



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Accesso senza autorizzazione al Cassetto Fiscale
- Il contribuente forfetario e le operazioni attive con l'estero
- Il superbonus del 110% dopo la Legge di Bilancio 2021
- Novità Modello Redditi 2021 PF – seconda parte
- Nota di variazione IVA in caso di procedura concorsuale

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	12
Accesso senza autorizzazione al Cassetto Fiscale.....	12
Il contribuente forfetario e le operazioni attive con l'estero	14
L'Approfondimento – 1	16
Il superbonus del 110% dopo la Legge di Bilancio 2021	16
L'Approfondimento – 2	24
Novità Modello Redditi 2021 PF – seconda parte	24
L'Approfondimento – 3	33
Nota di variazione IVA in caso di procedura concorsuale	33
L'angolo informatico	43
I software dell'Agenzia delle Entrate.....	43

*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



<p>Aggiornamento al modello Redditi PF 2021</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 27.04.2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibili le ultime modifiche al modello e alle istruzioni della dichiarazione dei redditi PF. Queste le novità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quadro RB: è stata aggiornata l'aliquota agevolata applicabile alle locazioni a canone concordato, in casi ben individuati. • Quadro RC: sono state inserite alcune precisazioni con riguardo alle agevolazioni applicabili a docenti e ricercatori. • Rigo LC2: apportate correzione alle istruzioni "acconti cedolare secca", considerando che inizialmente non era stato recepito l'innalzamento dell'aliquota dal 95 al 100% dell'importo storico.
<p>Scadenze versamenti fiscali</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 27.04.2021</p>	<p>Il 30 aprile, data concesso ai contribuenti che hanno posticipato il versamento del 2° acconto delle imposte e che intendono effettuare il pagamento a rate dovranno sarà anche la data dove si sovrappongono le rateizzazioni ordinarie fissate per il saldo 2020 e per gli acconti 2021.</p>
<p>Check-list aggiornata per superbonus 110%</p>	<p>ITALIA OGGI 26.04.2021</p>	<p>È stata aggiornata, da parte del Consiglio e la Fondazione dei commercialisti la check-list per il visto di conformità superbonus 110%.</p>
<p>Piattaforma per la cessione dei crediti</p>	<p>ITALIA OGGI 26.04.2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la guida alla piattaforma web denominata "Cessione crediti", per la gestione dei crediti d'imposta cedibili a terzi.</p>
<p>Possibili reati da superbonus 110%</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 30.04.2021</p>	<p>Uno dei reati imputabile ai soggetti beneficiari e utilizzatori diretti del superbonus, è la dichiarazione fraudolenta praticabile attraverso l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.</p>

<p>Ravvedimento spontaneo per contributo a fondo perduto indebito</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 30.04.2021</p>	<p>I soggetti che hanno indebitamente ricevuto il contributo a fondo perduto del D.L. 41/2021 devono restituirlo con interessi e sanzioni. Tuttavia, in caso di ravvedimento spontaneo, vi è la possibilità che le sanzioni vengano ridotte.</p>
<p>Sospensione attività di riscossione</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 01.05.2021 ITALIA OGGI 01.05.2021</p>	<p>Il MEF ha chiarito che sta per essere emanato il provvedimento normativo che differisce al 31.05.2021 il termine di sospensione delle attività di riscossione, attualmente fissato al 30 aprile.</p>
<p>Certificati di origine delle merci</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 01.05.2021</p>	<p>Con la circolare n. 16/2021 l'Agenzia delle Dogane ha emanato ulteriori istruzioni con riguardo alle procedure di rilascio dei certificati che attestano l'origine delle merci.</p>
<p>Superbonus 110% e sismabonus</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 01.05.2021 ITALIA OGGI 01.05.2021</p>	<p>Il Commissario Straordinario di Governo per la ricostruzione post sisma 2016/2017 e l'Agenzia delle Entrate, hanno messo a disposizione una guida operativa consultabile dai cittadini, professionisti e operatori economici, che evidenzia gli strumenti operativi e i chiarimenti per l'utilizzo combinato del Superbonus e degli altri incentivi fiscali e nello specifico il contributo per la riparazione degli edifici danneggiati dal sisma del 2016/2017.</p>

L'Agenzia interpreta



Imposta sui servizi digitali	CIRCOLARE N. 3 DEL 23/03/2021	L'Agenzia delle Entrate, ha ricordato che il 26.05.2021 è previsto il primo versamento per la nuova imposta sui servizi digitali (web tax).
	PROVVEDIMENTO DEL 15.01.2021	
Benefici premiali ISA 2020	PROVVEDIMENTO DEL 26.04.2021	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento prot. 103206/2021, ha indicato quali sono i benefici premiali Isa per il periodo d'imposta 2020 e i relativi livelli di affidabilità fiscale.
Tassazione separata per Tfm deliberato dal Cda	INTERPELLO N. 292 - 294 DEL 27/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha precisato che il Tfm gode del beneficio della tassazione separata, il quale viene deliberato dal Consiglio di amministrazione (Cda) in relazione agli incarichi assunti dai vari consiglieri, a seguito della delibera assembleare di nomina.
Compensi corrisposti da società italiana a telelavoratore nel Regno Unito	INTERPELLO N. 296 DEL 27/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non sono fiscalmente rilevanti in Italia i compensi corrisposti da una società italiana al telelavoratore residente nel Regno Unito.
Imposta di registro allo 0,5% per contratto di locazione del terreno agricolo	INTERPELLO N. 299 DEL 27/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che ad un contratto di locazione avente a oggetto un terreno a destinazione agricola, stipulato al fine della costruzione (e della successiva gestione) di un impianto eolico o fotovoltaico, si applica l'imposta di registro con l'aliquota pari a 0,5%.
Imposta di bollo su rendiconti periodici carte prepagate	INTERPELLO N. 300 DEL 28/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che se gli estratti conto emessi da un istituto di moneta elettronica inglese sono in formato elettronico, l'emittente non abilitato al pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale può versarla utilizzando il modello F24.

Cumulo contributi per la ricostruzione e superbonus 110%	RISOLUZIONE N. 28/E/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha specificato che i contributi pubblici per la riparazione e ricostruzione per i danni occorsi in seguito a eventi sismici e il superbonus 110%, sono tra loro cumulabili.
Società di leasing e cessioni di immobili agevolate	INTERPELLO N. 303 DEL 28/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che solamente la società di leasing può avvalersi della normativa per poter ridurre alla misura fissa le imposte di registro, ipotecaria e catastale che devono essere versate in caso di vendita di immobili oggetto di contratti di leasing risolti per inadempimento dell'utilizzatore.
Donazione con atti estinti	INTERPELLO N. 298 DEL 28/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, ha affermato che devono essere tassati in maniera autonoma, gli atti di donazione che vengono effettuati dalla stessa persona a favore di soggetti diversi e aventi ad oggetto beni diversi.
Cartolarizzazione e cessione di crediti	INTERPELLO N. 304 DEL 28/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, con riguardo ad una cessione di crediti effettuata da una società veicolo di cartolarizzazione, ritiene che l'operazione non possa fruire dell'imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale.
Reverse charge società non residente	INTERPELLO N. 301 DEL 28/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, conferma che in caso di errata applicazione del reverse charge da parte di un soggetto non residente identificato ai fini Iva in Italia, nei confronti di altro soggetto non residente senza stabile organizzazione in Italia, si deve applicare la sanzione in misura fissa.
Bonus ricostruzione per fabbricati acquistati da società di capitali	INTERPELLO N. 305 DEL 28/04/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affrontato il caso relativo ad alcuni fabbricati che devono essere acquistati da parte di una società di capitali e uno di questi verrà demolito e poi ricostruito mentre un altro verrà integralmente ristrutturato.

<p>Codici tributo per imposta sostitutiva rivalutazione beni d'impresa</p>	<p>RISOLUZIONE N. 29 DEL 30/04/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha reso disponibili i codici per poter versare l'imposta sostitutiva dovuta in caso di rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni di controllo e collegamento, prevista dall'art. 110 D.L. 104/2020 e per la "rivalutazione gratuita" degli stessi beni per le imprese operanti nei settori alberghiero e termale, prevista dall'articolo 6-bis D.L. 23/2020.</p>
<p>Recesso nelle società di persone</p>	<p>INTERPELLO N. 306 DEL 30/04/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel caso di recesso di un socio di società persone, non ancora iscritto al Registro delle imprese a fine esercizio, il reddito viene imputato "per trasparenza" anche in capo al socio receduto, in quanto la modifica della compagine acquisisce efficacia fiscale con l'intervenuta iscrizione.</p>
<p>Smart working e rimborsi spese</p>	<p>INTERPELLO N. 314 DEL 30/04/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affrontato il tema del lavoro agile in tempo di pandemia.</p>

Il Giudice ha sentenziato



<p>Riporto delle perdite opzione facoltativa per il contribuente</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 8500/2021</p>	<p>La Cassazione ha affermato che il riporto a nuovo delle perdite è “una opzione di tipo volontaristico e negoziale del contribuente”. In base a questa affermazione, se nel 2020 l’impresa ha subito 1.000 di perdite fiscali e nel 2021 realizza un imponibile di 100, potrebbe scegliere di versare le imposte su 100 e conservare 1.000 di perdite per il futuro.</p>
<p>Cessione d’azienda e scomputo di passività</p>	<p>C.T.P. DI MILANO N. 1076/2021</p>	<p>La Commissione Tributaria ha affermato che in tema di imposta di registro, la base imponibile applicabile all’atto di cessione d’azienda si riduce per effetto delle passività finanziarie accollate al cessionario.</p>
<p>Responsabilità per soci e liquidatori società estinte</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 28401/2020</p>	<p>La Cassazione ha affermato che la responsabilità dei liquidatori, dei soci ed ex-amministratori di una società cancellata deve essere verificata con un atto separato rispetto a quello della società.</p>
<p>Perfezionamento della notifica</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 10012/2021</p>	<p>La Cassazione ha sancito che per ritenere perfezionata una notifica di atto, in caso di rifiuto o d’inidoneità delle persone a riceverlo o per temporanea assenza del destinatario, la prova dell’avvenuta notifica può essere fornita solamente tramite la produzione giudiziale dell’avviso di ricevimento della raccomandata, dove si segnala il deposito dell’atto presso l’ufficio postale.</p>
<p>Fallimento in Italia per società cancellata e trasferita all’estero</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 10356/2021</p>	<p>La Cassazione ha esaminato la fattispecie dell’insolvenza transfrontaliera che si verifica nel momento in cui una società nazionale si trasferisce all’estero a ridosso dell’apertura della procedura fallimentare.</p>

<p>Presunzione residenza in Italia</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 15314/2021</p>	<p>La Cassazione ha confermato che, in base ai sensi del combinato disposto dell'art. 2 Tuir e dell'art. 43 C.C., si considera soggetto passivo d'imposta il cittadino italiano che, nonostante risieda all'estero e risulti iscritto all'anagrafe dei residenti all'estero (Aire), stabilisce in Italia e per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio.</p>
<p>Evasione fiscale e autoriciclaggio</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 11986/2021</p>	<p>La Cassazione, ha chiarito che nel caso in cui non si superi la soglia di punibilità per il reato di evasione fiscale, non si può configurare il reato di autoriciclaggio, in quanto tale soglia rientra tra gli elementi costitutivi.</p>
<p>Irap professionisti</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 11086/2021</p>	<p>La Cassazione, ha sancito che se il canone di locazione dello studio è troppo alto, risulta indeducibile dal reddito in quanto antieconomico. Inoltre, il professionista che si appoggia a due studi, anche senza personale, è soggetto a Irap.</p>
<p>Reato di accesso al cassetto fiscale altrui</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 15899/2021</p>	<p>La Cassazione, ha stabilito che si verifica il reato previsto dall'art. 615-ter c. p. nel caso in cui ci si introduca nel cassetto fiscale altrui, contenuto nel sistema informatico dell'Agenzia delle Entrate, modificando password contro la volontà del titolare.</p>
<p>WhatsApp senza valenza nel processo tributario</p>	<p>C.T.P. REGGIO EMILIA N. 105/01/2021</p>	<p>La Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia ha affermato che la messaggistica scambiata su applicazioni come WhatsApp, non assume valenza probatoria spendibile in sede processuale. Questo discorso tuttavia non vale per i comuni sms i quali sono memorizzati dalle compagnie telefoniche.</p>
<p>Operazioni di lease back ai fini Iva</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 11023/2021</p>	<p>La Cassazione ha chiarito che in tema di lease back la normativa nazionale deve adeguarsi alle direttive interpretate dalla Corte di Giustizia Europea.</p>

Tari puntuale non ha natura tributaria	CORTE DI CASSAZIONE N. 11290/2021	La Cassazione a Sezioni Unite, ha stabilito che la Tari puntuale (Tarip) è una entrata di natura privata.
Accertamento sintetico	CORTE DI CASSAZIONE N. 11126/21	La Cassazione ha stabilito che non sono sufficienti i prelievi in contanti dai conti svizzeri per il contribuente che intende giustificare il proprio tenore di vita nei confronti del Fisco per poter quindi bloccare l'accertamento Irpef adottato col metodo sintetico, nonostante le somme depositate non erano state precedentemente dichiarate e quindi già sanzionate da parte dell'Amministrazione Finanziaria.
Contraddittorio endoprocedimentale	CORTE DI CASSAZIONE N. 11405/2021	La Cassazione ha stabilito che se il contribuente produce via Pec solo i documenti richiesti dal Fisco, ma non consegna il questionario, l'accertamento è nullo.

In breve

Accesso senza autorizzazione al Cassetto Fiscale

Di Francesco Costa

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 15899 conferma la condanna ai sensi dell'art. 615-ter c.p. di una donna per aver modificato ed utilizzato la password di accesso al Cassetto Fiscale della sorella aperto presso l'Agenzia delle Entrate al fine di continuare a gestire il patrimonio familiare anche dopo la cessazione della delega e ad agire per conto di costei per i dissidi insorti tra loro.

Il reato all'art. 615-ter c.p., punisce chiunque acceda senza autorizzazione in un sistema informatico o telematico protetto da misure di sicurezza, ossia ci si introduce contro volontà e senza autorizzazione di chi ha diritto ad escluderlo.

La giurisprudenza ha precisato, che costituisce un sistema informatico quel complesso organico di elementi fisici come hardware ed astratti, come software che compongono un apparato di elaborazione come definito dalla Convenzione di Budapest che è stata ratificata dalla L. 48/2008 con i termini di "qualsiasi apparecchiatura o gruppo di apparecchiature interconnesse o collegate, una o più delle quali in base ad un programma, compiono elaborazione automatica di dati".

Con l'intervento delle Sezioni Unite con due distinte pronunce che integrano il delitto previsto all'art. 615-ter c.p., colui che pur essendo abilitato acceda o si mantenga in un sistema informatico o telematico protetto violando le condizioni ed i limiti risultanti dal complesso delle prescrizioni impartite dal titolare del sistema per delimitarne oggettivamente l'accesso, rimanendo invece irrilevanti ai fini della sussistenza del reato gli scopi e le finalità abbiano soggettivamente motivato l'ingresso nel sistema (Cass. SS.UU. n. 4694/2012).

Questo principio va completato con l'affermazione che rileva inoltre la condotta di colui che pur essendo abilitato e pur non violando le prescrizioni formali impartite dal titolare di un sistema informatico o telematico protetto per delimitarne l'accesso, entri o comunque si mantenga autenticato nel sistema per ragioni estranee rispetto a quelle per la quali gli è stata data la facoltà di accesso (Cass. SS. UU. N. 41210/2017).

Nel caso in oggetto, vi è stato un accesso abusivo al sistema informatico dell'Agenzia delle Entrate ed ai luoghi virtuali, di esclusiva riferibilità del contribuente-soggetto privato titolare e protetti da password, costituiti dal Cassetto fiscale, che è un servizio informatico che consente la consultazione delle proprie informazioni fiscali, come i dati anagrafici e delle dichiarazioni fiscali; i dati di rimborsi e dei versamenti effettuati tramite modelli F24 ed F23; gli atti del registro ed i propri dati patrimoniali.

In questo caso tale soggetto ha effettuato l'accesso nel Cassetto fiscale della sorella, utilizzando indebitamente password ottenute invece dalla titolare per l'accesso a tale servizio (Cassetto Fiscale AdE), senza il consenso della titolare del servizio, ignorando deliberatamente la volontà palese della persona offesa di non autorizzarla più ad operare in sua delega.

Quindi concludendo, l'accesso al Cassetto fiscale senza l'autorizzazione del titolare integra quindi il reato di accesso abusivo ad un sistema informatico. Tale "servizio informatico fiscale" rientra, infatti, nella nozione di "domicilio informatico", alla cui inviolabilità è diretta la tutela penale del precetto previsto dall'art. 615-ter c.p.

Il contribuente forfetario e le operazioni attive con l'estero

di Alberto De Stefani

In questo breve articolo vediamo gli adempimenti che il contribuente forfetario deve assolvere ogni qualvolta attua una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Ricordiamo brevemente che i contribuenti forfetari devono rispettare i seguenti obblighi:

- Numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- Certificare i corrispettivi;
- Integrare le fatture, dalla quale risulta un'imposta da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- Emettere fatture verso la PA.

La Circolare 10/E/2016 pubblicata dall'Agenzia dell'Entrate ha chiarito che il contribuente forfetario, nel momento in cui effettua operazioni nei confronti di soggetti intracomunitari o extra UE, è chiamato ad assolvere differenti adempimenti, distinguendo tra cessione di beni e prestazione di servizi.

Iniziamo trattando la cessione di beni. In caso di cessione di beni effettuate a favore di soggetti intracomunitari, il contribuente forfetario deve integrare la fattura emessa con la dicitura *“non costituisce cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 41, c. 2-bis D.L. 30.08.1993, n. 331”*. Considerando però che questa operazione non è una cessione intracomunitaria vera e propria, il forfetario è esonerato dall'iscrizione nella banca dati VIES e anche dalla compilazione degli elenchi Intrastat.

Diversamente, in caso di cessione di beni effettuate verso soggetti non appartenenti alla comunità europea, il contribuente forfetario, anche senza la possibilità di utilizzare il plafond per acquistare beni in esenzione di imposta, può applicare gli articoli 8, 8-bis, 9 e 67 D.P.R. 633/1972 (senza uscire dal regime come invece era previsto per i contribuenti minimi).

In caso invece di prestazioni di servizi generiche, ossia quelle previste dall'articolo 7-ter D.P.R. 633/1972 rese a favore di soggetti comunitari, sul contribuente forfetario gravano gli oneri di iscrizione alla banca dati VIES, emissione della fattura senza Iva ma con la dicitura *“inversione contabile”* e predisporre il modello modello Intra-1^{quater}.

Infine, con riguardo alle prestazioni di servizi rese a soggetti extra UE, il forfetario dovrà emettere fattura senza indicazione dell'imposta ma integrando la stessa con la dicitura

“*operazione non soggetta*”. A differenza delle operazioni effettuate nei confronti di soggetti UE, il contribuente non è tenuto iscriversi all’archivio VIES e né tantomeno inviare il modello Intrastat.

L'Approfondimento – 1

Il superbonus del 110% dopo la Legge di Bilancio 2021

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Con l'art. 1, commi 66 e 67 della Legge di Bilancio 2021 il Legislatore ha:

- ampliato il campo di applicazione del superbonus 110%;
- introdotto una serie di norme volte ad agevolare l'accesso alla detrazione fiscale del 110%.

Dall'esame della novella disciplina emerge, infatti, che:

- il superbonus è stato prorogato fino al 30.6.2022;
- sono state introdotte nuove tipologie di interventi che possono beneficiare della maxi - detrazione del 110%.

La stessa Legge di Bilancio 2021 fornisce, inoltre, una serie di chiarimenti in relazione al requisito di unità immobiliare funzionalmente indipendente, specificando altresì che è possibile beneficiare del superbonus 110% in presenza di interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastati, anche quando posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.

Di seguito l'analisi.

Il nuovo intervallo temporale per usufruire del superbonus 110%

Una prima importante novità, invocata e auspicata dagli operatori, riguarda senza dubbio la proroga della maxi - detrazione 110% fino al 30.6.2022. La precedente scadenza era fissata, infatti, al 31.12.2021.

L'adozione del nuovo termine, che prolunga di un semestre l'agevolazione fiscale, comporta, inoltre, che la detrazione spettante dovrà essere ripartita tra gli aventi diritto in:

- cinque quote annuali di pari importo per le spese sostenute fino al 31.12.2021;
- in quattro quote annuali per la parte sostenuta nel 2022.

A tutto ciò dobbiamo aggiungere che in alcuni casi la Legge di Bilancio prevede la possibilità di fruire del superbonus anche oltre la scadenza del 30.6.2022.

Come stabilito, infatti, dall'art. 1, comma 66, lett. m) della Legge n. 178/2020:

- per i condomini e le persone fisiche **“al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche”** il superbonus del 110% spetta per le spese sostenute entro il 31.12.2022, purché alla data del 30.6.2022 i lavori siano stati effettuati per almeno il 60% dell'intervento complessivo;
- per gli interventi effettuati da istituti autonomi case popolari (IACP) o da altri enti aventi le medesime finalità **“per i quali alla data del 31 dicembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 30 giugno 2023”**.

In perfetta sintonia con le modifiche di cui sopra, l'art. 1, comma 67 della Legge di Bilancio 2021 stabilisce, infine, che le disposizioni relative alla cessione del credito/sconto in fattura devono essere prorogate per lo stesso periodo temporale. Nello specifico, all'art. 121 della Legge n. 34/2020 viene aggiunto il comma 7-bis in base al quale **“Le disposizioni del presente articolo si applicano anche ai soggetti che sostengono, nell'anno 2022, spese per gli interventi individuati dall'articolo 119”**.

I presupposti del superbonus 110%

Al fine di rendere più appetibile l'accesso al superbonus il Legislatore è intervenuto sia sui presupposti, che sulle fattispecie soggettive.

Come si anticipava, una prima importante novità riguarda la possibilità per le persone fisiche, al di fuori dell'attività d'impresa, arte o professione, di godere della maxi - detrazione del 110% per interventi **“su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche”**.

Sul punto si osserva che resta sempre valido il limite imposto dall'art. 119, comma 10 del DL n. 34/2020 in base al quale non è possibile usufruire del superbonus 110% **“sugli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale”**.

Non risulta chiaro, invece, come debba essere interpretato il concetto di **“unità immobiliari distintamente accatastate”**. Pertanto, si ritiene quanto mai opportuno un chiarimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, soprattutto in merito al conteggio o meno delle pertinenze nel limite indicato dalla disposizione.

A parte ciò, la novella normativa non può che essere accolta con favore, dato che consente di superare le interpretazioni rese dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 24/E/2020. In quel documento di prassi, infatti, l'Ufficio aveva chiarito che **“il superbonus non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti”**.

Possibilità di richiedere il superbonus 110% in presenza di condòmini dissenzienti

Un'altra significativa novità riguarda l'accesso alla maxi - detrazione 110% in presenza di condòmini dissenzienti.

L'art. 1, comma 66 della Legge di Bilancio 2021 ha introdotto, infatti, nell'art. 119, comma 9-bis del DL n. 34/2020 un nuovo paragrafo in base al quale **“Le deliberazioni dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'imputazione a uno o più condomini dell'intera spesa riferita all'intervento deliberato, sono valide se approvate con le stesse modalità di cui al periodo precedente e a condizione che i condomini ai quali sono imputate le spese esprimano parere favorevole”**.

Dal tenore della norma si intuisce la volontà del Legislatore di agevolare l'utilizzo del superbonus 110% anche nel caso in cui in un condominio vi siano alcuni soggetti che non vogliono o non possono partecipare alla spesa.

In una siffatta situazione, infatti, attraverso una delibera favorevole, votata dalla maggioranza degli intervenuti e che rappresenta almeno un terzo del valore dell'edificio,

è possibile fruire della maxi – detrazione del 110% a patto che alcuni condòmini si accollino le quote di spesa dei soggetti dissenzienti, esprimendo in maniera chiara la loro volontà nella stessa delibera.

Si fa notare, però, che sulla legittimità di questa disposizione la dottrina si mostra alquanto dubbiosa.

Le nuove tipologie di interventi agevolabili

Oltre all'ampliamento dei requisiti soggettivi, la Legge di Bilancio 2021 ha introdotto anche nuove tipologie di interventi agevolabili tramite il superbonus 110%, che esaminiamo di seguito.

Coibentazione del tetto

Tra gli interventi, cosiddetti “*trainanti*” ai fini della maxi – detrazione 110%, sono stati inseriti i lavori di coibentazione del tetto.

L'integrazione operata dal Legislatore si presenta particolarmente interessante, perché la coibentazione del tetto dà diritto al superbonus senza alcun vincolo, ovvero ai fini dell'agevolazione non si deve tener conto della superficie disperdente del locale sottotetto eventualmente esistente.

Nella previgente normativa la coibentazione del tetto risultava, infatti, esclusa sulla base del disposto dell'art. 119, comma 1, lett. a) del DL n. 34/2020 e di ciò se ne erano lamentati gli operatori.

Rimozione delle barriere architettoniche

Un altro intervento “*trainante*” introdotto dalla Legge di Bilancio 2021 nell'art. 119, comma 2 del DL n. 34/2020 riguarda la rimozione delle barriere architettoniche, anche in ipotesi di interventi realizzati in favore di persone fisiche aventi più di 65 anni.

In particolare, il Legislatore richiama gli interventi previsti dall'art. 16-bis, comma 1, lett. e) del TUIR, quali:

- l'installazione di ascensori e montacarichi;
- la realizzazione di strumenti, che tramite la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia avanzata.

Tutti interventi che favoriscono la mobilità interna ed esterna delle persone portatrici di handicap in situazione di gravità, di cui all'art. 3, comma 3 della Legge n. 104/1992 e che risultano agevolabili anche se riguardanti persone di età superiore a 65 anni.

Immobili sprovvisti di APE

Sempre con l'intenzione di agevolare l'utilizzo della maxi – detrazione 110% la Legge di Bilancio 2021 ha previsto che possono beneficiare del superbonus anche gli immobili privi di attestato di prestazione energetica (APE), perché ad esempio sprovvisti di uno o più muri perimetrali.

Il tutto a patto che al termine di detti interventi, che comprendono anche quelli di isolamento termico ex art. 119, comma 1, lett. a) del DL n. 34/2020, di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente, venga raggiunta una classe energetica di fascia A.

Sul punto si fa notare che analogamente alla coibentazione del tetto questa fattispecie era stata oggetto di specifica segnalazione da parte degli addetti ai lavori.

Il concetto di unità immobiliare funzionalmente indipendente

Sicuramente degna di nota è la definizione di “**unità immobiliare funzionalmente indipendente**” introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 nel comma 1-bis dell'art. 119 del DL n. 34/2020.

Più precisamente, viene stabilito che per poter beneficiare del superbonus 110% l'unità immobiliare deve essere dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva:

- impianti per l'approvvigionamento idrico;
- impianti per il gas;
- impianti per l'energia elettrica;

- impianto di climatizzazione invernale.

Impianti solari fotovoltaici

Integrando il comma 5 dell'art. 119 del DL n. 34/2020 la Legge di Bilancio ha stabilito che tra gli interventi "**trainanti**" di installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, devono essere ricompresi anche quelli relativi agli impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici.

Interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici

Le spese sostenute nel periodo compreso tra il 1.7.2020 e il 30.6.2021 per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici possono beneficiare della maxi – detrazione 110%, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo, ovvero in quattro per la parte di spesa sostenuta nel 2022, se:

- relative ad interventi eseguiti congiuntamente a uno di quelli "**trainanti**";
- nel rispetto dei seguenti limiti di spesa e "**fatti salvi gli interventi in corso di esecuzione**:
 - ✓ **€ 2.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;**
 - ✓ **€ 1.500 per edifici plurifamiliari o condomini che installino un numero massimo di 8 colonnine;**
 - ✓ **€ 1.200 per edifici plurifamiliari o condomini che installino un numero superiore a 8 colonnine.**

L'agevolazione si intende riferita a una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare".

Interventi su immobili danneggiati da eventi sismici

Tra i vari interventi agevolabili, la Legge di Bilancio 2021 regola anche alcune fattispecie relative ad interventi eseguiti su immobili danneggiati da eventi sismici.

Nello specifico viene previsto che:

- l'aumento del 50% dei limiti delle spese ammesse alla fruizione degli incentivi fiscali, relativi agli interventi di ricostruzione realizzati su fabbricati danneggiati da eventi sismici, previsto per i Comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016, 2017 e 2009, è esteso ai Comuni interessati da eventi sismici avvenuti dopo il 2008 per i quali sia stato dichiarato lo stato di emergenza.

Si ricorda che l'agevolazione in questione è applicabile per le spese sostenute entro il 30.6.2022;

- nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a partire dal 1.4.2009, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, gli incentivi per interventi antisismici spettano per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione.

Altre novità

Per tutti gli interventi agevolabili al 110%, la Legge di Bilancio 2021 impone l'obbligo di inserire nel cartello esposto nel cantiere, in maniera ben visibile e accessibile, la dicitura **“Accesso agli incentivi statali previsti dalla legge 17 luglio 2020, n.77, superbonus 110 per cento per interventi di efficienza energetica o interventi antisismici”**.

La stessa Legge di Bilancio 2021 interviene, inoltre, sulla sottoscrizione della polizza di assicurazione stipulata dai soggetti, nella specie ingegneri, periti, etc., che rilasciano attestazioni e asseverazioni.

Nell'ottica di agevolare il lavoro di queste figure professionali viene, infatti, integrato l'art. 119, comma 14 del DL n. 34/2020. Una norma che prevede la necessità di sottoscrivere una apposita polizza assicurativa ai fini del rilascio delle attestazioni/asseverazioni relative al superbonus 110%.

In particolare, la Legge di Bilancio 2021 stabilisce che l'obbligo in questione si ritiene, comunque, assolto:

- quando i soggetti interessati hanno sottoscritto una polizza assicurativa per danni derivanti da attività professionale, ex art. 5 del Regolamento di cui al DPR n. 137/2017;
- a patto che la polizza stipulata sia dotata dei seguenti requisiti minimi:

- ✓ non siano previste esclusioni relative ad attività di asseverazione;
- ✓ sia stabilito un massimale non inferiore a € 500.000, specifico per il rischio di asseverazione, da integrare a cura del professionista ove si renda necessario;
- ✓ deve essere garantita, se in operatività di “**claims made**”, un’ultrattività pari ad almeno 5 anni in caso di cessazione di attività e una retroattività pari anch’essa ad almeno 5 anni a garanzia di asseverazioni effettuate negli anni precedenti.

Alternativamente, il professionista può scegliere di stipulare una specifica polizza per le attività in questione:

- con un massimale adeguato al numero delle attestazioni/asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni;
- di importo non inferiore a € 500.000, senza interferenze con la polizza di responsabilità civile.

Da ultimo segnaliamo che al fine di velocizzare le pratiche amministrative necessarie per avviare gli interventi agevolabili, la Legge di Bilancio 2021 autorizza i Comuni ad assumere personale, a tempo determinato/parziale, per la durata massima di un anno, non rinnovabile “**al fine di consentire ai comuni di fare fronte tempestivamente ai maggiori oneri di gestione in ordine ai procedimenti connessi all'erogazione del beneficio di cui all'art. 119 del DL n. 34/2020**”.

L'Approfondimento – 2

Novità Modello Redditi 2021 PF – seconda parte

di Alessandro Tatone

PREMESSA

Dopo aver analizzato la scorsa settimana le novità del MODELLO REDDITI 2021 PF - Fascicolo 1, concludiamo l'approfondimento con le tematiche contenute nei Fascicoli 2 e 3.

FASCICOLO 2

1. Quadro RH - redditi di partecipazione

Come prevedibile il quadro RH è stato modificato per accogliere le perdite maturate nel 2017 / 2018 / 2019 che possono essere computate in diminuzione dei redditi d'impresa del 2020 nel limite del 60%.

Nel dettaglio tali valori dovranno essere riportati in colonna 1 del rigo RH12 "Perdite d'impresa di esercizi precedenti".

RH12 Perdite d'impresa di esercizi precedenti	Perdite in misura limitata 60%	Perdite in misura limitata 80%	Perdite in misura piena
	1	2	3
	,00	,00	,00

2. Quadro RM - rivalutazione terreni

È stata aggiornata la Sezione X "Rivalutazione del valore dei terreni..." del quadro RM quale conseguenza:

1. dell'ennesima riproposizione della rivalutazione dei terreni (imposta sostitutiva 11% - cfr. co.693 art. 1 Fin.2020), edificabili e agricoli, posseduti al 01.01.2020;
2. delle disposizioni introdotte con l'art. 137 DL 34/2020 (c.d. "Decreto rilancio") inerenti la rideterminazione del valore dei terreni posseduti all'1.7.2020.

3. Quadro RT - Rivalutazione Partecipazioni

Stessa modifica è stata apportata nella Sezione VII “*Partecipazioni rivalutate*” del quadro RT in ragione delle disposizioni ex art. 1, comma 693, Finanziaria 2020 e art. 137 DL 34/2020, già richiamate.

E’ stata infine espunta la colonna “*Aliquota*” in quanto l’imposta sostitutiva dovuta è, per qualsiasi tipologia di partecipazione detenuta, pari all’11%.

4. **Quadro RR - Contributi Previdenziali**

Nel quadro RR, a seguito della modifica di col. 14 della Sezione I, ora denominata “*Contributi versati sul minimale*” (in precedenza “Contributi versati sul minimale compresi quelli con scadenza successiva alla presentazione della dichiarazione”), è necessario indicare solo e soltanto i contributi sul minimale versati entro la presentazione della dichiarazione e non più anche i contributi sul minimale con scadenza successiva.

CONTRIBUTO SUL REDDITO MINIMALE										
10	Reddito minimale 0,00	11	Contributi IVS dovuti sul reddito minimale 0,00	12	Contributi maternità 0,00	13	Quote associative e oneri accessori 0,00	14	Contributi versati sul minimale 0,00	
RR2	15	Contributi compensati con crediti previdenziali senza esposizione nel mod. F24 0,00	16	Contributo a debito sul reddito minimale 0,00	17	Contributo a credito sul reddito minimale 0,00	18	Credito di cui si chiede il rimborso 0,00	19	Credito da utilizzare in compensazione 0,00
	20	Credito del precedente anno 0,00	21	Credito del precedente anno compensato nel Mod. F24 0,00	22	Residuo a rimborso o in autoconguaglio 0,00				

Resta ancora il dubbio se, in tale colonna, debbano essere indicati i contributi il cui versamento è stato sospeso dai Provvedimenti emanati a seguito dell’emergenza COVID-19; per questo si auspicano chiarimenti da parte dell’INPS.

FASCICOLO 3

A) **Contributi / Indennità / Crediti D’imposta Emergenza Covid-19**

Come noto l’art. 10-bis, DL n. 137/2020 ha stabilito che tutti i contributi e le indennità riconosciuti / ricevuti a seguito dell’emergenza COVID-19:

- ✓ non concorrono alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP;
- ✓ non rilevano ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi ex artt. 61 e 109, comma 5, TUIR.

Nonostante questo, con buona pace della semplificazione (ndr), è comunque necessario indicare, nei quadri RE, RF, RG e LM l’ammontare dei contributi a fondo perduto incassato; per questo motivo sono stati modificati:

❖ il **rigo RE3 “Altri proventi lordi”**, doce – in colonna 1 - vanno indicati i contributi a fondo perduto ricevuti in virtù dei seguenti diversi interventi normativi:

- art. 25, DL n. 34/2020 (contributo a fondo perduto soggetti con partita IVA);
- art. 1, DL n. 137/2020 (contributo a fondo perduto operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive);
- art. 2, DL n. 149/2020, successivamente “trasfuso” nell’art. 1-bis, DL n. 137/2020 (contributo a fondo perduto attività rientranti in specifici settori economici con domicilio / sede operative in zona rossa / arancione);
- art. 2, DL n. 172/2020 (contributo a fondo perduto per attività dei servizi di ristorazione).

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

Opportuno segnalare come detti importi non sono da ricomprendere in “colonna 2”;

❖ il rigo **RF55 “Altre variazioni in diminuzione”** nel quale devono essere inseriti nuovi i seguenti nuovi codici:

COD.	DESCRIZIONE
83	Ammontare dei contributi a fondo perduto indicati a Conto economico che non concorrono alla formazione del reddito, previsti dall’art. 25, DL n. 34/2020, dall’art. 59, DL n. 104/2020, dall’art. 1, DL n. 137/2020, dall’art. 2, DL n. 149/2020 e dall’art. 2, DL n. 172/2020
84	Ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura che non concorrono alla formazione del reddito, erogati in via eccezionale a seguito dell’emergenza COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima di tale emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione

❖ il rigo **RG10 “Altri componenti positivi”** ed il rigo **RG22 “Altri componenti negativi”**; in questo caso quindi occorre addirittura una doppia esposizione dei medesimi dati. In particolare:

RIGO RG 10 – “Altri componenti positivi”	
COD.	DESCRIZIONE
27	Ammontare per i contributi a fondo perduto, che non concorrono alla formazione del reddito, previsti dall’art. 25, DL n. 34/2020, dall’art. 59, DL n. 104/2020, dall’art. 1, DL n. 137/2020,

	dall'art. 2, DL n. 149/2020 e dall'art. 2, DL n. 172/2020.
28	Ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura che non concorrono alla formazione del reddito, erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima di tale emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione.

RIGO RG 22 – “Altri componenti negativi”	
COD.	DESCRIZIONE
47	Ammontare dei contributi a fondo perduto che non concorrono alla formazione del reddito indicati a RG10, con codice 27
48	Ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura da chiunque erogati ed indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, che non concorrono alla formazione del reddito e già indicati a RG10, con codice 28.

B) Quadro LM

Per la gestione dei contributi in questione, percepiti dai contribuenti minimi, sono introdotte 2 nuove colonne nel rigo LM2:

LM1	Codice attività				
LM2	Totale componenti positivi	1	,00	2	,00
				3	,00

COL.	DESCRIZIONE
1	Ammontare dei contributi a fondo perduto che non concorrono alla formazione del reddito (diversi da quelli indicati a col. 2), di cui all'art. 25, DL n. 34/2020, art. 1, DL n. 137/2020, art. 2, DL n. 149/2020 e art. 2, DL n. 172/2020.
2	Ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura erogati a seguito dell'emergenza COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati, indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione.

Da precisare che i valori inseriti in colonna 1 e 2 non vanno ricompresi in colonna 3. Ovviamente anche per i forfettari percettori di contributi è stata prevista una modifica nell'ambito della Sezione II del quadro LM. In particolare è introdotto il nuovo rigo LM33

LM33	Contributi a fondo perduto	1	,00	Contributi e indennità art. 10-bis DL 137/2020	2	,00
------	----------------------------	---	-----	--	---	-----

Dove:

- In colonna 1 andrà indicato l'ammontare dei contributi a fondo perduto che non concorrono alla formazione del reddito (diversi da quelli indicati a col. 2), di cui

all'art. 25, DL n. 34/2020, art. 1, DL n. 137/2020, art. 2, DL n. 149/2020 e art. 2, DL n. 172/2020;

- In colonna 2 andrà indicato l'ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura erogati a seguito dell'emergenza COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati, indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione.

C) Quadro RS “Aiuti di Stato”

Tutti i contributi / indennità indicati nei quadri appena esaminati, essendo qualificati quali “*Aiuti di Stato*”, devono essere riportati anche nel relativo quadro RS.

Per ciascun aiuto dovrà essere compilato un distinto rigo RS401 con il corrispondente codice identificativo rilevabile dalla tabella “*Codici aiuti di Stato*”.

Sempre nell'ambito del quadro RS, ma con riferimento ai versamenti non effettuati alle scadenze previste in applicazione delle specifiche disposizioni di sospensione emanate a seguito dell'emergenza COVID-19, i contribuenti che hanno usufruito di tale dilazione sono tenuti a compilare il nuovo rigo RS480.

Versamenti sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19	RS480	Codice		Importo
		1	2	,00

Nel dettaglio va indicato:

- in colonna 1 il codice corrispondente alla fattispecie per cui era prevista l'agevolazione (riportarti nella tabella sottostante);
- in colonna 2 l'importo delle dilazioni sospese.

Evidentemente, in caso di più dilazioni, sarà necessario compilare tanti rigi quante sono state le rateizzazioni sospese.

RIGO RS 480 – “Versamenti sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria Covid-19”	
COD.	DESCRIZIONE
2	Residenti / con sede legale - operativa nei Comuni di cui al DPCM 23.2.2020 (zona rossa di prima istituzione).
3	Soggetti con ricavi / compensi 2019 non superiori a € 400.000 di cui al DL n. 23/2020.
10	Proroga al 10.12.2020 degli acconti sui redditi di cui all'art. 13-quinquies, DL n. 137/2020.
11	Proroga al 30.4.2021 degli acconti per soggetti ISA di cui al DL n. 104/2020 e DL n. 137/2020.

D) Nuovi crediti Quadro RU

In ragione tanto dei crediti d'imposta previsti dai vari "decreti Covid", quanto di quelli inseriti da appositi interventi normativi ("svincolati" dall'evento pandemico) sono stati inseriti nuovi codici nel quadro RU.

Per i primi dovranno essere indicati i codici sotto riportati:

RIGO RU 1	
COD.	DESCRIZIONE
I1	Credito d'imposta botteghe e negozi di cui all'art. 65, DL n. 18/2020 (codice tributo "6914")
H8	Credito d'imposta canoni di locazione immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'art. 28, DL n. 34/2020 (codice tributo "6920")
I6	Credito d'imposta adeguamento ambienti di lavoro di cui all'art. 120, DL n. 34/2020 e art. 1, commi 1098 e 1099, Legge n. 178/2020 (codice tributo "6918")
I7	Recupero buoni vacanza di cui all'art. 176, DL n. 34/2020 e art. 5, commi 6 e 7, DL n. 137/2020 (codice tributo "6915")
H9	Credito d'imposta sanificazione ambienti e acquisto dispositivi di protezione di cui all'art. 125, DL n. 34/2020 e art. 31, comma 4-ter, DL n. 104/2020 (codice tributo "6917")

Per i secondi dovranno essere utilizzati:

QUADRO RU – SEZIONE 1	
COD.	DESCRIZIONE
L1	Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative di cui all'art. 1, commi da 198 a 206, Legge n. 160/2019 e art. 1, commi 185, 186 e 1064, lett. a), Legge n. 178/2020
F7	Credito d'imposta formazione 4.0 (codice tributo "6897")
Credito d'imposta acquisto beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate in Italia di cui all'art. 1, commi da 185 a 196, Legge n. 160/2019. Per ciascuna fattispecie agevolabile va compilato un distinto modulo utilizzando il corrispondente codice come di seguito elencato	
H4	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 188, Legge n. 160/2019, ossia beni diversi da quelli ricompresi nelle Tabelle A e B, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6932")
2H	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 189, Legge n. 160/2019, ossia beni di cui alla Tabella A, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6933")
3H	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 190, Legge n. 160/2019, ossia beni di cui alla Tabella B, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6934")

Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi previsto dalla Finanziaria 2021. Per ciascuna fattispecie agevolabile va compilato un distinto modulo utilizzando il corrispondente codice come di seguito elencato.	
L3	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali di cui all'art. 1, comma 1054, Legge n. 178/2020, ossia beni diversi da quelli ricompresi nelle Tabelle A e B, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6935")
2L	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 1056, Legge n. 178/2020, ossia beni di cui alla Tabella A, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6936")
3L	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 1058, Legge n. 178/2020, ossia beni di cui alla Tabella B, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6937")
H1	Monitoraggio degli immobili di cui all'art. 1, comma 118, Legge n. 160/2019 (*)
H2	Partecipazione di PMI a fiere internazionali di cui all'art. 49, DL n. 34/2019; art. 1, comma 300, Legge n. 160/2019; art. 12-bis, DL n. 23/2020 e art. 46-bis, DL n. 34/2020 (*)
H3	Commissioni addebitate sulle transazioni effettuate mediante strumenti di pagamento elettronici tracciabili (codice tributo "6916")
H5	Investimenti IN zone logistiche semplificate di cui all'art. 1, comma 313, Legge n. 160/2019 (*)
H7	Attività di formazione connesse all'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili di cui all'art. 1, comma 656, Legge n. 160/2019 (*)
H8	Canoni di locazione immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'art. 28, DL n. 34/2020; art. 77, comma 1, lett. b) e b-bis), DL n. 104/2020; art. 8, DL n. 137/2020; art. 4, DL n. 149/2020; art. 1, comma 602, Legge n. 178/2020 (codice tributo "6920")
I2	Conferimenti in denaro per l'aumento del capitale sociale di cui all'art. 26, comma 4, DL n. 34/2020 (è necessario presentare l'apposita domanda dal 12.4 al 3.5.2021)
I5	Rimanenze di magazzino di cui all'art. 48-bis, comma 4, DL n. 34/2020
I8	Imprese editrici di quotidiani / periodici iscritte al ROC per l'acquisizione di servizi digitali di cui all'art. 190, DL n. 34/2020 e art. 1, comma 610, Legge n. 178/2020 (codice tributo "6919")
I9	Investimenti in campagne pubblicitarie affidate a leghe e società sportive di cui all'art. 81, DL n. 104/2020 (*)
L2	Investimenti nel Comune di Campione d'Italia di cui all'art. 1, commi da 577 a 579, Legge n. 160/2019 e art. 129-bis, DL n. 34/2020
L7	Acquisto carta dei giornali di cui all'art. 188, DL n. 34/2020 (*)

(*) Compilazione subordinata all'effettiva attuazione dell'agevolazione

E) Perdite imprese in contabilità semplificata

Come noto, le imprese in contabilità semplificata, hanno la facoltà di scomputare le perdite realizzate nel 2017 / 2018 e 2019 dal reddito d'impresa, nella misura massima del 60% (regime transitorio).

Per questo motivo, nei diversi quadri del modello, è stata aggiornata la colonna riservata alle perdite scomputabili dai redditi d'impresa 2020 (cfr. art. 1, commi 25 e 26, L. 145/18).

RF100	Perdite d'impresa portate in diminuzione del reddito (di cui degli anni precedenti)	Misura limitata 60%	Misura limitata 80%	Misura Piena	4
		1 ,00	2 ,00	3 ,00	,00
RG35	Perdite d'impresa portate in diminuzione del reddito (di cui degli anni precedenti)	Misura limitata 60%	Misura limitata 80%	Misura Piena	4
		1 ,00	2 ,00	3 ,00	,00
LM37	Perdite pregresse (di cui)	Artigiani e commercianti	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		
		1 ,00	2 ,00	Misura limitata 60%	Misura limitata 80%
		3 ,00	4 ,00	5 ,00	,00

F) Perdite d'impresa non compensate

Coerentemente è stato aggiornato anche il rigo RS12 "Perdite utilizzabili in misura limitata", ora composto da 2 colonne:

Perdite d'impresa non compensate	RS12 PERDITE UTILIZZABILI IN MISURA LIMITATA	Perdite d'impresa	
		(di cui relative al presente periodo	1 ,00) 2 ,00

Nel dettaglio bisognerà inserire:

COL.	DESCRIZIONE
1	Perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, maturate nel 2020, utilizzabili in misura limitata ai sensi dell'art. 8, comma 3, primo periodo, TUIR
2	Perdite utilizzabili in misura limitata derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, sia dei periodi d'imposta precedenti (ex art. 8, comma 3, primo periodo) sia del 2020 (già esposte a col. 1 che infatti rappresenta un "di cui" di col. 2).

G) Sospensione ammortamenti

Quest'anno le imprese in contabilità ordinaria hanno la facoltà di non annotare, in sede di redazione del bilancio, in tutto o in parte, le quote di ammortamento relative ai beni materiali e/o immateriali.

Coloro che eserciteranno tale opzione sono tenuti ad inserire la quota di ammortamento fiscalmente deducibile a rigo RF55 "Altre variazioni in diminuzione" con il codice "81".

H) QUADRO RQ - IMPOSTE SOSTITUTIVE

Nel quadro RQ sono state introdotte due nuove Sezioni:

- Sezione XXIV rubricata "Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020", la quale deve essere utilizzata dai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali per indicare quali beni ammortizzabili sono stati rivalutati in base al dettato normativo ex art. 110 DL 104/2020.

SEZIONE XXIV Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020		Importo	Aliquota	Imposta	Prima rata
RQ100	Maggiori valori dei beni ammortizzabili, non ammortizzabili e delle partecipazioni	1	3%	2	
		,00		,00	,00
RQ101	Maggiori valori dei beni ammortizzabili, non ammortizzabili e delle partecipazioni		3%		
		,00		,00	,00
RQ102	Totale imposte	1		2	Prima rata
		,00		,00	,00
RQ103	Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	Importo	Aliquota	Imposta	Prima rata
		1	10%	2	3
		00		00	00

Sul punto occorre inoltre ricordare che la rivalutazione va effettuata nel bilancio 2020 e riguarda i beni d'impresa (esclusi gli immobili alla cui produzione / scambio è diretta l'attività) risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019;

- Sezione XXV rubricata “Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale” di cui all'art. 6-bis, DL n. 23/2020.

SEZIONE XXV Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni - settori alberghiero e termale		Importo	Aliquota	Imposta	Prima rata
RQ110	Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	1	10%	2	3
		,00		,00	,00

I) QUADRO RD - NUOVE ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE

Quale ultima annotazione si evidenzia l'aggiornamento della Sezione III “Attività agricole connesse” nel quadro RD.

La modifica trova fondamento nelle novità introdotte con la legge di bilancio 2020.

SEZ. III Attività agricole connesse	RD10	Reddito derivante da attività agricole connesse			
		Agriturismo	Produzione di beni	Fornitura di servizi	
		1	2	3	
		,00	,00	,00	
		4	5	6	7
		Commercio di piante	Energia da fonti rinnovabili	Enoturismo e/o oleoturismo	
		,00	,00	,00	,00

Nel dettaglio:

- in colonna 4 andranno inseriti i redditi derivanti dall'attività di commercio di piante vive e prodotti della floricoltura acquistate da imprenditori agricoli florovivaistici da altri imprenditori florovivaistici ai sensi dell'art. 56-bis, comma 3-bis, TUIR, introdotto con l'art. 1, co.225, Legge n. 160/2019 (Legge di bilancio 2020);
- In colonna 6 andranno inseriti i redditi derivanti dall'attività di oleoturismo per i quali, a decorrere dal 2020, risultano applicabili le disposizioni in materia di enoturismo ex art. 1, co. da 502 a 505 L. 205/2017 (cfr. co. 513 e 514 art. 1 L. 160/2019).

L'Approfondimento – 3

Nota di variazione IVA in caso di procedura concorsuale

di Federico Camani

PREMESSA

L'emissione della nota di variazione al fine di recuperare l'imposta versata su un credito non incassato è procedibile qualora si sia in presenza di una procedura concorsuale in atto o di una procedura esecutiva divenuta infruttuosa. Proprio in merito all'infruttuosità della procedura, si sono contrapposte una serie di interpretazioni e disposizioni legislative tra loro contrapposte. Merita evidenziare che, se inizialmente, l'orientamento prevalente sembrava disporre che la nota di variazione potesse essere emessa solamente nel momento in cui si verificasse la definitiva infruttuosità della procedura concorsuale o esecutiva (momento che corrisponde con la chiusura del fallimento o del piano di concordato preventivo), oggigiorno si è di fronte ad un nuovo orientamento proposto dalla Corte di Cassazione, che si collega alla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia in merito alla causa C-246/16 del 2017, sulla base del quale la possibilità di emettere nota di variazione ai fini della recuperabilità dell'imposta e dell'imponibile soggiace nel momento in cui si ritiene che il credito non possa più essere recuperato. Momento che, solitamente, coincide con l'apertura del fallimento o della procedura di concordato preventivo.

Analizziamo, in questo intervento, i vari orientamenti proposti dalla dottrina e dalla legislazione italiana, alla luce di quanto dettato dalle normative Europee.

LA NORMATIVA COMUNITARIA

La normativa comunitaria, all'articolo 90, comma 1, Direttiva 2006/112/CE, stabilisce che *“in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”*. Inoltre, al comma 2, ricorda che *“in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo”*.

Di fatto, il Legislatore comunitario effettua una netta distinzione fra le operazioni che provengono da un annullamento, risoluzione o recesso del debito/debitore e quelle che provengono dal non pagamento totale o parziale del debito assunto.

In merito alla prima ipotesi, la Direttiva comunitaria specifica che, nel caso in cui il debito venisse estinto, annullato o risolto, l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di rivalsa un importo superiore a quello percepito dal creditore a conseguenza del fatto che, in caso di stralcio totale o parziale del debito (p.e., per fallimento del debitore), l'Amministrazione finanziaria non può avvalersi sull'imposta non versata per cause non imputabili al creditore.

Quanto alla seconda ipotesi, ovvero nel caso di totale o parziale mancato pagamento da parte del debitore, è concessa agli Stati membri la possibilità di escludere la riduzione della base imponibile, ovvero di considerare ai fini IVA l'importo non incassato costringendo, così, il creditore a non poter recuperare l'imposta versata. Questo in virtù del fatto che, come citato dai giudici comunitari, *"in presenza di talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio"*.

La procedura di rettifica dell'IVA e dell'imponibile è disciplinata, sul piano comunitario, dall'articolo 185, Direttiva 2006/112/CE. In particolare, è previsto che *"la rettifica ha luogo... quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo"*. Tuttavia, nel caso in cui si fosse in presenza di mancati pagamenti, per ritardi od omissioni da parte del debitore (anche provvisorie o, comunque, difficilmente documentabili), la rettifica della base imponibile e dell'IVA non è ammessa. Così recita il secondo comma dell'articolo 185, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui *"la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni..."* precisando, in tutti i casi, che *"in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica"*.

LA NORMATIVA ITALIANA

Di fatto, la normativa italiana di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/72, si è adeguata parzialmente alla disciplina comunitaria disponendo che il mancato pagamento di debiti, totale o parziale, è rilevante esclusivamente nel caso di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose. Invero, secondo la formulazione originaria della disposizione, la rettifica in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta era prevista nell'ipotesi di "*mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose*". Tuttavia, a seguito della modifica operata dall'articolo 13-bis, D.L. 79/1997, convertito dalla Legge 140/1997, è stato eliminato il riferimento all'"avvio" della procedura concorsuale quale momento rilevante ai fini dell'emissione della nota di credito fermo restando che, in codesta fattispecie, la nota di variazione può essere emessa solo dopo la sentenza che determina la conclusione della procedura concorsuale o esecutiva determinando, di fatto, l'infruttuosità della stessa.

Quanto alle modalità operative, si ricorda che, per portare in detrazione l'imposta involontariamente non incassata in forza di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose, è necessario emettere nota di credito da annotare nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25, D.P.R. 633/72. Conseguentemente, il cessionario/committente dovrà registrare la nota di variazione ricevuta nel registro delle fatture, di cui all'articolo 23, D.P.R. 633/72 e rettificare l'importo dell'IVA a credito originariamente detratta.

In alternativa, la variazione in diminuzione può essere operata direttamente dal cedente/prestatore e dal cessionario/committente rispettivamente nei registri di cui agli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/72.

In sintesi, la normativa italiana prevede che:

- in capo al cedente/prestatore, l'emissione della nota di variazione per recuperare l'imposta indebitamente versata è facoltativa e procedibile solamente nel caso in cui si fosse in presenza di una procedura concorsuale o di una procedura esecutiva;
- in capo al cessionario/committente, vige l'obbligo di rettificare la detrazione inizialmente operata ed eventualmente, di versare l'IVA su un corrispettivo non pagato;

- con riferimento al momento a partire dal quale si può operare la nota di variazione, rileva l'infruttuosità della procedura; in altre parole, essendo stato eliminato il riferimento all'"avvio" della procedura concorsuale, in vigore con la vecchia formulazione dell'articolo 26, D.P.R. 633/72, l'intervenuta modifica "*rende inequivoco che sia nell'ipotesi di procedura esecutiva di tipo individuale che nell'ipotesi di procedura di tipo concorsuale l'esperibilità della variazione in diminuzione è subordinata alla "infruttuosità" della procedura*"; quest'ultima, ove concorsuale, "*è verificabile soltanto in seguito alla ripartizione dell'attivo e, comunque, con la chiusura della procedura*" (circolare Assonime n. 64/1997). In tale ultima fattispecie, l'Amministrazione finanziaria ha voluto sottolineare che la possibilità di recuperare l'IVA indebitamente versata assume rilievo soltanto nel caso in cui le procedure siano chiuse e rimaste infruttuose.

Di fatto, il mancato pagamento, totale o parziale, è ininfluenza. Pertanto, nelle ipotesi in cui il creditore esperisca azioni esecutive o concorsuali per recuperare il proprio credito, il diritto alla variazione presuppone che abbia avuto inizio una procedura esecutiva o concorsuale e che la stessa si sia conclusa infruttuosamente, senza alcun recupero del credito vantato. Pertanto:

- da una parte, è necessario che abbia avuto inizio almeno il primo atto tipico con il quale si instaura la procedura esecutiva che, per il fallimento, deve essere ravvisato nella sentenza dichiarativa, mentre per l'esecuzione individuale in forma generica, nel pignoramento, ai sensi dell'articolo 491, C.p.c.. Conseguentemente, deve escludersi, con riferimento alle procedure esecutive in forma generica che la notificazione del titolo, la formazione del precetto e la sua notificazione costituiscano atti propri del processo esecutivo vero e proprio;
- dall'altra parte, il diritto alla variazione è subordinato all'avvenuto accertamento dell'infruttuosità della procedura, dovendosene escludere l'insorgenza a seguito della mera pendenza della stessa. A tale fine, nell'individuare il momento genetico del diritto alla variazione dell'Iva, è stato chiarito che, per ciò che attiene al fallimento, tale momento coincide con la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto stabilito con decreto dal giudice delegato, ovvero, in assenza del piano di riparto, con la scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso.

CONSIDERAZIONI CRITICHE

Se è vero che con l'infruttuosità della procedura concorsuale o esecutiva si concretizza la possibilità di emettere nota di credito ai fini della recuperabilità dell'imposta indebitamente versata, è altrettanto vero che l'Amministrazione finanziaria non può insinuarsi come creditore al passivo fallimentare a procedura conclusa. In altre parole, una volta conclusasi la procedura esecutiva o concorsuale, non vi sarebbe più la possibilità per il creditore di attivarsi a recupero dell'imposta, in quanto l'Amministrazione finanziaria non avrebbe la possibilità materiale di insinuarsi come creditore nel passivo fallimentare del debitore.

Ciò premesso, in assenza di specifiche indicazioni nell'ambito dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, la richiamata norma di comportamento Aidc n. 192 ha osservato che il momento nel quale emettere la nota di variazione deve essere individuato, in coerenza con le indicazioni della Direttiva comunitaria e, quindi, in concomitanza temporale all'accadimento che genera la variazione, ovvero in un momento temporalmente coincidente con l'accertamento della irrecuperabilità del credito. Di fatto, coerentemente con quanto riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria ai fini delle imposte sul reddito, secondo cui, in presenza di procedure concorsuali, opera un automatismo di definitività della perdita che si fonda sul presupposto che l'accertamento giudiziale o amministrativo dello stato d'insolvenza del debitore costituisce evidenza oggettiva della sussistenza degli elementi di certezza e precisione, l'interpretazione dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 in conformità ai principi della Direttiva 2006/112/CE e della Corte di Giustizia, consente l'allineamento del momento di emissione della nota di variazione ai fini IVA con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette, determinando la precisa quantificazione della perdita per il solo imponibile, al netto dell'IVA addebitata in fattura. In buona sostanza, con la rilevazione della perdita su crediti a seguito dell'accesso del debitore a procedure concorsuali o esecutive, è possibile contestualmente emettere nota di variazione al fine di recuperare l'IVA indebitamente versata sulla fattura emessa e non incassata.

LA LEGGE DI STABILITA' 2016

L'articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015, ha riformulato la disciplina delle note di variazione in diminuzione. Pertanto, a seguito di dette modifiche, è stato previsto che:

- il recupero dell'imposta può essere effettuato mediante emissione della nota di variazione contestualmente alla data di inizio della procedura concorsuale, senza necessità di attendere l'esito definitivo della stessa;
- per i contratti a prestazioni continuativa o periodica, l'imposta può essere recuperata nei casi di risoluzione giudiziale o di diritto, senza necessità di avviare una procedura esecutiva.

In particolare, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, il presupposto della variazione, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del cedente o prestatore dipendente dall'assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale, non è più legato all'esito dell'insinuazione allo stato passivo dello specifico credito, per cui la nota di variazione può essere emessa a decorrere dall'avvio della procedura concorsuale.

Di fatto, il momento preciso dal quale il creditore può esercitare il diritto all'emissione della nota di variazione risulta il medesimo da quando lo stesso può portare in deduzione la perdita che risulta dal mancato pagamento. Il novellato intervento normativo recita infatti che *"il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi"*.

La Legge 208/2015 ha, inoltre, previsto che, nei casi di variazione derivanti da procedure concorsuali, il cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale, non ha più l'obbligo di registrare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, né tantomeno di computare la relativa imposta nella liquidazione periodica. Infatti, il recupero di detta imposta in presenza di procedura concorsuale è eseguito direttamente dall'Amministrazione finanziaria la quale si assume l'onere della restituzione insinuandosi al passivo per il relativo importo. Il debitore ha l'obbligo di registrare l'operazione ai sensi dell'articolo 23 o dell'articolo 24, D.P.R. 633/1972 e, quindi, di computare l'IIVA corrispondente nella liquidazione ai fini del riversamento dell'imposta. Tale obbligo sussiste *"nei limiti della detrazione operata"*, ossia limitatamente alla parte dell'imposta variata che il debitore aveva a suo tempo detratto, restando salvo il diritto del debitore alla restituzione dell'importo pagato al suo fornitore a titolo di rivalsa. Questo principio generale è derogato nei casi di variazione derivanti da

procedure concorsuali con la previsione, precedentemente ricordata, che il debitore assoggettato a una procedura concorsuale non ha più l'obbligo di registrare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, né tantomeno di computare la relativa imposta nella liquidazione periodica, in virtù del fatto che l'Amministrazione finanziaria procede, nel processo di insinuazione al passivo, a recuperare l'imposta non versata. In considerazione, poi, dell'eventualità del successivo soddisfacimento, parziale o integrale, del debito per il quale era stata attivata una procedura esecutiva (concorsuale o individuale), è stato previsto che il creditore deve operare una variazione in aumento, computando nuovamente a debito l'imposta oggetto della variazione.

LA LEGGE DI STABILITA' 2017

Con la Legge 232/2016, l'incipit promosso dalla precedente legge di stabilità è stato nuovamente modificato. Questo in virtù dell'articolo 1, comma 567, Legge 232/2016, il quale, nel modificare il contenuto dell'articolo 26, D.P.R. 633/72, ha reintrodotto la regola secondo cui "la nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta può essere emessa dal cedente o prestatore solo nel caso in cui il mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo da parte del cessionario o committente sia dovuto a una procedura concorsuale che si sia conclusa infruttuosamente". Allo stesso tempo, è stata abrogata la disposizione che consentiva al cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale, di non annotare la variazione nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, così come quella, a essa collegata, che, in caso di successivo soddisfacimento parziale o integrale del debito per il quale era stata attivata una procedura esecutiva, il creditore avrebbe dovuto operare una variazione in aumento, computando nuovamente a debito l'imposta oggetto della variazione.

SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 25896/2020

Con la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 25896/2020, l'orientamento manifestato dai giudici si è nuovamente modificato. Questo a causa di due fattori:

- la durata dei processi tributari italiani che, nella maggioranza dei casi, è piuttosto lunga (se si pensa che, in alcuni casi, il processo può durare anche più di 10 anni);
- il fondamento proposto dall'articolo 26, D.P.R. 633/72, il quale non presuppone la certezza dell'irrecuperabilità del credito derivante dall'infruttuosità della procedura.

Proprio in virtù della incertezza sull'irrecuperabilità del credito e della durata dei processi tributari italiani, i giudici hanno stabilito che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale, sia qualora essa possa durare più di 10 anni, sia qualora vi sia incertezza. Si costringerebbero, altrimenti, gli imprenditori italiani a sopportare, nei casi di mancato pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri, idoneo a compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla Direttiva Iva.

Per accordare il diritto alla riduzione della base imponibile, allora, è sufficiente che il soggetto passivo evidenzi l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia aumentata nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque, proprio perché la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina di anni, a causa della lunga durata, in Italia, delle procedure fallimentari.

Ciò premesso, sulla base dell'ultimo orientamento della Corte, la possibilità di emettere nota di variazione al fine di recuperare l'imposta indebitamente versata vige nel momento in cui si "apre" la procedura concorsuale ovvero, a titolo esemplificativo, dopo la sentenza dichiarativa di fallimento o la sentenza di ammissione alla procedura del concordato preventivo.

Alla luce delle novità poc'anzi citate, la procedura inerente il concordato preventivo merita un approfondimento. Se è vero che, con la Legge di stabilità 2017, *"ove il cedente si avvalga della facoltà di emettere nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta a seguito della infruttuosità della procedura* (orientamento, peraltro, modificato dalla sentenza della Corte di Cassazione 25896/2020), *il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa"*, ci si chiede se, in caso di concordato preventivo, l'obbligo, in capo al debitore, di registrazione della nota di variazione possa essere omesso o meno.

Secondo una prima interpretazione disposta dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 161/E/2001, dato che il debito ammesso al concordato è sorto anteriormente alla procedura concorsuale, esso subisce gli effetti estintivi propri del concordato. Pertanto, la

nota di variazione è consentita sia per l'imponibile sia per l'IVA con riferimento a quell'importo che va a compensare il credito non incassato, ovvero come differenza fra importo non incassato e importo parzialmente incassato dopo la procedura di concordato. Di fatto, l'Agenzia delle Entrate specificava che *“detta norma deve essere applicata tenendo conto della disciplina e degli effetti tipici del concordato preventivo. La predetta procedura concorsuale, come è noto, consente al debitore di evitare la dichiarazione di fallimento, a condizione che egli adempia agli obblighi assunti nei confronti dei creditori. Con gli effetti estintivi del concordato si ha la riduzione del credito chirografario di rivalsa Iva”*. Peraltro, *“dato che la nota di variazione è afferente all'Iva non riscossa dal creditore, per un debito sorto prima dell'avvio della procedura concorsuale, la registrazione della predetta nota non comporta, per il debitore concordatario, l'obbligo di rispondere verso l'Erario di un debito sul quale si sono già prodotti gli effetti estintivi del concordato preventivo. Diversamente, si avrebbe una deroga all'efficacia liberatoria della procedura, da ritenersi ingiustificata in relazione alle norme che dispongono l'estinzione di ogni debito sorto anteriormente all'inizio della procedura medesima”*. Ecco che, in merito a quest'ultima precisazione, l'Agenzia richiamava la possibilità, per il debitore, di evitare l'obbligo di registrazione della nota di variazione proprio in virtù del fatto che il concordato produce una liberazione dagli obblighi di pagamento, mediante un accordo fra debitore e creditori.

Tale conclusione è stata ribadita dalla circolare n. 8/E/2017, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha, innanzi tutto, rilevato che, *“in caso di concordato preventivo, trattandosi di procedura concorsuale, la nota di variazione può essere emessa solo quando è definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura”* e che, *“al fine di individuare il momento in cui tale circostanza si verifica, tornano applicabili i chiarimenti forniti con circolare n. 77/E/2000, secondo cui occorre fare riferimento non solo al decreto di omologazione del concordato che, ai sensi dell'articolo 181, L.F. chiude il concordato, ma anche al momento in cui il debitore adempie gli obblighi assunti nel concordato stesso”*.

Di conseguenza, conclude il citato documento di prassi, *“laddove, in caso di mancato adempimento, ovvero in conseguenza di comportamenti dolosi, venga dichiarato il fallimento del debitore, la rettifica in diminuzione può essere eseguita, solo dopo che il piano di riparto dell'attivo sia divenuto definitivo ovvero, in assenza di un piano, dopo la scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento”*.

Fatte le doverose considerazioni, la procedura di emissione della nota di variazione in occasione di procedure concorsuali in corso è stata oggetto di numerosi interventi legislativi che, il più delle volte, si sono contrapposti fra loro. Come avviene solitamente, si tende a privilegiare l'ultimo orientamento giurisprudenziale che, in questa fattispecie, è quello proposto dalla sentenza della Corte di Giustizia in merito alla causa C-246/16 del 2017. La Corte di Cassazione, sulla scia della posizione della Corte di Giustizia, ha rovesciato il proprio orientamento, che legittimava l'attivazione della procedura di variazione in diminuzione della base imponibile e dell'Iva laddove il cedente/prestatore fosse in grado di provare l'infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o la definitività del provvedimento di chiusura del fallimento.

Di conseguenza, secondo il nuovo orientamento, la riduzione della base imponibile e dell'Iva non presuppone la definitiva infruttuosità della procedura concorsuale né, in caso di concordato preventivo, il termine di chiusura definitiva del procedimento concorsuale che, di norma, coincide con il pagamento del credito da parte del debitore nella misura prevista dal piano.

L'angolo informatico

I software dell'Agenzia delle Entrate

di Daniele Ziantoni

In questo articolo forniremo alcuni cenni sui software messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la compilazione e l'invio dei modelli Ministeriali.

Tuttavia questo articolo non vuole essere una guida completa sull'utilizzo di questi software ma solo fornirne alcuni cenni per poi aiutare il lettore nell'impostazione e nella corretta gestione degli archivi.

Cenni iniziali

Mentre in passato si poteva utilizzare un canale duale, potendo scegliere la consegna cartacea di molti modelli a quella dell'invio telematico, ora sempre più il fisco sta portando ad una completa digitalizzazione di detti invii.

Questo per snellire ed unificare il flusso dei dati, per velocizzarne il recepimento ed anche per automatizzare la fase di data entry delle informazioni all'interno dei sistemi informativi del fisco.

Ovviamente gli studi più strutturati utilizzano software proprietari che ricalcano l'uso di quelli gratuiti per la compilazione dei modelli. Tuttavia il fisco mette a disposizione sia degli utenti finali che degli intermediari i software gratuiti che consentono la compilazione di detti modelli.

Non solo, si sta assistendo sempre più ad una loro evoluzione che passa dai sistemi stand-alone (ovvero installati sul proprio computer) alle web application, ovvero programmi che svolgono le stesse funzioni ma utilizzabili sul sito ministeriale.

Un breve elenco

Forniremo ora un breve elenco dei programmi che ci vengono forniti, divisi per tipologia di adempimento. Non verrà fatta una suddivisione tra programmi stand-alone o web application, questo sarà oggetto di futura trattazione.

Invii telematici

- Desktop telematico

Sicuramente il software più conosciuto, ha sostituito il programma Entratel. Si propone come una piattaforma evoluta che racchiude al proprio interno diversi software di compilazione ed invio. Il progetto iniziale era quello di racchiudere dentro un'unica piattaforma sia la compilazione dei modelli che il loro invio, consentendone anche un pronto aggiornamento sia nella compilazione che nei controlli.

Tuttavia la tecnologia ha accelerato e sempre più verranno preferite le web application nell'area riservata del fisco.

(di seguito abbreviazione del Desktop telematico con DT).

Inizio, variazione e cessazione di p.iva

- Software per la compilazione dei modelli AA9/12 (persone fisiche)
- Software per la compilazione dei modelli AA7/10 (diversi da persone fisiche)

Questi software in realtà sono divisi in 3 a seconda dell'operazione che deve essere effettuata. Troviamo quindi un software dedicato all'attribuzione di P.iva, un secondo a quella della variazione dei dati del soggetto (indirizzo, codice attività etc) e infine cessazione.

I software si differenziano a loro volta a seconda del soggetto richiedente, Persona fisica (di seguito abbreviato in PF) e soggetto giuridico ovvero persona non fisica (di seguito abbreviato in PG).

Registrazione locazioni immobiliari

- Software per la compilazione del modello RLI

Questo software può essere sia installato nel pc che disponibile in versione web application, disponibile nell'area riservata sia dell'intermediario che del contribuente.

Software per le dichiarazioni

Questo breve elenco di programmi rappresenta un insieme eterogeneo di dichiarazioni, si va dalla dichiarazione dei redditi (Unico/730) a quella per le dichiarazioni d'intento alla presentazione del modello per la cessione del credito d'imposta.

Se ne fornirà un breve elenco non esaustivo.

- Software compilazione Unico

Questo programma è presente in versione pc, ma con l'avvento della precompilata è disponibile la compilazione di questo modello on-line. Il beneficio è chiaro ed evidente in quanto "pesca" tutti i dati in possesso dell'amministrazione e li propone al contribuente.

- Modello 730

Per questo modello in particolare è prevista solo la versione web, ed è stato il primo dichiarativo messo a disposizione nell'ottica autonomia del contribuente nell'adempimento degli obblighi fiscali.

- Modello IVA
- Dichiarazioni d'intento
- Modello per comunicazione dell'opzione per la cessione del credito d'imposta per le agevolazioni edilizie

Questo è l'ultimo dei software messi a disposizione, come per l'unico viene data la possibilità di installarlo sul proprio PC oppure di compilarlo direttamente dell'Area riservata di Fisconline/Entratel.

Dichiarazioni Intrastat

In questo caso il software è messo a disposizione dalle Dogane.

È disponibile la versione stand-alone o anche quella client-server. L'invio di questi file può essere effettuato sia dal sito delle Dogane che da quello dell'Agenzia delle Entrate.

Il flusso di lavoro

Analizziamo ora il flusso di lavoro che devono seguire le informazioni. Dalla creazione del modello, all'invio telematico.

- ↓ Compilazione modello;
- ↓ Stampa del modello (in PDF o Cartacea);
- ↓ Associazione del file all'intermediario;
- ↓ Creazione del file telematico;
- ↓ Apertura del programma per l'invio telematico (Entratel o equivalenti proprietari);

- ↓ Controlli telematici;
- ↓ Creazione del file per l'invio "firmato" con le credenziali Entratel;
- ↓ Invio e protocollazione;
- ↓ Elaborazione ricevuta del sistema Agenzia delle Entrate;
- ↓ Scarico del file ricevuta RCC
- ↓ Apertura con credenziali Entratel;
- ↓ Stampa della ricevuta;

Prendiamo a titolo d'esempio la comunicazione di attribuzione p.iva e relativo inizio attività di un professionista.

Per prima cosa assicuriamoci di aver installato i software necessari. Avremo bisogno del software "Attribuzione partita iva PF" e del Desktop Telematico, al suo interno dovrà essere installata l'applicazione Entratel.

Iniziamo ora con la compilazione del modello in tutte le sue parti, stampiamo il PDF ed effettuiamo le verifiche necessarie. Dopodiché si dovrà procedere alla "preparazione" del modello andando ad indicare l'intermediario. Infine dopo aver creato il file "telematico" si dovrà procedere all'invio mediante il desktop telematico.

Accedendo al software di Entratel si potrà prelevare il file e creare quello telematico dopo averne effettuato i relativi controlli. Infine si procederà all'invio attraverso l'area riservata. Una volta ottenuta la ricevuta la si potrà aprire e allegare al modello inviato.

Per concludere

Abbiamo visto che l'utilizzo di diversi software implica diversi passaggi "manuali" che costringono l'utente ad effettuarne di diversi con il rischio di errore.

Oltretutto per la versione del Desktop telematico non è prevista una versione client-server, costringendo quindi all'utilizzo su un unico dispositivo (tra l'altro il software non è compatibile con l'installazione su di un server con S.O. dedicato).

Inoltre come si può intuire, se la localizzazione dei programmi di compilazione è diversa rispetto a quella dove è localizzato il DT si pongono problemi nel prelievo dei file telematici elaborati.

Nei prossimi articoli esamineremo cosa comporta l'installazione dei programmi standalone sui PC e alcuni suggerimenti su come organizzare le cartelle del computer stesso per facilitare il prelievo dei file per l'invio.

Le prossime scadenze



16 maggio 2021

VERSAMENTO IVA

Liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese precedente o del primo trimestre gennaio – marzo 2019. Versamento telematico

RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO, DIPENDENTE E SU PROVVIGIONI

Il versamento riguarda le ritenute sugli importi corrisposti il mese precedente. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti – INPS

Versamento dei contributi da parte dei lavoratori iscritti alla Gestione INPS artigiani e commercianti (minimale). Versamento telematico per i titolari di partita IVA

VERSAMENTO CONTRIBUTI LAVORO DIPENDENTE – INPS

Versamento dei contributi previdenziali e assistenziali. Versamento telematico

VERSAMENTO CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA – INPS

Versamento dei contributi da parte dei committenti titolari di partita IVA. Versamento telematico

INAIL – AUTOLIQUIDAZIONE

Autoliquidazione INAIL (saldo 2018 e rata 2019). Invio telematico della denuncia delle retribuzioni
