



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Il bonus mobili 2021
- I familiari a carico nel modello 730/2021
- L'IVA nelle operazioni accessorie – prima parte
- La rivalutazione dei beni d'impresa – aspetti contabili e fiscali alla luce del D.L. 104/2020
- Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni: dalla normativa alla presentazione delle domande

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	9
Il bonus mobili 2021	9
I familiari a carico nel modello 730/2021.....	12
L'Approfondimento – 1	14
L'IVA nelle operazioni accessorie – prima parte	14
L'Approfondimento – 2	26
La rivalutazione dei beni d'impresa – aspetti contabili e fiscali alla luce del D.L. 104/2020.....	26
L'Approfondimento – 3	35
Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni: dalla normativa alla presentazione delle domande	35

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
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 mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Stop ai codici ATECO	IL SOLE 24 ORE 22.03.2021	Con il Decreto Sostegni non si fa più riferimento ai codici attività Ateco e consente a tutti, in possesso di determinati parametri, di chiedere il contributo a fondo perduto.
Professionisti esclusi da ISA	IL SOLE 24 ORE 22.03.2021	Le nuove cause di esclusione dagli ISA possono essere applicate anche ai professionisti.
Condono fiscale	IL SOLE 24 ORE 23.03.2021	Il Decreto Sostegni ha previsto la cancellazione dei debiti verso l'agente della riscossione non superiori a 5.000 euro, derivanti da affidamenti effettuati dal 1.01.2000 al 31.12.2010 se il debitore ha un reddito imponibile inferiore a 30.000 euro per l'anno d'imposta 2019.
Slittamento rottamazione-ter e saldo e stralcio	IL SOLE 24 ORE 23.03.2021	L'art. 4 del Decreto prevede che il versamento delle rate scadenti nel 2020 debba essere eseguito il 31.07.2021. Sono invece prorogate al 30.11.2021 le rate in scadenza fino a luglio 2021.
Riscossione coattiva nel Decreto Sostegni	IL SOLE 24 ORE 23.03.2021	Il Decreto Sostegni, all'articolo 4, ha previsto che i pagamenti delle somme dovute all'agente della riscossione sono prorogati al 30.04.2021.
Riduzione bollette elettriche attività commerciali	IL SOLE 24 ORE 23.03.2021	L'art. 6 del Decreto Sostegni prevede per i mesi di aprile, maggio e giugno 2021, una riduzione dei costi delle bollette elettriche sostenute dalle attività commerciali e piccole imprese.
Credito d'imposta per sconto sui canoni di locazioni	IL SOLE 24 ORE 23.03.2021	Il Decreto Sostegni, abrogando una norma dalla legge di Bilancio 2021, permette di beneficiare del contributo a fondo perduto, pari al 50% dello sconto sul canone applicato dal locatore all'inquilino, per i contratti in essere al 29.10.2020.

Domanda contributo a fondo perduto	IL SOLE 24 ORE 24.03.2021 ITALIA OGGI 24.03.2021	Dal 30 marzo e fino al 28 maggio è possibile presentare le domande per accedere agli aiuti a fondo perduto, previsti dal Decreto Sostegni.
Aiuti e finanziamenti alle imprese	IL SOLE 24 ORE 24.03.2021 ITALIA OGGI 24.03.2021	L'art. 28 del Decreto Sostegni ha previsto che fino al 31.12.2021 è possibile richiedere i finanziamenti con garanzia gratuita dello Stato fino al 90%.
Decreti attuativi per il Decreto Sostegni	IL SOLE 24 ORE 25.03.2021	Sono previsti 20 decreti attuativi per dare piena attuazione al decreto sostegni.
Definizioni avvisi bonari	IL SOLE 24 ORE 25.03.2021	L'art. 5 del Decreto Sostegni ha stabilito che è possibile definire, senza pagare le sanzioni, gli avvisi di irregolarità elaborati e non inviati nel 2020 ai sensi dell'art. 157, D.L. 34/2020, e gli avvisi elaborati entro la fine del 2021 riferiti alle dichiarazioni 2018.
Versamenti Iva irrilevanti per la formazione del credito	IL SOLE 24 ORE 25.03.2021	Il MEF ha escluso i versamenti Iva rinviati per Covid nel computo della formazione del credito d'imposta nella dichiarazione Iva 2020.
Indennizzo soggetti costituiti nel 2019	IL SOLE 24 ORE 25.03.2021	Il Decreto Sostegni prevede, per i soggetti che hanno aperto la partita Iva nel 2019 un indennizzo minimo di 1.000 euro a prescindere dalla contrazione del fatturato.
Rinvio crisi d'impresa	IL SOLE 24 ORE 26.03.2021	Il Decreto Sostegni ha previsto il rinvio di un anno per le misure relative all'allerta del fisco che sarebbero dovute entrare in vigore il prossimo 1° ottobre 2021.
Faq Agenzia Entrate sul Decreto Sostegni	IL SOLE 24 ORE 26.03.2021	Nelle FAQ aggiornate al 26.03.2021, l'Agenzia ha chiarito che la proroga dei termini della rottamazione ter al 31.07.2021 non vale per i contribuenti che erano già decaduti al 31.12.2019. Allo stesso modo, la proroga delle rate 2021 al 30.11.2021 non vale per i debitori che non rispettano la scadenza del 31.07.2021.

L'Agenzia interpreta



Web tax	CIRCOLARE N. 3 DEL 23/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, affrontando il tema della web tax, ha voluto anticipare gli effetti della digital tax globale, attesa per la prossima estate dal laboratorio Ocse.
Rimborso società non residenti	INTERPELLO N. 200 DEL 23/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che una sas operante nel settore alberghiero, ha la possibilità di beneficiare della rivalutazione gratuita dei beni di impresa, ai sensi dell'art. 6-bis del Decreto Liquidità, nonostante abbia concesso a un soggetto terzo la gestione dell'azienda, se i suoi ricavi provengono unicamente dai canoni di affitto della cessione.
Utilizzo credito Ires	INTERPELLO N. 201 DEL 23/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha indicato che è possibile utilizzare in compensazione verticale il credito Ires ante consolidato con l'imposta dovuta dal gruppo.
Rimborso società non residenti	INTERPELLO N. 202 - 203 DEL 23/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che un'istanza di sollecito di rimborso di una società non residente deve essere indirizzata all'ufficio di competenza.
Perdite e deduzione eccedenze Ace	PRINCIPIO DI DIRITTO N. 7 DEL 23/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha chiarito che le deduzioni Ace si possono utilizzare sia dopo la compensazione di perdite pregresse e sia dopo aver assorbito eventuali crediti di imposta.
Superbonus e plusvalenza cessione	INTERPELLO N. 204 DEL 24/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nonostante si sia optato per lo sconto in fattura, in presenza di un immobile ristrutturato con superbonus 110% e ceduto entro 5 anni dall'acquisto determinando una plusvalenza ai fini Irpef, le spese sostenute riducono tale reddito.
Sismabonus e villette con ampliamento	INTERPELLO N. 210 DEL 24/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente di usufruire del sismabonus anche per la demolizione delle pertinenze

dell'abitazione non soggetta all'intervento che precede la costruzione di due abitazioni, con ampliamento volumetrico, secondo la normativa regionale.

Aliquota Iva ordinaria per quanti pluriuso

INTERPELLO
N. 213
DEL 26/03/2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, esclude dall'agevolazione dell'Iva del 5% i quanti pluriuso.

Detrazione Iva su spese di beni di terzi inutilizzato

INTERPELLO
N. 219
DEL 26/03/2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha sancito la legittimità della detrazione dell'Iva relativa alle spese su beni di terzi che vengono sostenute perché previste da un rapporto contrattuale, anche se non utilizzati dall'impresa.

Il Giudice ha sentenziato



Notifica dell'atto per contribuente irreperibile	CORTE DI CASSAZIONE N. 5864/2021	La Cassazione ha sancito che per notificare una cartella o un altro amministrativo a un contribuente che si rende irreperibile, e per perfezionare la procedura, occorre depositare l'atto nel Comune di residenza decorsi 20 giorni dal compimento delle formalità previste dalla legge.
Imposta di donazione con residenti all'estero	CORTE DI CASSAZIONE N. 8175/2021	La Cassazione ha chiarito che è soggetto a imposta di donazione il bonifico bancario che concretizzi una liberalità.
Costi pluriennali e termini di accertamento	CORTE DI CASSAZIONE N. 8500/2021	La Cassazione ha ritenuto legittimo l'accertamento relativo alla rettifica di costi pluriennali derivanti da acquisti sostenuti in periodi d'imposta dove quali è decaduto il potere di rettificare dell'amministrazione.

In breve

Il bonus mobili 2021

di Luca Grigoletto

L'articolo 16, comma 2, DL n. 63/2013 prevede una specifica **detrazione IRPEF** pari al 50% delle spese sostenute per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici purché siano di classe non inferiore alla A+, (A per i forni) finalizzati all'arredo di immobili oggetto di "ristrutturazione" per i quali il contribuente può avvalersi della relativa detrazione. Commi 58-60 dell'articolo 1 della legge di bilancio n. 178/2020.

La grande novità del 2021: l'importo massimo di spesa ammesso in detrazione fiscale **passa da 10.000 a 16.000 euro**, per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici da inserire in immobili che siano stati interessati da interventi di recupero edilizio avviati a partire dal 1° gennaio 2020. La spesa per l'acquisto dei mobili ed elettrodomestici deve essere stata sostenuta dal 01/01/2021 al 31/12/2021. Quindi si potrà risparmiare di più qualora la spesa sostenuta e detraibile sia superiore a quello che era il limite precedente. Il contribuente che esegue i lavori di restauro su più di una unità avrà diritto di beneficiarne più volte la detrazione con un massimale di 16.000 euro per ciascuna unità abitativa.

N.B.: nella circolare 8.7.2020, n. 19/E dell'Agenzia delle Entrate vengono illustrati gli interventi che consentono o meno di fruire del bonus mobili 2021.

LA DETRAZIONE

In sintesi, il beneficio per chi acquista mobili e grandi elettrodomestici da inserire in immobili sottoposti ad interventi edili, è il seguente:

- MISURA: detrazione dell'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, nella misura **del 50% delle spese sostenute**
- IMPORTO MASSIMO: la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo non maggiore a euro 16.000,00, l'importo è riferito alla **singola unità immobiliare**, comprensiva delle pertinenze o alla parte comune dell'edificio oggetto di ristrutturazione, i cui dati catastali devono essere riportati nella dichiarazione dei redditi, precisando il numero dei contribuenti che partecipano alla spesa

- **RIPARTIZIONE:** la detrazione è ripartita tra gli aventi diritto in **10 quote annuali** di pari importo

AMBITO SOGGETTIVO

Il bonus mobili e grandi elettrodomestici è riconosciuto ai contribuenti che fruiscono della detrazione per interventi del recupero del patrimonio edilizio. Tant'è vero che la data di inizio dei lavori di ristrutturazione deve essere necessariamente precedente a quella dell'acquisto dei mobili o degli elettrodomestici oggetto di detrazione e comunque successiva al 1/1/2020.

Gli interventi edilizi che consentono il “bonus mobili ed elettrodomestici”, sono:

- Manutenzioni ordinarie su parti comuni di edifici residenziali
- Manutenzione straordinaria su parti comuni e/o singole unità immobiliari residenziali. I lavori di manutenzione ordinaria su singoli appartamenti (es. installazione di ascensori e scale di sicurezza, realizzazione di servizi igienici, recinzioni, muri di cinta e cancellate, scale interne)
- Restauro/Risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che entro 18 mesi dal termine dei lavori vendono o assegnano l'immobile. (es. adeguamento delle altezze dei solai)
- Ristrutturazione su parti comuni e/o singole unità immobiliari (es. realizzazione mansarda o balcone, apertura di nuove porte e finestre)
- Interventi necessari alla ricostruzione/ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, sempre sia stato dichiarato lo stato di emergenza
- Interventi finalizzati al risparmio energetico volti ad utilizzare fonti rinnovabili e/o alla sostituzione di parti essenziali degli impianti tecnologici, riconducibili alla manutenzione straordinaria

Per **le parti comuni di edifici condominiali** il bonus spetta anche in caso di lavori di manutenzione ordinaria come tinteggiatura di pareti e soffitti, sostituzione di pavimenti, sostituzione di infissi esterni, rifacimento di intonaci interni).

Non consente di utilizzare il bonus Mobili ed elettrodomestici la realizzazione di autorimesse o box auto pertinenziali.

N.B.: si sottolinea che nella risposta 2.11.2020, n. 515 l’Agenzia ha confermato che potrà godere del bonus anche l’acquirente di un immobile oggetto di detti interventi venduto da un’impresa di costruzione/ristrutturazione, anche nel caso in cui lo stesso:

- faccia parte di un edificio costruito previa demolizione dell’immobile preesistente;
- oggetto anche di interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico.

Nella circolare 22.12.2020, n. 30/E, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che il bonus mobili e grandi elettrodomestici spetta anche ai contribuenti che fruiscono del sismabonus, anche se gode del superbonus 110%, anche nell’ipotesi in cui i contribuenti titolari delle detrazioni optino per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

ADEMPIMENTI

Si sintetizzano, quindi, gli adempimenti necessari per fruire del credito d’imposta.

PRESUPPOSTI: poiché il beneficio fiscale è ancorato a quello del patrimonio edilizio, per utilizzarlo bisogna rispettare i presupposti previsti dall’art. 16-bis Tuir, dal regolamento adottato con D.M. Finanze 18.02.1998, n. 41, nonché dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia Entrate 2.11.2011

MODALITÀ DI PAGAMENTO: i contribuenti dovranno eseguire i pagamenti tramite **bonifico bancario o postale**. Ammesse anche **carte di credito**.

Nei bonifici dovranno essere indicati:

- 1) Causale del versamento attualmente utilizzata dalla banca e da Poste Italiane S.p.a. per i bonifici relativi ai lavori di ristrutturazione fiscalmente agevolati;
- 2) Codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- 3) Numero di partita Iva.

Si ricorda che non si può effettuare il pagamento tramite assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento non tracciato.

DOCUMENTAZIONE: Le spese sostenute devono essere “documentate” conservando:

- La documentazione di effettivo pagamento (ricevuta bonifico)
- Fattura di acquisto dei beni con la specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e servizi acquisiti.

I familiari a carico nel modello 730/2021

di Alberto De Stefani

L'articolo 12 Tuir prevede che i familiari fiscalmente a carico generino nei confronti del contribuente specifiche detrazioni dall'imposta lorda.

La Legge di Bilancio 2018, con l'articolo 1, comma 252 e 253 ha innalzato il limite di reddito complessivo annuo previsto dall'articolo 12 per essere considerati a carico. Dal 01.01.2019 e con solo con riguardo ai figli di età massima di 24 anni, il reddito complessivo è passato da 2.840,51 a 4.000 euro.

Per questo motivo, per lo scorso periodo d'imposta si considerano fiscalmente a carico i membri della famiglia con un reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili, non superiore a euro 2.840,51 e i figli di età non superiore a 24 anni con un reddito complessivo, sempre al lordo degli oneri deducibili, non superiore a 4.000 euro.

Affinché si possa applicare il limite annuale di 4.000 euro previsto per il figlio è necessario che il requisito anagrafico sia mantenuto per l'intero anno in cui il figlio raggiunge il limite anagrafico, senza considerare il giorno e il mese in cui si supera. Per meglio comprendere questo aspetto, per il figlio che ha compiuto 24 anni durante il 2020 si fa riferimento al limite reddituale di 4.000 euro. Diversamente, se durante il 2020 il figlio compie il venticinquesimo anno, la soglia di reddito a cui fare riferimento scende a 2.840,51 euro.

Per verificare il limite di 2.840,51 o dei 4.000 euro devono essere considerati anche alcuni redditi che in realtà non concorrono a formare il reddito complessivo.

In questo elenco rientrano ad esempio:

- le retribuzioni erogate da Enti e Organismi Internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari, da Missioni, dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e enti centrali della Chiesa Cattolica;
- la quota esente dei redditi di lavoro dipendente che viene prestato nelle zone di frontiera in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto lavorativo da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

- il reddito d'impresa o di lavoro autonomo assoggettato ad imposta sostitutiva nel caso di applicazione del regime previsto per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, come previsto dall'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011;
- il reddito d'impresa o di lavoro autonomo conseguito in regime forfetario;
- il reddito imponibile proveniente dai fabbricati assoggettati al regime della cedolare secca sulle locazioni.

Non rientrano in questa fattispecie i redditi esenti, i redditi assoggettati a tassazione separata e quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta. Questi redditi non concorrono quindi a determinare il reddito complessivo al fine di considerare un membro della famiglia a carico o meno.

Esistono alcuni familiari per i quali è possibile usufruire delle detrazioni per carichi di famiglia anche se non convivono con il beneficiario delle detrazioni o risiedono addirittura all'estero. Stiamo parlando del coniuge non legalmente ed effettivamente separato e i figli, anche adottivi, senza verificare il superamento di qualche limite di età o che essi siano studenti.

Ci sono poi anche altri familiari che sono considerati fiscalmente a carico se vivono con il contribuente o ricevono assegni alimentari non autorizzati dall'Autorità giudiziaria. Ci riferiamo al coniuge legalmente ed effettivamente separato, ai discendenti dei figli, ai genitori anche se adottivi, ai generi, nuore, suocero e suocera, ai fratelli e le sorelle e infine anche i nonni e le nonne.

Ricapitolando quanto detto, un familiare è considerato a carico se nell'intero periodo d'imposta risulta titolare di un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro (o 4.000 euro). Per questo motivo, se il limite nel corso dell'anno viene superato, non è possibile considerare quel familiare a carico e il contribuente che avesse beneficiato di qualche detrazione, dovrà restituirla. Per fare un esempio, prendiamo il caso di un genitore che nel modello 730/2021 ha intenzione di usufruire delle detrazioni per figlio a carico. Durante il 2020 però, la figlia ha conseguito in un rapporto di lavoro e attestato dalla CU, un reddito complessivo di 4.500 euro. Di conseguenza, la detrazione per figli a carico non spetta, essendo stato superato il limite previsto.

L'Approfondimento – 1

L'IVA nelle operazioni accessorie – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Come stabilito dall'art. 1, § 2 della Direttiva n. 2006/112/CE ***“Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione”***.

Per la normativa comunitaria, quindi, ogni prestazione deve essere considerata in maniera distinta ed indipendente.

Tuttavia, a questa regola di ordine generale è possibile derogare se un'operazione si compone di più elementi. In una simile evenienza, infatti, occorre determinare quando gli elementi:

- devono essere trattati separatamente;
- costituiscono un'unica operazione.

Di seguito, ci occuperemo in maniera dettagliata di quest'ultima ipotesi, focalizzando la nostra attenzione:

- sul rapporto di accessorietà, ed in particolare di quando una prestazione deve essere considerata distinta, ovvero accessoria alla principale;
- su quelle operazioni che per loro natura risultano collegate al punto tale da formare oggettivamente un'unica prestazione economica.

LA DISCIPLINA DI RIFERIMENTO PER IL RAPPORTO DI ACCESSORIETÀ

In ambito comunitario l'art. 78, § 1, lett. b) della Direttiva n. 2006/112/CE è la disposizione di riferimento del rapporto di accessorietà. La norma in questione stabilisce, infatti, che nella base imponibile devono essere comprese ***“b) le spese accessorie,***

quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione”.

Nel diritto interno, invece, il rapporto di accessorietà viene regolamentato dall'art. 12 del DPR n. 633/1972. Una norma che stabilisce che **“Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.**

Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile”.

Dalla ratio delle due norme emerge chiaramente che per non assoggettare autonomamente ad IVA una cessione o una prestazione accessoria è necessario che detta operazione secondaria sia effettuata:

- nei confronti dello stesso destinatario dell'operazione principale;
- dallo stesso soggetto che effettua l'operazione principale, ovvero da un terzo che agisce per conto e a spese del primo.

Ebbene, pare evidente come né la normativa comunitaria e né la disciplina nazionale chiariscano definitivamente il concetto di operazione accessoria. Definizione di operazione accessoria che, però, può essere ricavato dai lavori preparatori al decreto IVA¹.

¹ In particolare, nella relazione illustrativa all'art. 12 del DPR n. 633/1972 viene precisato che: “Questo articolo detta il principio fondamentale per la soluzione degli innumerevoli problemi che possono presentarsi nell'applicazione dell'imposta alle singole operazioni.... La regola è essenzialmente una: *accessorium sequitur principale*, sicché in tutte le operazioni deve individuarsi qual è il rapporto o il bene principale e quale quello o quelli subordinati. Questi, nei limiti della subordinazione, seguono le sorti del primo per quanto concerne le norme applicabili, il presupposto, le aliquote ed ogni altro elemento dell'obbligazione tributaria, pur restando per il resto vincolati alle norme che autonomamente li regolano ed alle vicende proprie che possono influire sul nesso di accessorietà. Per stabilire quale sia il bene o rapporto principale e quale l'accessorio soccorrono i normali criteri giuridici. Può però verificarsi, anche per motivi extrafiscali, un rovesciamento del rapporto ed in tal caso occorre avere riguardo al valore dei beni o dei servizi. L'imballaggio, ad esempio, costituisce di regola un accessorio del bene contenuto, ma esso talvolta – e ciò si verifica particolarmente nelle confezioni omaggio – è soltanto un pretesto per fare un dono di elevato valore (cioccolatini in una scatola d'argento antico; bottiglie di liquori in una confezione di pregio; un'orchidea in una scatoletta di porcellana artistica e simili). È evidente che in questi casi, “principale” è l'imballaggio e non il contenuto. (...) Per quanto concerne le prestazioni accessorie più frequenti, è da rilevare che le disposizioni indicate... trovano applicazione in materia di trasporto soltanto se il cedente

I PRESUPPOSTI DEL RAPPORTO DI ACCESSORIETÀ

Il rapporto di accessorietà presuppone l'esistenza di un duplice requisito soggettivo, ed oggettivo. È consolidato a tal riguardo, infatti, l'indirizzo della prassi amministrativa.

Come rilevato dalla Corte di Giustizia Europea nella Causa C-111/05 del 29.5.2007 segnaliamo, inoltre, che, fatta salva l'esistenza di pratiche abusive, per poter individuare l'operazione principale rispetto a quella accessoria occorre, anzitutto, fare riferimento alla volontà delle parti. Il valore economico delle operazioni, pur costituendo un criterio di valutazione non assume, invece, alcuna rilevanza.

Detto ciò, occorre aggiungere che in presenza di una operazione complessa, costituita da cessioni di beni e da prestazioni di servizi, l'individuazione dell'operazione principale porta a definire ai fini IVA che l'intera operazione sarà qualificata o come una cessione di beni o come una prestazione di servizi.

Da ultimo rileviamo che, sempre sulla stessa questione, la Corte di Giustizia Europea ha anche chiarito che **“l'elemento predominante deve essere determinato basandosi sul punto di vista del consumatore medio... e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli rientranti in una cessione di beni”².**

IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO DEL RAPPORTO DI ACCESSORIETÀ

In base al requisito soggettivo l'operazione principale e quella accessoria devono essere realizzate dagli stessi soggetti.

A tal riguardo l'art. 12 comma 1 del DPR n. 633/1972 prevede, infatti, che le prestazioni accessorie devono essere effettuate **“direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese”**.

Di seguito l'analisi di alcuni casi.

trasporta o fa trasportare la merce per suo conto e a sue spese. In caso contrario, il contratto ha carattere autonomo e la spesa addebitata distintamente al cessionario o committente, purché documentata, non concorre a formare la base imponibile”.

² Corte di Giustizia, cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09 del 10 marzo 2011.

CASO 1 - TRASPORTO DEI BENI AD OPERA DI UN VETTORE INCARICATO DAL CEDENTE

A norma dell'art. 12 del DPR n. 633/1972, quando il trasporto è effettuato da un terzo vettore **“per conto e a spese del cedente”**:

- il carattere di accessorietà dell'operazione esiste esclusivamente tra le parti dell'operazione principale, ovvero nel rapporto cedente – cessionario. Di norma, infatti, il cedente riaddebita nella fattura al cessionario il costo del trasporto;
- il vettore assume la qualifica di terzo rispetto ai soggetti dell'operazione principale.

Diversamente, nel rapporto cedente – vettore la prestazione di trasporto risulta autonoma.

In forza della vigente normativa, infatti, una prestazione può essere considerata accessoria solo in presenza di due operazioni realizzate da uno stesso soggetto.

Pertanto, nel rapporto cedente – vettore, il trasporto deve essere assoggettato autonomamente in fattura con aliquota del 22%, perché qualificato come **“unica prestazione”**.

CASO 2 – LE VISURE CATASTALI EFFETTUATE NELLA FASE ISTRUTTORIA DI UNA CONCESSIONE PRESTITI

Ipotizziamo che una banca nella fase istruttoria, relativa ad una concessione prestiti, dia mandato ad una società di effettuare delle visure ipocatastali.

Ci si chiede se dette operazioni possano essere non assoggettabili ad IVA perché:

- relative ad operazioni creditizie e finanziarie, che di fatto risultano esenti a norma dell'art. 10, comma 1 del DPR n. 633/1972³;
- qualificate come accessorie rispetto alle principali operazioni creditizie e finanziarie.

³ L'art. 10, comma 1, n. 1 del DPR n. 633/1972 afferma che: “Sono esenti dall'imposta:

1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta”.

Orunque, nella nostra fattispecie l'esecuzione delle visure ipocatastali, pur risultando un'attività strumentale al fine della concessione del prestito, non presenta le stesse caratteristiche e funzioni delle operazioni di finanziamento effettuate dalla banca. Pertanto, detta attività sicuramente non può rientrare nel regime di esenzione delle operazioni creditizie e finanziarie, di cui all'art. 10, comma 1 del DPR n. 633/1972⁴.

Resta da stabilire adesso se l'esecuzione delle visure ipocatastali possa, invece, essere considerata esente perché accessoria alla concessione del finanziamento.

Diversamente da quanto previsto dall'art. 12 del DPR n. 633/1972, le visure ipocatastali sono, nel nostro esempio, effettuate da un soggetto diverso dal prestatore principale e sono indirizzate non al cessionario, ma bensì al cedente. A ben vedere, infatti, le visure fanno parte dell'attività interna della banca, propedeutica alla concessione del prestito e non sono oggetto del rapporto contrattuale instaurato tra l'istituto di credito e il cliente.

Per questi motivi l'esecuzione delle visure catastali:

- non può essere considerata operazione accessoria alla concessione del finanziamento e conseguentemente non è esente IVA;
- è assoggetta ad IVA nella misura del 22%.

LA NORMATIVA COMUNITARIA

Diversamente dalla disciplina interna l'art. 78 della Direttiva n. 2006/112/CE:

- **richiede** che le operazioni accessorie siano addebitate dal fornitore al cliente;
- **non richiede** che le operazioni accessorie siano eseguite direttamente dal fornitore, ovvero per suo conto e a sue spese.

In particolare, dopo aver superato l'iniziale orientamento, che ai fini dell'accessorietà richiedeva la stessa identità soggettiva di chi effettuava l'operazione principale e quella secondaria, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che il carattere di accessiorietà

⁴ Sulla questione la Corte di Giustizia nella sentenza Causa C-2/95 del 5.6.1997 ha chiarito che: "l'esecuzione delle visure ipocatastali, pur costituendo un'attività strumentale alla valutazione degli affidamenti, è una semplice attività tecnica che non svolge le stesse funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni di finanziamento effettuate dalle aziende di credito e non è idonea a modificare direttamente le situazioni giuridiche ed economiche soggettive".

non viene perso quando la prestazione secondaria viene realizzata da un soggetto diverso da quello che esegue la prestazione principale.

È bene precisare, però, che le sentenze della Corte di Giustizia europea riguardano esclusivamente operazioni esenti IVA. Pertanto, ci si chiede se lo stesso principio possa valere anche nei confronti delle operazioni imponibili.

Se così fosse ci troveremo di fronte a questo paradosso:

- lo Stato italiano non avendo recepito correttamente la normativa comunitaria non potrebbe richiederne l'applicazione;
- il contribuente potrebbe liberamente scegliere se applicare la normativa nazionale o quella comunitaria.

Pertanto, di fronte ad un potenziale contenzioso il contribuente potrebbe legittimamente applicare la disciplina comunitaria se più vantaggiosa.

Nella sottostante tabella riportiamo alcune delle principali sentenze rese dalla Corte di Giustizia.

Alcune sentenze della Corte di Giustizia sul tema dell'accessorietà

Causa C-392/11 del 22.9.2012 – oneri locativi

Nella sentenza in esame viene chiarito che la locazione di un immobile strumentale e i servizi a esso relativi, cosiddetti “**oneri locativi**” costituiscono una prestazione unitaria, esente da IVA, anche quando resi da un soggetto diverso dal locatore.

Nel caso di specie:

- la locazione era stata fatturata in regime di esenzione, perché il locatore non aveva esercitato l'opzione per l'imponibilità, ex art. 137, § 1, lett. d) della Direttiva n. 2006/112/CE;
- il locatario aveva ritenuto che i servizi collegati all'immobile costituissero prestazioni autonome, da assoggettare a imposta.

Diversamente, la Corte di Giustizia UE, tenendo conto dell'aspetto formale, rappresentato dal contenuto del contratto di locazione e dell'aspetto sostanziale, ovvero della ragione economica sottesa alla stipulazione, ha considerato la locazione e i servizi come un'unica prestazione. Per i giudici europei, infatti, il locatario ha voluto non soltanto ottenere il diritto di occupare l'immobile, ma anche di beneficiare di un

	<p>insieme di servizi resi dal locatore.</p> <p>In particolare, i giudici comunitari:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hanno chiarito che l'unicità della prestazione discende dal nesso di accessorietà che lega i servizi (prestazioni secondarie) alla locazione (prestazione principale); • hanno giustificano la loro posizione affermando che i servizi prestati dal locatore non possono avere un fine a sé stante per il locatario medio di locali come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, ma costituiscono piuttosto il mezzo per fruire, nelle migliori condizioni, della prestazione principale, cioè della locazione di superfici commerciali. <p>La stessa Corte di Giustizia prosegue rilevando anche che l'unicità della prestazione, non potrebbe essere esclusa nemmeno nel caso in cui i servizi fossero stati eseguiti da un terzo in luogo del locatore.</p> <p>Detto ciò, osserviamo come questa conclusione risulti in linea con quanto previsto dall'art. 9, comma 4 della Legge n. 392/1978 (Legge sull'equo canone). Una disposizione in cui viene stabilito che gli oneri condominiali, se addebitati dal locatore al conduttore, devono intendersi corrispettivi di prestazioni accessorie a quella di locazione.</p> <p>Rileviamo, infine, che sulla stessa questione, la sentenza relativa alla causa C-572/07 dell'11.6.2009 aveva, invece, escluso il regime di esenzione applicato al servizio di pulizia degli spazi comuni di un edificio concesso in locazione.</p> <p>In quel caso, però, l'esenzione da imposta del servizio era stata negata sulla base del fatto che i servizi in parola potevano essere forniti con modalità diverse, ovvero:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da un terzo che avrebbe potuto fatturare il costo direttamente ai locatari; • dal proprietario che avrebbe potuto impiegare il proprio personale o avrebbe potuto fa ricorso a un'impresa di pulizie.
<p>Causa C-453/05 del 21.7.2007 – consulenza finalizzata alla concessione di prestiti</p>	<p>Con la sentenza in questione i giudici comunitari hanno stabilito che la prestazione di consulenza, con la quale un soggetto analizza la situazione patrimoniale e finanziaria dei suoi clienti, al fine di far ottenere agli stessi un credito, ha carattere accessorio rispetto all'attività creditizia. Pertanto, entrambe le operazioni sono esenti da IVA a norma dell'art. 135, § 1, lett. b) della Direttiva n. 2006/112/CE.</p>

	<p>Nel caso di specie, una società attraverso l'intermediazione di un suo subagente, che opera come consulente finanziario, ha messo a disposizione dei soggetti privati diversi prodotti finanziari. Prodotti finanziari per i quali la stessa società ha stabilito in precedenza le condizioni generali con gli istituti di credito.</p> <p>Il consulente finanziario ricerca i clienti potenziali e, dopo un'analisi della loro situazione patrimoniale e finanziaria, propone agli stessi i prodotti finanziari idonei a soddisfare le loro necessità.</p> <p>Quando il cliente si dimostra interessato, il consulente predispone una proposta di contratto vincolante che una volta firmata dello stesso cliente, viene trasmessa alla società, la quale ne controlla la regolarità. Successivamente la società invia la proposta di contratto all'istituto di credito ai fini dell'erogazione del finanziamento.</p> <p>Se il contratto viene concluso, la società percepisce dall'istituto di credito una commissione e, a sua volta, la società versa al consulente finanziario una provvigione come contropartita per il suo intervento nella conclusione del contratto. Da parte sua, il cliente non paga alcuna provvigione né alla società, né al consulente finanziario.</p> <p>Ebbene per la Corte di Giustizia UE, il fatto che le prestazioni fornite dalla DVAG e dal suo subagente siano remunerate dagli istituti di credito nel solo caso in cui i clienti reperiti e consigliati dal consulente finanziario concludano un contratto di credito, porta a ritenere che l'operazione di negoziazione costituisca la prestazione principale, essendo la prestazione di consulenza di natura meramente accessoria.</p> <p>È innegabile, infatti, che la negoziazione di prodotti finanziari appare come la prestazione decisiva sia per i beneficiari del credito sia per gli istituti che lo elargiscono. Di fatto, l'attività di consulenza finanziaria si svolge solo in una fase preliminare ed è limitata all'assistenza offerta al cliente nella scelta, fra i diversi prodotti finanziari, di quelli maggiormente appropriati alla sua situazione e alle sue esigenze.</p>
<p>Causa C-76/99 del 11.1.2001 – prelievo di sangue e trasporto dello stesso presso il laboratorio di analisi</p>	<p>Con la sentenza in esame la Corte di Giustizia stabilisce che la prestazione di prelievo e la trasmissione del prelievo a un laboratorio specializzato costituiscono prestazioni strettamente connesse alle analisi.</p> <p>Di conseguenza, dette prestazioni devono essere assoggettate allo stesso regime delle analisi, ovvero risultano esenti da imposta a norma dell'art. 132, § 1, lett. b) della Direttiva n. 2006/112/CE. Una norma in base alla quale gli Stati membri esentano dall'IVA le operazioni riferite</p>

“all’ospedalizzazione e alle cure mediche, nonché alle operazioni a esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura e debitamente riconosciuti”.

Nel caso di specie, un paziente che necessita di alcune analisi mediche si reca presso un laboratorio dove viene fatto esclusivamente un prelievo. Successivamente il prelievo viene trasmesso ad un secondo laboratorio che effettua le analisi, ed emette fattura al paziente in regime di esenzione da IVA, dato che si tratta di prestazione medica.

Ebbene, secondo la Corte di Giustizia la trasmissione del prelievo dal primo al secondo laboratorio, che avviene anch’essa dietro pagamento di un corrispettivo, ha carattere di accessorietà, perché risponde all’esigenza di offrire al paziente la maggiore affidabilità possibile delle analisi cliniche.

Per i giudici comunitari il nesso di accessorietà ricorre sul presupposto che la trasmissione del prelievo si colloca temporalmente tra la fase del prelievo e quella della sua analisi. Pertanto, la trasmissione risulta strettamente connessa a quest’ultima.

Per la stessa Corte, invece, si deve pervenire ad una diversa conclusione per le operazioni che si posizionano a monte della prestazione sanitaria e che sono, si può dire, propedeutiche alla prestazione stessa, come nel caso della fornitura di attrezzature, macchinari e materiali necessari per lo svolgimento dell’attività sanitaria, per la quale, quindi, l’esenzione non compete.

SERVIZI ACCESSORI AI SERVIZI CULTURALI – LA POSIZIONE DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

In via del tutto eccezionale l’Ufficio riconosce una lettura più estensiva della locuzione ***“per suo conto e a sue spese”*** per i servizi accessori ai servizi culturali, artistici, sportivi, educativi e affini. Prestazioni che fino al 31.12.2010 risultavano assoggettate ad IVA nel luogo in cui venivano materialmente svolte, anche quando rese nei confronti di soggetti passivi.

In particolare, nel documento di prassi n. 37/E/2011 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che ***“In considerazione dell’attuale formulazione del testo normativo e dell’evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia si deve ritenere che il***

concetto di accessorietà nell'ambito dei servizi culturali, scientifici e simili (si veda, al riguardo, l'articolo 33 del regolamento) debba essere inteso, con riferimento al profilo soggettivo dell'operazione, in senso più ampio rispetto a quanto in precedenza previsto. In sostanza, al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nell'operazione principale e in quella accessoria: come affermato dalla Corte di Giustizia, piuttosto, debbono essere considerate accessorie ad un'attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentano un presupposto necessario della realizzazione dell'attività principale, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi (sentenze C-327/94 del 26 settembre 1996 e C-114/05 del 9 marzo 2006)».

LA POSIZIONE DELLA SUPREMA CORTE

Sempre con riferimento alla questione dell'accessorietà evidenziamo la posizione della Corte di Cassazione che con sentenza n. 351/2019 ha affermato che il nesso di accessorietà tra due operazioni deve essere valutato solo sul piano oggettivo, senza tener conto dell'identità dei soggetti che hanno realizzato rispettivamente l'operazione principale e quella secondaria.

Nel caso di specie i massimi giudici hanno ritenuto che la consulenza a favore del cessionario, resa dalla società che controlla il soggetto che ha ceduto la partecipazione, risulta esente IVA, perché sul piano oggettivo è funzionalmente collegata alla cessione della partecipazione, la cui esenzione è stabilita dall'art. 10, comma 1, n. 4) del DPR n. 633/1972.

Riprendendo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria la Suprema Corte ha, quindi, ritenuto irrilevante o tutt'al più di secondo ordine il profilo soggettivo.

Osserviamo, infine, che in questa situazione, il nesso di accessorietà non può essere invocato nemmeno in ragione della posizione della Corte di Giustizia, che riconosce la possibilità di prendere in considerazione il requisito dell'identità soggettiva quando le prestazioni si collocano in un periodo temporale compreso tra la fase di inizio e quella di

conclusione dell'operazione. Nel nostro caso, infatti, la consulenza è stata resa dopo l'acquisto della partecipazione.

IL PRESUPPOSTO OGGETTIVO DEL RAPPORTO DI ACCESSORIETÀ

Come evidenziato più volte dalla Corte di Giustizia⁵ il presupposto oggettivo del rapporto di accessorietà richiede che l'operazione secondaria:

- non abbia un fine a sé stante per la clientela;
- costituisca il mezzo per godere al meglio del servizio principale offerto dal prestatore.

A maggior ragione queste condizioni devono essere soddisfatte quando l'operazione principale e quella secondaria sono connesse a tal punto da costituire **“una prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso”**.

Sulla stessa lunghezza d'onda si pone anche l'Amministrazione Finanziaria.

Per l'Ufficio, infatti, il rapporto di accessorietà **“richiede, allo stesso tempo, la convergenza di tutte le prestazioni nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo e un nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale. In particolare, occorre che le prestazioni accessorie siano effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare a un determinato risultato perseguito”**.

Al fine del riconoscimento del nesso di accessorietà la stessa Amministrazione Finanziaria ritiene, inoltre, che **“una cessione di beni o una prestazione di servizi risulta accessoria a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima**.

Non è dunque sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata: occorre che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale”⁶.

In definitiva, sono considerate accessorie soltanto quelle operazioni che:

⁵ Sentenze cause riunite C-308/96 e C-94/97 del 22.10.1998, causa C-349/96 del 25.2.1999, causa C-380/99 del 3.7.2001, causa C-251/05 del 6.7.2006.

⁶ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 306/2020.

- in necessaria connessione con l'operazione principale sono realizzate dallo stesso soggetto o da un terzo per suo conto;
- di norma hanno la funzione di integrare, completare o rendere possibile la prestazione o cessione principale.

L'Approfondimento – 2

La rivalutazione dei beni d'impresa – aspetti contabili e fiscali alla luce del D.L. 104/2020

di Federico Camani

PREMESSA

Con l'introduzione dell'articolo 110, D.L. 104/2020 (c.d. decreto "liquidità") è stata riproposta, in una versione più semplice e agevole, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa in essere all'esercizio successivo in corso al 31.12.2019. In pratica, tutti i beni materiali e immateriali (esclusi quelli inferiori a 516,46 euro), comprese le partecipazioni classificate in immobilizzazioni finanziarie, possono essere rivalutate sia civilisticamente sia fiscalmente mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva "irrisoria" pari al 3%. Mentre la rivalutazione a livello civilistico mantiene la sua finalità gratuita, il riallineamento fiscale dei maggiori valori a bilancio costituirà un'opportunità senza precedenti, sicuramente accessibile ad una vasta platea di imprese.

Questo intervento è mirato ad analizzare gli aspetti civilistici e fiscali della nuova norma introdotta con l'articolo 110, D.L. 104/2020, nonché le differenze con le precedenti rivalutazioni proposte dal Legislatore. Si fa presente che gli aspetti innovativi riguardano sia l'aliquota dell'imposta di affrancamento, sia la possibilità di riallineamento all'esercizio successivo dei valori fiscali ai fini della deducibilità degli ammortamenti nonché la possibilità, concessa alle imprese, di rivalutare anche singoli beni e non, come in passato, intere categorie omogenee di beni ammortizzabili.

LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Con l'approvazione del D.L. 23/2020 (c.d. decreto "liquidità"), sono stati riaperti i termini per poter rivalutare i beni d'impresa. Le disposizioni applicabili anche ai bilanci degli esercizi successivi in corso al 31 dicembre 2019, 31 dicembre 2020 e 31 dicembre 2021 (e, quindi bilanci 2020, 2021 e 2022), già contenute nella Legge di Bilancio 2020 (per i beni iscritti nel solo bilancio 2019), sono state ampiamente riconfermate con l'articolo 12-ter, D.L. 23/2020. Con la stessa disposizione, è stata confermata anche la possibilità di riallineare i maggiori valori civilistici dei beni immobili con quelli fiscali alla data del:

- 1° dicembre 2022, per i riallineamenti eseguiti nel 2020,
- 1° dicembre 2023, per i riallineamenti eseguiti nel 2021,
- 1° dicembre 2024 (per i riallineamenti eseguiti nel 2022).

In condizioni normali, la rivalutazione dei beni d'impresa sconta un'imposta sostitutiva del:

- 12%, per una quota di plusvalori fino a 5 milioni di euro;
- 14%, per una quota di plusvalori inclusa fra 5 milioni e 10 milioni;
- 16%, per la quota eccedente i 10 milioni di euro.

L'imposta sostitutiva va versata in 3 rate annuali corrispondenti al 30%, 40% e 30% del totale dell'imposta, con aggiunta di una quota di interessi del 2,5% sulla seconda e terza rata.

Il maggior valore fiscale, ai fini dell'ammortamento, è riconosciuto a partire dall'esercizio in corso a quello in cui è avvenuta l'opzione mentre, in caso di realizzo del bene (cessione), ai fini del riconoscimento della maggior plusvalenza/minusvalenza fiscale si deve attendere il quarto esercizio successivo a quello di esercizio dell'opzione (articolo 176, comma 2-ter, D.P.R. 917/1986).

Si tenga presente che detta imposta sostitutiva può essere applicata anche in presenza di operazioni di fusione, scissione e conferimento di aziende o rami d'azienda in cui sussista una differenza positiva di annullamento della partecipazione (c.d. disavanzo da fusione/scissione/conferimento): nel caso in cui si voglia allineare i maggiori valori civilistici con quelli fiscali, si deve necessariamente applicare l'imposta di affrancamento, in assenza della quale l'operazione viaggia in neutralità fiscale.

Il decreto "liquidità" ha previsto, inoltre, all'articolo 6-bis, una ulteriore rivalutazione dei beni d'impresa riservata alle attività dei settori turistico, alberghiero e termale, da effettuarsi nei bilanci 2020 e 2021. La rivalutazione, come nel regime ordinario, ha effetto fiscale immediato ai fini della deducibilità degli ammortamenti mentre, ai fini del realizzo del bene, la maggior plusvalenza/minusvalenza è considerata tale a partire dal quarto anno successivo a quello in cui è stata esercitata l'opzione.

LE NUOVE DISPOSIZIONI – D.L. 104/2020

Più recentemente, il D.L. 104/2020, all'articolo 110, ha modificato ulteriormente quanto disposto dall'articolo 6-bis, D.L. 23/2020, introducendo nuove misure più agevolate per la rivalutazione dei beni d'impresa dell'esercizio successivo in corso al 31 dicembre 2019.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione, si ricorda che la norma consente la rivalutazione a tutte le società di capitali e agli enti commerciali che non adottano gli IAS/IFRS. L'articolo 15 della Legge 342/2000 ha esteso i benefici anche alle società di persone, agli enti non commerciali e alle imprese individuali, nonché ai soggetti non residenti co stabile organizzazione in Italia.

Di seguito, un elenco delle società ammesse al beneficio.

Soggetti ammessi alla rivalutazione dei beni

Soggetti ammessi alla rivalutazione dei beni

Spa, srl e sapa residenti

Società cooperative e di mutua assicurazione, anche se beneficiano di regimi di detassazione degli utili

Società europee e società cooperative europee residenti

Imprenditori individuali (per i beni appartenenti all'impresa)

Snc, sas e soggetti equiparati

Aziende speciali

Enti commerciali residenti

Enti non commerciali residenti (per i beni appartenenti all'impresa)

Stabili organizzazioni di soggetti non residenti

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione, possono essere rivalutati i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della Legge 342/200 ovvero:

- beni materiali e immateriali (ad esclusione dei beni “meramente” immateriali, come ad esempio, le spese pluriennali considerate come migliorie)
- le partecipazioni iscritte nell’attivo immobilizzato (ovvero quelle in imprese controllate e collegate).

Diversamente dai precedenti provvedimenti di rivalutazione, l'articolo 110 del D.L. 104/2020 non prevede che la rivalutazione debba necessariamente riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea. L'operazione, al contrario, può essere effettuata distintamente per ciascun bene.

Quanto all’ambito temporale, si ricorda che la rivalutazione eseguita ai sensi dell’articolo 110, D.L. 104/2020, può essere applicata nell’esercizio successivo in corso al 31.12.2019, ovvero nel bilancio 2020.

Quanto ai casi particolari, si ricorda che:

- i beni in leasing si considerano acquisiti alla data di trasferimento della proprietà (coincidente, di norma, con il pagamento del maxi canone finale);
- i beni pervenuti da società fuse, scisse o incorporate si considerano acquisiti alla data dell’atto di fusione;
- i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultano dalla Nota Integrativa (o dal registro dei beni ammortizzabili, per le società di persone);
- i beni acquisiti in dipendenza di un’operazione di conferimento si considerano acquisiti già in capo al conferente, in quanto l’anzianità del bene si conteggia già dal possesso dello stesso in capo al conferente (continuità del periodo di possesso, a partire dalla data di acquisto del bene da parte del conferente).

Si ricorda che la rivalutazione dei beni d’impresa, così come formulata dal D.L. 104/2020 può avere valenza solo civilistica, oppure sia civilistica che fiscale: in quest’ultimo caso, è richiesto il pagamento di un’imposta sostitutiva agevolata del 3%, pagabile sempre in 3 rate annuali pari, rispettivamente, al 30%, 40% e 30%, senza applicazione di interessi. In via eccezionale, detta rivalutazione può riguardare anche singoli beni, evitando così di dover rivalutare intere categorie omogenee di beni d’impresa.

Quanto al valore attribuibile ai beni in sede di rivalutazione, è opportuno ricordare che:

- il nuovo valore attribuito deve rispondere della consistenza del bene, della residua possibilità di utilizzazione (ovvero dell’apporto economico che può dare al

processo produttivo aziendale) e del suo valore corrente, in condizioni di libero mercato;

- l'importo rivalutabile è calcolato sulla differenza fra il valore corrente del bene e il costo non ammortizzato dello stesso;
- sulla differenza da rivalutazione (ovvero sull'importo totale della rivalutazione) si applica l'imposta sostitutiva del 3%.

I maggiori valori riconosciuti ai fini fiscali sono applicabili a partire dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Questo ai fini:

- della deducibilità delle quote di ammortamento;
- della determinazione del plafond per le spese di manutenzione;
- della disciplina delle società non operative, di cui alla Legge 724/1994.

Per quanto riguarda l'ipotesi di realizzo del bene, ci si ricollega a quanto stabilito dalla vecchia norma: le plusvalenze e le minusvalenze sono calcolate avendo riguardo al costo dei beni "ante rivalutazione", nel momento in cui la cessione degli stessi (o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) avvenga in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero, in data anteriore all'01.01.2024, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Se i beni rivalutati vengono ceduti, assegnati ai soci o, in senso lato, realizzati con atti suscettibili di generare plusvalenze nel triennio di "moratoria", a norma dell'art. 3 co. 3 e 4 del D.M. 19.4.2002 n. 86:

- al soggetto che ha effettuato la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti;
- l'ammontare dell'imposta sostitutiva è portato ad aumento del saldo attivo di rivalutazione in misura corrispondente al maggior valore attribuito ai beni;
- dalla data di cessione dei beni, il saldo attivo di rivalutazione, fino a concorrenza del maggior valore attribuito ai beni ceduti, non è più in sospensione d'imposta, in quanto il valore su cui si calcola la plusvalenza tassabile è il costo storico ante-rivalutazione. Viceversa, nell'ipotesi di cessione del bene a decorrere dal 01.01.2024, il valore di riferimento è il "nuovo" costo storico, pertanto la riserva in sospensione d'imposta viene tassata al lordo dell'imposta sostitutiva. Su detto importo viene stornato un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva pagata.

Di seguito, un esempio numerico.

Parametro	Cessione nel triennio di "moratoria"	Cessione a partire dal 01.01.2024
Importo rivalutazione	100	100
Imposta sostitutiva	$100 \times 3\% = 3$	$100 \times 3\% = 3$
Saldo attivo (bilancio)	$100 - 3 = 97$	$100 - 3 = 97$
Plusvalenza contabile	$160 - 100 = 60$	$160 - 100 = 60$
Plusvalenza fiscale	$160 - 0 = 160$	$160 - 100 = 60$
IRES	$(160 \times 24\%) - 3 = 35,4$	$60 \times 24\% = 14,4$
Saldo attivo (valori fiscali)	$97 + 3 = 100$ (riserva di utili non in sospensione)	97 (riserva in sospensione d'imposta)
Distribuzione del saldo attivo (IRES)	-	$[(97 + 3) \times 24\%] - 3 = 21$
Totale IRES	35,4	$14,4 + 21 = 35,4$

Il saldo attivo di rivalutazione può essere:

- imputato a capitale, previa ulteriore delibera dell'assemblea in sede straordinaria;
- distribuito ai soci (in questo caso, ai sensi dell'art. 2445 comma 2 e 3 C.c., la deliberazione può essere eseguita soltanto dopo novanta giorni dal giorno dell'iscrizione nel Registro delle imprese, purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione);
- utilizzato a copertura delle perdite (in questo caso, non si possono distribuire utili sino a quando la riserva non sia stata reintegrata, o ridotta con apposita deliberazione dell'assemblea straordinaria).

Come sopra specificato, in caso di distribuzione della riserva di rivalutazione (riserva in sospensione d'imposta), le somme attribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva

corrispondente, concorrono alla formazione del reddito imponibile della società alla quale è attribuito un credito d'imposta ai fini IRPEF o IRES pari all'imposta sostitutiva pagata.

Si ricorda che, per le società in contabilità ordinaria, la riserva di rivalutazione assume la natura di riserva in sospensione d'imposta, pertanto in sede di bilancio annuale andranno iscritte le imposte differite, calcolate con l'aliquota IRES o IRPEF in vigore. Le imposte differite confermano la competenza civilistica della riserva di rivalutazione nell'anno in cui viene iscritta a bilancio ma spostano l'effetto fiscale negli anni successivi (la durata è commisurata in base alla durata del periodo di ammortamento del cespite). La base imponibile per la tassazione della riserva di rivalutazione è costituita dalla riserva medesima e dall'imposta di rivalutazione sulla stessa calcolata; da detto saldo a debito viene "stornato" un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva pagata.

Di seguito, un esempio numerico.

Parametro	Importo
Importo rivalutazione	100
Imposta sostitutiva	$100 \times 3\% = 3$
Saldo attivo (bilancio)	$100 - 3 = 97$
Distribuzione del saldo attivo (IRES)	$[(97 + 3) \times 24\%] - 3 = 21$

Per i soci, la riserva di rivalutazione ha natura di utile, imponibile a norma degli articoli 47, 59 e 89 del TUIR. Tale utile si considera formato nell'esercizio in cui la società distribuisce la riserva (risposta interpello Agenzia delle Entrate 8.8.2019 n. 332) e, quindi, se formato da riserve di utili formatisi a partire dal 01.01.2018 e distribuito a persone fisiche (partecipazioni qualificate e non) sconta la ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

Per le società di persone, il credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva a suo tempo versata è scomputabile dai soci. Se, viceversa, l'utile viene versato a società di persone, ai sensi dell'articolo 59, TUIR, sconta un'imposizione IRPEF su una base imponibile del 58,14%. Se distribuito a soci in qualità di società di capitali, è escluso IRES al 95% (articolo 89, TUIR).

In alternativa, alle società in contabilità ordinaria che devono tassare la riserva di rivalutazione in sospensione di imposta, è concessa la possibilità di affrancare detta riserva applicando un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%: tale possibilità riguarda solo le società che hanno effettuato la rivalutazione con valenza fiscale, ovvero che hanno versato l'imposta sostitutiva pari al 3%). Questa procedura alternativa permette alle società di evitare la tassazione IRES o IRPEF con aliquote ordinarie e di usufruire di un'agevolazione fiscale. Infatti, se alle società di capitali l'affrancamento con l'imposta sostitutiva del 10% non comporta ulteriore tassazione in capo alla società stessa ma solo in capo ai soci, con riferimento alle società di persone tale procedura evidenzia un duplice vantaggio fiscale: sia la società sia i soci non pagherebbero imposte, in quanto il reddito appurato della società si riverserebbe su quello dei soci (Circ. Agenzia Entrate 15.07.2005, n. 33). Tale ultima possibilità si riflette anche sulle società di capitali in trasparenza, per le quali il meccanismo di imposizione è il medesimo delle società di persone.

Tipo di società	Riserve non affrancate	Riserve affrancate
Società di capitali	La società paga l'IRES con le modalità previste dall'art. 13 della L. 342/2000. Il socio è tenuto ad assoggettare ad imposta, in qualità di dividendo, le somme ricevute.	La società non paga nulla. Il socio è tenuto ad assoggettare ad imposta, in qualità di dividendo, le somme ricevute.
Società di persone (in contabilità ordinaria)	La società attribuisce per trasparenza ai soci il reddito corrispondente al saldo attivo di rivalutazione e il credito per l'imposta sostitutiva. Il socio è tenuto ad assoggettare ad imposta tale reddito, scomputando il credito d'imposta.	Nessun effetto reddituale né sulla società, né sul socio (circ. Agenzia Entrate 15.7.2005 n. 33, § 3).

Infine, a conclusione dei lavori, è stata concessa l'ulteriore possibilità di riallineare i valori civili e fiscali dei beni iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019 (o nel bilancio 2018/2019, per i "non solari) dietro il pagamento di un'imposta sostitutiva anch'essa del 3%. Il beneficio riguarda i medesimi beni che possono essere oggetto di rivalutazione, nonché, a norma dell'art. 110 comma 8-bis, D.L. 104/2020, l'avviamento e

le altre attività immateriali. L'operazione comporta l'assoggettamento allo stato di sospensione d'imposta di una parte delle riserve corrispondenti alla differenza affrancata, al netto dell'imposta sostitutiva. La tassazione della riserva e il meccanismo del credito d'imposta ovvero l'alternativa dell'affrancamento con l'imposta pari al 10% seguono le stesse procedure previste per la rivalutazione dei beni effettuata sul bilancio 2020.

Si ricorda, inoltre, che l'articolo 6-bis del D.L. 23/2020 ha previsto che, per le imprese dei settori alberghiero e termale, la rivalutazione dei beni possa essere effettuata senza applicazione di imposte sostitutive. Per i soggetti "solari" l'operazione può essere eseguita, alternativamente:

- nel bilancio al 31.12.2020;
- nel bilancio al 31.12.2021;
- parte nel bilancio al 31.12.2020 e parte nel bilancio al 31.12.2021.

Rientrano nel beneficio anche gli immobili posseduti dalle imprese che li locano ad un'impresa diversa, la quale esercita l'attività alberghiera (risposta interpello Agenzia delle Entrate 31.12.2020 n. 637).

L'Approfondimento – 3

Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni: dalla normativa alla presentazione delle domande

di Giuseppe Cannatà

PREMESSA

Con delibera del Consiglio dei Ministri del 19 marzo 2021 è stato emanato il Decreto Legge n. 41/2021 – c.d. Decreto Sostegni - pubblicato in Gazzetta Ufficiale – serie generale - n. 70 del 22 marzo 2021, contenente misure urgenti di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali connessi all'emergenza da COVID-19.

Il tanto discusso Decreto, più volte oggetto di modifiche alle bozze pubblicate prima dell'ufficializzazione in conferenza stampa dal Premier Draghi, introduce misure a sostegno di tutte le partite IVA, quindi siano esse imprese o lavoratori autonomi o titolari di reddito agrario, superando per quanto riguarda il contributo a fondo perduto la vecchia impostazione sugli aiuti e sulle agevolazioni basati esclusivamente sui codici ATECO.

Il Decreto Sostegni è entrato in vigore il 23 marzo 2021, il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, e con velocità spiazzante rispetto ai soliti canoni l'Agenzia delle Entrate, nella serata del 23 marzo stesso, ha subito emanato e pubblicato sul sito istituzionale il primo provvedimento necessario per la presentazione delle domande per il contributo a fondo perduto previsto all'articolo 1 del Decreto Sostegni.

Ricapitoliamo in questo approfondimento la normativa vigente per il riconoscimento del contributo a fondo perduto, ripercorrendo anche le precedenti previsioni e precisazioni, nonché le disposizioni emanate dall'Agenzia delle Entrate, sia per il presente contributo a fondo perduto che per le precedenti erogazioni.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- ✓ Articolo 1 del Decreto Legge n. 41 del 22 marzo 2021 (Decreto Sostegni);

- ✓ Provvedimento del 23 marzo 2021 Direttore Agenzia delle Entrate – *“Definizione del contenuto informativo, delle modalità e dei termini di presentazione dell’istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all’articolo 1 del decreto-legge 22 marzo 2021 n. 41”*;
- ✓ Modello per la presentazione dell’istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto;
- ✓ Istruzioni per la compilazione dell’Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto;
- ✓ Circolare 15/E del 12 giugno 2020.

1. SOGGETTI BENEFICIARI E FATTURATO DI RIFERIMENTO

1.1 SOGGETTI BENEFICIARI

L’articolo 1 del Decreto Sostegni introduce il riconoscimento di un nuovo contributo a fondo perduto in favore di tutti i soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività di impresa arte o professione o che producono reddito agrario.

La prima novità introdotta al primo comma è rivolta alla platea che avrà diritto al riconoscimento del contributo a fondo perduto, infatti si prevede che tale aiuto sarà riconosciuto in favore di tutti i soggetti titolari di partita IVA indipendentemente dal codice ATECO utilizzato per lo svolgimento dell’attività, ricomprendendo quindi tutte le attività economiche, ivi inclusi i professionisti iscritti ad enti previdenziali di diritto privato, gli enti non commerciali tra cui gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti con riferimento allo svolgimento delle sole attività commerciali.

Deducendo quanto già disposto nei precedenti decreti che riconoscevano i contributi a fondo perduto e nei provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate, in particolare nella circolare 15/E del 12 giugno 2020, non rileva il regime fiscale adottato, pertanto sono da considerarsi beneficiari anche i contribuenti minimi e forfettari.

Come per i precedenti contributi a fondo perduto specifichiamo che il nuovo contributo non concorre alla formazione di base imponibile ai fini IRPEF, IRES e IRAP e non rileva

ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi o dei componenti negativi ai sensi degli articoli 61 e 109 comma 5 del TUIR.

1.2 SOGGETTI ESCLUSI

Il secondo comma inizia a stabilire le condizioni *sin equa non* per poter beneficiare del contributo a fondo perduto, escludendo i seguenti soggetti:

- quelli che hanno cessato la partita IVA prima della data di entrata in vigore del decreto;
- quelli che hanno richiesto attribuzione della partita IVA dopo la data di entrata in vigore del decreto;
- Gli enti pubblici di cui all'articolo 74 del TUIR (organi e amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni);
- I soggetti di cui all'articolo 162-bis del TUIR (intermediari finanziari e soggetti che svolgono attività correlata all'intermediazione finanziaria).

1.3 SOGLIA MASSIMA DI RICAVI E FATTURATO DI RIFERIMENTO

Un'altra importante novità rispetto ai precedenti decreti è introdotta dal comma 3 dell'articolo 1, che amplia ulteriormente la platea dei soggetti beneficiari stabilendo come soglia massima di ricavi o compensi 10 milioni di Euro nell'anno di imposta 2019.

Per essere beneficiari del contributo a fondo perduto in esame, la condizione principale stabilita al comma 4 dell'articolo 1 è che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019. Anche qui si introduce una novità non di poco conto, infatti si abbandona la precedente misura di calcolo che prendeva in considerazione solo il mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019, in favore del fatturato medio mensile sia per l'anno 2019 che per l'anno 2020, da calcolarsi come media aritmetica semplice, e cioè il fatturato complessivo dell'anno frazionato semplicemente in dodicesimi.

È utile precisare che i ricavi di cui tener conto per il calcolo del fatturato complessivo sono:

- per i soggetti esercenti attività di impresa quelli derivanti dalla gestione caratteristica di cui all'articolo 85 comma 1 lettere a) e b) del TUIR, quindi:
 - a) corrispettivi di cessione beni e prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa;
 - b) corrispettivi di cessione materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- per i soggetti esercenti arti o professioni i compensi derivanti da esercizio di arti o professioni di cui all'articolo 54 comma 1 del TUIR, quindi ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti, anche sotto forma di partecipazioni agli utili;
- per i soggetti titolari di reddito agrario valgono le disposizioni dell'articolo 32 del TUIR, cioè la parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti delle potenzialità del terreno.

I ricavi o compensi dovranno essere calcolati tenendo conto delle proprie regole di determinazione, seguendo quindi le indicazioni della risposta contenuta nella circolare 8/E del 3 aprile 2020 – punto 1.15 –, così da adattare la ratio di carattere generale alle singole tipologie di contribuenti cui il TUIR o leggi speciali consentono modalità particolari di determinazione del proprio reddito d'impresa. È utile, inoltre richiamare alcune particolari situazioni, ovvero:

- per i soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale – imprenditori agricoli, società semplici ed enti non commerciali titolari di reddito agrario e attività agricole connesse – il limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili al periodo chiuso al 31/12/2019 prendendo come riferimento il volume d'affari indicato nel rigo VE50 della dichiarazione IVA 2020;
- per i soggetti in c.d. regime di esonero dalla tenuta delle scritture contabili, dal volume d'affari relativo al medesimo periodo d'imposta come previsto dall'art. 20 del DPR 633/72 - ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 del DPR 633/72 (note di credito), includendo le cessioni di beni ammortizzabili;

- per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali – libri - periodici, anche su supporti audiovideomagnetici - per i rivenditori di tabacchi e beni di monopolio, il limite di reddito deve essere ricondotto alla nozione di ricavi determinata secondo le disposizioni dell'art.18 comma 10 del DPR 600/73, e cioè *“i ricavi percepiti si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni. Per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi percepiti spettanti ai rivenditori”*;
- per i distributori di carburante, invece, è necessario considerare le somme che costituiscono il fatturato e, in particolare, le operazioni che hanno concorso alle liquidazioni IVA periodiche degli anni 2019 e 2020;
- nel caso di svolgimento di più attività andrà considerata la somma di tutti i ricavi e di tutti i comensi riferiti a tutte le attività svolte;
- Per i soggetti che abbiano lo status di “dipendente o pensionato” e che al contempo esercitino attività professionale o di impresa il contributo a fondo perduto spetta solo con riferimento al fatturato derivante dall'attività professionale o di impresa.

Nel caso di operazione straordinaria di conferimento d'azienda avvenuta nel corso dell'anno 2019, l'ammontare dei ricavi e compensi dell'anno 2019 andrà calcolato con riferimento ai dati registrati sia dall'azienda conferente che dall'azienda conferitaria.

Per l'erede che prosegue l'attività del de-cuius, l'ammontare dei ricavi e compensi dell'anno 2019 andrà calcolato con riferimento ai dati registrati dal de-cuius, e quindi si farà riferimento alle dichiarazioni reddituiali del deceduto, oltre che ai dati registrati dall'erede che prosegue l'attività.

Come riportato nella circolare 15/E del 2020, nonché nelle istruzioni relative alla compilazione dell'istanza per il fondo perduto in esame, per il calcolo del fatturato da tenere in considerazione per la spettanza del contributo bisogna fare riferimento ai campi

MODELLO DICHIARATIVO	RICAVI/COMPENSI	REGIME	PUNTAMENTI
REDDITI PERSONE FISICHE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 2
	Compensi		RE2, col. 2
	Ricavi/Compensi	Regime L. 190/2014	da LM22 a LM27, col. 3
	Ricavi/Compensi	Regime D.L. n. 98/2011	LM2
REDDITI SOCIETA' DI PERSONE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 5
	Compensi		RE2
REDDITI SOCIETA' DI CAPITALI	Ricavi		RS107, col. 2
REDDITI ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS111
		Contabilità semplificata	RG2, col. 7
		Regime forfetario art. 145 TUIR	RG4, col. 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

della dichiarazione dei redditi per l'anno 2019 e 2020, come riportato nella seguente tabella:

2. MISURA DEL CONTRIBUTO SPETTANTE E TIPOLOGIE DI FRUIZIONE

2.1 MISURA DEL CONTRIBUTO SPETTANTE

Il comma 5 dell'articolo 1 prevede che la percentuale dell'ammontare del contributo a fondo perduto spettante sarà attribuita in base alla soglia massima di ricavi/compensi complessivi per l'anno 2019 come segue:

- 60% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato non superiore a 100.000 Euro;

- 50% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 100.000 e 400.000 Euro;
- 40% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 400.000 e 1.000.000 Euro;
- 30% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 1.000.000 e 5.000.000 Euro;
- 20% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 5.000.000 e 10.000.000 Euro.

Fatta salva la riduzione della media mensile del fatturato tra l'anno 2020 e l'anno 2019 di almeno il 30%, il contributo spetta in misura minima pari ad Euro 1.000 per le persone fisiche ed Euro 2.000 per i soggetti diversi da persona fisica e, comunque, non può essere superiore ad Euro 150.000.

Per i soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 01 gennaio 2019 e fino alla data di entrata in vigore del Decreto Sostegni il contributo spetta comunque nella misura minima anche in assenza dei requisiti di calo fatturato.

Una nota particolare va riservata nuovamente alle indicazioni riportate nel punto 7. della circolare 15/E – *“Compatibilità con il quadro temporaneo per le misure di aiuti di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da COVID-19”* che introduce limitazioni sui soggetti beneficiari del contributo a fondo perduto sulla base della normativa europea vigente.

In particolare, le disposizioni del punto 7. su citato si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione 1863 del 19/03/2020 della Commissione Europea, che prevedono compatibili ai sensi dell'art.107 paragrafo 3 lettera b) del TUF E gli aiuti temporanei alle imprese che si trovano colpite da un'improvvisa carenza o addirittura indisponibilità di liquidità.

Tale compatibilità, però, deve rispettare una serie di condizioni indicate nello specifico come segue:

- Valore degli aiuti deve essere inferiore a Euro 800.000 per ciascuna impresa;
- L'aiuto non va concesso a imprese che si trovano in difficoltà al 31/12/2019 ai sensi dell'articolo 2 paragrafo 18 del Regolamento UE 651/2014, ovvero

- a. società a responsabilità limitata (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate. Ciò si verifica quando la deduzione delle perdite cumulate dalle riserve (e da tutte le altre voci generalmente considerate come parte dei fondi propri della società) dà luogo a un importo cumulativo negativo superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto.
- b. società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulate. Ai fini della presente disposizione, per «società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato II della direttiva 2013/34/UE;
- c. impresa che sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;
- d. impresa che abbia ricevuto un aiuto per il salvataggio e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia, o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione;
- e. impresa diversa da una PMI, qualora, negli ultimi due anni:
- 1) il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5;

2) il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) sia stato inferiore a 1,0.

- Per gli aiuti concessi ad imprese di trasformazione e/o commercializzazione di prodotti agricoli, bisogna considerare il subordinamento al fatto di non cedere parzialmente o interamente a produttori primari ed inoltre non fissati in base al prezzo o al quantitativo di prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese interessate;
- Per imprese operanti in specifici settori si applicano ulteriori condizioni e soglie più basse (es. per impresa operante nel settore di produzione primaria di prodotti agricoli limite di Euro 100.000 per gli aiuti concedibili).

2.2 TIPOLOGIE DI FRUIZIONE DEL CONTRIBUTO

Un'ulteriore novità introdotta dal comma 7 dell'articolo 1 del Decreto Sostegni è sulla tipologia di fruizione del contributo a fondo perduto.

Infatti la nuova disposizione prevede, oltre che l'accredito su un conto corrente intestato al beneficiario, la possibilità di richiedere il riconoscimento sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione.

Questa nuova formula di fruizione permette l'utilizzo nei modelli F24 esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/97, presentando le deleghe di pagamento solo tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Su tali compensazioni non si applicheranno i limiti previsti da:

- articolo 31 comma 1 del D.L. 78/2010, cioè preclusione alla compensazione in presenza di ruoli esattoriali definitivi superiori ad Euro 1.500;
- articolo 34 della Legge 388/2000, cioè limite di compensazione erariale annuale di Euro 700.000;
- articolo 1 comma 53 della legge 244/2007, cioè i crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi annuale sono compensabili nel limite di Euro 250.000 all'anno.

La scelta della compensazione formulata dal contribuente sarà irrevocabile, pertanto il contributo non potrà essere chiesto a rimborso ma esclusivamente compensabile. Si presume, visto il tono della norma, che tale utilizzo dovrà essere effettuato entro il 31

dicembre 2021 e che l'eventuale quota non utilizzata vada indicata nel quadro RU della dichiarazione relativa ai redditi dell'anno 2020.

3. CASI PRATICI DI CALCOLO SPETTANZA CONTRIBUTO E ANALISI CATEGORIE PARTICOLARI

3.1 – QUALSIASI SOGGETTO ESERCENTE ATTIVITÀ DI IMPRESA ARTE O PROFESSIONE

Un soggetto titolare di partita IVA attiva alla data del 23 marzo 2021 può essere beneficiario del contributo a fondo perduto se ha un fatturato nell'anno 2019 non superiore a 10 milioni di Euro e se risulta che abbia subito un calo della media mensile del fatturato nell'anno 2020 pari ad almeno il 30% della media mensile dell'anno 2019.

Ipotesi 1: la situazione del soggetto è la seguente:

Fatturato totale anno 2019	Euro 70.000,00	Fascia 1 (60%)
Media Mensile anno 2019	Euro 5.833,33	1/12 del totale 2019
Fatturato totale anno 2020	Euro 48.000,00	
Media Mensile anno 2020	Euro 4.000,00	1/12 del totale 2020
Calo media mensile	Euro 1.833,33 – 31,42%	Contributo spettante

Calcolo del contributo spettante

Aliquota da applicare	60% calo media mensile Fatturato 2019 < Euro 100.000
Importo calo media mensile	Euro 1.833,33
Importo Bonus spettante	Euro 1.100,00

NOTA BENE:

Se il soggetto fosse diverso da persona fisica, il contributo spettante sarebbe pari al minimo previsto, quindi Euro 2.000.

Ipotesi 2: la situazione del soggetto è la seguente:

Fatturato totale anno 2019	Euro 70.000,00	Fascia 1 (60%)
Media Mensile anno 2019	Euro 5.833,33	1/12 del totale 2019
Fatturato totale anno 2020	Euro 50.000,00	
Media Mensile anno 2020	Euro 4.166,66	1/12 del totale 2020
Calo media mensile	Euro 1.666,67 – 28,57%	Contributo non spettante

In questa ipotesi il soggetto ha subito il calo della media mensile del fatturato, ma tale calo è inferiore al 30%, pertanto non è beneficiario del contributo a fondo perduto.

Ipotesi 3: la situazione del soggetto è la seguente:

Fatturato totale anno 2019	Euro 180.000,00	Fascia 2 (50%)
Media Mensile anno 2019	Euro 15.000,00	1/12 del totale 2019
Fatturato totale anno 2020	Euro 120.000,00	
Media Mensile anno 2020	Euro 10.000,00	1/12 del totale 2020
Calo media mensile	Euro 5.000,00 – 33,33%	Contributo spettante

Calcolo del contributo spettante

Aliquota da applicare	50% calo media mensile Fatturato 2019 tra Euro 100.000 e 400.000
Importo calo media mensile	Euro 5.000,00
Importo Bonus spettante	Euro 2.500,00

3.2 - DIPENDENTE O PENSIONATO CHE SVOLGE ATTIVITÀ PROFESSIONALE O DI IMPRESA

Un soggetto che abbia lo status di “dipendente o pensionato” e che al contempo eserciti attività professionale o di impresa è ammesso alla richiesta di riconoscimento del contributo a fondo perduto prescindendo dal reddito da lavoro dipendente o da pensione, e dovrà considerare il fatturato della sola attività professionale/impresa per il calcolo della spettanza del contributo.

Ipotesi 1: la situazione del soggetto è la seguente:

Reddito totale	Euro 180.000	
Fatturato impresa / autonomo totale anno 2019	Euro 60.000	Fascia 1 (60%)
Media Mensile anno 2019	Euro 5.000,00	1/12 del totale 2019
Fatturato impresa / autonomo totale anno 2020	Euro 42.000,00	
Media Mensile anno 2020	Euro 3.500,00	1/12 del totale 2020
Calo media mensile	Euro 1.500, – 30%	Contributo spettante

Calcolo del contributo spettante

Aliquota da applicare	60% calo media mensile Fatturato 2019 < Euro 100.000
Importo calo media mensile	Euro 1.500,00
Importo Bonus spettante	Euro 1.000,00*

NOTA BENE:

Il soggetto ha subito un calo della media mensile di fatturato pari al 30%, ma essendo l'importo inferiore al minimo per persone fisiche viene riconosciuto un contributo a fondo perduto pari al minimo previsto di Euro 1.000,00.

3.3 - SOGGETTO CON PARTITA IVA APERTA DAL 01 GENNAIO 2019

Un soggetto che ha avviato la propria attività dal 01 gennaio 2019 e comunque non oltre il 23 marzo 2021, è ammesso al contributo - fatto salvo il limite massimo di fatturato di Euro 1.000.000 - indipendentemente dalla riduzione della media mensile di fatturato tra l'anno 2019 e l'anno 2020.

Il contributo spettante verrà calcolato come segue:

- Se la differenza tra la media del fatturato e corrispettivi del 2020 e quella del 2019 è negativa, a tale importo si applica la percentuale prevista in relazione alla soglia dei ricavi; se il risultato è inferiore spetta comunque l'importo minimo (1.000 Euro per persone fisiche e 2.000 Euro per soggetto diverso da persone fisiche);
- Se la differenza tra la media del fatturato e corrispettivi del 2020 e quella del 2019 è positiva o pari a zero, spetta l'importo minimo del contributo (1.000 Euro per persone fisiche e 2.000 Euro per soggetto diverso da persone fisiche).

Ipotesi 1: la situazione del soggetto, che ha aperto partita iva a luglio 2019 è la seguente:

Fatturato totale anno 2019	Euro 60.000	Fascia 1 (60%)
Media Mensile anno 2019	Euro 12.000,00	Totale anno 2019 ripartito per i mesi da agosto a dicembre 2019 (5 mesi)
Fatturato totale anno 2020	Euro 84.000,00	
Media Mensile anno 2020	Euro 7.000,00	1/12 del totale 2020
Calo media mensile	Euro 5.000 – 41,66%	Contributo spettante

calcolo del contributo spettante:

Aliquota da applicare	60% calo media mensile Fatturato 2019 < Euro 100.000
Importo calo media mensile	Euro 5.000,00
Importo Bonus spettante	Euro 3.000,00

Ipotesi 2: la situazione del soggetto, che ha aperto partita iva a luglio 2019 è la seguente:

Fatturato totale anno 2019	Euro 60.000	Fascia 1 (60%)
Media Mensile anno 2019	Euro 12.000,00	Totale anno 2019 ripartito per i mesi da agosto a dicembre 2019 (5 mesi)
Fatturato totale anno 2020	Euro 180.000,00	
Media Mensile anno 2020	Euro 15.000,00	1/12 del totale 2020
Calo media mensile	Euro - 3.000	Contributo spettante

In questo caso, benché non ci sia una riduzione della media mensile del fatturato, il soggetto percepirà comunque il contributo a fondo perduto in misura minima (1.000 Euro se persona fisica o 2.000 Euro se soggetto diverso da persona fisica) poiché ha attivato la partita IVA successivamente al 01 gennaio 2019.

3.4 – SOGGETTO RIVENDITORE DI GIORNALI, LIBRI E PERIODICI O TABACCAI

Un soggetto che svolge attività di rivendita di giornali, libri e periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, nonché un soggetto che svolge attività di rivendita tabacchi e generi di monopolio, determina il fatturato ai sensi dell'art.18 comma 10 del DPR 600/73, cioè come differenza tra i ricavi delle vendite al netto del costo di acquisto dei beni, quindi solo l'“aggio” derivante da tali vendite.

Tale soggetto, quindi, dovranno considerare come fatturato complessivo dell'anno 2019 e dell'anno 2020 solo l'ammontare della somma degli aggi per il periodo di riferimento, oltre che le cessioni soggette ad IVA per tutti gli altri prodotti e servizi offerti.

Ipotesi 1: la situazione del soggetto è la seguente:

FATTURATO TOTALE ANNO 2019			
Tipologia bene/servizio	Cessioni	Acquisti	Aggio / Ricavo
Sigarette	Euro 260.000	Euro 230.000	Euro 30.000
Quotidiani	Euro 280.000	Euro 270.000	Euro 10.000
Biglietti trasporto locale	Euro 10.000	Euro 9.000	Euro 1.000
Vendita IVA (caramelle e altro)			Euro 5.000
FATTURATO TOTALE 2019			Euro 46.000
MEDIA MENSILE ANNO 2019			Euro 3.830

FATTURATO TOTALE ANNO 2020			
Tipologia bene/servizio	Cessioni	Acquisti	Aggio / Ricavo
Sigarette	Euro 130.000	Euro 113.000	Euro 17.000
Quotidiani	Euro 115.000	Euro 109.000	Euro 6.000
Biglietti trasporto locale	Euro 8.000	Euro 7.000	Euro 1.000
Vendita IVA (caramelle e altro)			Euro 1.500
FATTURATO TOTALE 2020			Euro 25.500
MEDIA MENSILE ANNO 2020			Euro 2.125

Calcolo della riduzione della media mensile di fatturato

Media mensile fatturato 2019	Media Mensile fatturato 2020	Variazione
Euro 3.830	Euro 2.125	Euro 1.705 – 44,51%

Calcolo del contributo spettante:

Aliquota da applicare	60% calo media mensile Fatturato 2019 < Euro 100.000
Importo riduzione fatturato	Euro 1.705
Importo Bonus spettante	Euro 1.023

3.5 - CONFERIMENTO D'AZIENDA O EREDE CHE CONTINUA ATTIVITÀ DEL DE-CUIUS

Nel caso di conferimento d'azienda ovvero di erede che continua l'attività del de-cuius deceduto con avvio attività del nuovo soggetto avvenuta fino al 23 marzo 2021, ci troviamo davanti ad una situazione in cui il nuovo soggetto giuridico costituito (es. nuova azienda sotto forma societaria da conferimento ovvero nuova partita IVA per prosecuzione attività del deceduto) ha uno status particolare ai fini del calcolo del contributo a fondo perduto.

In entrambe i casi, infatti, bisognerà considerare ai fini della determinazione del fatturato complessivo 2019 e 2020 i ricavi delle due realtà coinvolte, cioè dell'azienda conferita (o del soggetto deceduto) e della nuova azienda (o dell'erede che prosegue l'attività del defunto).

Nello specifico caso di operazione straordinaria in c.d. neutralità fiscale, varranno le stesse determinazioni degli altri conferimenti.

Ipotesi 1: la situazione del soggetto, con conferimento (o decesso con prosecuzione dell'erede) nel corso dell'anno 2019 è la seguente

FATTURATO ANNO 2019			
Società conferente (o de-cuius)	Società conferitaria (o erede)	TOTALE	Media mensile anno 2019
Euro 150.000	Euro 210.000	Euro 360.000	Euro 30.000

FATTURATO ANNO 2020	
Solo Società conferitaria (o erede)	Media mensile anno 2020
Euro 240.000	Euro 20.000

Calcolo calo della media di fatturato

Media mensile 2019	Media Mensile 2020	Riduzione
Euro 30.000	Euro 20.000	Euro 10.000 – 33,33%

Calcolo contributo spettante

Aliquota da applicare	50% (fatturato 2019 tra 100.000 e 400.000)
Importo riduzione fatturato	Euro 10.000
Importo Bonus spettante	Euro 5.000

4. MODALITÀ PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

L'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto, come per le precedenti edizioni, può essere presentata esclusivamente in via telematica tramite i servizi gratuiti

messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate a partire dal 30 marzo 2021 fino al 28 maggio 2021.

La presentazione dell’istanza può essere effettuata da un intermediario di cui all’art.3 comma 3 del DPR 322/98, delegato al servizio “Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici” del portale Fatture e Corrispettivi” ovvero delegato alla consultazione al “Cassetto Fiscale”. È possibile, inoltre la presentazione tramite soggetto appositamente delegato previa compilazione dell’autodichiarazione presente sul modello, utilizzando l’apposito applicativo che sarà pubblicato sul sito dell’Agenzia delle Entrate per generare il modello ed il file da inviare.

Il modello da utilizzare per la compilazione dell’istanza, nonché le relative istruzioni, è stato pubblicato il 23 marzo 2021 sul sito www.agenziaentrate.gov.it nella sezione “provvedimenti del Direttore soggetti a pubblicità legale”.

5. COMPILAZIONE DELL’ISTANZA

Il modello “Istanza per il riconoscimento contributo a fondo perduto Decreto Sostegni” è composto da quadri 8 quadri dove andranno indicati i dati del soggetto richiedente, i dati del rappresentante firmatario dell’istanza, i requisiti per cui si chiede il riconoscimento del fondo perduto, la modalità di fruizione del contributo, l’IBAN su cui si richiede l’accredito del contributo spettante, la rinuncia al contributo su domande già presentate ed accettate, sottoscrizione del modulo e impegno alla trasmissione telematica.

DATI ANAGRAFICI

Nel Quadro “Soggetto Richiedente” andrà indicato il codice fiscale del soggetto che intende percepire il contributo a fondo perduto (codice fiscale alfa-numeric per persone fisiche o numerico di 11 cifre per soggetti diversi dalle persone fisiche).

SOGGETTO RICHIEDENTE	Codice fiscale	<input type="text"/>
	Erede che prosegue l'attività del de cuius	Codice fiscale del de cuius <input type="text"/>

In caso di soggetto diverso da persona fisica ovvero di richiedente minore o interdetto, dovrà essere compilato il quadro “Rappresentante Firmatario Dell’Istanza”, indicando il

codice fiscale del rappresentante ed il codice carica “1 se rappresentante legale di richiedente diverso da persona fisica” oppure “2 se rappresentante di richiedente minore/interdetto”.

RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELL'ISTANZA	Codice fiscale	Codice carica
	<input type="text"/>	<input type="text"/> 1 se rappresentante legale di richiedente diverso da persona fisica 2 se rappresentante di richiedente minore/interdetto

REQUISITI PER AMMISSIONE AL CONTRIBUTO

Il quadro “Requisiti” è formato, a sua volta, da 5 sezioni da compilare come segue:

Nella prima sezione “*Soggetto diverso da quelli di cui al comma 2 dell’articolo 1 del decreto legge n. 41 del 22 marzo 2021*” barrare la casella per dichiarare di non essere un soggetto escluso dal contributo, ovvero:

- ✓ Soggetti che hanno cessato l’attività alla data di presentazione dell’Istanza;
- ✓ Enti pubblici di cui all’art.74 (enti pubblici);
- ✓ Soggetti di cui all’art. 162-bis del TUIR (Intermediari finanziari e soggetti che svolgono attività correlata all’intermediazione finanziaria);

Nella seconda sezione “*Ricavi/compensi complessivi anno 2019*” andrà indicato il livello di ricavi/compensi complessivi per l’anno 2019, barrando la casella di riferimento.

Questa sezione servirà per calcolare la percentuale di contributo da applicare sulla diminuzione sulla media mensile del fatturato tra l’anno 2019 l’anno 2020 come segue:

- 60% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato non superiore a 100.000 Euro;
- 50% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 100.000 e 400.000 Euro;
- 40% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 400.000 e 1.000.000 Euro;
- 30% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 1.000.000 e 5.000.000 Euro;
- 20% sul calo della media mensile per i soggetti che nel 2019 avevano un fatturato compreso tra 5.000.000 e 10.000.000 Euro.

Nella terza sezione *“Importo medio mensile del fatturato e dei corrispettivi riferiti alle operazioni effettuate nell'anno 2019”* andrà indicata la media aritmetica semplice dei ricavi relativi all'anno 2019 frazionata in dodicesimi calcolati come segue:

- Tutte le fatture attive al netto dell'IVA, sia per operazioni immediate che differite;
- Tenendo conto delle note di variazione di cui all'art.26 del DPR 633/72 aventi data di emissione aprile;
- Includendo le cessioni dei beni ammortizzabili;
- per i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art.22 del DPR 633/72 andranno considerati i corrispettivi al netto dell'IVA;
- per i soggetti che applicano la ventilazione dei corrispettivi o il regime del margine o per le agenzie di viaggio, l'importo può essere riportato al lordo dell'IVA;
- per i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini dell'IVA, es. tabaccai ed edicole, devono considerare l'importo degli aggi relativi al mese di aprile.

Se il soggetto ha avviato l'attività in data successiva al 01 gennaio 2019, la media andrà calcolata considerando solo i mesi a partire dal successivo a quello di apertura della partita IVA (esempio se la partita IVA è attribuita a gennaio, i mesi da prendere in considerazione per la media saranno quelli da febbraio a dicembre).

Nella quarta sezione *“Importo medio mensile del fatturato e dei corrispettivi riferiti alle operazioni effettuate nell'anno 2020”* andrà indicata la media aritmetica semplice dei ricavi relativi all'anno 2019 frazionata in dodicesimi, calcolati come su elencato per quelli del 2019.

In caso di assenza di dati dell'ammontare medio mensile da indicare nelle sezioni terza e quarta, la sezione non va compilata e si intenderà che saranno valori pari a zero.

La quinta sezione *“Soggetto che ha iniziato l'attività dopo il 31/12/2018”* è riservata a coloro che hanno avviato l'attività dal 01 gennaio 2019, i quali dovranno barrare la casella della sezione.

Per i soggetti che hanno barrato la casella della quinta sezione il calcolo del contributo è il seguente:

- Se la differenza tra la media mensile del fatturato 2020 e quella del 2019 è negativa, a tale importo si applica la percentuale prevista in relazione alla soglia dei ricavi. Se il risultato è inferiore spetta comunque l'importo minimo;
- Se la differenza tra l'ammontare fatturato e corrispettivi di aprile 2020 e di aprile 2019 è positiva o pari a zero, spetta l'importo minimo del contributo.

REQUISITI

Soggetto diverso da quelli di cui al comma 2 dell'articolo 1 del decreto-legge n. 41 del 22 marzo 2021		<input type="checkbox"/>
Ricavi/compensi complessivi anno 2019	Fino a euro 100.000	<input type="checkbox"/>
	Superiori a euro 100.000 e fino a euro 400.000	<input type="checkbox"/>
	Superiori a euro 400.000 e fino a euro 1.000.000	<input type="checkbox"/>
	Superiori a euro 1.000.000 e fino a euro 5.000.000	<input type="checkbox"/>
	Superiori a euro 5.000.000 e fino a euro 10.000.000	<input type="checkbox"/>
Importo medio mensile del fatturato e dei corrispettivi riferiti alle operazioni effettuate nell'anno 2019		<input type="text" value=""/> ,00
Importo medio mensile del fatturato e dei corrispettivi riferiti alle operazioni effettuate nell'anno 2020		<input type="text" value=""/> ,00
Soggetto che ha attivato la partita IVA dopo il 31/12/2018		<input type="checkbox"/>

MODALITA' DI FRUIZIONE DEL CONTRIBUTO

Il quadro è riservato alla scelta sulla tipologia di fruizione scelta dal contribuente, cioè accredito sul conto corrente oppure credito di imposta da compensare tramite F24.

Nel caso in cui il contribuente intenda richiedere l'accredito su conto corrente dovrà barrare la casella della prima sezione *“L'importo totale del contributo a fondo perduto è richiesto, **irrevocabilmente**, tramite accredito su conto corrente”*.

Nel caso in cui il contribuente intenda richiedere il contributo come credito di imposta da compensare in F24, dovrà barrare la casella della prima sezione *“L'importo totale del contributo a fondo perduto è richiesto, **irrevocabilmente**, sotto forma di credito d'imposta”*.

Notare bene che la scelta è irrevocabile, quindi non sarà possibile procedere a modifica sulla tipologia di scelta.

MODALITÀ DI FRUIZIONE DEL CONTRIBUTO	L'importo totale del contributo a fondo perduto è richiesto, irrevocabilmente , tramite accredito su conto corrente	<input type="checkbox"/>
	L'importo totale del contributo a fondo perduto è richiesto, irrevocabilmente , sotto forma di credito d'imposta	<input type="checkbox"/>

IBAN

Nel quadro "IBAN" andrà indicato il codice identificativo del conto corrente bancario o

IBAN	Indicare il codice IBAN identificativo del conto corrente intestato al soggetto richiedente	<input type="text"/>
-------------	---	----------------------

postale intestato (o cointestato) al soggetto richiedente.

In fase di controllo l'Agenzia delle Entrate verificherà la corrispondenza dell'intestatario (o cointestatario) del Conto Corrente sulla base dei dati bancari di cui è in possesso. In caso di non corrispondenza dell'intestazione (o cointestazione) la domanda sarà rifiutata, pertanto il soggetto dovrà presentarne una nuova correggendo tale dato.

RINUNCIA AL CONTRIBUTO

Il quadro "Rinuncia al Contributo" dovrà essere compilato dai soggetti i quali, dopo aver ricevuto l'accettazione della domanda, esprimessero la volontà di rinunciare al contributo pur avendone diritto. La rinuncia può essere trasmessa anche oltre i 60 giorni previsti per la presentazione dell'istanza, e si intenderà per l'intero importo del contributo spettante.

RINUNCIA AL CONTRIBUTO	Il richiedente dichiara di voler rinunciare totalmente al contributo richiesto con l'istanza già presentata (in caso di rinuncia non vanno compilati i riquadri "Requisiti", "Modalità di fruizione del contributo" e "IBAN")	<input type="checkbox"/>
-----------------------------------	--	--------------------------

Se nel frattempo l'Agenzia delle Entrate avesse già erogato il contributo con accredito sull'IBAN indicato, come già previsto per i precedenti contributi a fondo perduto, il soggetto può restituirlo spontaneamente, aggravato di interessi e con sanzione ridotta come per il ravvedimento operoso, a mezzo F24 e senza possibilità di compensazione.

In caso di rinuncia, l'istanza può essere presentata dagli intermediari delegati al "Cassetto Fiscale" o al portale "Fatture e Corrispettivi" anche se non hanno

preventivamente inviato loro l'istanza, mentre per gli intermediari che hanno solo una delega apposita per la presentazione è prevista la presentazione della rinuncia solamente per le istanze da loro inviate.

SOTTOSCRIZIONE

Nel quadro "Sottoscrizione", come consuetudine, dovrà essere indicata la data di sottoscrizione e la firma autografa del richiedente, o del rappresentante per soggetto diverso da persona fisica o per richiedente minore/interdetto.

IMPEGNO ALLA TRASMISSIONE TELEMATICA

L'ultimo riquadro è riservato all'intermediario incaricato alla presentazione telematica dell'istanza. Andrà quindi indicato il codice fiscale del soggetto intermediario e barrata la casella relativa all'Autocertificazione ai sensi degli articoli 47, 75 e 76 del DPR 445/2000 per quanto attiene l'aver ricevuto un'apposita delega dal richiedente all'invio dell'istanza.

6. CONTROLLO DELLE ISTANZE INViate

Le istanze per riconoscimento del contributo a fondo perduto del Decreto Sostegni, come le precedenti, sono soggette a due step di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate:

1. Controlli formali:

- Esistenza dei dati anagrafici del richiedente e dell'eventuale legale rappresentante;
- Esistenza della partita IVA;
- Presenza e corretta compilazione di tutti i campi obbligatori.

Dopo il superamento dei controlli formali verrà rilasciata la ricevuta di presa in carico. In caso di mancato superamento verrà rilasciata la ricevuta di scarto.

Le ricevute saranno disponibili, dopo 4 giorni dalla data di presentazione, nell'apposita sezione "consultazione esito", accedendo da portale fatture e corrispettivi o da cassetto fiscale.

La domanda scartata può essere rettificata con i dati corretti ed inviata nuovamente.

2. Controlli sostanziali: l'Agenzia delle entrate effettua il controllo di coerenza di alcuni dati quali correttezza che il codice fiscale del richiedente sia effettivamente intestatario del conto corrente indicato nella domanda.

Al termine dei controlli sostanziali, se superati verrà rilasciata una ricevuta di accoglimento dell'istanza ed esecuzione del mandato di pagamento. Se i controlli sostanziali non saranno superati verrà rilasciata una ricevuta di scarto.

Anche queste ricevute saranno disponibili nell'apposita sezione "consultazione esito".

Se la domanda sarà accolta non sarà possibile procedere ad alcuna istanza sostitutiva, ma solo alla rinuncia al contributo.

7. CONTROLLO DEI DATI DICHIARATI E REGIME SANZIONATORIO

L'Agenzia delle Entrate provvede al controllo dei dati dichiarati nelle istanze ai sensi degli art. 31 e seguenti del DPR 600/1973 (disposizioni in materia di accertamento), ed effettua inoltre controlli in relazione ai dati fiscali delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici, ai dati delle comunicazioni di liquidazione periodica IVA nonché ai dati delle dichiarazioni IVA.

Verranno inoltre effettuati, indipendente dall'importo del contributo, controlli specifici per la prevenzione di tentativi di infiltrazioni criminali, con protocollo di intesa tra Ministero dell'Interno, Ministero delle Finanze e Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate trasmetterà i dati indicati nelle istanze ed i contributi erogati alla Guardia di Finanza, per il controllo di polizia economico-finanziaria.

Nel caso in cui il contributo sia in tutto od in parte non spettante, l'Agenzia delle Entrate procede al recupero del contributo, irrogando una sanzione dal 100% al 200% del contributo non spettante ai sensi dell'art.13 comma 5 del D.Lgs 471/1997, che non potrà essere oggetto di definizione agevolata.

Si applica inoltre la pena prevista dall'art. 316-ter del Codice Penale, che prevede l'arresto da 6 mesi a 3 anni, ovvero per contributo inferiore a 4.000 Euro la sanzione amministrativa da 5.164 Euro a 25.822 Euro, con un massimo pari 3 volte l'importo del contributo percepito indebitamente.

Se l'irregolarità è inerente all'autocertificazione antimafia si applica inoltre la pena di reclusione da 2 a 6 anni.

Il contributo non spettante, anche se erogato nonostante presentazione di istanza di rinuncia, può essere restituito spontaneamente aggravato di interessi e con sanzione ridotta come per il ravvedimento operoso, a mezzo F24 e senza possibilità di compensazione.

Le prossime scadenze



31 marzo 2021

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

MODELLO EAS

Gli Enti associativi non commerciali trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate il modello EAS qualora i dati già comunicati fossero variati dalla precedente comunicazione

ADEGUAMENTO STATUTI ETS

Termine per Ods, Onlus, Odv, Aps e imprese sociali per adeguare gli statuti alle norme del Codice del Terzo settore mediante maggioranze semplici (D.L. 125/2020).

16 aprile 2021

IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni e su altri redditi di capitale. Entro tale termine deve essere effettuato anche il versamento delle ritenute operate dai condomini in qualità di sostituti d'imposta se di importo pari o superiore a € 500,00 (art. 1 c. 36 L. 232/2016) nonché il versamento delle ritenute operate in relazione alle locazioni brevi (art. 4 cc. 1/5-bis e 6 D.L. 50/2017).

SOSTITUTI D'IMPOSTA – CERTIFICAZIONE UNICA 2021

Termine di invio all'Agenzia delle Entrate per via telematica e di consegna ai percipienti della Certificazione Unica. L'inoltro

all'Agenzia delle Entrate potrà avvenire entro il 31.10.2021 per le certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'imposta a debito.

IVA – VERSAMENTO

Termine per il versamento, in unica soluzione o come 1° rata dell'Iva a debito emergente dalla dichiarazione annuale, nel caso in cui il relativo importo superi € 10,33 (€ 10,00 per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI FINANZIARIE - VERSAMENTO

Termine di versamento dell'imposta sulle transazioni finanziarie dovuta sulle operazioni su strumenti finanziari derivati e su valori mobiliari poste in essere nel mese precedente (Tobin Tax).

INPS – CONTRIBUTI PREVIDENZIALI ED ASSISTENZIALI

Versamento dei contributi relativi al mese precedente, compresa la quota mensile di Tfr al Fondo di Tesoreria Inps, mediante il Mod. F24.

INPS – CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA

Versamento del contributo previdenziale alla Gestione Separata, da parte dei committenti, sui compensi pagati nel mese precedente anche agli associati in partecipazione e ai medici in formazione specialistica.

INPS GESTIONE EX-ENPALS – VERSAMENTO

Le aziende del settore dello spettacolo e dello sport devono

provvedere al versamento, mediante mod. F24, dei contributi Enpals dovuti per il periodo di paga scaduto il mese precedente.

TASSA CONCESSIONE GOVERNATIVE - VERSAMENTO

Termine di versamento della tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione in misura forfettaria dei libri e registri delle società di capitali e dei consorzi fra enti.
