".

In primo luogo, il comma 2 estende l'accesso in via prioritaria al "*Fondo garanzia prima casa*" anche ai giovani:

- di età inferiore ai 36 anni, alzando quindi di un anno il requisito anagrafico;
- privi del requisito della titolarità di un rapporto di lavoro atipico.

Il comma 3, inoltre, prevede l'innalzamento della percentuale di copertura del "*Fondo garanzia prima*" fino all'80% della quota capitale ogniqualevolta il soggetto finanziatore aumenti oltre l'80% il limite di finanziabilità dell'operazione, inteso come il rapporto tra l'importo del finanziamento e il prezzo d'acquisto dell'immobile, comprensivo degli oneri accessori. L'incremento è previsto unicamente per i giovani fino a 36 anni con un valore Isee non superiore a 40.000 euro che presentano la relativa domanda entro il 30 giugno 2022. La finalità della previsione di cui al comma 3 è quella di rafforzare l'agevolazione per i mutuatari al fine di fronteggiare il perdurante impatto economico-sociale dell'emergenza da Covid-19.

Si noti, dunque, come le modifiche recate dal comma 2 abbiano natura permanente, mentre la novità introdotta dal comma 3 abbia natura temporanea, con un orizzonte temporale di circa un anno.

Agevolazioni mutuo prima casa under 36		
<a href="#">Articolo 64</a> , comma 2	Estensione del " <i>Fondo garanzia prima casa</i> " a giovani che non hanno compiuto 36 anni di età	Misura permanente
Articolo 64, comma 3	Innalzamento della percentuale di copertura del " <i>Fondo garanzia prima casa</i> " fino all'80% della quota capitale per i giovani fino a 36 anni con un valore Isee non superiore a 40.000 euro che presentano la relativa domanda entro il 30 giugno 2022	Misura temporanea

## SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 64, Decreto Sostegni-*bis*, al fine di favorire l'autonomia abitativa dei giovani, introduce agevolazioni in materia di imposte indirette per l'acquisto della "prima casa" di abitazione da parte di acquirenti *under 36*.



I benefici in questione hanno carattere temporaneo, siccome si applicano agli atti stipulati nel periodo compreso tra il 26 maggio 2021 e il 30 giugno 2022, e per *under 36* si devono intendere le persone fisiche che non hanno ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è stipulato.



Gli *under 36* acquirenti della "prima casa" di abitazione che abbiano un valore Isee non superiore a 40.000 euro annui sono esonerati dal pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale.



Se l'atto di trasferimento è soggetto a Iva, al giovane acquirente è riconosciuto un credito d'imposta di ammontare pari all'Iva corrisposta in relazione all'acquisto.



I finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili "prima casa" concessi a *under 36* con Isee non superiore a 40.000 euro beneficiano dell'esenzione dall'imposta sui finanziamenti di cui all'articolo 17, D.P.R. 601/1973, sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, fissata in ragione dello 0,25% dell'ammontare complessivo del finanziamento.



L'articolo 64, Decreto Sostegni-*bis* reca, oltre alle descritte agevolazioni fiscali, ulteriori disposizioni che dovrebbero facilitare l'accesso al credito per gli *under 36* finalizzato all'acquisto della "prima casa", ampliando l'ambito applicativo del "Fondo garanzia prima casa".

## La circolare tributaria n. 34/2021

# Il regime fiscale agevolato ai fini delle imposte dirette di Campione d'Italia

di Francesca Benini – avvocato

## Premessa

Il Legislatore italiano ha previsto delle specifiche modalità di determinazione del reddito imponibile, prodotto in euro ovvero in franchi svizzeri, per i soggetti, sia persone fisiche sia giuridiche, che risiedono nel territorio del Comune di Campione d'Italia.

Con il presente contributo si analizzeranno tali specifiche modalità che, come noto, sono disciplinate dall'[articolo 188-bis](#), Tuir.

## Le agevolazioni previste per le persone fisiche residenti in Campione d'Italia

L'articolo 188-bis, Tuir prevede un regime fiscale agevolato per i redditi prodotti in franchi svizzeri ovvero in euro nel Comune di Campione d'Italia e/o in Svizzera.

Tale regime può essere invocato, come espressamente sancito dal citato articolo:

- per i redditi Irpef diversi da quelli di impresa, dalle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia;
- per i redditi di lavoro autonomo, dai professionisti con studi nel Comune di Campione d'Italia.

Ai fini dell'articolo 188-bis, comma 4, Tuir *“si considerano iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia anche le persone fisiche aventi domicilio fiscale nel medesimo Comune le quali, già residenti nel Comune di Campione d'Italia, sono iscritte all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire) dello stesso Comune e residenti nel Canton Ticino della Confederazione elvetica”*.

Tale disposizione è stata oggetto di analisi da parte dell'Agenzia delle entrate con la [risposta a interpello n. 4/E/2019](#).

In particolare, con il suddetto documento di prassi, l'Agenzia delle entrate si è espressa in merito all'individuazione del domicilio fiscale di una persona fisica:

- residente in Svizzera nel Canton Ticino; e
- iscritta all'Aire presso il Comune di Campione d'Italia.

L'Agenzia delle entrate, dopo aver riepilogato i criteri generali di individuazione della residenza fiscale e del domicilio fiscale, ha espressamente sancito che l'agevolazione fiscale prevista dall'[articolo 188-bis](#), Tuir può essere invocata da:

- un soggetto iscritto nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia; oppure
- un soggetto iscritto all'Aire del Comune di Campione d'Italia e residente nel Canton Ticino, che già era residente nel Comune di Campione d'Italia e che ivi ha il domicilio fiscale.

Nel caso analizzato da parte dell'Agenzia delle entrate, l'istante risultava, sulla base dei dati disponibili, una cittadina italiana residente nel Canton Ticino, iscritta all'Aire del Comune di Campione d'Italia ma non risultava, in precedenza, residente in Campione d'Italia.

In mancanza di tale requisito, l'Agenzia delle entrate, con la citata risposta a istanza di interpello, ha negato la possibilità di accedere al regime agevolativo di cui all'articolo 188-bis, Tuir.

L'Agenzia delle entrate, inoltre, con la risposta a interpello n. 904-1266/2021, ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità del regime agevolativo in commento ai redditi di lavoro autonomo prodotti da contribuenti con studi professionali siti nel Comune di Campione d'Italia.

In particolare, in tale documento di prassi, l'Agenzia delle entrate ha analizzato il caso di un dottore commercialista con 2 studi professionali, uno in Como e l'altro in Campione d'Italia.

L'attività svolta dal contribuente consisteva in consulenze familiari e successorie, con esclusione di compilazione di dichiarazioni dei redditi o tenuta di contabilità e stesura bilanci.

La maggior parte dei clienti dello studio di Campione d'Italia erano cittadini residenti o domiciliati in Campione d'Italia ovvero cittadini stranieri che richiedono assistenza per loro proprietà site nel citato Comune.

A questo riguardo, l'Agenzia delle entrate ha espressamente affermato che le operazioni rese nello studio di Campione d'Italia possono beneficiare del regime agevolativo di cui all'articolo 188-bis, Tuir. Tali operazioni, tuttavia, devono risultare dalla contabilità (anche separata) tenuta dal professionista.

### **Redditi prodotti in franchi svizzeri dalle persone fisiche residenti in Campione d'Italia**

L'articolo 188-bis, comma 1, Tuir prevede che *“ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, i redditi, diversi da quelli d'impresa, delle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia, nonché i redditi di lavoro autonomo di professionisti e con studi nel Comune di Campione d'Italia, prodotti in franchi svizzeri nel territorio dello stesso Comune e/o in Svizzera, sono computati in euro sulla base del cambio di cui all'articolo 9, comma 2, ridotto forfettariamente del 30%”*.

La citata norma disciplina le modalità di calcolo dei redditi prodotti in franchi svizzeri nel territorio del Comune di Campione d'Italia e/o in Svizzera:

- dalle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia;
- dai professionisti (non iscritti nei predetti registri anagrafici) con studi nel Comune di Campione d'Italia.

La norma non prevede un tasso convenzionale di cambio, ma opera un espresso rinvio ai criteri generali indicati nell'[articolo 9](#), comma 2, Tuir.

Al ricorrere dei requisiti soggettivi richiesti, i redditi prodotti in franchi svizzeri nel Comune di Campione d'Italia e/o in Svizzera sono computati in euro sulla base del cambio, ridotto forfettariamente del 30%. Tale percentuale deve essere annualmente maggiorata o ridotta, in misura pari allo scostamento percentuale medio annuale registrato tra le 2 valute.

Questa rideterminazione deve essere effettuata con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 15 febbraio di ciascun anno, su conforme parere della Banca d'Italia.

La riduzione forfettaria, in ogni caso, non può essere inferiore al 30%.

Per l'anno 2020, l'Agenzia delle entrate, con provvedimento del 15 febbraio 2021, ha fissato la percentuale di abbattimento del tasso di cambio nella misura del 33,77%.

### Redditi prodotti in euro dalle persone fisiche residenti in Campione d'Italia

L'[articolo 188-bis](#), Tuir, oltre a prevede un regime fiscale agevolato per i redditi prodotti in franchi svizzeri, disciplina un trattamento di favore anche con riferimento ai redditi prodotti in euro da parte dei residenti nel Comune di Campione d'Italia.

In particolare, l'articolo 188-bis, comma 5, Tuir prevede che *“tutti i redditi prodotti in euro dai soggetti di cui al presente articolo concorrono a formare il reddito complessivo al netto di una riduzione pari alla percentuale di abbattimento calcolata per i redditi in franchi svizzeri, in base a quanto previsto ai commi 1 e 2, con un abbattimento minimo di 26.000 euro”*.

In altre parole, secondo tale norma, i redditi prodotti in euro concorrono a formare il reddito complessivo al netto di una riduzione pari al 30%, con un abbattimento minimo di 26.000 euro.

Il citato regime fiscale si applica, conformemente a quello previsto per i redditi prodotti in franchi svizzeri:

- ai redditi, diversi da quelli di impresa, prodotti dalle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia;
- ai redditi di lavoro autonomo prodotti dai professionisti con studi nel Comune di Campione d'Italia.

## Le agevolazioni previste per le persone fisiche dalla Legge di Bilancio 2020

Il Legislatore italiano, anche in virtù dell'inclusione del Comune di Campione d'Italia nel territorio doganale europeo e nell'ambito territoriale di operatività della disciplina armonizzata delle accise (Regolamento 2019/474/UE e Direttiva 2019/475/UE), ha introdotto delle disposizioni tributarie, ulteriori rispetto a quelle disciplinate dall'[articolo 188-bis](#), Tuir, concernenti il Comune italiano situato nel territorio svizzero.

In particolare, il Legislatore italiano, con l'articolo 1, [comma 573](#), L. 160/2019 (c.d. "Legge di Bilancio 2020"), ha previsto che *"l'imposta dovuta sui redditi diversi da quelli d'impresa dalle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia nonché sui redditi di lavoro autonomo relativi ad attività svolte in studi siti alla medesima data nel Comune di Campione d'Italia, determinata ai sensi dell'articolo 188-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Tuir, è ridotta nella misura del 50% per 10 periodi d'imposta"*.

In altre parole, tale norma prevede, per le persone fisiche residenti a Campione d'Italia, una riduzione del 50% delle imposte sui redditi, diversi da quelli di impresa.

Tale agevolazione si aggiunge a quella disciplinata dall'[articolo 188-bis](#), Tuir.

Infatti, il citato articolo 1, comma 573, L. 160/2019 prevede che il reddito di riferimento sul quale calcolare l'imposta, ridotta, poi, del 50%, è determinato ai sensi dell'articolo 188-bis, Tuir che, come detto, prevede una riduzione minima forfettaria del 30% oltre alla rivalutazione annuale, della base imponibile se la remunerazione è in moneta svizzera ovvero di 26.000 euro, rivalutabili, se in euro.

È bene evidenziare, tuttavia, che l'agevolazione regolamentata dall'articolo 1, comma 573, L. 160/2019 si applica esclusivamente all'Irpef. Nessuna agevolazione, invece, è stata individuata con riferimento alle imposte addizionali.

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019.

Per poter beneficiare della agevolazione in commento, l'articolo 1, comma 573, L. 160/2019, in origine, sanciva che la persona fisica doveva essere residente a Campione d'Italia alla data del 20 ottobre 2019. Tale requisito, tuttavia, è stato recentemente eliminato a seguito dell'entrata in vigore dell'[articolo 129-bis](#), D.L. 34/2020 (c.d. "Decreto Rilancio"). A oggi, pertanto, possono accedere al regime fiscale agevolato tutte le persone fisiche che hanno acquisito la residenza nel Comune di Campione d'Italia anche dopo il 20 ottobre 2019.

La novella legislativa, inoltre, ha esteso il periodo di fruizione dell'agevolazione fiscale ex articolo 1, comma 573, L. 160/2019 che passa da 5 a 10 periodi d'imposta.

### Le agevolazioni previste per le persone giuridiche residenti in Campione d'Italia

L'[articolo 188-bis](#), Tuir disciplina un regime fiscale agevolato per i redditi di impresa prodotti dalle ditte individuali, dalle società di persone e dagli enti di cui all'[articolo 73](#), Tuir.

In particolare, il Legislatore, conformemente a quanto previsto per le persone fisiche che producono redditi diversi da quelli di impresa, ha introdotto specifiche modalità di determinazione dei redditi conseguiti nel territorio di Comune di Campione d'Italia sia in franchi svizzeri sia in euro.

Il regime fiscale agevolato *ex* articolo 188-*bis*, Tuir può essere invocato nel caso in cui vengano soddisfatte congiuntamente le seguenti condizioni:

- essere iscritti alla CCIAA di Como; e
- avere la sede sociale operativa ovvero un'unità locale nel Comune di Campione d'Italia.

### Redditi prodotti in franchi svizzeri dalle ditte individuali e dalle persone giuridiche di Campione d'Italia

L'articolo 188-*bis*, comma 2, Tuir prevede che *“i redditi d'impresa realizzati dalle imprese individuali, dalle società di persone e da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di Como e aventi la sede sociale operativa, o un'unità locale, nel Comune di Campione d'Italia, prodotti in franchi svizzeri nel Comune di Campione d'Italia, sono computati in euro sulla base del cambio di cui all'articolo 9, comma 2, ridotto forfetariamente del 30%”*.

Tale norma è stata introdotta dall'[articolo 25-octies](#), D.L. 119/2018 e trova applicazione con riferimento ai redditi di impresa prodotti a decorrere dal periodo di imposta 2018.

La norma sancisce che, al ricorrere dei requisiti soggettivi richiesti, i redditi prodotti in franchi svizzeri nel Comune di Campione d'Italia sono computati in euro sulla base del cambio di cui all'[articolo 9](#), comma 2, Tuir, ridotto forfetariamente del 30%.

È bene evidenziare che, in passato, la citata riduzione forfettaria, a differenza di quella prevista per le persone fisiche di cui all'articolo 188-*bis*, comma 1, Tuir, non era soggetta ad alcun aggiustamento.

Tuttavia, a seguito delle modifiche introdotte dall'[articolo 129-bis](#), D.L. 34/2020, l'articolo 1, [comma 632](#), L. 147/2013, oggi, prevede che anche la riduzione forfettaria oggetto di esame (articolo 188-*bis*, comma 2, D.P.R. 917/1986) debba essere maggiorata o ridotta in misura pari allo scostamento percentuale medio annuale registrato tra le 2 valute, franco svizzero ed euro.

In ogni caso, la riduzione non può scendere sotto la quota del 30%.

Tale misura deve essere determinata dall'Agenzia delle entrate con provvedimento da adottare ogni anno entro il 15 febbraio, previo parere positivo della Banca d'Italia.

Per il periodo 2020, come già detto, la riduzione forfettaria del cambio per Campione d'Italia è stata fissata nella misura complessiva pari al 33,77%.

Nel caso in cui l'attività sia svolta anche al di fuori del territorio del Comune di Campione d'Italia, ai fini della determinazione del reddito per cui è possibile beneficiare dell'agevolazione in commento, sussiste l'obbligo in capo all'impresa di tenere un'apposita contabilità separata.

Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività svolta nel Comune di Campione d'Italia e al di fuori di esso concorrono alla formazione del reddito prodotto nel citato Comune per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra:

- l'ammontare dei ricavi o compensi e altri proventi che concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa nel territorio del Comune di Campione d'Italia; e
- l'ammontare complessivo dei ricavi o compensi e degli altri proventi.

Ai sensi dell'[articolo 188-bis](#), comma 3, Tuir, è previsto che il debito di imposta, nonostante i redditi siano prodotti in franchi svizzeri, debba essere assolto in euro.

### **Redditi prodotti in euro dalle ditte individuali e dalle persone giuridiche di Campione d'Italia**

L'articolo 188-bis, Tuir prevede un regime fiscale agevolato, non solo per i redditi prodotti in franchi svizzeri, ma anche per quelli prodotti in euro.

In particolare, il comma 5 del citato articolo prevede che *“tutti i redditi prodotti in euro dai soggetti di cui al presente articolo concorrono a formare il reddito complessivo al netto di una riduzione pari alla percentuale di abbattimento calcolata per i redditi in franchi svizzeri, in base a quanto previsto ai commi 1 e 2, con un abbattimento minimo di 26.000 euro”*.

In altre parole, i redditi di impresa realizzati in euro nel territorio del Comune di Campione d'Italia da parte delle imprese individuali, dalle società di persone e dalle società/enti di cui all'[articolo 73](#), Tuir iscritti alla CCIAA di Como e aventi la sede sociale operativa ovvero un'unità locale nel Comune di Campione d'Italia concorrono a formare il reddito complessivo al netto di una riduzione pari al 30%, con un abbattimento minimo di 26.000 euro.

Conformemente a quanto previsto per i redditi prodotti in franchi svizzeri, l'articolo 188-bis, comma 5, Tuir prevede che:

- nel caso in cui l'attività sia svolta anche al di fuori del territorio del Comune di Campione d'Italia, ai fini della determinazione del reddito per cui è possibile beneficiare dell'agevolazione in commento sussiste l'obbligo in capo all'impresa di tenere un'apposita contabilità separata;



– le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività svolta nel Comune di Campione d'Italia e al di fuori di esso concorrono alla formazione del reddito prodotto nel citato Comune per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi o compensi e altri proventi che concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa nel territorio del Comune di Campione d'Italia e l'ammontare complessivo dei ricavi o compensi e degli altri proventi.

### Le agevolazioni previste per le ditte individuali e le persone giuridiche dalla Legge di Bilancio 2020

Il Legislatore italiano, con la L. 160/2019 (c.d. "Legge di Bilancio 2020"), ha introdotto, anche per le ditte individuali e le persone giuridiche, delle agevolazioni fiscali ulteriori rispetto a quelle disciplinate dall'[articolo 188-bis](#), Tuir.

In particolare, con l'articolo 1, [comma 574](#), L. 160/2019, è stato previsto che *"le imposte sui redditi d'impresa realizzati dalle imprese individuali, dalle società di persone e da società ed enti di cui all'articolo 73, Tuir, di cui al D.P.R. 917/1986, iscritti alla camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di Como dell'articolo 188-bis del predetto testo unico delle imposte sui redditi, sono ridotte nella misura del 50% per 10 periodi di imposta"*.

È bene fin da subito evidenziare che la citata norma è stata di recente modificata dall'[articolo 129-bis](#), D.L. 34/2020.

In origine, l'articolo 1, comma 574, L. 160/2019 prevedeva una riduzione del 50% per 5 periodi d'imposta per i soggetti iscritti alla CCIAA di Como alla data del 20 ottobre 2019.

Per effetto della suddetta novella legislativa:

- è stato eliminato il limite temporale del 20 ottobre 2019, con la conseguenza che possono accedere al regime fiscale tutti i soggetti che risultino iscritti alla CCIAA di Como anche dopo quella data;
- è stato aumentato da 5 a 10 il numero dei periodi di imposta in relazione ai quali può essere invocato il regime di detassazione al 50%.

A oggi, pertanto, l'agevolazione in commento può essere invocata da imprese individuali, società di persone e società ed enti di cui all'[articolo 73](#), Tuir nel caso in cui ricorrano entrambe le seguenti condizioni:

- essere iscritti alla CCIAA di Como; e
- avere la sede sociale operativa o un'unità locale nel Comune di Campione di Italia.

Al ricorrere delle suddette condizioni, le imposte dovute sui redditi di impresa dai citati soggetti sono ridotte nella misura del 50% per 10 periodi di imposta.

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019.

### Le agevolazioni previste in materia di Irap

L'[articolo 25-octies](#), comma 5, D.L. 119/2018 ha introdotto, ai fini della determinazione del valore della produzione Irap, disposizioni analoghe a quelle dettate per la quantificazione del reddito di impresa. In particolare, tale norma, modificando l'[articolo 17](#), D.Lgs. 446/1997, ha previsto al comma 3-bis che *“il valore della produzione netta in franchi svizzeri, determinata ai sensi degli articoli da 5 a 9, derivante da attività esercitate nel Comune di Campione d'Italia, è computato in euro sulla base del cambio di cui all'articolo 9, comma 2, Tuir, di cui al D.P.R. 917/1986, ridotto forfetariamente del 30%. Al valore della produzione netta espresso in euro si applica la medesima riduzione calcolata per i franchi svizzeri, in base a quanto previsto nel primo periodo, con un abbattimento minimo di 26.000 euro”*.

In altre parole, la suddetta disposizione sancisce che:

- il valore della produzione netta espressa in franchi svizzeri deve essere computato in euro sulla base del cambio di cui all'[articolo 9](#), comma 2, Tuir, ridotto forfetariamente del 30%;
- il valore della produzione netta espressa in euro deve essere computato applicando la medesima riduzione forfettaria del 30% e prevedendo un abbattimento minimo di 26.000 euro.

Le agevolazioni previste dall'articolo 17, comma 3-bis, D.Lgs. 446/1997 possono essere invocate da parte di quei soggetti che determinano la base imponibile ai sensi degli articoli [5-9](#) del medesimo decreto.

Si tratta, in particolare, di:

- società di capitali ed enti commerciali;
- società di persone e imprese individuali;
- banche e altri enti e società finanziarie;
- imprese di assicurazione;
- persone fisiche, società semplici e quelle a esse equiparate esercenti arti e professioni;
- produttori agricoli (nel caso in cui siano ancora soggetti al tributo).

Il beneficio fiscale, inoltre, dovrebbe riguardare anche tutti i soggetti passivi Irap che determinano la base imponibile secondo i criteri “ordinari” previsti dall'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997.

In particolare, richiamando i chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate con le circolari [n. 16/E/2009](#) e [n. 8/E/2013](#) in materia di deduzione dell'Irap da Irpef/Ires, l'agevolazione in esame dovrebbe competere anche a:

- enti privati non commerciali, limitatamente all'attività commerciale eventualmente esercitata in via non prevalente;
- P.A. per l'attività commerciale eventualmente esercitata e per la cui determinazione abbiano optato per le disposizioni di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997.

L'[articolo 17](#), comma 3-ter, D.Lgs. 446/1997 sancisce che, nel caso in cui l'impresa svolga la propria attività anche al di fuori del territorio del Comune di Campione d'Italia, ai fini dell'individuazione della quota di valore della produzione netta per cui è possibile beneficiare dell'agevolazione oggetto di esame, si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 4](#), comma 2, D.Lgs. 446/1997 per la ripartizione territoriale della base imponibile.

Tale norma prevede che, in linea generale, si considera prodotto nel territorio di ciascuna Regione (o Provincia autonoma) il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare:

- delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato;
- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi e degli altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- degli utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro.

Tali soggetti devono essere addetti, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse ubicati nel territorio della Regione (o Provincia autonoma) e operanti per un periodo di tempo non inferiore a 3 mesi.

### Le agevolazioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2020 ai fini Irap

Il Legislatore, con l'articolo 1, [comma 575](#), L. 160/2019 (c.d. "Legge di Bilancio 2020") ha introdotto, anche ai fini Irap, agevolazioni fiscali simili a quelle previste ai fini delle imposte sui redditi.

In particolare, tale norma prevede che *"per i soggetti di cui ai commi [573](#) e [574](#), l'imposta regionale sulle attività produttive derivanti da attività esercitate nel comune di Campione d'Italia, determinata ai sensi dell'articolo 17, comma 3-bis, D.Lgs. 446/1997, è ridotta nella misura del 50% per 10 periodi d'imposta"*.

L'agevolazione può essere invocata in relazione alle attività esercitate nel Comune di Campione d'Italia da parte di:

- imprese individuali, società di persone e da società ed enti soggetti a Ires, iscritti alla CCIAA di Como e aventi la sede operativa o un'unità locale nel Comune; ovvero

– lavoratori autonomi aventi lo studio nel medesimo Comune.

L'agevolazione consiste in una riduzione del 50% dell'Irap determinata ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 3-*bis*, D.Lgs. 446/1997.

In altre parole, il contribuente beneficia di una doppia agevolazione: quella prevista dalla norma in commento (articolo 1, [comma 575](#), L. 160/2019) e quella prevista dall'articolo 17, comma 3-*bis*, D.Lgs. 446/1997, illustrata nel paragrafo precedente.

L'agevolazione di cui all'articolo 1, comma 575, L. 160/2019, può essere invocata, per effetto delle modifiche introdotte dall'[articolo 129-bis](#), D.L. 34/2020, per 10 periodi di imposta.

Prima delle citate modifiche, il periodo di fruizione del beneficio fiscale era limitato a 5 periodi di imposta.

L'agevolazione in commento si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019.

## SCHEDA DI SINTESI

### Requisiti soggettivi

L'articolo 188-*bis*, Tuir prevede un regime fiscale agevolato per i redditi prodotti in franchi svizzeri ovvero in euro nel Comune di Campione d'Italia e/o in Svizzera.

Tale regime può essere invocato, come espressamente sancito dal citato articolo:

- per i redditi Irpef diversi da quelli di impresa, dalle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia;
- per i redditi di lavoro autonomo, dai professionisti con studi nel Comune di Campione d'Italia;
- per i redditi di impresa prodotti dalle ditte individuali, dalle società di persone e dagli enti di cui all'articolo 73, Tuir, iscritti alla CCIAA di Como e aventi la sede sociale operativa ovvero un'unità locale nel Comune di Campione d'Italia.



### Redditi prodotti in franchi svizzeri

Al ricorrere dei requisiti soggettivi richiesti dall'articolo 188-*bis*, Tuir, i redditi prodotti in franchi svizzeri nel Comune di Campione d'Italia e/o in Svizzera sono computati in euro sulla base del cambio, ridotto forfettariamente del 30%.

Tale percentuale deve essere annualmente maggiorata o ridotta, in misura pari allo scostamento percentuale medio annuale registrato tra le 2 valute.

Questa rideterminazione deve essere effettuata con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 15 febbraio di ciascun anno, su conforme parere della Banca d'Italia.

**Redditi prodotti in euro**

L'articolo 188-*bis*, Tuir, oltre a prevede un regime fiscale agevolato per i redditi prodotti in franchi svizzeri, disciplina un trattamento di favore anche con riferimento ai redditi prodotti in euro da parte dei residenti nel Comune di Campione d'Italia.

In particolare, il comma 5 del citato articolo prevede che tali redditi concorrano a formare il reddito complessivo al netto di una riduzione pari al 30%, con un abbattimento minimo di 26.000 euro.

DA SETTEMBRE 2021



**MASTER<sup>®</sup>**  
**BREVE 365**  
23<sup>^</sup> edizione

**Rivoluziona il Tuo modo  
di fare formazione**

**Scopri le novità dell'edizione 2021/2022 >**

## La circolare tributaria n. 34/2021

# Passaggio generazionale e controllo di gestione

di Giulio Bassi – dottore commercialista, revisore dei conti

## Premessa

Per comprendere quanto sensibile sia l'argomento del passaggio generazionale bisogna partire da qualche dato aggiornato sulla situazione delle aziende italiane.

Le partite Iva attive in Italia sono poco più di 6 milioni.

Di queste solo lo 0,01% (600 imprese) sono classificabili come “grandi imprese”: queste sono le imprese che per loro struttura, dimensione e natura vengono necessariamente gestite con tecniche manageriali e che hanno al loro interno una funzione di “controllo interno”.

Tutte le altre imprese sono ricomprese tra le “micro imprese” (meno di 2 milioni di fatturato), “piccole imprese” (meno di 10 milioni di fatturato) e “medie imprese” (meno di 43 milioni di fatturato). La classificazione riguarda anche il numero dei dipendenti e il totale del capitale investito. In base al numero dei dipendenti si consideri solo che circa 4 milioni di imprese (e quindi il 67% circa) hanno meno di 10 dipendenti mentre, il restante 33% ha tra i 10 e i 250 dipendenti.

Escludendo circa 2 milioni di partite Iva rappresentate da professionisti (benché anche queste attività si troveranno sempre più nella necessità di innovare il loro modello di *business* e le tecniche di gestione) si rileva che il nostro tessuto imprenditoriale è rappresentato da circa 4 milioni di imprese che occupano circa 11 milioni di addetti. Tali imprese (le c.d. pmi) sono proprio quelle imprese che in minima parte adottano tecniche di controllo di gestione per affrontare le perturbazioni dell'ambiente esterno e che, tuttavia, visti gli addetti occupati, hanno più bisogno di pianificare le proprie azioni, controllarle e coordinarle.

Rendiamoci conto che l'imprenditoria italiana è nata sostanzialmente nel Dopoguerra. Il famoso “boom economico” degli anni '60 deriva, infatti, da un sostanziale “deserto imprenditoriale”: è matematicamente assodato che per passare da zero a +100 il passo è molto breve mentre è sicuramente più difficile passare da +100 a +110.

Mediobanca, nel 2017, stimava che circa il 40% delle aziende italiane è gestito da un imprenditore (*leader*) ultrasessantenne. Ancora Mediobanca stimava che circa i 2/3 degli imprenditori prevedono di

lasciare l'azienda a un familiare. Presupponendo che i dati siano certamente cambiati ma non in tal misura da modificare lo scenario complessivo, si può ritenere che circa 1 milione di imprese si troveranno ad affrontare il cambio generazionale nei prossimi anni.

Sempre Mediobanca stima che per il 70% delle aziende interessate il passaggio generazionale rappresenta causa di chiusura entro i 5 anni dal momento in cui si è verificato il cambiamento di *leadership*. Nel 30% dei casi il passaggio generazionale è semplice causa di chiusura mentre nel 10% rappresenta addirittura causa di fallimento.

Si presume che i dati di Mediobanca siano dati statistici che hanno interessato soprattutto (visto la genesi della nostra struttura imprenditoriale) i "primi" passaggi: i "secondi" e i "terzi" passaggi generazionali rappresentano in effetti un rischio minore in quanto l'azienda ha già una prima esperienza delle dinamiche e dei rischi connessi al cambiamento del *leader* d'azienda.

Tuttavia, lo scenario non è meno preoccupante se si trasformano le percentuali in numeri: nei prossimi anni oltre 700.000 aziende sono a rischio di chiusura qualora non fossero in grado di gestire correttamente il processo del "cambio generazionale".

Da qui è evidente come l'argomento abbia rilevanza anche da un punto di vista sociale. Si pensi all'effetto sull'andamento del PIL e, in particolare, sulle esportazioni (decisive per l'equilibrio economico del nostro Paese), all'effetto sulla disoccupazione e a quello sull'indotto.

L'interesse dell'argomento viene, inoltre, amplificato dallo scenario di crisi *post* pandemica che ha visto profondi cambiamenti nei modelli di *business*, una forte accelerazione dell'impatto tecnologico nella gestione delle aziende e nel modo di lavorare, un naturale allargamento della competizione a causa del commercio elettronico e della gestione via *web* dei *business* e, di conseguenza, una accelerazione del ciclo di vita dei prodotti/servizi.

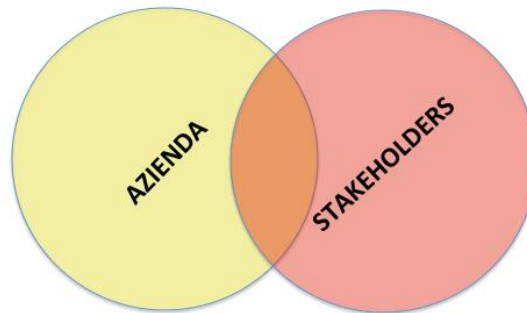
L'imprenditore e il commercialista, che tipicamente affianca gli imprenditori di pmi, devono pertanto prepararsi al fenomeno del passaggio generazionale consapevoli oltre che del proprio rischio e delle proprie opportunità, anche della loro funzione sociale e dell'impatto sull'economia del nostro Paese.

Per comprendere quanto un controllo di gestione ben organizzato possa aiutare questo processo mitigandone i rischi e, anzi, trasformandolo in un'opportunità, bisogna prima comprendere quali sono le problematiche che verranno affrontate durante questo processo.

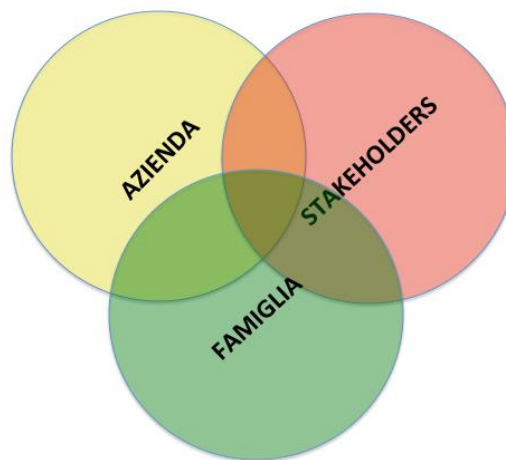
### Il cambiamento di *leadership*

Di fatto il “passaggio generazionale” non è altro che un cambiamento di *leadership*, complicato da implicazioni di carattere personale/familiare.

In un cambiamento di *leadership*, gli interessi che possono entrare in conflitto sono quelli aziendali dell'imprenditore e quelli degli *stakeholders* esterni (azionisti/soci, clienti, fornitori, istituti di credito etc.).



In un passaggio generazionale gli interessi che possono entrare in conflitto sono ulteriormente complicati dai rapporti familiari:



1. la prima regola da rispettare è quindi quella secondo cui, per pianificare correttamente un processo di cambiamento generazionale, vanno considerati i potenziali effetti e le relazioni sia interne all'azienda, sia interne alla famiglia sia quelle esterne dei soggetti coinvolti nell'attività aziendale. Gli esperti di HR (*Human Resources*) ritengono che un processo di cambiamento generazionale non possa prescindere dalla creazione (più o meno formalizzata) di un “consiglio di famiglia” e di un’“assemblea di famiglia”. Le decisioni, i progetti, le strategie, prima di essere portate in azienda, devono essere comunicate e condivise all'interno della famiglia;



2. una seconda regola da rispettare è quella di affrontare il passaggio generazionale come un processo che richiede tempo e che non può essere improvvisato. Il nuovo *leader* non può essere imposto ma deve acquisire nel tempo:

- la competenza attraverso la formazione (prima esterna e poi interna all'azienda) e attraverso il *coaching* con *tutor* aziendali che lo accompagnino nel processo di crescita;
- la fiducia della struttura aziendale, della famiglia e degli *stakeholders* esterni attraverso la misurazione delle sue *performances* e dei risultati delle mansioni che gli vengono gradualmente attribuite;
- il rispetto: il nuovo *leader* deve essere un esempio per la struttura aziendale;

3. altra regola è che nessun passaggio generazionale può essere correttamente programmato senza il coinvolgimento di entrambe le parti: *senior* e *junior*. Il passaggio generazionale non può essere fatto attraverso "colpi di mano" perché rischierebbe di mandare in *blackout* i processi aziendali togliendo alla struttura le certezze, i valori e i principi sui quali per anni si è basata la gestione. Il passaggio a nuovi "stili" di gestione deve essere graduale. Non può esserci passaggio generazionale quando c'è una (consapevole o meno) resistenza del *senior* nel lasciare le redini dell'azienda. Per questa ragione, se è ovvio che la programmazione riguardi il futuro e le aspirazioni del *junior*, altrettanto ovvio deve essere il concetto che per avere successo deve prevedere anche il futuro e le "rinnovate" aspirazioni del *senior* che, nel passaggio generazionale, deve trovare una sua nuova collocazione, un "nuovo lavoro", una nuova funzione;

4. un'ultima regola, ma forse quella più importante da comprendere, è che il passaggio generazionale prevede necessariamente un cambiamento di "visione", di "stile" e quindi anche un cambiamento di strategie (più o meno incisivo). Se consideriamo che la gran parte delle 4 milioni di imprese di cui abbiamo parlato sono rette da un imprenditore/padrone o comunque da una gestione familiare poco propensa all'inserimento di *managers* esterni, comprendiamo anche come tutta l'azienda, i processi, i valori, il modo di lavorare e di affrontare i problemi, risenta della personalità dell'imprenditore e dei suoi valori: a generazioni diverse, diversi valori. Non può sfuggire come, a parte e nonostante la lungimiranza di molti imprenditori, i valori, la formazione e la cultura con la quale sono cresciuti gli imprenditori che oggi hanno 65 anni non possono essere gli stessi di un giovane di 30 anni. Si pensi solo a quanto difficile fosse negli anni '60 avere persone che parlassero fluentemente una lingua straniera, mentre oggi ogni giovane è portato a parlare almeno una lingua straniera, anche solo per seguire i corsi universitari o per usufruire in modo completo i contenuti del *web*. Si pensi alla differenza delle relazioni interpersonali con la quale sono cresciuti gli imprenditori che oggi hanno 30 anni, rispetto a quelle con le quali sono cresciuti negli anni '60: oggi chiamare un amico dall'altra parte del

mondo, discutere, confrontarsi e relazionarsi con diverse culture sono attività istantanee e hanno un costo pressoché nullo, mentre negli anni '60 rappresentavano un investimento e un evento. Si pensi ancora all'evoluzione dei trasporti: oggi andare a visitare un fornitore in Cina, o in India o in Sud America richiede un decimo degli investimenti rispetto a 30 anni fa.

Per queste ragioni, non si può pensare che un cambio generazionale non rappresenti il rischio/opportunità di un cambio sostanziale nei valori aziendali, nelle visioni, nelle aspirazioni nei progetti e nelle strategie dell'impresa. Se non gestito, questo passaggio rischia di creare forti conflitti interni ed esterni e quindi causare un *blackout* nella struttura e nei processi aziendali: possiamo rappresentare graficamente questo concetto mediante i grafici sopra riportati. L'area di equilibrio di un passaggio generazionale è quell'area in cui gli insiemi famiglia, azienda e *stakeholders* si incrociano e rappresenta una minima parte della vita dei singoli insiemi: l'equilibrio va cercato, individuato e perseguito attraverso delle azioni ben precise.

### Il progetto del passaggio generazionale

Vista l'importanza, nel ciclo di vita di un'azienda, della fase del cambio generazionale, è opportuno insistere sulla necessità di pianificare con precisione tale processo prevedendo precise fasi e precise azioni da rispettare. Ovviamente:

1. il coinvolgimento con la famiglia e la struttura aziendale deve essere completo;
2. la pianificazione deve essere condivisa e comunicata adeguatamente;
3. il piano deve essere progettato con anticipo rispetto ai tempi.

Il passaggio generazionale deve essere affrontato come se fosse un progetto imprenditoriale indipendente, con una strategia, una pianificazione e un piano di azioni con una precisa tempistica.

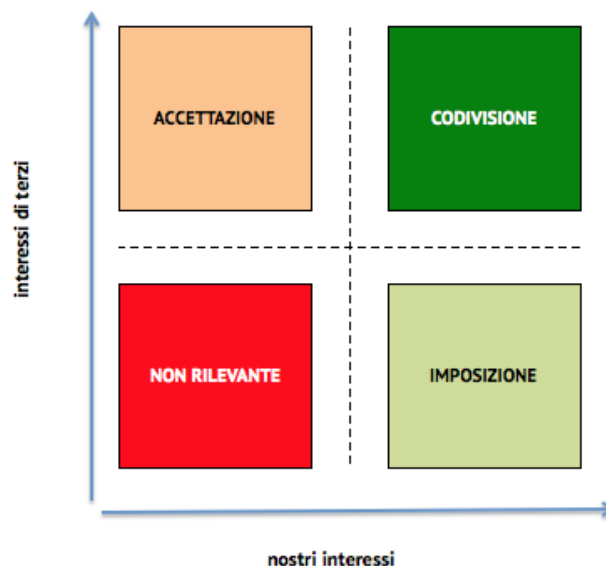
Proviamo a ipotizzare le fasi ideali e le azioni e le caratteristiche fondamentali di un progetto di passaggio generazionale per una pmi.

#### Fase 1 – La percezione del problema e della rilevanza del progetto

Innanzitutto, va affrontata una fase in cui il *senior* si rende conto della necessità di affrontare il cambio generazionale. Come già accennato, il *senior* deve essere al centro dell'attenzione del consulente in questa prima fase in quanto senza la convinzione della rilevanza del problema il *senior* potrebbe, in corso d'opera, rallentare o addirittura ostacolare il progetto. Il *senior* si deve rendere conto che tutti i passaggi sono fondamentali al raggiungimento dell'obiettivo di garantire un passaggio generazionale di successo e, soprattutto, deve sentirsi rassicurato sul fatto che l'azienda, in tale processo, non lo

abbandoni ma semplicemente gli attribuisca gradualmente nuovi ruoli e nuove funzioni. Il *senior* non si deve mai sentire “obsoleto” o abbandonato, ma anzi deve essere il motore principale del cambiamento. Una volta raggiunta questa consapevolezza, questa deve essere opportunamente comunicata all’azienda e alla famiglia, facendo presente che il passaggio da un *leader* a un altro verrà raggiunto con tempistiche e modalità che saranno pianificate e condivise.

In questa fase si vedrà il coinvolgimento di tutti gli insiemi interessati (azienda, famiglia e *stakeholders* esterni): per ognuno andrà fatta un’analisi dei valori, delle ambizioni e dei bisogni, in poche parole degli interessi e dei potenziali conflitti tra le parti coinvolte al fine di focalizzare l’attenzione sostanzialmente sui punti d’incontro che dovranno essere presi a base di tutto il processo. Se dovessimo rappresentare questo concetto su di un grafico avremmo la seguente situazione:



L’area della condivisione sarà quella sulla quale concentrare la propria attenzione nella fase di avvio del progetto di passaggio generazionale. Tale area è quella dove i valori, i bisogni e le aspirazioni dei singoli soggetti coinvolti possono generare conflitti più pesanti, essendo quella che corrisponde ad alti interessi di un soggetto e alti interessi degli altri soggetti. L’area di maggiore conflitto richiede un lungo tempo nel quale saranno importanti alcuni elementi quali:

- a) l’ascolto degli interessi altrui;
- b) la conoscenza dei bisogni altrui;
- c) la capacità di negoziazione, confronto e colloquio;
- d) la capacità di persuasione.

Una volta identificato il punto d’incontro degli interessi della nuova e della vecchia generazione e una volta concordati i valori, le ambizioni e i bisogni comuni, si potrà iniziare a progettare il cambio

generazionale: se saranno passati attraverso questa fase di condivisione, i valori identificati saranno le fondamenta del progetto e garantiranno un miglior risultato di tutto il processo. Infatti, la condivisione di questi aspetti garantisce una continuità ed evita improvvisi cambiamenti che potrebbero destabilizzare tutti gli interessati (azienda, famiglia e *stakeholders*). L'azienda, attraverso i valori condivisi da entrambe le generazioni, sarà riconoscibile da banche, clienti, fornitori, dipendenti, famigliari indipendentemente dal *leader* che verrà scelto.

Va da sé che, in questa fase particolarmente delicata e importante per l'intersezione degli interessi azienda/famiglia, saranno analizzate la visione e le strategie aziendali così come espressi dai singoli soggetti identificati. La missione, le strategie e la visione saranno anche qui, come nella pianificazione aziendale, un elemento focale di tutto il processo.

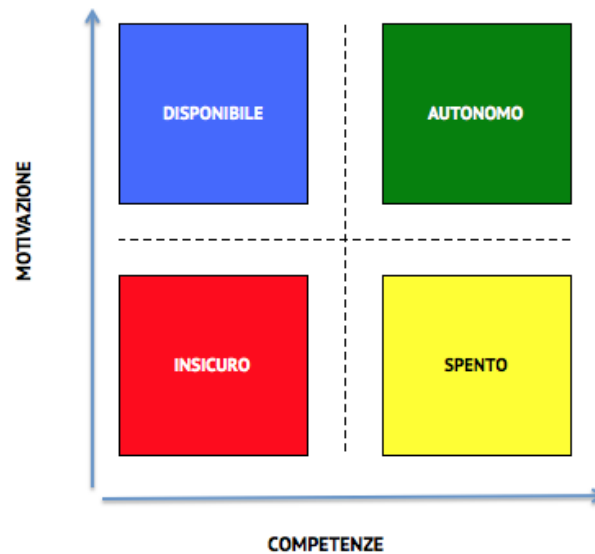
### Fase 2 – Definizione del piano d'azione

Durante questa fase verranno operativamente predisposte delle *timeline* nelle quali verranno espressi con chiarezza chi fa che cosa e in che tempi.

Come già detto in precedenza il *senior* non può “abbandonare” l'azienda da un giorno all'altro così come il *junior* non si può insediare nell'arco di 24 ore senza prima avere acquisito competenze, fiducia e rispetto da parte della struttura e della famiglia. Per questa ragione, il passaggio dovrà essere graduale inserendo per esempio il *junior* prima in comitati di gestione di specifici progetti, poi con responsabilità su iniziative o attività collaterali, per poi approdare prima nei CdA pur senza deleghe e poi con deleghe precise.

Ma prima ancora di definire queste azioni il *junior* (o i *juniors*) dovranno essere valutati in base alle loro competenze e alle loro motivazioni: in base ai risultati di tali valutazioni, infatti, la tempistica potrebbe modificarsi e le azioni da prevedere potrebbero modificarsi sostanzialmente.

Non è raro vedere, in una famiglia, un “erede” con grandi capacità ma scarsa motivazione nel proseguimento dell'impresa oppure con forti motivazioni ma senza le necessarie competenze. L'attribuzione di “cose da fare”, di deleghe e responsabilità dipende molto da questa fase. Anche in questo caso un grafico può aiutare a comprendere le varie tipologie di soggetti coinvolti e le varie modalità e tempistiche di intervento da prevedere nel progetto:



dove:

– disponibile: non è pronto ad assumere deleghe in quanto benché motivato, non possiede le necessarie competenze. Per tale soggetto si richiede un intervento formativo che passi attraverso varie fasi e metta in condizione il *junior* di formarsi sia in teoria sia nella prassi aziendale (esterna e interna):

- formazione scolastica (universitaria e/o post universitaria);
- formazione esterna (in azienda esterna senza influenza familiare);
- formazione interna (con un processo di crescita gestito normalmente dalla funzione HR o comunque con passaggi gradualmente attraverso varie fasi dei processi aziendali e vari livelli di responsabilità);

– insicuro: non è pronto ad assumere deleghe in quanto oltre alla mancanza delle necessarie competenze non possiede nemmeno le necessarie motivazioni. Tali soggetti vanno attentamente valutati in quanto vanno assistiti, oltre che nella formazione di cui sopra, anche dalla famiglia e da un *coach* esterno, ma solo nel caso in cui nella prima fase si siano intravisti dei punti di incontro su valori, ambizioni e bisogni. Non va negato che vi possono essere casi in cui tali soggetti si rivelino, di fatto, non idonei ai passaggi generazionali (almeno nel momento in cui sono valutati) in quanto esprimono ambizioni totalmente incompatibili rispetto alla vita aziendale. In questo caso la continuità aziendale può passare attraverso un cambiamento di *leadership* attuata con *managers* esterni che a loro volta potranno rivalutare la maturazione del *junior*, le sue motivazioni e le sue competenze. Le dinamiche familiari, inoltre, possono essere molto utili per creare le giuste motivazioni al *junior*;

– spento: è il *junior* che pur avendo elevate competenze non riesce a trovare le giuste motivazioni nelle prospettive di una carriera nell'azienda di famiglia. Anche in tale caso il soggetto non è pronto ad

acquisire deleghe e, probabilmente, va affiancato da un *tutor* o da un *coach* o da un *manager* esterno che ne facciano crescere le motivazioni e stimolino il *junior* a ricercare la giusta collocazione all'interno dell'azienda di famiglia.

Sulla base delle risultanze di tale analisi, il processo di passaggio generazionale assume diverse forme e diverse tempistiche.

### Fase 3 – Intervento sulle variabili chiave del progetto

Questa fase è la parte “operativa” del progetto nella quale si cominciano a operare le scelte programmate nei tempi progettati. Il rispetto di tali tempi è importante perché le azioni si inseriscono all'interno di una pianificazione aziendale già predefinita, con funzioni e deleghe già prefissate che non possono essere estemporaneamente modificate senza creare malcontento e insoddisfazione da parte di tutti i soggetti interessati. Se, ad esempio, l'inserimento del *junior* all'interno dell'azienda familiare è previsto solo dopo un'esperienza fatta dallo stesso in un'azienda satellite opportunamente creata per gestire un progetto specifico (per esempio il lancio di una nuova linea di prodotto sotto un nuovo *brand*), non è consigliabile che tale fase avvenga senza aver fatto passare il tempo necessario a valutare le *performances* dell'attività svolta nell'azienda satellite e aver misurato il grado di raggiungimento degli obiettivi strategici. Come si vede, anche in questa fase, si parla di concetti tipici della pianificazione aziendale e del controllo di gestione. L'inserimento del *junior* senza una adeguata misurazione delle *performances* raggiunte potrebbe creare squilibri e malcontento all'interno del gruppo dei *managers* dell'azienda di famiglia: il *junior* non avrebbe infatti raggiunto quei 3 elementi sopra elencati che sono fondamentali per il raggiungimento della *leadership* (fiducia, rispetto, esempio).

### Fase 4 – Inserimento *junior* e uscita *senior*

La quarta è una fase tipica del processo. Tale fase va avviata solo dopo:

- aver formato e motivato correttamente il *junior*;
- aver fornito deleghe al *junior* attraverso le quali lo stesso abbia potuto esprimere autonomamente le proprie aspirazioni e competenze;
- aver misurato le *performances* del *junior* per le deleghe attribuite;
- aver accertato la crescita della *leadership* del *junior* nei confronti dell'azienda e della famiglia;
- aver progettato una nuova funzione al *senior*.

Normalmente, in tale fase, si prevede l'inserimento del *junior* nella struttura aziendale con responsabilità dirigenziali conformi alle sue ispirazioni, competenze e aspettative. L'inserimento anche

in questo caso è graduale e passa da progressive “promozioni” con altrettanti incrementi di responsabilità e remunerazione. L'ultimo *step* di tale fase è l'inserimento del *junior* all'interno del CdA, pur senza deleghe, o con deleghe limitate alle esperienze maturate. Il progressivo inserimento del *junior* all'interno della struttura aziendale deve coincidere con la progressiva uscita del *senior*. Questa fase, per non incidere sull'equilibrio delle relazioni aziendali e per non essere percepito dai *managers* come una “minaccia”, è opportuno che venga gestita attraverso il graduale travaso delle deleghe dal *senior* al *junior*, senza intervenire sulle deleghe dei *managers* non di famiglia.

### Fase 5 – Consolidamento *junior* in posizioni di vertice

Nell'ultima fase il processo prevede una completa autonomia di gestione del *junior* rispetto al *senior* con il raggiungimento delle posizioni apicali dell'azienda di famiglia. La posizione apicale per definizione è quella di presidente del CdA, consigliere delegato o dell'amministratore unico. È solo opportuno ricordare che in assenza del raggiungimento delle fasi precedenti a poco servirà la nomina ad amministratore unico del *junior*: la carica sarà solo formale e il *senior* non sarà in grado di “abdicare” lasciando carta bianca al proprio erede. In tale fase il *senior* si dovrà trovare in una posizione in cui non potrà più incidere sulle decisioni aziendali, seppur la sua presenza garantisca l'immagine di continuità agli occhi dei terzi (clienti, fornitori, banche, dipendenti).

## Il passaggio generazionale e il controllo di gestione

Lungi dall'essere pienamente esaustivo sull'argomento, quanto sopra sintetizzato, fornisce lo spunto per una riflessione: quanto il controllo di gestione, se adottato correttamente in un'azienda, può essere d'aiuto a un processo di passaggio generazionale?

La risposta è semplice: il controllo di gestione, nella forma adeguata alle dimensioni e alla natura dell'impresa, è estremamente importante.

In qualche modo alcuni concetti che richiamano i principi del controllo di gestione sono stati già sfiorati: la *mission* aziendale, i valori, la strategia, la tempistica, la comunicazione e la condivisione degli obiettivi, la misurazione delle *performances*. È quindi chiaro che, se presente in azienda, il processo di controllo di gestione è la base sulla quale innestare l'ingresso di una nuova generazione: nuove visioni, nuove strategie e nuovi obiettivi. In questo modo il cambio generazionale può essere visto dall'azienda come opportunità di crescita da valutare nell'ambito di una pianificazione a medio lungo termine, in modo non conflittuale e soprattutto con tutte le verifiche che un sistema di controllo deve prevedere. Ad esempio, se le aspirazioni del *junior* sono quelle di espandere l'attività all'estero pare ovvio che, un

processo di pianificazione condiviso dai *managers* dell'azienda, sarà in grado di verificarne la fattibilità economico-finanziaria, sarà in grado di fissare degli obiettivi e delle azioni specifiche da perseguire, attribuendo gradualmente, magari allo stesso *junior*, deleghe e responsabilità. Una volta reso operativo il progetto (anche solo attraverso una società autonoma per limitare il rischio sulla casa madre e dall'altra parte per dare i giusti stimoli e responsabilità al *junior*) potranno essere fissati dei KPI e una tempistica al fine di rendere verificabile oggettivamente il raggiungimento degli obiettivi. Il *junior* potrà, in questo modo, raggiungere la credibilità, la fiducia e la competenza che gli aprirà le porte a posizioni apicali, secondo le tempistiche e le modalità descritte precedentemente.

Ma esiste un elemento ancora più importante che lega il passaggio generazionale a un sistema strutturato di controllo di gestione: il concetto di continuità.

Si parla molto ultimamente del principio del *going concern*, della continuità aziendale, di azienda come mezzo dell'imprenditore per creare valore: questi concetti vanno chiariti con semplicità per comprenderne l'importanza soprattutto per le pmi.

Se l'imprenditore ha come obiettivo primario la creazione di valore che senso ha creare un valore non "rivendibile"? Che senso ha creare un'azienda che, legata a una personalità, cambiando *leadership* perde tutto il suo valore e deve ricominciare da capo? Che senso ha avere un'azienda che in assenza di qualche giorno del proprio *leader* non riesce a proseguire nella sua attività ordinaria? Quante volte come commercialisti abbiamo sentito dire dai clienti "*non posso andare via*", "*devo esserci io altrimenti le cose non funzionano*"? Ebbene in questo caso l'azienda, anche se con *performances* positive, si svaluta notevolmente perché un qualsiasi passaggio a un terzo soggetto (*manager*, investitore, familiare) metterà in crisi l'operatività facendo correre un grosso rischio all'azienda stessa. Non è un caso che le nuove norme di comportamento dell'EBA considerano molto importante, per la valutazione del merito creditizio, la valutazione di un'eccessiva dipendenza dell'azienda da un unico soggetto. Non è un caso che nel passaggio di proprietà di quote/azioni, viene normalmente previsto un periodo di transizione in cui il vecchio proprietario rimanga nel CdA dell'azienda e garantisca la continuità permettendo un graduale passaggio di deleghe. Il controllo di gestione strutturato è l'unico sistema che l'azienda ha per svincolarsi da questa dipendenza perché la pianificazione, la fissazione degli obiettivi (anche con l'analisi degli scenari alternativi) e un sistema di misurazione del raggiungimento degli stessi, permette all'azienda e a chi opera ai vari livelli di sapere esattamente cosa fare e quando farlo e come affrontare le eventuali perturbazioni del mercato. Ma, nel caso di un passaggio generazionale, non è proprio questo il problema e il rischio fondamentale? Il rischio del passaggio generazionale è proprio quello, se non programmato e progettato, di rompere la continuità aziendale e mandare in *blackout* l'intera struttura:



questo è quello che dicono le statistiche e l'osservazione quotidiana del funzionamento delle nostre pmi.

### SCHEDA DI SINTESI

Il passaggio generazionale non è altro che un cambio di *leadership* complicato dalla variabile "familiare".



Il passaggio generazionale deve essere considerato come un qualsiasi progetto da pianificare e temporizzare come tutti i progetti presi in considerazione in un'azienda.



Il passaggio generazionale è un processo lungo che passa attraverso diverse fasi e che non può essere improvvisato.



Obiettivo del progetto di un passaggio generazionale è quello di garantire la continuità aziendale anche in presenza di cambio di *leadership*. Un sistema strutturato di controllo di gestione permette al cambio generazionale di innestarsi nel più ampio processo di pianificazione e controllo.



Se innestato all'interno del processo di pianificazione e controllo il passaggio generazionale da minaccia si trasforma in opportunità di crescita.

<b>Credito investimenti pubblicitari 2021</b>	
Norma istitutiva: <a href="#">articolo 57-bis</a> , D.L. 50/2017	
Differenziata per anni	
<b>2018</b>	
Tipo di calcolo: incrementale	
Misura: 75% (o 90% per le pmi o <i>start up</i> ) dell'incremento (di almeno l'1%) rispetto al 2017 degli investimenti pubblicitari effettuati sullo stesso mezzo di informazione	
Imponibile ai fini Ires, Irpef, Irap	
Radio e TV locali analogiche e digitali	Stampa cartacea e on line quotidiana e periodica
	la testata deve essere registrata e avere la figura del direttore responsabile
<b>2019</b>	
Tipo di calcolo: incrementale	
Misura: 75% dell'incremento (di almeno l'1%) rispetto al 2018 degli investimenti pubblicitari effettuati sullo stesso mezzo di informazione	
Imponibile ai fini Ires, Irpef, Irap	
Radio e TV locali analogiche e digitali	Stampa cartacea e <i>on line</i> quotidiana e periodica
	la testata deve essere registrata e avere la figura del direttore responsabile
<b>2020</b>	
Tipo di calcolo: puntuale	
Misura: 50% del valore degli investimenti effettuati nel 2020	
Imponibile ai fini Ires, Irpef, Irap	
Radio e TV locali e nazionali analogiche e digitali non partecipate dallo Stato	Giornali quotidiani e periodici anche <i>on line</i>
Limite: 35 milioni	Limite: 50 milioni
<b>2021-2022</b>	
Tipo di calcolo: puntuale	
Misura: 50% del valore degli investimenti effettuati nel 2021 o 2022	
Imponibile ai fini Ires, Irpef, Irap	
Radio e TV locali e nazionali analogiche e digitali non partecipate dallo Stato	Giornali quotidiani e periodici anche <i>on line</i>
Limite: 25 milioni	Limite: 65 milioni
<b>Iter investimenti 2021</b>	
<b>1. Prenotazione del credito:</b> <i>"Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta"</i> . Lasso temporale: 1° marzo 2021 – 31 marzo 2021, poi posticipato a 1° settembre 2021 – 30 settembre 2021, poi ulteriormente posticipato per problemi tecnici della piattaforma a: 1° ottobre 2021 – 31 ottobre 2021	
Le comunicazioni presentate nel mese di marzo restano comunque valide, fa fede l'ultima comunicazione inviata	
Il 27 aprile 2021 è uscito l'elenco provvisorio dei richiedenti, <i>post</i> invio della prenotazione nel mese di marzo 2021 e la percentuale provvisoria di riparto, per il solo mezzo giornali è dell'11% del credito richiesto	
<b>2. Conferma del credito:</b> <i>"Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati"</i> . Lasso temporale: 1° gennaio 2022 – 31 gennaio 2022	

## La circolare tributaria n. 34/2021

# L'applicazione dell'agevolazione prima casa in relazione alle pertinenze dell'abitazione

di Centro studi tributari

## Il caso

Mario Rossi intende acquistare un fabbricato abitativo di categoria catastale A/2 con sottostante fabbricato attualmente inutilizzato, che un tempo veniva utilizzato dal cedente come negozio (è infatti attualmente ancora accatastato in categoria catastale C/1). Una volta acquistato, il negozio sarà trasformato per diventare un'autorimessa che sarà censita nella categoria catastale C/6.

Mario Rossi intende applicare invocare l'agevolazione prima casa per beneficiare dell'applicazione ridotta dell'imposta di registro; posto che sarà destinato a diventare un'autorimessa, tale agevolazione può essere applicata anche al fabbricato attualmente censito in categoria catastale C/1?

## La soluzione

Le persone fisiche hanno la possibilità di richiedere l'applicazione dell'Iva o dell'imposta di registro ridotte in sede di acquisto dell'abitazione che intendono destinare ad abitazione principale, secondo le indicazioni della nota *Il-bis* all'[articolo 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

I requisiti previsti per applicare il beneficio sono i seguenti:

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con tale agevolazione (oppure che la ceda entro un anno).

Il regime di favore può trovare applicazione solo ove oggetto del trasferimento sia una casa di abitazione, a eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

Il beneficio trova applicazione anche al trasferimento di pertinenze, limitatamente agli immobili accatastati come C/2, C/6 o C/7.

L'applicazione del regime agevolativo anche alla pertinenza della "prima casa" presuppone, tuttavia, la sussistenza delle seguenti condizioni:

- prima di tutto l'acquisto dell'abitazione principale deve aver goduto dell'agevolazione "prima casa" (salvo che a suo tempo, sia stato acquistato senza l'agevolazione, in quanto il beneficio non era ancora previsto dalla normativa vigente al momento del trasferimento ovvero al momento dell'acquisto, pur trovandosi nelle condizioni oggettive e soggettive, non abbia goduto del trattamento agevolato in quanto ancora in corso di costruzione);
- le condizioni devono ricorrere con riferimento al bene principale;
- dall'atto deve risultare che l'immobile è destinato a servizio o ornamento dell'abitazione già acquistata.

Sul tema delle pertinenze vi è comunque una diversa posizione tra quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità e quanto invece sostenuto dall'Agenzia delle entrate, in diversi documenti di prassi emanati nel corso degli anni, anche molto di recente.

Per quanto riguarda la posizione espressa dalla Cassazione va segnalata una pronuncia piuttosto celebre. Si tratta della sentenza n. 6259/2013 di cui si riporta il passaggio di interesse in questa sede:

*“Il tenore letterale della norma consente di ritenere che l'ultimo inciso serva a ricomprendere tra le varie pertinenze, sulla base della nozione civilistica di pertinenze dell'immobile, di cui all'articolo 817, cod. civ., ai fini fiscali, anche le unità immobiliari ivi specificate, senza alcuna esclusione della categoria generale. L'alinea indicato non ha, quindi, valore esaustivo delle pertinenze a cui può essere estesa l'agevolazione prima casa, ma solo valenza complementare alla categoria generale di pertinenza di*

*rilievo civilistico, ricomprendente i beni destinati in modo durevole al servizio e ornamento di altro immobile, tra cui va ricompreso anche il lastrico solare di proprietà esclusiva dell'acquirente".*

Quindi, in definitiva, secondo i giudici della Suprema Corte, il secondo periodo del comma 3 della nota II-bis all'[articolo 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 non configurerebbe un elenco tassativo delle pertinenze che sono ammesse al beneficio "prima casa", bensì va inteso come un limite all'applicazione plurima dell'agevolazione con riferimento alle sole pertinenze portanti la specifica classificazione indicata (C/2, C/6, C/7), nel senso di limitare l'agevolazione a un solo fabbricato di tali categorie, senza comunque la volontà di escludere i fabbricati di altre categorie.

L'Agenzia delle entrate, al contrario, da sempre mostra una posizione ben distante da quella espressa dalla Cassazione in tale occasione.

Si ricorda in particolare quanto affermato nella [circolare n. 18/E/2013](#); in tal occasione l'Amministrazione si era spesa proponendo una posizione diametralmente opposta a quella della Cassazione, preferendo una interpretazione restrittiva della norma citata e affermando che:

*"l'elencazione delle categorie catastali deve reputarsi tassativa e, per tale ragione, l'agevolazione in parola compete esclusivamente per non più di una delle pertinenze ricadenti nelle citate categorie catastali".*

Più di recente ([risposta a interpello n. 566/E/2021](#)) detta posizione è stata riproposta, chiarendo peraltro che non rileva, ai fini agevolativi, la futura trasformazione edilizia che l'acquirente opererà sull'immobile; nel caso di specie, in particolare, un fabbricato classificato in categoria catastale D/10 era stato trasformato in fabbricati pertinenziali classificati in C/2, C/6 e C/7.

Quindi, nel caso di specie, se si intende seguire le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, il fabbricato C/1 non può beneficiare dell'agevolazione prima casa.

## La circolare tributaria n. 34/2021

# Principali scadenze dal 16 al 30 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 con 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.*

## Giovedì 16 settembre

### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di agosto. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di agosto, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

### **ACCISE – Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **Lunedì 27 settembre**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuati nel mese precedente.

## **Giovedì 30 settembre**

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di luglio.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di agosto.

### **Imposta di bollo**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo complessivamente di importo superiore a euro 250 relativa alle fatture elettroniche emesse nel secondo trimestre 2021 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro.

### **Versamento cartelle di pagamento, eventuali rate, avvisi di accertamento, etc.**

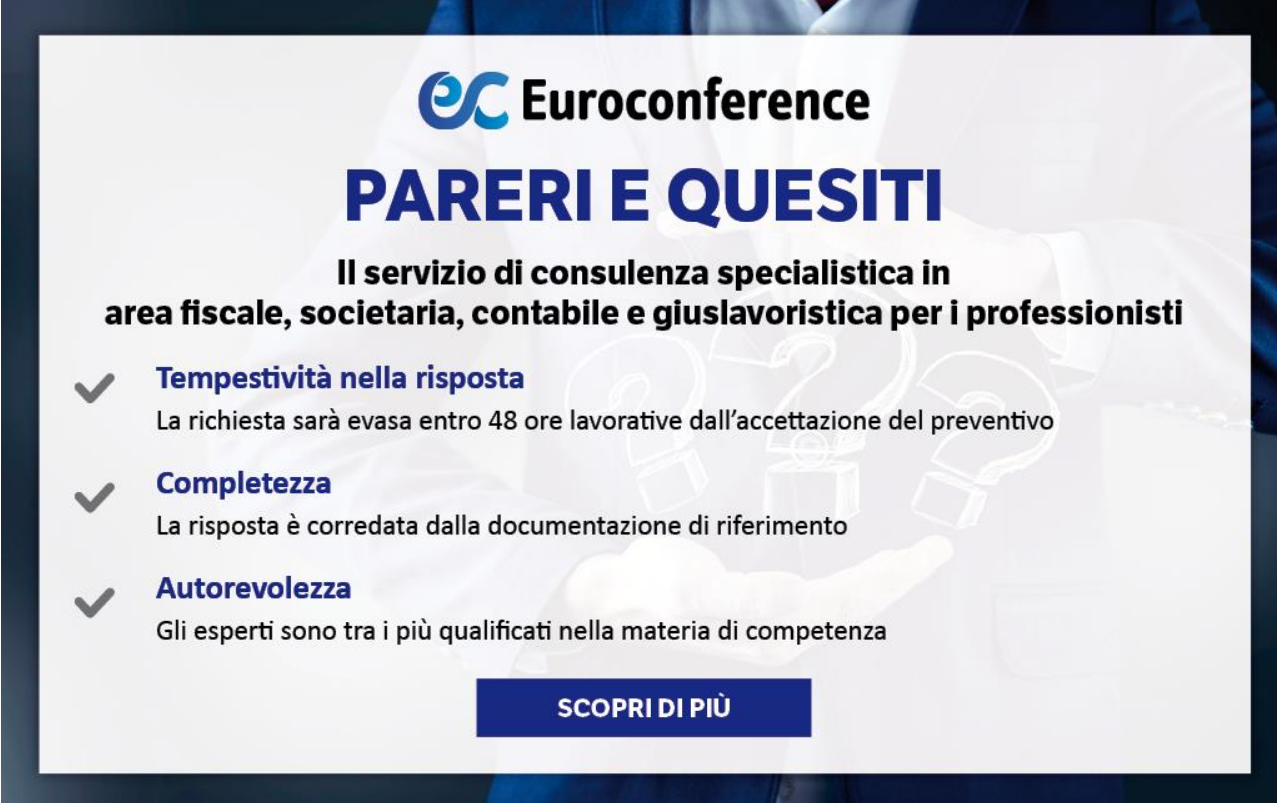
Scade oggi il termine per il versamento delle somme sospese nel periodo 08/03/2020-31/08/2021 derivanti da cartelle di pagamento emesse dall'agente della riscossione, avvisi di accertamento e avvisi di addebito Inps esecutivi, atti di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle dogane, atti di ingiunzione fiscale emessi dagli enti territoriali, atti esecutivi emessi dagli enti locali. La scadenza riguarda anche le rate derivanti da piani di rateazione in essere oggetto di sospensione.

### **Rottamazione-ter e Saldo e stralcio**

Per i soggetti in regola con i versamenti delle rate, ultimo giorno utile per il versamento della rata la cui scadenza originaria era fissata al 31 luglio 2020.

### Sistema Tessera Sanitaria (STS)

Ultimo giorno utile per la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie e veterinarie riferiti al primo semestre 2021 (01/01/2021 – 30/06/2021).

A promotional graphic for Euroconference. It features a background image of a person in a white lab coat with their hands clasped. Overlaid on this is a semi-transparent white box containing the company logo and text. The logo consists of a stylized 'e' and 'c' in blue and green, followed by the word 'Euroconference' in a bold, black, sans-serif font. Below the logo, the words 'PARERI E QUESITI' are written in a large, bold, blue, sans-serif font. Underneath this, a line of text in a smaller, bold, black font describes the service: 'Il servizio di consulenza specialistica in area fiscale, societaria, contabile e giuslavoristica per i professionisti'. This is followed by three bullet points, each starting with a checkmark icon and a bold blue heading: 'Tempestività nella risposta', 'Completezza', and 'Autorevolezza'. Each bullet point has a corresponding line of descriptive text. At the bottom of the white box is a dark blue rectangular button with the white text 'SCOPRI DI PIÙ'.

**e Euroconference**

## PARERI E QUESITI

**Il servizio di consulenza specialistica in area fiscale, societaria, contabile e giuslavoristica per i professionisti**

- ✓ **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**



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 Bonghi      Marco Peirola  
Alessandro Bonuzzi      Leonardo Pietrobon  
Luigi Ferrajoli      Mara Pilla  
Fabio Giommoni      Maurizio Tozzi  
Vittoria Meneghetti      Francesco Zuech  
Paolo Meneghetti

**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](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.