



Aggiornamento  
Professionale  
Settimanale

**quaderno**

**settimanale**

**Focus settimanale:**

- **L'ecobonus e il sismabonus potenziati dal Decreto Rilancio**
- **La deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa**
- **L'identificazione Iva dei soggetti non residenti – seconda parte**
- **Le novità per imprese e autonomi introdotte con il Decreto rilancio**
- **Le società di comodo del 2019**

## Indice:

### Flash di stampa



4

### L'Agenzia interpreta



8

### Il Giudice ha sentenziato



9

In breve .....	10
L'ecobonus e il sisma bonus potenziati dal Decreto Rilancio.....	10
La deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa.....	13
L'Approfondimento – 1 .....	15
L'identificazione IVA dei soggetti non residenti – seconda parte .....	15
L'Approfondimento – 2 .....	23
Le novità per imprese e autonomi introdotte con il Decreto rilancio .....	23
L'Approfondimento – 3 .....	42
Le società di comodo del 2019 .....	42
L'angolo Informatico .....	55
CNS e SPID .....	55

### Le prossime scadenze



.....61

*Bissacco Barbara  
Burzacchi Francesco  
Cannatà Giuseppe  
Capodicasa  
Francesco  
Costa Francesco*

**Comitato scientifico:**

*Costa Gianfranco  
De Stefani Alberto  
La Torre Giampiero  
Lupi Flavio  
Marcolla Alessandro  
Moro Nicola*

*Tatone Alessandro  
Trevisan Michele  
Ziantoni Daniele  
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL 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.

**SerConTel**  
.it

**Associazione Ser.Con.Tel.** - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463  
web: [www.sercontel.it](http://www.sercontel.it) mail: [info@sercontel.it](mailto:info@sercontel.it)

## Flash di stampa



<p>Riapertura delle attività economiche</p>	<p>ORDINANZA REGIONE LOMBARDIA, VENETO, EMILIA ROMAGNA</p>	<p>Il D.L. 16.05.2020 n. 33, prevede che dal 18.05.2020, cessano di avere effetto tutte le misure limitative della circolazione all'interno del territorio regionale e tali misure possono essere adottate o reiterate solo con riferimento a specifiche aree del territorio medesimo interessate da particolare aggravamento della situazione epidemiologica. Inoltre, in Gazzetta Ufficiale è stato pubblicato il Dpcm 17.05.2020 recante le misure per il contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 in vigore dal 18.05.2020. I Presidenti di Regione hanno quindi emanato specifiche ordinanze che integrano le misure approvate dal D.P.C.M. 17.05.2020</p>
<p>Agevolazioni ai negozi per epidemia Covid-19</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 18.05.20</p>	<p>I negozi potranno beneficiare di varie agevolazioni tra cui prestiti agevolati, contributi a fondo perduto, sconti sulle bollette elettriche, crediti d'imposta per sanificazione e affitti, sconti fiscali per l'Irap e Tosap, oltre che alla sospensione di imposte e adempimenti, il cui versamento è stato posticipato al 16.09.2020</p>
<p>Esenti da Iva le cessioni di beni anti-Covid</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 18.05.20</p>	<p>Il "Decreto Rilancio" ha stabilito che i beni utili a contenere la diffusione da Covid-19, sono esenti da Iva</p>
<p>Trattamento Iva delle prestazioni di sanificazione e di pulizia</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 18.05.20</p>	<p>Le prestazioni di pulizia su edifici realizzate in favore di operatori economici o soggetti ad essi assimilati sono assoggettate al meccanismo del reverse charge</p>

<p>Misure di sostegno al reddito</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 18.05.20</p>	<p>Le misure di sostegno al reddito previste dal “Decreto Rilancio” sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bonus 600 euro autonomi, per professionisti con partita Iva o co.co.co iscritti alla gestione separata Inps, autonomi iscritti alle gestioni speciali Inps, lavoratori stagionali di turismo e terme, operai agricoli a tempo determinato, lavoratori dello spettacolo, collaboratori sportivi;</li> <li>• Bonus 600 euro professionisti iscritti alle casse previdenziali private;</li> <li>• Bonus 600 euro ultima istanza, per venditori porta a porta, lavoratori dipendenti intermittenti, collaboratori occasionali e stagionali del settore turistico, autonomi senza partita Iva non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie;</li> <li>• Contributo a fondo perduto una tantum, per imprenditori, lavoratori autonomi e titolari di reddito agrario con partita Iva;</li> <li>• Indennità ai lavoratori domestici;</li> <li>• Aiuti per lavoratori con figli, per lavoratori del settore privato (anche in smart working), iscritti alla gestione separata e gli autonomi Inps con figli minori di 12 anni;</li> <li>• Reddito di emergenza, per nuclei famigliari con reddito Isee entro 15.000 euro;</li> <li>• Reddito di cittadinanza</li> </ul>
<p>Contributo a fondo perduto</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 18.05.20</p> <p>ITALIA OGGI 19.05.20</p>	<p>Il contributo a fondo perduto previsto dal “Decreto Rilancio” a favore dei soggetti esercenti attività d’impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita Iva, è calcolato sulla differenza di fatturato, ed è pari al 20% per i soggetti con ricavi non superiori a 400 mila euro nel periodo d’imposta precedente, al 15% per i soggetti che ricavi fino a un milione di euro, e al 10% per i soggetti con ricavi fino a 5 milioni di euro</p>

Proroga consegna beni strumentali	IL SOLE 24 ORE 19.05.20	Il “Decreto Rilancio” prevede una mini-proroga dal 30.06.2020 al 31.12.2020 del termine di consegna dei beni strumentali che possono ancora beneficiare dell’incentivo del super ammortamento
Superbonus al 110%	IL SOLE 24 ORE 20.05.20	Il Decreto Rilancio, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, stabilisce che il superbonus del 110% potrà essere goduto con la fatturazione delle spese dal 1.07.2020, con il realizzo di almeno uno dei 3 interventi agevolabili (isolamento termico su almeno il 25% della superficie disperdente lorda dell’edificio, l’installazione di caldaie a pompe di calore o a condensazione, la realizzazione di lavori di adeguamento antisismico) e il miglioramento di 2 classi energetiche, attestate dall’Ape. È possibile inoltre cedere la detrazione di imposta a una banca, a un’assicurazione o a un altro intermediario finanziario, o alternativamente scontare subito lo sgravio fiscale nella fattura dei fornitori
Proroga sospensione pagamenti	ITALIA OGGI 20.05.20	Il DL 34/2020, pubblicato nella Gazzetta ufficiale 19.05.2020, stabilisce la proroga della sospensione del pagamento in unica soluzione entro il 31.08.2020 delle somme derivanti dagli atti della riscossione, come cartelle e avvisi di addebito. Le rate sospese riguardanti rottamazione e saldo e stralcio, sono prorogati fino al 10.12.2020. infine, sono bloccati fino al 31.08.2020 anche i pignoramenti dell’agente della riscossione su stipendi e pensioni e sui pagamenti da parte della pubblica Amministrazione
Iper ammortamento beni interconnessi	ITALIA OGGI 20.05.20	Nel calcolo dell’iper ammortamento per beni interconnessi in un periodo d’imposta successivo a quello di entrata in funzione l’iper ammortamento spetta solamente dal periodo d’imposta dell’interconnessione, che deve essere certificata mediante perizia. Nel frattempo è tuttavia consentita la fruizione del super ammortamento al momento di entrata in funzione del bene

Sgravio ed esenzione Iva per mascherine e beni	IL SOLE 24 ORE 21.05.20	Il Decreto Rilancio prevede l'Iva al 5% su un'ampia serie di beni come le mascherine, i disinfettanti, l'abbigliamento protettivo e i ventilatori polmonari
Cancellazione rata Irap	IL SOLE 24 ORE 21.05.20	L'art. 24 del D.L. 34/2020 conferma che non sono dovuti né il saldo Irap 2019 né la prima rata di acconto 2020
Trasformazione in credito d'imposta dei bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 22.05.20	La disposizione sul super-bonus al 110%, introdotto dal "Decreto Rilancio", prevede, anche l'eventualità di trasformarle in crediti d'imposta compensabili orizzontalmente in F24 dallo stesso contribuente, senza comunque la possibilità di chiedere a rimborso quanto non utilizzato l'anno successivo
Agevolazione da enti territoriali	ITALIA OGGI 22.05.20	Il D.L. 34/2020 prevede, per le regioni, la possibilità di concedere contributi attingendo al 100% dalle risorse Ue
Aggiornamento istruzioni modello Redditi PF 2020	ITALIA OGGI 22.05.20	L'Agenzia delle Entrate ha aggiornato le istruzioni al modello Redditi PF 2020, andando a modificare le modalità di compilazione del rigo RM12 per l'indicazione delle imposte pagate all'estero sui redditi di capitale di fonte estera
Pace fiscale	IL SOLE 24 ORE 23.05.2020	L'articolo 154 del Decreto Rilancio, consente ai soggetti decaduti dalla rottamazione-ter o dal "saldo e stralcio" alla fine del 2019, la possibilità di presentare istanza di dilazione del debito residuo

## L'Agenzia interpreta



---

Conferimento di partecipazioni	RISPOSTA 20.05.20 N. 135/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il conferimento di partecipazioni detenute da due persone fisiche in una società, che ha in portafoglio azioni proprie, non fa nascere in capo alla conferitaria una situazione di controllo preesistente
Strutture sanitarie private	RISPOSTA 20.05.20 N. 136/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha specificato che le strutture sanitarie private non sono obbligate a comunicare i compensi riscossi con riferimento ai medici che rendono prestazioni sanitarie mediante una società tra professionisti
Cessione sisma ed eco bonus	RISPOSTA 22.05.20 N. 137/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che sarà possibile cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese relative ad interventi sisma e ecobonus, alla società che fornisce gli avvolgibili, infissi e schermature solari, "beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi agevolabili"

---

## Il Giudice ha sentenziato



Imposta di pubblicità	C.T.R. EMILIA-ROMAGNA N. 353/7/2020	Le scritte sulle fiancate di automezzi sono assoggettate a imposta di pubblicità, se si eccede il mero obbligo di riconoscibilità dei mezzi
Tenuità del fatto per omesso versamento Iva	CORTE DI CASSAZIONE N. 12384/2020	È applicabile la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p. al reato di omesso versamento Iva
Opposizione all'esecuzione tributaria	CORTE DI CASSAZIONE N. 7822/2020	Deve essere presentata al giudice ordinario l'opposizione all'esecuzione tributaria per fatti successivi alla notifica della cartella
Rimborso parziale	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-446/18	La verifica parziale sul periodo di imposta a credito non pregiudica il rimborso parziale
Sequestro dei conti	CORTE DI CASSAZIONE N. 15308/2020	Considerando che il denaro è un bene fungibile, il sequestro diretto dei conti aziendali non può sostituire la confisca di un immobile della società
Nulla la notifica della cartella a persona di famiglia	CORTE DI CASSAZIONE N. 8700/2020	Se non seguita dall'avviso a mezzo raccomandata, la notifica della cartella esattoriale a mani di una persona di famiglia è considerata nulla

## In breve

### **L'ecobonus e il sisma bonus potenziati dal Decreto Rilancio**

---

*di Alberto De Stefani*

L'articolo 128 contenuto nel Decreto Rilancio ha lo scopo di potenziare le detrazioni fiscali a vantaggio dei contribuenti, stimolando la domanda di beni e servizi offerti dalle imprese operanti nel settore edile.

Ad oggi, si apprende che la detrazione del 110% sarà ripartita in 5 quote annuali (non in 10) e con riguardo ad interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla riduzione del rischio sismico. Le spese oggetto della detrazione saranno quelle sostenute dal 01.07.2020 fino al 31.12.2021.

Vediamo quali sono i soggetti che possono beneficiare di questa detrazione.

Innanzitutto, il decreto si rivolge in particolar modo alle persone fisiche titolari di immobili non strumentali all'attività d'impresa. I lavori in oggetto potranno essere eseguiti sia su condomini sia sulle unità immobiliari adibite ad abitazione principale. È importante sottolineare che l'agevolazione viene meno se i lavori vengono svolti su edifici diversi dall'abitazione principale.

Possono inoltre godere della detrazione anche gli Istituti autonomi case popolari (IACP) oltre agli enti aventi le stesse finalità sulle lavorazioni effettuate su immobili destinati ad edilizia residenziale pubblica e infine anche dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa su immobili assegnati in godimento ai soci.

Dopo aver analizzato il profilo soggettivo dell'articolo 128, affrontiamo quello oggettivo, vale a dire quali sono gli interventi che godono della agevolazione. Ci riferiamo ai commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 dell'articolo sopra citato.

Il primo comma prevede, nello specifico che si applica il 110% di detrazione su:

- opere di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. La detrazione si calcola su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 60.000, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio;
- interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici finalizzati alla sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti a favore di impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici. La detrazione si calcola su un ammontare complessivo delle spese non superiore ad euro 30.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio. Rientrano nella detrazione anche le spese sostenute per smaltire e bonificare l'impianto sostituito;
- interventi effettuati su edifici unifamiliari diretti a sostituire gli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici ovvero con impianti di microgenerazione. La detrazione si calcola su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 30.000. Anche in questo caso, smaltimento e bonifica del precedente impianto, rientrano nella detrazione.

Il comma 2 invece prevede che la detrazione spetti anche agli interventi previsti dall'articolo 14 del DL. 63/2013, purché siano realizzati in simultaneità con gli interventi indicati al comma 1. In altre parole, le tipologie di interventi appena descritti danno la possibilità di ampliare il raggio d'azione del beneficio a tutte quelle lavorazioni finalizzate all'ecobonus.

Per far questo però, è necessario che gli interventi soddisfino i requisiti previsti dai decreti del MISE e portare, anche magari insieme agli interventi effettuati su impianti fotovoltaici, ad un miglioramento di almeno due classi energetiche dell'abitazione o, diversamente, almeno a quello della classe energetica più alta. È necessario che un tecnico abilitato rilasci l'attestato di prestazione energetica (APE).

Il comma 4 analizza invece la detrazione al 110% con riguardo gli interventi collegati con il sisma bonus, previsti dai commi 1-bis, 1-quater, 1-quinques e 1-septies dell'articolo 16 del DL. 63/2013, oltre che innalzare la detrazione al 90% per i premi pagati per polizze stipulate contro i rischi di calamità nel caso in cui il credito venga ceduto ad un'impresa assicurativa.

Riassumendo quindi quanto previsto dai commi 1 e 4, è possibile affermare che la detrazione al 110% riguardi anche:

- l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d), del D.P.R. 412/1993. La spesa non deve superare 48.000 euro, fatto salvo il limite di spesa di euro 2.400 previsto per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico. Il limite di spesa può essere ridotto a 1.600 kW in caso di interventi finalizzati alla ristrutturazione edilizia, nuova costruzione e di ristrutturazione urbanistica;
- l'installazione, anche successiva, di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati appena visti. La spesa non deve superare 48.000 euro, considerando comunque il limite di spesa previsto pari a 1.000 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema di accumulo.

Per poter usufruire del beneficio derivante da questi particolari interventi, è necessario procedere, per la parte non auto consumata in sito, alla cessione dell'energia in favore del GSE.

Il contribuente ha comunque la possibilità di comunicare all'Agenzia delle Entrate di voler usufruire dell'applicazione dello sconto in fattura o della cessione del credito, invece che godere della detrazione per i successivi cinque anni.

Tuttavia, per poter meglio comprendere aspetti tecnici e procedurali, è necessario attendere l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate.

## La deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa

di Alberto De Stefani

Come noto, la Legge di bilancio 2020 ha modificato la quota di deducibilità dell'IMU con riguardo ai beni immobili strumentali.

Vediamo meglio nello specifico cosa hanno stabilito gli articoli 1, 5, 772 e 773, L. 160/2019).

Per il 2019 l'IMU versato sugli immobili strumentali è deducibile nella misura del 50%, mentre per i periodi d'imposta 2020 e 2021, la percentuale di deducibilità aumenterà al 60% per andare poi a regime (100%) nel 2022.

Fino al precedente periodo d'imposta, vale a dire il 2018, ricordiamo tutti che la percentuale di deducibilità era del 20%.

Nel Tuir, la deducibilità dell'IMU è regolamentata dall'articolo 99 *“Oneri fiscali e contributivi”*, dove è stabilito che *“le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”*.

In altre parole, l'IMU è deducibile secondo il principio di cassa.

Di diverso avviso sembra invece essere l'Amministrazione finanziaria la quale ha precisato nella circolare 18/E/2014 che *“l'articolo 99, comma 1, del Tuir non introduce, infatti, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, un puro criterio di cassa in deroga a quello generale di competenza dei componenti negativi, ma costituisce una norma di cautela per gli interessi erariali introducendo un'ulteriore condizione di deducibilità per le imposte che è appunto l'avvenuto pagamento”*. Sembra dunque privilegiare il principio della competenza.

L'Agenzia permette di portare in deduzione dal reddito l'IMU solamente se effettivamente corrisposta e contabilizzata come onere nel conto economico del periodo d'imposta di competenza, ai sensi dell'articolo 109 del Tuir.

Analizzando l'operazione sotto un ulteriore aspetto, è possibile considerare il momento del pagamento dell'imposta come periodo in cui è possibile portare in deduzione l'onere mentre il fatto di imputare l'imposta a conto economico genera il presupposto giuridico che permette la deduzione dal reddito.

In base alla nuova disciplina prevista per l'IMU, si segnala che i versamenti tardivi che sono stati effettuati nel corso del 2019 ma che riguardavano precedenti periodi d'imposta, seguono le regole in vigore nel momento in cui sono stati imputati a conto economico.

Per fare un esempio, ipotizziamo che nel 2018, una società abbia imputato a conto economico un IMU pari a 2.000 euro relativa ad immobili strumentali, senza però averla versata. Di conseguenza, in relazione al 2018, l'IMU non è stata portata in deduzione. Nel corso del 2019, la società decide di versare l'IMU 2018 avvalendosi del meccanismo del ravvedimento operoso. Ricordando che nel 2018 la quota di deducibilità dell'IMU era pari al 20%, in relazione al periodo d'imposta 2019, la società dovrà rilevare una variazione in diminuzione di 400 euro.

Se invece, la società non avesse imputato a conto economico l'IMU 2018 ma questa venisse interamente corrisposta nel corso del 2019, non sarebbe possibile portare in deduzione l'imposta, in quanto si violerebbe l'articolo 109, comma 4 del Tuir.

Un ulteriore esempio: la società, con riguardo all'IMU 2017, ha imputato a conto economico 2018 l'imposta ma decide di versarla solamente nel 2019. In questo caso, ricordando l'articolo 109, per poter portare in deduzione i costi è necessario imputare li stessi al conto economico di competenza. Per poter dedurre il 20% dell'IMU, l'imposta andava rilevata nel conto economico 2017.

# L'Approfondimento – 1

## L'identificazione IVA dei soggetti non residenti – seconda parte

---

di Alessandro Marcolla

### PREMESSA

Riprendiamo l'analisi delle modalità di identificazione IVA dei soggetti non residenti prevista dal nostro ordinamento.

La scorsa settimana abbiamo visto che quando non trova applicazione il “*reverse charge*”, il soggetto estero al fine di adempiere agli obblighi IVA per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia deve identificarsi:

- direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633/1972;
- per mezzo di un rappresentante fiscale, nominato nelle forme stabilite dall'art. 1, comma 4 del decreto IVA.

Sempre la scorsa settimana abbiamo, inoltre, esaminato gli effetti derivanti dalla:

- tardiva identificazione diretta. Comportamento, che da un lato risulta essere sanzionabile perché viola quanto prescritto dall'art. 35-ter del DPR n. 633/1972, ma che dall'altro non preclude il diritto di rimborso dell'IVA per gli acquisti effettuati in relazione ad una attività economica avviata;
- tardiva nomina del rappresentante fiscale. Mancanza che secondo quanto chiarito dalla risoluzione n. 301/E/2002 non dà il diritto di detrarre l'imposta o di chiederne il rimborso attraverso la posizione IVA del rappresentante fiscale, aperta successivamente agli acquisti territorialmente rilevanti in Italia, effettuati dal soggetto non residente.

Secondo quanto chiarito dall'Ufficio nella stessa risoluzione non è precluso, invece, il rimborso “*diretto*” dell'IVA da parte del soggetto non residente, seguendo la procedura degli artt. 38-bis2 e 38-ter del Decreto IVA.

L'imposta chiesta a rimborso “*direttamente*” dal soggetto non residente e che la successiva risoluzione n. 31/E/2005 ha reso applicabile fino al giorno antecedente alla nomina del rappresentante fiscale deve ritenersi, però, superata.

A seguito dell'introduzione del Dlgs n. 18/2010 la scelta di identificarsi ai fini IVA per mezzo del rappresentante fiscale non è, infatti, più una condizione preclusiva alla restituzione dell'imposta tramite questa figura.

Nel proseguo ci occuperemo di analizzare:

- la posizione della giurisprudenza italiana in merito alla tardiva nomina del rappresentante fiscale;
- la responsabilità solidale del rappresentante fiscale;
- la figura del rappresentante fiscale cosiddetto "leggero";
- l'utilizzo del rappresentante fiscale per effettuare acquisti di beni e servizi in qualità di esportatore abituale.

#### **LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA IN MERITO ALLA TARDIVA NOMINA DEL RAPPRESENTANTE FISCALE**

In merito agli effetti della tardiva nomina del rappresentante fiscale, la posizione assunta dalla giurisprudenza di merito è in netto contrasto con quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria. In particolare:

- la CTR di Milano con sentenza n. 51/X/2006 ha rilevato che la posizione dell'Ufficio è fondata su un "*rigido formalismo ermeneutico ancorato alla sola lettera della Legge*" che non trova riscontro nelle intenzioni del Legislatore. Il Legislatore, infatti, ha preferito regolamentare più i profili probatori, che quelli costitutivi del rapporto di rappresentanza;
- la CTR di Firenze con la sentenza n. 2453/V/2014 ha precisato che la nomina del rappresentante fiscale non costituisce un impedimento al rimborso dell'IVA, assolta dal soggetto non residente. A supporto di questa tesi i giudici di merito evidenziano come la stessa Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 129/E/2009, per il caso della identificazione diretta, abbia specificato che i singoli Uffici:
  - ✓ devono verificare sotto un profilo sostanziale se la documentazione fornita dal contribuente sia idonea o meno ad ottenere il rimborso dell'imposta;
  - ✓ non devono limitarsi, ai fini della richiesta di rimborso IVA, ad eccepire la mera tardiva identificazione diretta del soggetto non residente.

Considerazione quest'ultima che per i giudici fiorentini deve valere anche nel caso di identificazione per mezzo di rappresentante fiscale, dato che quest'ultima modalità è alternativa alla identificazione diretta, di cui all'art. 35-ter del DPR n. 633/1972.

In definitiva, per i giudici di merito:

- la nomina del rappresentante fiscale, seppur tardiva rispetto agli acquisti effettuati dal soggetto non residente, è pur sempre stata effettuata;
- il rifiuto al rimborso dell'imposta per mezzo del rappresentante fiscale non può considerarsi legittimo perché l'Ufficio non ha contestato la sussistenza dei presupposti sostanziali.

#### **LA POSIZIONE DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN MERITO ALLA TARDIVA NOMINA DEL RAPPRESENTANTE FISCALE**

Sulla stessa linea della giurisprudenza di merito e della giurisprudenza comunitaria si pone anche la Suprema Corte. In particolare, nella sentenza n. 5400/2015 i giudici di legittimità hanno affermato che la nomina irregolare del rappresentante fiscale non preclude né la detrazione e né il rimborso dell'IVA. Richiamando il principio di neutralità la Corte di Cassazione ricorda, infatti, che la detrazione non può essere limitata o esclusa quando sono stati soddisfatti i requisiti sostanziali previsti per il suo esercizio.

Sulla questione si deve segnalare, però, anche la diversa conclusione a cui è giunta la Suprema Corte nell'ordinanza n. 21141/2017, dove è stato negato ad un soggetto non residente, identificato in Italia successivamente agli acquisti effettuati nel territorio nazionale, il rimborso IVA, ex art. 38-ter del Decreto IVA, per decadenza dei termini.

Nel caso di specie il ricorrente, una società che aveva sede in Svizzera, perché non identificata in Italia, né direttamente e né per mezzo di rappresentante fiscale, aveva correttamente attivato la procedura di rimborso dell'IVA, di cui all'art. 38-ter del Decreto IVA, per gli anni 2001 e 2003. Il rimborso IVA era stato, però, negato dall'Ufficio e il provvedimento di rigetto era diventato definitivo perché il ricorrente non aveva provveduto ad impugnarlo.

Premesso ciò, i giudici di legittimità osservano che essendo stato negato il diritto di rimborso, la società non poteva portare in detrazione l'imposta a credito nella dichiarazione dell'anno 2004, anche se nel frattempo aveva provveduto a nominare un rappresentante fiscale. Le ragioni sono sostanzialmente due:

- il provvedimento di rigetto di quel credito IVA era divenuto definitivo. Pertanto, ammettere la detrazione di un credito per il quale è stato già negato il rimborso porterebbe per i giudici di Cassazione ad un'inammissibile violazione del principio della certezza del diritto. Principio di certezza del diritto che richiede in questo caso che la situazione del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria non possa essere messa in discussione;
- i diritti previsti dalla normativa IVA, tra cui la detrazione, che è una alternativa al rimborso, possono essere esercitati solo successivamente all'acquisizione della soggettività passiva. Soggettività passiva che può essere acquisita tramite identificazione diretta o per mezzo di rappresentante fiscale e che decorre dal momento della stessa acquisizione.

Ad una conclusione di tal genere, proseguono i giudici di legittimità *“deve pervenirsi sulla base delle disposizioni sopra citate; invero, l’art. 35-ter, DPR n. 633/1972 prevede che la dichiarazione di voler direttamente assolvere agli obblighi ed esercitare i diritti in materia di Iva deve essere fatta all’ufficio competente «prima dell’effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema»; l’articolo 17, comma 3, stesso decreto, prevede che la nomina del rappresentante fiscale deve essere comunicata all’altro contraente “anteriormente all’effettuazione dell’operazione» e l’art. 1, comma 4 del DPR n. 441/1997, cui rinvia il citato art. 17, comma 3, per le modalità di nomina del rappresentante fiscale, prevede che “il rapporto di rappresentanza risulta da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l’ufficio Iva competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all’ufficio Iva con le modalità previste dall’art. 35 del DPR n. 633/1972, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni”.*

D'altronde, evidenziano ancora gli stessi giudici di Cassazione con la risoluzione n. 301/E/2002 l'Amministrazione Finanziaria ha chiaramente specificato che le procedure di identificazione diretta e per mezzo di rappresentante fiscale hanno valore sostanziale e non formale. Per queste ragioni, un soggetto passivo non residente se non dispone di una stabile organizzazione:

- non ha diritto alla detrazione dell'IVA;
- può chiedere il rimborso dell'imposta in presenza dei giusti requisiti, seguendo le procedure previste agli artt. 38-bis2 e 38-ter del DPR n. 633/1972.

## LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL RAPPRESENTANTE FISCALE

Ai sensi dell'art. 17 comma 3 del DPR n. 633/1972, il rappresentante fiscale risponde in solido con il soggetto non residente per gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA.

Per il caso della sostituzione, però, nessuna norma prevede che il rappresentante fiscale nominato successivamente debba rispondere solidalmente, per i debiti pregressi, con il rappresentante precedente.

Sotto un profilo civilistico il rappresentante fiscale agisce tramite un contratto di mandato sottoscritto con il soggetto non residente. Per queste ragioni, è solo dal momento della sottoscrizione del contratto di mandato che discende la sua responsabilità.

Non esistendo, infatti, nessuna disposizione che preveda di considerare il rappresentante fiscale solidalmente responsabile ai fini IVA con il rappresentato e con i precedenti rappresentanti, per tutte le operazioni effettuate e per tutte le violazioni commesse precedentemente alla sua nomina, la responsabilità del “**nuovo**” rappresentante fiscale non può che partire dall'inizio dell'attività coperta dal mandato, come rilevato dalla Cassazione nella sentenza n. 15848/2004.

Sul punto si deve rilevare, però, la diversa conclusione a cui è giunta la CTR di Milano nella sentenza n. 180/VI/2001. In quell'occasione i giudici meneghini hanno affermato che *“non è rinvenibile nella disciplina dell'Iva alcuna norma che autorizzi a ritenere autonomi e a sé stanti i rapporti di rappresentanza instaurati con soggetti succedutosi nel tempo, atteso che la titolarità del rapporto d'imposta in capo al soggetto non residente rende irrilevante, sotto il profilo dell'unitarietà del rapporto medesimo, la diversa identità dei rappresentanti fiscali i quali, in forza dell'indivisibilità dell'obbligazione, succedono nelle correlative responsabilità, ivi compresa quella del pagamento dell'imposta”*.

Sempre in tema di responsabilità solidale segnaliamo, infine, la risoluzione n. 66/E/2002, dove l'Ufficio ha chiarito che al rappresentante fiscale è attribuita una responsabilità:

- “*limitata*” alle operazioni compiute dal soggetto non residente per il suo tramite;
- non estendibile alle operazioni effettuate dal soggetto non residente nei confronti del cessionario/committente italiano, assoggettate a “*reverse charge*”.

## IL RAPPRESENTANTE FISCALE “LEGGERO”

In ragione del principio di tassazione nel Paese di destinazione dei beni, l'art. 44 del DL n. 331/1993 individua quale soggetto risulta debitore d'imposta per le operazioni intracomunitarie assoggettate ad IVA in Italia.

Più precisamente il terzo comma della citata norma afferma:

- al primo periodo che *“Se le operazioni indicate nel comma 1 sono effettuate da un soggetto passivo d'imposta non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione del presente decreto sono adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, mediante identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633, o da un rappresentante residente nel territorio dello Stato.....”*
- al secondo periodo che *“Se sono effettuate solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta, la rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie di cui all'art. 46, nonché alla compilazione, ancorché le operazioni in tal caso non siano soggette all'obbligo di registrazione, degli elenchi di cui all'art. 50, comma 6”.*

In buona sostanza, dalla lettura combinata dei due periodi del comma 3 si ricava che:

- l'identificazione diretta o tramite rappresentante fiscale è finalizzata all'adempimento degli obblighi e/o all'esercizio dei diritti derivanti dalle operazioni intracomunitarie realizzate nel territorio dello Stato;
- solo in presenza del rappresentante fiscale è possibile beneficiare degli esoneri riconosciuti dal regime di detassazione delle operazioni effettuate.

A chiusura del quadro normativo si evidenzia, infine, che in materia di depositi IVA, l'art. 50-bis, comma 7 del DL n. 331/1993, consente al depositario di assumere la qualifica di rappresentante fiscale “leggero”. Diretta conseguenza di ciò, è la possibilità per il depositario di usufruire degli esoneri appena visti, relativamente agli adempimenti degli obblighi connessi alle operazioni riguardanti i beni del deposito.

## LA FIGURA DEL RAPPRESENTANTE FISCALE “LEGGERO” NEI DEPOSITI IVA SECONDO L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Con la circolare n. 12/E/2015 l’Ufficio ha analizzato la figura del rappresentante fiscale “*leggero*” nell’ambito dei depositi IVA. In particolare, l’Agenzia delle Entrate ha rilevato che:

- da un punto di vista soggettivo il rappresentante fiscale “*leggero*” può essere nominato anche da soggetti residenti al di fuori della Comunità Europea;
- da un punto di vista oggettivo, l’ambito di operatività del rappresentante fiscale “*leggero*”, non deve intendersi limitato alle operazioni intracomunitarie in senso stretto, ma deve ritenersi esteso a tutte le operazioni relative ai beni che transitano nel deposito IVA. In tal senso, infatti, il comma 3, dell’art. 50-bis del DL n. 331/1993 fa riferimento, senza alcuna esclusione, a tutte le operazioni connesse ai beni introdotti nel deposito, comprendendo non solo importazioni, ed esportazioni, ma anche tutte le operazioni relative ai beni giacenti nel deposito.

Nello stesso documento di prassi l’Ufficio ha, inoltre, chiarito che:

- la “*rappresentanza limitata*” è assunta automaticamente, se il soggetto non residente:
  - ✓ non ha nominato un terzo, quale proprio rappresentante, secondo le modalità previste dall’art. 1, comma 4 del DPR n. 441/1997;
  - ✓ non si è identificato direttamente a norma dell’art. 35-ter del DPR n. 633/1972;
- se il soggetto non residente è provvisto di un proprio numero di partita IVA, è tenuto a comunicarlo al depositario all’atto dell’introduzione dei beni nel deposito. Resta ferma, ad ogni modo, la possibilità per il depositario di assumere la “*rappresentanza limitata*” richiedendo alle Autorità competenti un numero di partita IVA unico per tutti i soggetti passivi non residenti rappresentati;
- la “*rappresentanza limitata*”, applicabile a tutte le operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell’imposta, effettuate in Italia dal soggetto non residente, si perde al compimento della prima operazione attiva o passiva che comporta il pagamento o il recupero dell’imposta. Dal momento successivo alla perdita della rappresentanza limitata deriva, inoltre, l’obbligo per l’operatore interessato:
  - ✓ di identificarsi nel territorio dello Stato;

- ✓ di comunicare ai gestori dei depositi, presso i quali i beni sono stati introdotti, la perdita della “*rappresentanza limitata*” per evitare qualsiasi interferenza con l’attività svolta dal rappresentante fiscale o con l’identificazione diretta del soggetto non residente.

#### **L’UTILIZZO DEL RAPPRESENTANTE FISCALE PER EFFETTUARE ACQUISITI DI BENI E SERVIZI IN QUALITÀ DI ESPORTATORE ABITUALE**

Nella prassi può accadere che un’impresa non residente, anche nominando un rappresentante fiscale in Italia, generi una posizione IVA a credito nei confronti dell’Erario. Situazioni di tal genere capitano, infatti, quando l’IVA sugli acquisti non può essere detratta dalle cessioni effettuate, perché riguarda ad esempio operazioni in regime di “*reverse charge*” o in regime di non imponibilità.

Per questi motivi per il rappresentante fiscale potrebbe essere conveniente, nel caso di cessioni non imponibili nell’anno precedente superiori al 20% del volume d’affari realizzato in Italia, operare nella veste di esportatore abituale, acquistando beni dai fornitori italiani senza IVA, così come previsto dall’art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1972.

Questa facoltà, in principio non consentita, è stata riconosciuta ai soggetti non residenti, prima dalla risoluzione n. 102/E/1999 e successivamente è stata ribadita dalla risoluzione n. 80/E/2011.

A ben vedere, però, l’art. 8, comma 2 del Decreto IVA limita la qualifica di esportatore abituale ai soli soggetti residenti. Nonostante ciò, la possibilità di operare come esportatore abituale deve essere allargata ai soggetti non residenti, dato che l’art. 17, comma 3 del DPR n. 633/1972, così come riformulato dal Dlgs n. 18/2010, consente al rappresentante fiscale non solo l’adempimento degli obblighi derivanti dall’applicazione dell’IVA, ma anche l’esercizio dei relativi diritti, tra i quali deve essere compreso anche quello di acquistare beni e servizi senza imposta con l’utilizzo e nei limiti del plafond disponibile.

Pertanto, alternativamente al recupero del credito IVA in sede di dichiarazione annuale<sup>1</sup>, ovvero tramite modello TR per il trimestre<sup>2</sup> è possibile evitare l’addebito dell’imposta assumendo la qualifica di esportatore abituale.

---

<sup>1</sup> Possibilità riconosciuta dall’art. 30, comma 3, lett. e) del DPR n. 633/1972.

## L'Approfondimento – 2

### Le novità per imprese e autonomi introdotte con il Decreto rilancio

---

di Federico Camani

#### PREMESSA

Come ben saprete, qualche giorno fa è stato pubblicato in gazzetta ufficiale il D.L. 34/2020 (c.d. Decreto “rilancio”), recante misure economiche e fiscali urgenti a sostegno di imprese, lavoratori e famiglie a seguito dell'emergenza epidemiologica da coronavirus. Il decreto pubblicato in gazzetta ufficiale nella tarda serata del 19.05.2020, di cui si stanno attendendo le ultimissime modifiche per renderlo esecutivo al 100%, contiene manovre economico-finanziarie per un valore totale di 155 miliardi di euro, un complesso di 266 articoli.

All'interno del nostro intervento nel Quaderno Settimanale andremo a descrivere nel dettaglio tutte le misure fiscali più importanti a sostegno di imprese, lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti di cui si potrà dare attuazione già dai prossimi giorni.

#### ESTENSIONE DELLA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI AL MESE DI GIUGNO PER GLI ENTI SPORTIVI

Le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche, possono beneficiare della sospensione dei versamenti:

- relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e ai premi INAIL;
- fino al 30.6.2020, invece che fino al 31.5.2020.

---

<sup>2</sup> Facoltà concessa dall'art. 38-bis, comma 2 del DPR n. 633/1972.

**DIFFERIMENTO AL 16.09.2020 DEL TERMINE DI EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI**

Viene unificato e differito al 16.09.2020 il termine per effettuare, in un'unica soluzione, i versamenti fiscali e contributivi che sono stati sospesi in relazione ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020. In alternativa, il versamento può avvenire in un massimo di 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020. In ogni caso non si applicano sanzioni e interessi.

Nella seguente tabella si riepilogano i versamenti che sono stati sospesi e i relativi termini di effettuazione.

Versamenti sospesi	Vecchio termine di effettuazione	Nuovo termine di effettuazione
Versamenti scadenti nei mesi di marzo e aprile 2020 relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, nonché versamenti IVA scadenti nel mese di marzo 2020, da parte dei soggetti operanti nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza (es. soggetti che operano nel turismo, nella ristorazione, nell'attività sportiva, nell'intrattenimento, nelle attività culturali, nei servizi di assistenza, nei trasporti, ecc.).	31.05.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020
Versamenti scadenti nel mese di marzo 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17.03.2020 (2019, per i soggetti "solari").	31.05.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020

<p>Versamenti scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte di soggetti che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% (soggetti con ricavi o compensi 2019 fino a 50 milioni di euro) o di almeno il 50% (soggetti con ricavi o compensi 2019 superiori a 50 milioni di euro) nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019.</p>	<p>30.06.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>
---	--	--

Versamenti sospesi	Vecchio termine di effettuazione	Nuovo termine di effettuazione
<p>Versamenti IVA scadenti nel mese di marzo 2020, da parte dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza.</p>	<p>31.05.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>
<p>Versamenti IVA scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020, da parte dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019.</p>	<p>30.06.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>

<p>Versamenti scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte di soggetti che hanno intrapreso l'attività di impresa, di arte o professione a partire dall'1.04.2019.</p>	<p>30.06.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>
<p>Versamenti scadenti nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva, delle associazioni e delle società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche.</p>	<p>30.06.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>
<p>Versamenti scadenti nel mese di giugno 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva, delle associazioni e delle società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche.</p>		<p>16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>
<p>Versamenti scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte degli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa.</p>	<p>30.06.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>

<p>Versamenti fiscali scadenti tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020 nei confronti dei soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini e Vo'.</p>	<p>31.05.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massi- mo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>
<p>Versamenti contributi previdenziali e assistenziali e premi INAIL scadenti tra il 23.2.2020 e il 30.4.2020 nei confronti dei soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini e Vo'.</p>	<p>01.05.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo</p>	<p>16.09.2020 in unica soluzione o massi- mo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020</p>

#### **VERSAMENTO DELLE RITENUTE NON OPERATE**

I nuovi termini si applicano anche in relazione al versamento, da parte dei soggetti percettori, delle ritenute non operate dal sostituto d'imposta.

Nella seguente tabella si riepilogano i casi in cui è stata prevista la possibilità di non effettuare la ritenuta e i termini stabiliti per il versamento delle ritenute non operate.

Ritenute non operate	Vecchio termine di versamento	Nuovo termine di versamento
Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, ai sensi degli artt. 25 e 25-bis del D.P.R. 600/73, non operate: nei confronti dei lavoratori autonomi e degli agenti con ricavi o compensi non superiori a 400.000,00 euro nel periodo d'imposta 2019 e che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato; nel periodo compreso tra il 17.03.2020 e il 31.05.2020.	31.07.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da luglio 2020	16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020
Ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato, ai sensi degli artt. 23, 24 e 29 del D.P.R. 600/73, non operate: dai sostituti d'imposta aventi la sede legale o la sede operativa nei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini e Vo'; nel periodo compreso tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020.	31.05.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	16.09.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.09.2020, anche mediante il sostituto d'imposta

### ESCLUSIONE DEI VERSAMENTI IRAP

I contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19.05.2020 (2019 per i contribuenti "solari"), sono esclusi dall'obbligo di versamento:

- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i “solari”);
- della prima rata dell’acconto IRAP relativo al periodo di imposta successivo (2020, per i “solari”).

Rimane fermo il versamento dell’acconto dovuto per il periodo d’imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i “solari”).

Si ricorda che, tuttavia, sono espressamente esclusi dal beneficio, indipendentemente dal volume di ricavi:

- gli intermediari finanziari (es. banche) e le società di partecipazione finanziaria e non finanziaria (“vecchie” holding industriali), come definiti dall’art. 162-bis del TUIR;
- le imprese di assicurazione (di cui all’art. 7 del D.lgs. 446/97);
- le Amministrazioni Pubbliche (di cui all’art. 10-bis del D.lgs. 446/97).

Tali soggetti restano, quindi, tenuti al versamento del saldo 2019 e degli acconti 2020 secondo le consuete modalità.

#### **AMMONTARE DEI VERSAMENTI ESCLUSI**

Fermo restando il pagamento dell’acconto dovuto per il 2019, il saldo 2019 escluso da versamento è pari all’eventuale eccedenza a debito emergente dalla dichiarazione IRAP 2020. Lo sconto fiscale, quindi, è “effettivo” soltanto in presenza di un saldo 2019 a debito, circostanza che, di regola, ricorre solo per i soggetti che nel 2019 abbiano incrementato il valore della produzione netta rispetto al 2018 (e, dunque, vantino un’IRAP dovuta per il 2019 superiore a quella dovuta per il 2018).

Inoltre, la prima rata esclusa dal versamento va determinata in misura pari al:

- 40% dell’acconto complessivamente dovuto, per i soggetti estranei agli ISA;
- 50% dell’acconto complessivamente dovuto, per i soggetti ISA.

Di seguito un esempio.

Si supponga che un'impresa vanti un'imposta dovuta per il 2019 pari a 10.000,00 euro: in questo caso, il primo acconto IRAP che non dovrà essere versato a giugno/luglio 2020 ammonta a:
--

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• 4.000,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA;</li> </ul> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• 5.000,00 euro, per i soggetti ISA.</li> </ul>               |

Si ricorda che, al fine del calcolo del saldo IRAP 2020, dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dalla dichiarazione IRAP 2021) andrà scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata a novembre 2020, anche la prima (figurativamente determinata in misura pari al 40% o 50% per i soggetti ISA dell'IRAP dovuta per il 2019), pur se non versata. Quindi, riprendendo l'esempio formulato nel precedente paragrafo e ipotizzando che l'imposta dovuta per il 2020 sia pari a 8.000,00 euro, la dichiarazione IRAP 2021 chiuderà a credito per 2.000,00 euro sul presupposto che a novembre venga versata la seconda rata dell'acconto IRAP in misura pari a 6.000,00 euro (cioè, il 60% di 10.000,00), per i soggetti estranei agli ISA, e a 5.000,00 euro (cioè, il 50% di 10.000,00), per i soggetti ISA.

#### **INCREMENTO DEL LIMITE ANNUO DI CREDITI UTILIZZABILI IN COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24**

Per il solo anno 2020, viene incrementato da 700.000,00 a 1 milione di euro il limite dell'ammontare, cumulativo, dei crediti d'imposta e contributivi che, in ciascun anno solare, possono essere:

- utilizzati in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 241/97;
- ovvero rimborsati ai soggetti intestatari di conto fiscale, con la procedura c.d. "semplificata".

Per quest'anno, il nuovo limite di 1 milione di euro viene quindi a coincidere con quello già previsto per i subappaltatori edili, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

## INDENNITÀ PER AUTONOMI COLLABORATORI E DIPENDENTI

Sono rifinanziate per i mesi di aprile e maggio 2020 le indennità per lavoratori autonomi, imprenditori, collaboratori coordinati e continuativi ed alcune categorie di lavoratori, già previste per il mese di marzo 2020. Sono anche modificati alcuni presupposti per beneficiare di tali misure di sostegno (ad esempio, viene prevista la generale cumulabilità delle stesse con l'assegno ordinario di invalidità erogato dall'INPS).

Per il mese di aprile 2020, l'indennità è riconosciuta nella misura di 600,00 euro in favore dei soggetti, in possesso di determinate condizioni, appartenenti alle seguenti categorie:

- lavoratori autonomi e collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla Gestione separata INPS;
- lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'Assicurazione Generale Obbligatoria (AGO) dell'INPS, per artigiani, commercianti, coltivatori diretti, mezzadri e coloni;
- lavoratori autonomi iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria;
- lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione del settore del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo;
- lavoratori stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali, lavoratori intermittenti, lavoratori autonomi occasionali e incaricati alle vendite a domicilio;
- collaboratori sportivi.

Per i soggetti che hanno già ricevuto dall'INPS l'indennità relativa al mese di marzo 2020, quella per il mese di aprile sarà erogata automaticamente, senza necessità di presentare ulteriore domanda. Per gli operai agricoli a tempo determinato, invece, l'indennità per il mese di aprile ammonta a 500,00 euro.

Per il mese di maggio 2020, tuttavia, l'indennità è erogata solo ad alcune delle categorie sopra indicate e con importi variabili. L'indennità ammonta a 1.000,00 euro per i soggetti di seguito indicati, al ricorrere di particolari condizioni:

- collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla Gestione separata INPS che abbiano cessato il rapporto di lavoro al 19.05.2020;

- lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata INPS che abbiano subito una riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019 (il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento);
- lavoratori dipendenti (anche in somministrazione) del settore del turismo e degli stabilimenti balneari che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 17.3.2020.

Per le altre categorie, a maggio l'indennità è replicata in 600,00 euro, con la sola eccezione degli operai agricoli a tempo determinato e degli iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO ai quali, per tale mese, non è riconosciuta alcuna indennità a carattere personale.

#### **INDENNITÀ PER I LAVORATORI DOMESTICI**

È istituita una nuova indennità per i lavoratori domestici, nella misura di 500,00 euro, per ciascun mese di aprile e maggio. L'indennità, erogata dall'INPS previa istanza, spetta se il soggetto è titolare, alla data del 23.2.2020, di uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali; inoltre, il lavoratore non deve essere convivente con il datore di lavoro.

#### **CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO**

Viene previsto un contributo a fondo perduto per imprese, anche agricole, e titolari di reddito di lavoro autonomo. Sono tuttavia esclusi:

- i professionisti iscritti alla gestione separata INPS (soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità di cui all'art. 27 del DL 18/2020);
- i lavoratori dello spettacolo (soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità di cui all'art. 38 del DL 18/2020);
- i professionisti iscritti ad un Ordine.

Il contributo spetta a condizione che:

- i ricavi/compensi del 2019 non siano superiori a 5 milioni di euro;
- l'ammontare di fatturato/corrispettivi di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 rispetto a quello di aprile 2019 (non richiesto per chi ha iniziato l'attività dall'1.1.2019). Quindi la diminuzione deve superare il 33%.

L'ammontare del contributo è calcolato applicando le seguenti percentuali alla differenza tra il fatturato di aprile 2020 e aprile 2019:

- 20% per soggetti con ricavi/compensi 2019 non superiori a 400.000,00 euro;
- 15% per soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 400.000,00 e 1 milione di euro;
- 10% per i soggetti con ricavi/compensi 2019 tra 1 e 5 milioni di euro.

In tutti i casi, è previsto un contributo minimo, pari a:

- 1.000,00 euro, per le persone fisiche;
- 2.000,00 euro, per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il contributo è riconosciuto tramite bonifico, previa presentazione di istanza telematica all'Agenzia delle Entrate le cui modalità verranno definite da un prossimo provvedimento.

#### **AGEVOLAZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE DELLE SOCIETÀ CON RICAVI TRA 5 E 50 MILIONI DI EURO**

Vengono previste agevolazioni per le società di capitali i cui ricavi del 2019 sono compresi tra 5 e 50 milioni di euro, le quali abbiano subito una riduzione dei ricavi di oltre il 33% nel periodo tra l'01.03.2020 e il 30.04.2020 rispetto agli stessi due mesi del 2019 a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19.

Se, entro il 31.12.2020, viene effettuato un aumento di capitale a favore di tali società:

- ai soci che effettuano il versamento compete un credito d'imposta del 20%, utilizzabile in compensazione dal 2021;
- alla società compete un credito d'imposta, anch'esso utilizzabile dal 2021, parametrato alle perdite che la società realizza nel 2020 e all'ammontare dell'aumento di capitale effettuato.

L'ammontare massimo dell'aumento di capitale agevolabile è pari a 2 milioni di euro (a cui corrisponde, in capo al socio, un credito d'imposta massimo di 400.000,00 euro).

L'agevolazione è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

#### **CREDITO D'IMPOSTA SUI CANONI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI NON ABITATIVI**

Ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e agli enti non commerciali è riconosciuto un credito d'imposta parametrato ai canoni di locazioni degli immobili ad uso non abitativo. Il contributo spetta a condizione che:

- i ricavi/compensi 2019 siano inferiori a 5 milioni di euro (non richiesto per le strutture alberghiere e agrituristiche);
- i locatari abbiano subito un calo di almeno il 50% del fatturato nel mese di riferimento.

Il credito d'imposta è commisurato all'importo dei canoni dei mesi di marzo, aprile e maggio (aprile, maggio e giugno per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale) ed è pari al:

- 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, leasing o concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo.

#### **CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE**

Ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, viene riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per:

- la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati nell'ambito dell'attività lavorativa;
- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale (es. mascherine, guanti, occhiali protettivi) e di altri dispositivi rivolti a garantire la salute dei lavoratori (es. termometri e termo-scanner) e degli utenti (es. barriere e pannelli protettivi).

Il credito d'imposta spetta fino a un massimo di 60.000,00 euro per ciascun beneficiario.

### **CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DI PUBBLICI ESERCIZI**

Per i soggetti esercenti attività impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico (es. bar, ristoranti, alberghi, cinema, teatri, musei) è previsto un credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per la riapertura in sicurezza degli esercizi aperti al pubblico, nel limite di 80.000,00 euro per beneficiario.

### **DETRAZIONE DEL 110% (C.D. "SUPERBONUS")**

È incrementata al 110% l'aliquota della detrazione spettante per specifici interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, qualora le spese siano sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, prevedendo altresì che l'agevolazione debba essere ripartita in 5 rate di pari importo.

La detrazione nella misura del 110%, per le spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, spetta per i seguenti interventi di riqualificazione energetica:

- interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato della Commissione (UE) 18.2.2013 n. 811, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microcogenerazione;

- interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione.

L'aliquota del 110% si applica anche a tutti gli altri interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (ad esempio, l'installazione di pannelli o schermature solari), nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento ed a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi sopraelencati.

La detrazione del 110% spetta nel limite massimo di spesa non superiore a:

- 60.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali;
- 30.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale;
- 30.000,00 euro per gli interventi su edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale.

Se l'intervento consiste nella sostituzione degli impianti di riscaldamento la detrazione spetta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

La detrazione "potenziata" al 110% spetta soltanto per i suddetti interventi effettuati:

- dai condomini (quindi per gli interventi sulle parti comuni condominiali);
- sulle singole unità immobiliari, dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

La detrazione con aliquota del 110% non spetta, per espressa previsione normativa, se le spese per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati dalle persone fisiche (al di fuori di attività di impresa, arti e professioni) si riferiscono a interventi su edifici unifamiliari non adibiti ad abitazione principale.

Per poter beneficiare dell'agevolazione del 110%, gli interventi volti alla riqualificazione energetica dovranno rispettare dei requisiti tecnici minimi che saranno previsti da futuri decreti. Detti requisiti minimi devono consentire:

- il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio;
- ovvero, ove non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.

### **INTERVENTI ANTISISMICI**

Per le spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, è elevata al 110% l'aliquota delle detrazioni spettanti per gli interventi di cui ai co. 1-bis - 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013.

Si tratta degli interventi che permettono di beneficiare del c.d. "sisma-bonus".

### **IMPIANTI SOLARI FOTOVOLTAICI**

Per le spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, la detrazione IRPEF prevista dall'art. 16-bis co. 1 del TUIR per gli interventi di recupero edilizio spetta, spetta nella misura del 110%, per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. a), b), c) e d) del DPR 412/93, se è stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica o antisismici che consentono di beneficiare della detrazione al 110%.

## COLONNINE DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI

Nel caso in cui sia stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica che consente di beneficiare del “superbonus” del 110%, per l’installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, la detrazione di cui all’art. 16-ter del DL 63/2013 spetta nella misura del 110%. L’agevolazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo.

## CESSIONE DELLA DETRAZIONE E SCONTO SUL CORRISPETTIVO

I soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per determinati interventi possono optare, in luogo dell’utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- per lo sconto in fattura ovvero di un contributo di pari ammontare alla detrazione spettante, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest’ultimo recuperato sotto forma di credito d’imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari;
- per la cessione della detrazione. In questo caso, l’importo corrispondente alla detrazione spettante si trasforma in un credito d’imposta in capo al cessionario che a sua volta potrà cederlo ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

La possibilità di cedere la detrazione fiscale o di optare per lo sconto sul corrispettivo riguarda gli interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all’art. 16-bis co. 1 lett. a) e b) del TUIR. Si tratta degli interventi:
  - effettuati su tutte le parti comuni degli edifici residenziali di manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
  - effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
- riqualificazione energetica di cui all’art. 14 del D.L. 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110%;
- adozione di misure antisismiche di cui all’art. 16 co. 1-bis - 1-septies del D.L. 63/2013, compresi quelli per i quali compete la detrazione del 110%;

- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate");
- installazione di impianti solari fotovoltaici di cui all'art. 16-bis co. 1 lett. h) del TUIR, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110%;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110%.

### **NOVITÀ IN MATERIA DI CIG IN DEROGA**

L'art. 70 del decreto "Rilancio" interviene con riferimento alle disposizioni in materia di Cassa integrazione guadagni in deroga prevista con causale COVID-19 dall'art. 22 del D.L. 18/2020. Anche in questo caso si prevede l'estensione della durata del trattamento:

- di 9 settimane per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020;
- incrementate di ulteriori 5 settimane nel medesimo periodo per i soli datori di lavoro che hanno interamente fruito il periodo precedentemente concesso.

È altresì riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento per periodi decorrenti dal 01.09.2020 al 31.10.2020. Inoltre, si prevede il riconoscimento del trattamento ai lavoratori dipendenti in forza al 25.03.2020.

A fronte di tali interventi estensivi, la norma in esame restringe il campo di applicazione dell'esonero dall'obbligo di raggiungimento dell'accordo sindacale, necessario ai fini della presentazione della domanda di accesso al trattamento in deroga, limitandolo ai soli datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti.

Sempre in tema di CIG in deroga, l'art. 71 del decreto in esame definisce, per l'accesso al trattamento successivamente alle prime 9 settimane di fruizione, la procedura di richiesta diretta all'INPS.

Per quanto concerne invece il pagamento diretto della prestazione, si stabilisce l'obbligo per il datore di lavoro di inviare all'INPS tutti i dati necessari per il pagamento dell'integrazione salariale, secondo le modalità stabilite dall'Istituto, entro il giorno 20 di ogni mensilità successiva a quella in cui è collocato il periodo di integrazione salariale.

## **AIUTI PER IL PAGAMENTO DEI SALARI DEI DIPENDENTI PER EVITARE I LICENZIAMENTI DURANTE LA PANDEMIA DI COVID-19**

L'art. 60 del decreto "Rilancio" attribuisce alle Regioni, Province autonome, altri enti territoriali e Camere di Commercio la possibilità di concedere alle imprese aiuti di Stato sotto forma di sovvenzioni per contribuire al pagamento dei salari dei dipendenti ed evitare i licenziamenti durante il periodo di emergenza COVID-19.

Tali aiuti devono soddisfare le condizioni di cui alla "Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final" - "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19".

La sovvenzione per il pagamento dei salari non può superare l'80% della retribuzione mensile lorda del personale beneficiario e viene concessa:

- per un periodo non superiore a 12 mesi a decorrere dalla domanda di aiuto ovvero dalla data di inizio dell'imputabilità della sovvenzione, se anteriore;
- per i dipendenti che altrimenti sarebbero stati licenziati a seguito della sospensione o della riduzione delle attività aziendali dovuta alla pandemia di COVID-19.

Si richiede, altresì, che il personale che ne beneficia continui a svolgere in modo continuativo l'attività lavorativa durante tutto il periodo per il quale è concesso l'aiuto.

## **PROROGHE E RINNOVI DEI CONTRATTI A TERMINE**

L'art. 93 del decreto "Rilancio", per far fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza da COVID-19, ha previsto che, in deroga all'art. 21 del D.lgs. 81/2015, i datori di lavoro possono rinnovare o prorogare fino al 30.8.2020 i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato in essere alla data del 23.2.2020 anche in assenza delle causali di cui all'art. 19 co. 1 del D.lgs. 81/2015, dunque anche in assenza di esigenze:

- temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività,
- di sostituzione di altri lavoratori,
- connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.

Restano fermi gli altri limiti disposti dal D.lgs. 81/2015 in materia di rinnovi e proroghe dei contratti a tempo determinato, essendo la deroga (fino al 30.8.2020) limitata alla specificazione delle causali.

## L'Approfondimento – 3

### Le società di comodo del 2019

---

di Gianfranco Costa

#### PREMESSA

Siamo giunti anche quest'anno a dover fare i conti con le problematiche attinenti le società non operative o definite anche "di comodo".

Ricordiamo che le situazioni che fanno insorgere il problema delle società di comodo possono nascere da due situazioni diverse:

1. una riguardante il periodo d'imposta in corso (il 2019) a seguito delle verifiche da effettuare in aderenza all'articolo 30 della Legge 724/2004;
2. la seconda afferente il così detto periodo di osservazione (2014-2018), nel quel la società ha sempre dichiarato un risultato fiscale negativo; in questo caso la norma di riferimento è l'articolo 2, comma 36-quinquies del D.L. n. 138/2011.

Per entrambe le situazioni di potenziale non operatività, il Legislatore ha previsto delle case di disapplicazione o delle esimenti, al verificarsi delle quali la società fuoriesce dalla casistica "di comodo" e ritorna ad essere una società operativa.

Vediamo, allora, come funzionano le due previsioni normative appena descritte.

#### SOCIETÀ NON OPERATIVE

L'articolo 30 della Legge n. 724/2004 individua le società che sono da considerare non operative in quei soggetti che, rispetto al valore delle immobilizzazioni contabilizzate, si trovano ad aver prodotto ricavi non consoni e non congrui all'investimento effettuato.

## **ASPETTI SOGGETTIVI**

Per l'individuazione dei soggetti interessati dalle regole delle società di comodo dobbiamo affrontare il primo comma dell'articolo 30 il quale afferma che possono essere società non operative:

- le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- nonché le società e gli Enti non residenti che abbiano nel territorio nazionale una stabile organizzazione.

Vengono escluse dalla non operatività le società cooperative e quelle consortili, in quanto questa forma sociale hanno ottenuto sin dagli albori una tutela speciale. Sono inoltre escluse le società semplici in quanto parificate dal legislatore alle persone fisiche.

## **ASPETTI OGGETTIVI**

Per quanto riguarda i requisiti oggettivi, sempre nel comma 1 dell'articolo 30, vengono individuati gli indici che consentono, attraverso l'applicazione di determinate percentuali a selezionati elementi patrimoniali, di identificare un ammontare minimo di ricavi da confrontare con quelli effettivamente realizzati.

Gli elementi patrimoniali su cui determinare l'operatività o meno delle società sono:

### **1) I beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettera c), d) ed e) e i crediti**

I beni rilevanti risultano essere i seguenti:

- le quote di partecipazione in soggetti IRES e in società di persone, e le partecipazioni PEX (articolo 87 del TUIR) (C.M. n. 6/2006);
- gli strumenti finanziari simili alle azioni secondo quanto previsto dall'articolo 85, comma 1, lettera d) del TUIR;
- le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa secondo quanto previsto dall'articolo 85, comma 1, lettera e) del TUIR;

- i crediti di finanziamento concessi a terzi che hanno natura finanziaria, cioè che derivano da un impiego del capitale (vedi Circolare n. 48/E del 1997).

Va necessariamente precisato che non devono essere considerate le azioni proprie poiché non danno origine a percezione di dividendi.

## **2) Gli immobili e navi**

Per identificare l'esatta collocazione al fine del calcolo, gli immobili vanno suddivisi in 3 sub categorie alle quali corrisponde un coefficiente di determinazione dei ricavi diverso:

- uffici che rispondono alla categoria A/10 (RS119 per le società di capitali e RS14 per le società di persone);
- immobili a destinazione abitativa (RS120 per le società di capitali e RS15 per le società di persone);
- acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti;
- altri immobili (RS118 per le società di capitali e RS13 per le società di persone).

Ovviamente si ricorda che gli immobili e le navi rilevano solamente se iscritti tra le immobilizzazioni mentre non rilevano se essi costituiscono beni merce.

Si deve sottolineare a tale proposito che, per gli immobili e navi (destinate all'attività commerciale, alla pesca, al salvataggio) (RS118 per le società di capitali e RS13 per le società di persone) rilevati nella forma suddetta, (beni immobilizzati o beni merce) non risulta rilevante se tali beni sono:

- detenuti a titolo di proprietà o tramite contratti di leasing finanziario;
- detenuti o meno come immobili strumentali, poiché anche i cosiddetti "immobili patrimonio" sono inclusi nella seconda categoria.

### 3) Altre immobilizzazioni

- Altre immobilizzazioni in proprietà o in leasing (esempio: macchinari): si ricorda che nel caso di beni acquistati in leasing il valore di riferimento sarà dato dal prezzo pagato al fornitore dalla società di leasing e in mancanza, dalla sommatoria di tutte le rate del contratto e del riscatto. In quest'ultima ipotesi la situazione è peggiorativa rispetto al caso del prezzo pagato al fornitore, in quanto considera nel calcolo anche la parte finanziaria contenuta nelle rate;
- immobilizzazioni sia materiali che immateriali: si ricorda che tra le immobilizzazioni immateriali vanno inclusi anche i costi pluriennali, quindi spese di impianto, pubblicità, spese incrementative su beni di terzi, software in licenza d'uso, ecc.. Bisogna sottolineare inoltre che la contabilizzazione delle immobilizzazioni può fare una grande differenza, in quanto ciò che si imputa a costo non viene considerato, mentre vengono certamente considerati i valori patrimoniali. Per tale motivo, l'avviamento, dal momento che esso è stato un elemento patrimonializzato a seguito di acquisto a titolo oneroso, è comunque riconducibile alla più ampia categoria delle immobilizzazioni immateriali.

### 4) Beni in piccoli Comuni

I beni in piccoli Comuni vengono considerati altre immobilizzazioni, anche in leasing, se situate in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti (RS122 nelle società di capitali e RS17 per le società personali).

Si ricorda al riguardo che le immobilizzazioni in corso di costruzione vanno sempre escluse fino al momento della loro ultimazione.

Una volta identificati i beni, la loro categoria di appartenenza e il loro ammontare, i dati raccolti devono essere inseriti negli appositi quadri del modello REDDITI 2020

Novità per i modelli di quest'anno è il fatto che il prospetto delle società non operative nel modello REDDITI 2019 delle società di capitali è stato spostato dal quadro RF al quadro RS. Purtroppo, non coincidono i righe fra il modello REDDITI 2018 società di persone e il modello REDDITI 2020 società di capitali.

**ESCLUSIONI**

Come ogni regola sono previste le relative esclusioni. Anche per le società non operative sono state individuate delle situazioni al verificarsi delle quali non si applicheranno le regole delle società non operative. In presenza di una causa di esclusione, il modello non dovrà essere compilato nei righi da RS117 a RS122 per le società di capitali e da RS12 a RS18 per le società di persone.

Le cause di esclusione, che andranno indicate al rigo RS116 (per le società di capitali) e RS11 (per le società personali) nella colonna 1, per il periodo d'imposta 2019 sono:

1. per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
2. per i soggetti che si trovano nel 1° periodo d'imposta;
3. per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
4. per le società e gli Enti che controllano società ed Enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed Enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
5. per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6. per le società con un numero di soci non inferiore a 50;
7. per le società che nei 2 esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità;
8. per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
9. per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto Economico) superiore al totale attivo dello Stato Patrimoniale;
10. per le società partecipate da Enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
11. per le società ed enti che applicano gli ISA per il periodo di imposta 2018 e conseguono il livello di affidabilità fiscale pari almeno a 9, così individuato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 10/5/2019, n. 126200;
12. per le società consortili.

**DISAPPLICAZIONE**

Oltre alle cause di esclusione dall'applicazione delle previsioni di redditività minima sancite dall'articolo 30 della Legge n. 724/1994, vi sono le cause di disapplicazione che, invece, sono state individuate al punto 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 14.02.2008. Esse vanno individuate sempre con riferimento al periodo d'imposta 2019 e vanno indicate sempre al rigo RS116 (per le società di capitali) e RS11 (per le società personali) ma questa volta nella colonna 2, sono contraddistinte da uno dei seguenti codici:

2. società assoggettate ad una procedura concorsuale o ad una procedura di liquidazione giudiziaria: la disapplicazione opera per i periodi d'imposta precedenti all'inizio delle procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime;
  3. società sottoposte a sequestro penale o a confisca o con nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera per il periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria;
  4. società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad Enti pubblici ovvero locati a canone vincolato. Si applica ai periodi in cui vi è tale canone agevolato;
  5. società che detengono partecipazioni in:
    - società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30, Legge n. 724/994;
    - società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
    - società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR;
  6. società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione:
    - in relazione ad un precedente periodo d'imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza;
    - che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi.
- La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive;
7. ipotesi di cui al punto precedente, in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto;

8. le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del Codice Civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del D.lgs. n. 99/2004:

- la denominazione contiene «società agricola»;
- non svolgono esclusivamente locazione di immobili abitativi, di terreni agricoli o di fabbricati strumentali;
- svolgono marginalmente l'affitto di cui al punto precedente nella misura massima del 10% del fatturato;

9. le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative a seguito di calamità naturali;

99.assunzione di impegno in una dichiarazione precedente alla cancellazione dal Registro delle Imprese.

Si rammenta che nelle ipotesi di disapplicazione parziale di cui ai codici "4 – immobili locati a canoni agevolati", "5 – possesso di quote di società operative" e "6 – società con accoglimento di interpello", il quadro andrà compilato ma senza considerare i valori delle immobilizzazioni che rientrano nelle particolarità descritte, con la conseguenza che questi cespiti non parteciperanno alla determinazione dei ricavi e del reddito presunti.

Qualora non si abbia alcuno dei beni da indicare nella colonna 1 e/o 4 dei righi da RS117 a RS122 (o da RS12 a RS17 per le società di persone), occorrerà verificare se:

1. la società potesse rientrare nelle specifiche situazioni indicabili nella casella 8 "Casi particolari";
2. la società avesse avuto delle motivazioni per non aver raggiunto l'operatività quali, ad esempio, l'impossibilità di locare gli immobili iscritti in patrimonio. In questo caso è utile presentare un "interpello disapplicativo".

Per quanto riguarda la casella casi particolari si dovrà inserire nella casella 8 uno dei seguenti codici:

- il codice 1: se nel triennio preso a base per il calcolo dei ricavi forfettizzati (2017, 2018 e 2019), non ha avuto alcuno dei beni di cui ai righi da RS117 a RS122 (da RS12 a RS17 per le società personali);
- il codice 2: se non ha avuto i beni di cui ai righi da RS117 a Rs122 (da RS12 a RS17 per le società personali) nel periodo d'imposta 2019.

In particolare, con riferimento ai “casi particolari” appena descritti su può notare come, nella fattispecie descritta al codice 1, si esci dall’applicazione delle società di comodo e si torna ad essere operativi: infatti non essendoci la possibilità di confrontare i ricavi attesi con i ricavi medi, non si potrà stabilire l’inoperatività. Diversamente, con il codice 2, non vi è la possibilità di quantificare il reddito minimo da dichiarare; qualora, però, la società non superasse il test di operatività, tale situazione si riverbererà sull’IVA, essendo prevista la sua inutilizzabilità (come vedremo in seguito).

Attenzione che, qualora si superasse la problematica dell’articolo 30 della Legge 724/2004, resta comunque la verifica delle problematiche della “perdita sistemica”.

Le caselle da 4 a 7 del medesimo rigo 116 (RS11 per le società personali), sono utili per indicare se esistono delle situazioni particolari aziendali che non hanno permesso la congruità alle società di comodo. Il Legislatore ha previsto che il contribuente possa coinvolgere l’Amministrazione a mezzo di una istanza di interpello disapplicativo, al fine di segnalare la sua situazione particolare e farsi riconoscere la disapplicazione delle regole generali. In particolare, in ognuna delle caselle citate è possibile esporre una delle seguenti situazioni, contraddistinte dai rispettivi codici:

- codice 1 – accoglimento dell’istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;
- codice 2 – mancata presentazione dell’istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;
- codice 3 – presentazione dell’istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative.

Per completezza di trattazione, si rammenta che la riforma degli interpelli contenuta nel D.lgs. n. 156/2016, ha introdotto le seguenti novelle:

- l’istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento di altri obblighi tributari cui l’interpello si riferisce, senza considerare i termini concessi all’Amministrazione Finanziaria per rispondere;
- quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione;
- nei casi in cui l’interpello non sia accolto il contribuente potrà fornire ogni dimostrazione anche ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa;

- le risposte alle istanze di interpello, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze relative alla disapplicazione di norme volte a contrastare comportamenti elusivi le quali limitino deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta contro le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo;
- nel caso in cui l'Amministrazione abbia dato risposta ad un interpello disapplicativo di norme elusive, l'atto di accertamento avente ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni.

Si riportano di seguito i due modelli, identici nella sostanza, ma allocati in quadri diversi a seconda si tratti di società di persone o di capitale.

Modello REDDITI 2020 società di capitali:

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	
		Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
	RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
Start-up <input type="checkbox"/>	RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
			Ricavi presunti			Ricavi effettivi		Reddito presunto	
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	RS123	Totale	2	,00	3	,00		5	,00
			ACE			Agevolazioni		Variazioni in aumento	
	RS124		1	,00	2	,00	3		,00
	RS125	Reddito imponibile minimo							,00

Modello REDDITI 2020 società di persone:

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS11	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari	
	1	2	3	4	5	6	7	8		
		Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale		
	RS12	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%	
	RS13	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%	
	RS14	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%	
	RS15	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%	
	RS16	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%	
	RS17	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%	
			Ricavi presunti			Ricavi effettivi		Reddito presunto		
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	RS18	Totale	2	,00	3	,00		5	,00	
			ACE			Agevolazioni		Variazioni in aumento		
	RS19		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	RS20	Reddito imponibile minimo							,00	

## LA QUANTIFICAZIONE DEI BENI

Al fine di procedere correttamente alla quantificazione dei beni risulta necessario verificare il valore del bene patrimonializzato e per tale motivo viene proposto qualche spunto particolare per un corretto inserimento degli stessi.

Per quanto riguarda le modalità di individuazione del valore da indicare nelle colonne 1 e 4, si dovranno considerare le seguenti regole generali:

- i beni materiali rilevano al costo, al lordo degli ammortamenti;
- i costi pluriennali, il valore da considerare è al netto delle quote già ammortizzate;
- i costi pluriennali, finito l'ammortamento, non saranno più rilevanti.

Inoltre, si ricorda che per i beni a deducibilità limitata quali autovetture e telefoni cellulari, non è possibile trovare alcuna indicazione nell'articolo 110 circa il valore fiscalmente rilevante di questi beni. Per tale motivo, per questi beni è possibile annotare alcuni ragionamenti che derivano dalla loro natura ed in determinate fasi della loro vita aziendale. Infatti, in caso di:

- cessione, realizzano plusvalenza o minusvalenze in misura proporzionale alla loro deducibilità;
- iscrizione degli stessi per finalità relative agli Studi di Settore, i beni a deducibilità limitata vanno considerati limitatamente al valore fiscalmente riconosciuto.

Dovrebbe essere applicabile il principio della simmetria con altre disposizioni fiscali congruenti.

Secondo quanto interpretato dall'Agenzia delle Entrate (forum Italia Oggi), i beni a deducibilità limitata vanno considerati per intero.

Dopo questa premessa bisogna comunque considerare che il valore dei beni sono assunti in base alla media triennale dell'esercizio e dei 2 precedenti e a sua volta la media triennale deve essere poi moltiplicata per le percentuali fissate nell'articolo 30 della Legge n. 724/1994.

Per il calcolo della media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio, dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso.

Inoltre, al fine di evitare comportamenti antielusivi, il Legislatore, al fine di impedire mutamenti importanti della situazione patrimoniale nelle società di comodo, ha previsto che non possono assumere significato le rivalutazioni volontarie, anche nel caso di utilizzi di disavanzi di fusione o scissioni quali poste incrementative di beni iscritti nell'attivo. È stato stabilito, infatti, che rilevano solamente le rivalutazioni fiscalmente riconosciute che devono essere considerate nel momento in cui assumono valenza fiscale.

## I RICAVI PRESUNTI

Dopo aver individuato e quantificato i beni rilevanti nel triennio secondo le regole fin qui descritte, si dovrà procedere con la determinazione dei ricavi forfettizzati applicando al valore medio dei beni le aliquote individuate dal Legislatore.

Le aliquote individuate dall'articolo 30 della Legge n. 724/1994 sono le seguenti:

BENI	ALIQUOTE	
Azioni e quote di partecipazione Strumenti finanziari Obbligazioni ed altri titoli Quote di partecipazione in società di persone	2%	
Beni immobili classificati A/10 (uffici)	5%	1% se siti in Comuni con meno di 1.000 abitanti
Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti	4%	
Altri beni immobili Navi usate per attività commerciale, pesca e salvataggio	6%	
Altre immobilizzazioni	15%	

Vediamo ora con un esempio le modalità operative per determinare l'operatività o il reddito minimo da dichiarare.

Al fine di verificare correttamente l'operatività delle società si consiglia di seguire il seguente processo logico basato 3 passaggi fondamentali.

Il primo passo riguarda il calcolo dei ricavi forfettari che devono essere indicati secondo i valori medi ai sensi dell'articolo 110.

**1° OPERAZIONE: determinazione dei ricavi forfettari**

CALCOLO DEI VALORI MEDI						
Beni astrattamente produttivi di ricavi	2017	2018	2019	Media	Rendimenti annui medi presunti	Ricavi da società operativa
1. Azioni, quote di partecipazione, obbligazioni, titoli compresi nell'attivo circolante e/o nelle immobilizzazioni crediti (da finanziamento)	30.200	40.500	20.300	30.333	2%	606,67
2. Immobili, anche in leasing (terreni e fabbricati)	300.000	450.000	360.000	379.000	6%	22.200,00
2.1. Immobili di categoria A/10	150.000	150.000	150.000	150.000	5%	7.500,00
2.2. Immobili a destinazione abitativa	90.000	90.000	90.000	90.000	4%	3.600,00
3. Altre immobilizzazioni, anche in leasing (beni immateriali, impianti e macchinari)	4.000	4.500	5.000	4.500	15%	675,00
<b>Totali</b>	<b>574.200</b>	<b>735.000</b>	<b>625.300</b>	<b>644.833</b>		<b>34.581,67</b>

Nell'esempio non viene contemplata la fattispecie dei comuni con popolazione non superiore a 1.000 abitanti.

È da notare che il totale dei ricavi determinati forfettariamente sono quelli che appaiono al rigo RS123 (RS18 per le società di persone), colonna 2.

Il secondo passo da fare interessa il calcolo della media dei ricavi e degli incrementi delle rimanenze degli ultimi 3 bilanci che è opportuno avvenga con il seguente questo schema.

**2° operazione: calcolo della media dei ricavi effettivi e degli incrementi delle rimanenze degli ultimi 3 bilanci:**

	2017	2018	2019	MEDIA
Ammontare dei ricavi e incrementi delle rimanenze da scritture contabili	35.500	31.950	34.500	33.983,33

Confrontando i ricavi forfetari e i ricavi medi dei tre periodi bisogna porre l'accento che l'eventuale adeguamento agli Studi di Settore o ai Parametri risulta ininfluenza in quanto i raffronti si riferiscono ai dati risultanti dalle scritture contabili.

Comunque, qualora l'eventuale adeguamento permettesse di raggiungere il reddito minimo operativo, sarà utile per il raggiungimento della congruità anche ai fini degli Studi di Settore.

Nello specifico, nell'esempio proposto, si nota che i ricavi forfetari sono superiori alla media dei ricavi effettivi. In questo caso la società risulta essere non operativa, pertanto dovrà dichiarare un reddito minimo da calcolare secondo le aliquote previste dalla norma. Queste aliquote dovranno essere applicate al valore dei beni, suddiviso per categorie, ma relative al valore dei beni del periodo di riferimento, cioè del periodo d'imposta per il quale si sta compilando la dichiarazione dei redditi.

Quindi, il terzo e ultimo passaggio da eseguire è il confronto tra i ricavi forfetari e quelli contabili.

**3° operazione: confronto dei ricavi forfetari con quelli contabili:**

RICAVI FORFETARI	RICAVI MEDI EFFETTIVI	DIFFERENZA
34.581,67	33.983,33	- 598,34

Nel caso prospettato si noti che i ricavi medi effettivi (da scritture contabili) sono inferiori ai ricavi medi forfettizzati, la cui conseguenza è il coinvolgimento nella non operatività ed obbligando la società a dichiarare un reddito minimo operativo.

# L'angolo Informatico

## **CNS e SPID**

---

*di Daniele Ziantoni*

Si sente parlare sempre più spesso dell'uso della CNS e dello SPID in particolare correlati all'accesso ai servizi forniti dai siti di enti pubblici, si citano a mero titolo di esempio quello dell'Agenzia delle Entrate, INPS, Dogane, MEPA etc.

L'accesso all'Area riservata dell'Agenzia delle Entrate l'abbiamo già visto negli articoli precedenti, tuttavia riteniamo opportuno spiegare brevemente cosa sono e perché conviene che i nostri clienti ne siano in possesso.

### **CNS**

La CNS è la Carta Nazionale dei Servizi, viene rilasciata da diversi enti in particolare dalle CCIAA sotto forma di Smart Card o Token USB.

Prima di spiegare cos'è e a cosa serve vediamo la differenza di questi due dispositivi.

La Smart Card è una carta magnetica che contiene al suo interno un chip il quale riporta i dati del soggetto. Per poter fare in modo che il computer legga questa carta è necessario un lettore che si colleghi al Pc e di un programma che ne rilevi la presenza e riesca a leggere i dati.

Ovviamente le limitazioni sono date dalla portabilità del dispositivo in quanto come potete ben capire per poter utilizzare la smart card in quanto si possono utilizzare i pc dove sono presenti sia software che lettore. Invece il Token USB racchiude al suo interno sia l'hardware che il software in una comoda chiavetta USB che si può quindi utilizzare in qualsiasi PC sia con sistema operativo Windows sia Apple.

## Cos'è la CNS

La CNS è un certificato personale ovvero un certificato digitale collegato direttamente alla persona fisica (non viene rilasciato alle società ed enti), in sostanza è una sorta di digitalizzazione della propria persona che viene ovviamente certificata e che consente di associare l'utente al certificato nella rete. Proprio grazie a questa certificazione viene consentito ai detentori di questo strumento di poter accedere a servizi per i quali il soggetto che li accetta deve essere sicuro di colui che entra in questa area riservata.

Inoltre la CNS contiene al suo interno un certificato di firma che consente all'utente di apporre una firma digitale valida ai fini di legge su qualsiasi documento digitale.

Attenzione a non sottovalutare l'utilizzo di questo strumento in quanto l'apposizione di una qualsiasi firma sostituisce integralmente quella autografa.

Il certificato ha una durata di 6 anni e deve essere rinnovato il terzo anno dall'emissione (quindi 3+3). Se non rinnovato il certificato al terzo anno questo scade e deve essere richiesta una nuova firma. In fase di rilascio della CNS viene richiesta una mail nella

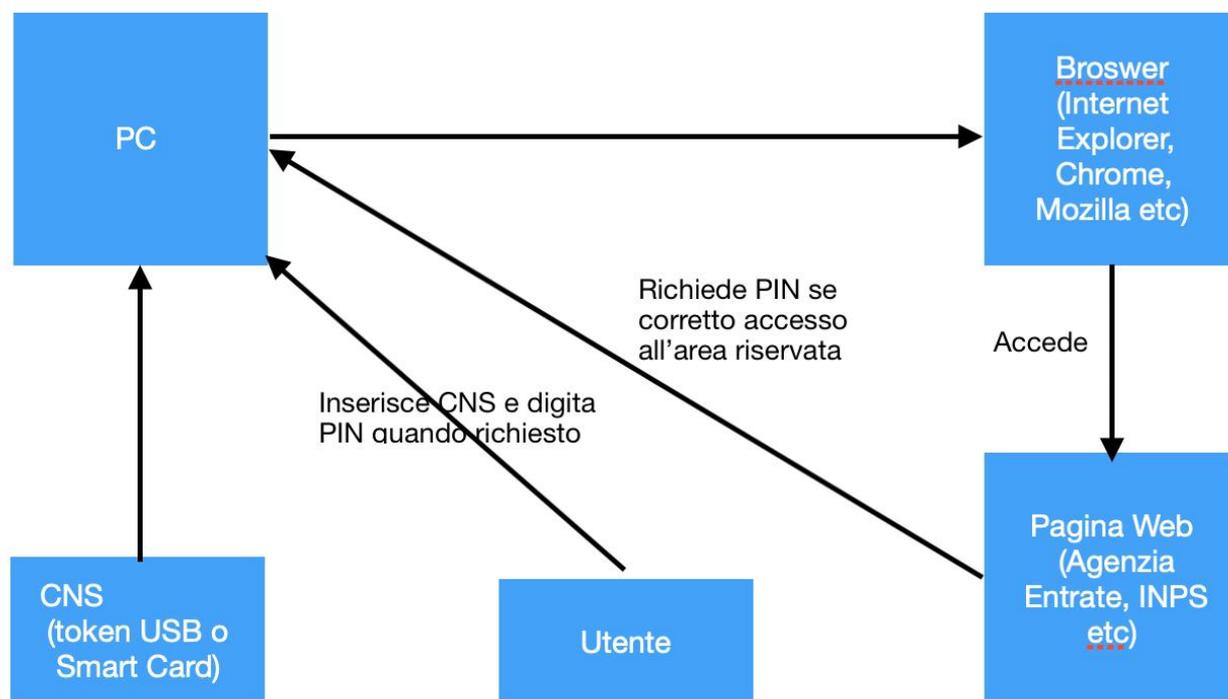


quale verrà inviato l'avviso di scadenza.

## Utilizzo della carta

Sia che sia un Token USB o una Smart Card l'uso è molto semplice, se trattasi di Token USB, una volta inserito nella porta USB del computer si aprirà una finestra, bisognerà poi lanciare l'eseguibile (il file con estensione .exe), nel caso della Smart Card una volta inserita nel lettore e sia in caso di apposizione di una firma o di accesso all'area riservata sarà sufficiente inserire il PIN della CNS.

Attenzione che se si utilizza il Token USB per accedere ad un'area riservata su un sito web appurare di aver installato un'apposita estensione nei browser (si consiglia di contattare il tecnico). In alternativa utilizzare il browser presente nel programma aperto della CNS, in quel caso l'estensione è già installata.



### Altri utilizzi

La CNS con la firma digitale al suo interno non serve solo per l'accesso ai portali dedicati. Risulta anche particolarmente utile per la firma di pratiche quali ad esempio le pratiche Comunica che sollevano il professionista non solo dalla responsabilità per i documenti firmati (si veda quanto indicato in procura) ma anche la velocità di compilazione della documentazione in quanto non è più necessario inviare la procura firmata e scansionata procedura che ovviamente aumenta la possibilità di errore (tipo di file errato, mancanza di firma etc). Inoltre sempre nell'applicazione del token è possibile "estrarre" i file firmati digitalmente, consente quindi di "togliere" l'estensione.p7m e di poter visionare il file, sia esso un file word che pdf che anche excel etc.

## **Alcune delucidazioni sul token USB**

Il token USB racchiude all'interno di un'unico strumento il lettore la smart card rendendolo quindi più "portatile". Nello specifico il token inteso come "chiavetta usb" funge da lettore, al suo interno in uno sportellino è presente una "sim" che contiene il certificato di firma.

### **Cosa succede se il proprio token non funziona**

Il token USB è a tutti gli effetti un piccolo elaboratore (dedicato ovviamente solo alla CNS) e consente di svolgere tutte quelle funzioni dedicate alla firma e all'estrapolazione di file firmati digitalmente. Il sistema più comune per apporre la firma digitale è quello di eseguire il programma aprendo la cartella del token. A volte può accadere che venga resistito un errore, l'errore può essere di varia natura, si va dall'incompatibilità tra token e sistema operativo del pc, al file corrotto o ad altri motivi per i quali consigliamo di consultare il proprio tecnico. Tuttavia qualora si dovesse apporre una firma digitale necessariamente quel giorno si suggerisce quanto segue.

Nel paragrafo precedente abbiamo detto che il certificato di firma è presente in una SIM, ebbene a seconda delle versioni (infatti non sempre si può) è possibile estrarre la SIM e trasferirla su un token USB operativo, apporre la firma e poi reinserirla nel token originario.

**ATTENZIONE:** questa operazione è sconsigliata e si suggerisce di usarla solo in casi estremi, piuttosto contattare l'assistenza per il ripristino del token.

## **SPID**

Lo SPID (acronimo di Sistema Pubblico Identità Digitale) svolge la stessa funzione della CNS ovvero fornire un certificato digitale che identifichi univocamente il cittadino. Si tratta di un sistema più evoluto basato sempre e comunque con il riconoscimento iniziale detentore certificato/persona fisica.

Solamente che, a differenza della CNS basata su un supporto fisico, lo SPID è presente in rete e fornito da gestori riconosciuti e accreditati.

Infatti queste società hanno il compito di certificare la corrispondenza tra il certificato e la persona, fanno da intermediari ovvero forniscono a richiesta dell'utente il certificato al sito che ne richiede l'uso per l'accesso e fanno anche in modo che, attraverso l'uso di credenziali, il soggetto che utilizza queste credenziali sia effettivamente colui che ne viene rappresentato.

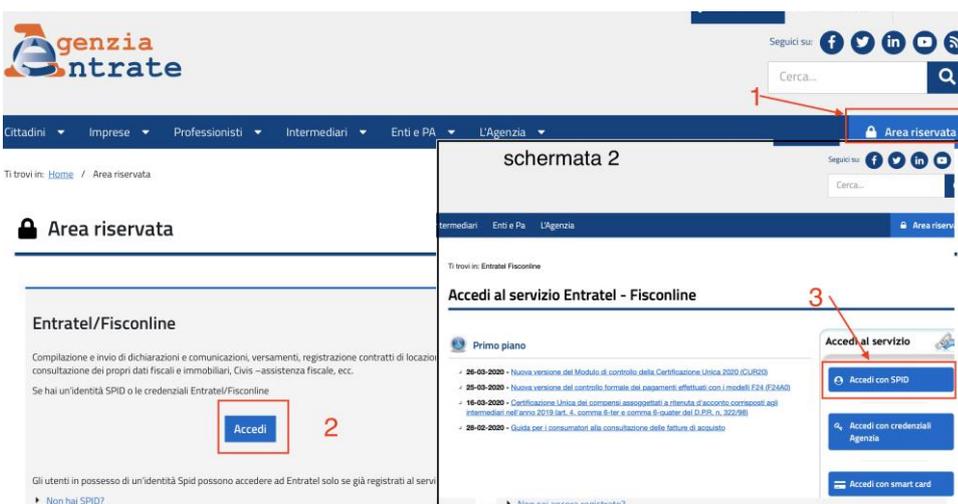
Le società che forniscono questo servizio devono essere accreditate quindi attualmente il loro numero è limitato anche se in continua crescita. Tra le varie si citano Aruba, Infocert, Namiral, Poste Italiane etc

Lo SPID è basato su vari livelli di sicurezza, in genere il più richiesto è il secondo. Il primo livello di sicurezza è composto da nome utente e password, per raggiungere il livello 2 si aggiunge alle prime credenziali un OTP (one time password) ovvero un codice che viene fornito sul telefono (app o sms) e che dura un certo tot di tempo, in genere 90 secondi.

Non si necessita di alcun dispositivo ad eccezione del telefono necessario per ricevere le credenziali di secondo livello.

In alcuni casi l'accesso può avvenire anziché con l'OTP, inquadrando il QR Code della pagina web, attraverso l'app installata sul proprio cellulare oppure inserendo dando l'autorizzazione dall'app.

Lo SPID a differenza della CNS non è un dispositivo di firma quindi non può essere utilizzato per firmare documenti digitali.



Il flusso per l'autenticazione è dunque il seguente:  
 Accesso al sito Web nell'area riservata (1 e 2),  
 selezionare l'accesso con SPID (3),

selezionare poi l'operatore dall'elenco che viene proposto (4), insieme il nome utente o la mail a seconda dei casi (5) e la password ed infine attraverso l'app installata sul proprio telefono autorizzare l'accesso (i modi variano a seconda dell'operatore).

Richiesta di accesso di livello SPID 2 da  
Agenzia delle Entrate

NOME UTENTE  
*inserisci e-mail*

PASSWORD  
*inserisci password*

Hai dimenticato il nome utente o la password?

ANNULLA ENTRA CON SPID

5

5

metodo alternativo

Accedi più rapidamente.  
Inquadra il QR Code con l'App PostelD.  
Il codice è valido per 101 secondi

Non hai ancora SPID? Registrati

Richiesta di accesso di livello SPID 2 da  
Agenzia delle Entrate

PROSEGUI per ricevere la notifica

Verifica di avere l'ultima versione di

ANNULLA PROSEGUI

selezionare l'app

Controlla il tuo smartphone

Per proseguire devi autorizzare l'accesso nell'App PostelD.

dare conferma inserendo il codice oppure tramite il riconoscimento facciale o impronta (a seconda del telefono)

IMG\_7009.PNG

## Le prossime scadenze



**ATTENZIONE:** I termini e le scadenze di questo periodo sono soggetti alle sospensioni e alle modifiche previsti dal D.L. 18/2020 “Cura Italia”, dal D.L. 23/2020 e dal Decreto Rilancio.