



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Esonero contributivo 2021 per autonomi e professionisti
- Il bonus beni strumentali
- Gli interventi sugli immobili che danno diritto alle detrazioni – prima parte
- Gli ISA 2021 – le cause di esclusione
- I rimborsi spese nell'ambito dell'attività professionale

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



11

.....	11
In breve.....	12
Esonero contributivo 2021 per autonomi e professionisti.....	12
Il bonus beni strumentali.....	17
L'Approfondimento – 1	20
Gli interventi sugli immobili che danno diritto alle detrazioni – prima parte.....	20
L'Approfondimento – 2	28
Gli ISA 2021 – le cause di esclusione.....	28
L'Approfondimento – 3	44
I rimborsi spese nell'ambito dell'attività professionale.....	44

*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>Prospetto aiuti di Stato in dichiarazione</p>	<p>ITALIA OGGI 18.05.2021</p>	<p>Le istruzioni ai modelli Redditi 2021 chiariscono che il quadro RS deve essere compilato dai contribuenti che hanno ricevuto nel 2020 aiuti fiscali automatici oltre a quelli subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione. Per questi è possibile conoscere l'importo solo dopo aver presentato la dichiarazione.</p>
<p>Contributo a fondo perduto forfetari</p>	<p>ITALIA OGGI 18.05.2021</p>	<p>La circolare 5/E/2021 dell'Agenzia delle Entrate contiene una serie di chiarimenti relativi alla fruizione del contributo a fondo perduto da parte dei contribuenti forfetari. Per determinare correttamente il calo del fatturato, occorre stabilire il momento di effettuazione dell'operazione, senza distinguere tra documenti emessi e incassati.</p>
<p>Controlli su contributi a fondo perduto</p>	<p>ITALIA OGGI 18.05.2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha fatto sapere che le attività di controllo si concentreranno sul recupero dei contributi a fondo perduto ritenuti indebitamente percepiti, ogni qual volta sarà accertata una sottrazione di ricavi.</p>
<p>Saldo e stralcio dei debiti</p>	<p>ITALIA OGGI 19.05.2021</p>	<p>Trova conferma la disposizione che prevede l'annullamento automatico dei debiti di importo residuo fino a 5.000 euro che risultano dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010.</p>
<p>Superbonus modello 730/2021</p>	<p>ITALIA OGGI 18.05.2021</p>	<p>Le spese sostenute per il superbonus 110% devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi 2021. Nello specifico vanno inseriti nel Quadro E del Modello 730, Sezione IIIA, dedicata alle spese per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e per le misure antisismiche (righe E41 - E43), e nella Sezione IV dedicata alle spese per interventi di risparmio energetico (righe E61 e E62).</p>

Bonus facciate in dichiarazione	ITALIA OGGI 17.05.2021	Le spese sostenute per il bonus facciate devono essere indicate nella Sezione IIIA del Quadro E (righe da E41 a E43) del modello 730.
Spese tracciabili per la detrazione	ITALIA OGGI 17.05.2021	L'art. 1, c. 689 della legge di Bilancio 2020 rende obbligatoria la tracciabilità dei pagamenti sostenuti per le spese indicate dall'art. 15 Tuir, oggetto di detrazione nella misura del 19%.
Esclusione da ISA	IL SOLE 24 ORE 19.05.2021	Il D.M. Economia 30.04.2021 conferma per altri 82 codici, oltre agli 85 già stabiliti, l'esclusione dagli Isa. Resta comunque l'obbligo di compilare il modello ai fini statistici.
Terzo settore ed enti socio-sanitari	IL SOLE 24 ORE 20.05.2021	Con la riforma del Terzo settore gli enti che operano nei settori socio-sanitario e assistenziale devono verificare in che modo vengono eseguite le attività e rispettare i 3 requisiti di carattere oggettivo e soggettivo, al fine di poter continuare a beneficiare del regime di esenzione Iva.
Novità Decreto Sostegni bis	IL SOLE 24 ORE 21.05.2021	Il 20.05.2021 il Consiglio dei Ministri ha approvato il nuovo Decreto Sostegni-bis Si elencano le novità principali: <ul style="list-style-type: none"> • Nuovo contributo a fondo perduto; • Anche i soggetti con ricavi o compensi da 5 milioni in su hanno la possibilità di compensare in un'unica quota annuale i crediti maturati per investimenti in beni strumentali nuovi di tipo tradizionale (non 4.0); • Per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator viene riproposto il bonus affitti fino al 31.07.2021; • Stop alla notifica di cartelle fiscali fino al 30.06.2021; • La Plastic tax verrà introdotta dal 01.01.2022; • Confermata la proroga al 20.08.2021 per il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali per artigiani e commercianti;

- Nuova proroga del blocco dei licenziamenti di ulteriori 60 giorni per le imprese che richiedono di poter utilizzare la cassa Covid-19 fino al 30.06.2021;
- Per accedere al contratto di espansione la soglia dei dipendenti si abbassa da 250 a 100;
- Prorogate al 31.12.2021 le moratorie garantite dallo Stato;
- Prorogato di altri 4 mesi il reddito di emergenza;
- Al fine di favorire l'acquisto dell'abitazione da parte dei giovani, la soglia di accesso al Fondo di garanzia si alza anche per chi ha 36 anni;
- Indennità una tantum agli operai agricoli a tempo determinato che, nel 2020, abbiano effettuato almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo.

Proroga della sospensione della riscossione	IL SOLE 24 ORE 21.05.2021	Il Decreto Sostegni-bis ha prorogato la sospensione della riscossione al 30.06.2021. In questo modo, fino a fine giugno possono non essere pagate le rate delle dilazioni con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, in scadenza a partire dall'8.03.2020.
Credito d'imposta canoni di locazione e sanificazione	ITALIA OGGI 21.05.2021	Il Decreto Sostegni-bis ha esteso il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili strumentali e per gli affitti di azienda fino al 31.07.2021 per le imprese turistico ricettivo e agenzie di viaggio. Viene inoltre confermato il credito d'imposta per le spese di sanificazione sostenute nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021 nella misura del 30%.
Contributo a fondo perduto e prosecuzione dell'attività	IL SOLE 24 ORE 21.05.2021	L'Agenzia delle Entrate ha risolto la problematica per i contribuenti che hanno attivato la partita Iva dopo il 31.12.2018 al fine di proseguire l'attività condotta da un altro soggetto giuridico. È quindi possibile, nel modello, barrare la casella "Erede che prosegue l'attività del de cuius" e riportare nel campo "Codice fiscale del de cuius", la partita Iva del soggetto.

Iva per vendite online a privati dell'Unione Europea	IL SOLE 24 ORE 21.05.2021	Dal 1.07.2021, i venditori che spediscono beni ai privati e che superano la soglia di 10.000 euro, dovranno sempre applicare l'Iva del Paese di destinazione e il tributo dovrà essere corrisposto ogni trimestre attraverso lo sportello unico nazionale. Infine, per evitare di identificarsi in ogni stato membro dell'Unione, è necessario chiudere le partite Iva aperte in altri Paesi.
Tributi locali nel Decreto Sostegni	IL SOLE 24 ORE 23.05.2021	Durante la conversione del D.L. 41/2021 è stato stabilito per i soggetti destinatari del contributo a fondo perduto disciplinato dall'art. 1 D.L. 41/2021, l'esenzione del pagamento della 1 ^a rata dell'Imu e per i soli immobili a conduzione diretta del proprietario.
Contributi a fondo perduto nel Decreto Sostegni bis	IL SOLE 24 ORE 22.05.2021	Il Decreto Sostegni bis ha introdotto per le partite Iva ammesse al fondo perduto l'obbligo di autodichiarare il rispetto dei vincoli generali dettati dalle regole del Temporary Framework sugli aiuti di Stato al fine di evitare contestazioni sul cumulo dei sostegni pubblici. Le dichiarazioni dovranno essere presentate anticipatamente entro il 10.09.2021.

L'Agenzia interpreta



Imposta di bollo	INTERPELLO N. 346 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la tenuta di registri e libri contabili in modalità telematica comporta una modifica nel calcolo dell'imposta di bollo.
Imposta di bollo nelle gare d'appalto	INTERPELLO N. 347 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che sia le domande di partecipazione a gare con procedure aperte, sia tutte le scritture private correlate, devono essere assoggettate a imposta di bollo.
Fattura eredi del professionista	INTERPELLO N. 344 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che se gli eredi di un professionista deceduto non possono emettere la fattura relativa ai crediti da lui maturati nei confronti di una società fallita, il curatore fallimentare della debitrice potrà emettere una fattura elettronica, tramite Sdi, solo se la partita Iva del cedente non è cessata da più di 5 anni. Diversamente dovrà optare per la fattura cartacea.
Tassazione separata per emolumenti tardivi	INTERPELLO N. 353 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che gli emolumenti relativi ai risultati del 2019 che sono stati erogati in ritardo a causa dell'emergenza sanitaria, sono soggetti a tassazione separata.
Sconto sotto forma di cashback	INTERPELLO N. 338 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel caso in cui una società abbia accordi di affiliazione con società di e-commerce e per effetto di questi mette a disposizione l'acquisto di beni e servizi offerti con uno sconto sotto forma di cashback, tali somme non sono soggette a nessuna imposizione, in quanto non rientrano in nessuna categoria reddituale prevista dall'art. 6 Tuir.
Quota ereditaria con divisione	INTERPELLO N. 349 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che in caso di stralcio divisionale, se vi è corrispondenza tra la quota ereditaria di fatto ricevuta e la quota

		spettante di diritto, l'atto di divisione realizzerà un'ipotesi di divisione «senza conguaglio». Occorre quindi assoggettare l'atto all'imposta di registro, con aliquota dell'1%.
Transazione rilevante ai fini Iva	INTERPELLO N. 356 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'impresa che rinuncia a ogni pretesa in cambio di una somma di denaro, per una risoluzione di un contratto di fornitura di beni, effettua nei confronti della controparte una prestazione di servizi che rileva ai fini Iva.
Tassazione ordinaria lavoratore distaccato all'estero in telelavoro	INTERPELLO N. 345 DEL 17/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, nega la possibilità di applicare le retribuzioni convenzionali al lavoratore distaccato all'estero che svolge la sua attività lavorativa in Italia in remote working a seguito del rientro in Italia a causa dell'emergenza Covid. Si verifica quindi un aggravio di imposta.
Rimborso Iva per società UE	INTERPELLO N. 359 DEL 20/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che una società residente nell'Unione Europea che vuole realizzare in Italia solo operazioni attive dove il debitore d'imposta è il committente o il cessionario residente, pur avendo nominato un rappresentante fiscale, ha la possibilità di utilizzare il "portale elettronico" al fine di ottenere il rimborso dell'Iva a credito relativa agli acquisti interni e alle importazioni di beni, intestati entrambi alla partita Iva estera.
Procedura rimborso diretto Iva italiana	INTERPELLO N. 339 DEL 12/05/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, conferma che la procedura del rimborso diretto dell'Iva pagata in Italia, prevista dalla direttiva 2008/9, per le imprese di altri Paesi membri, è attivabile anche se l'impresa ha un rappresentante fiscale in Italia, a condizione che sia riportata la partita Iva estera nelle fatture d'acquisto.

Fuori campo Iva i
contributi
ripiamento
perdite società
consortili

INTERPELLO
N. 361 DEL
21/05/2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che i contributi versati da alcuni consorziati per ripianare la perdita causata alla società consortile a causa del mancato versamento delle quote dovute da altri partecipanti, sono fuori campo Iva.

Il Giudice ha sentenziato



Tari dovuta su immobili inutilizzati	CORTE DI CASSAZIONE N. 11130	La Cassazione ha confermato che anche le imprese commerciali e industriali sono soggette al pagamento della Tari se non utilizzano gli immobili occupati.
Valutazione dell'incertezza oggettiva di norma di legge	CORTE DI CASSAZIONE N. 9967/2021	La Cassazione ha sancito che i giudici tributari devono considerare l'interpretazione fornita dalla Corte nel valutare l'incertezza oggettiva delle norme di legge, al fine di annullare le sanzioni irrogate dal Fisco.
Contestazione transfer pricing	CORTE DI CASSAZIONE N. 13571/2021	La Cassazione consente al Fisco di contestare il transfer pricing all'azienda che si accolla i costi assicurativi di una società collegata, se questi sono estranei all'oggetto sociale.
Cessioni eBay imponibili Iva	C.T.R PUGLIA N. 498/2021	La Commissione Tributaria della Puglia, ha affermato che le cessioni di beni effettuate da una società tramite il portale eBay, sono considerate presuntivamente imponibili Iva, salvo prova contraria, utile a dimostrare la natura privata dei cessionari.

In breve

Esonero contributivo 2021 per autonomi e professionisti

di Giuseppe Cannatà

PREMESSA

La legge di bilancio per l'anno 2021, ai commi da 20 a 22-bis dell'articolo 1, ha introdotto la possibilità di beneficiare dell'esonero dal versamento contributivo per lavoratori autonomi ed imprenditori iscritti alle gestioni artigiani e commercianti ed agricoli dell'INPS nonché per i professionisti iscritti alla gestione separata INPS o a casse previdenziali private.

L'esonero viene riconosciuto per un importo massimo di Euro 3.000 su base annua, ma potrà essere soggetto a rimodulazione in caso di superamento dei limiti di spesa previsti dalla Legge di Bilancio e dal Decreto Sostegni, ovvero 1,5 miliardi di euro per gli iscritti INPS e 1 miliardo di euro per gli iscritti a casse di previdenza private.

Per l'applicazione delle previsioni di esonero, il comma 21 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio prevede che è necessario un apposito decreto Interministeriale, già firmato il giorno 7 maggio 2021 dal Ministro dell'economia e delle finanze Daniele Franco e dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali Andrea Orlando ed in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, che stabilisce priorità e modalità di determinazione dell'esonero.

Trovandoci a ridosso della scadenza per il versamento della prima rata dei contributi fissi per artigiani e commercianti, ma in assenza della pubblicazione del decreto interministeriale, il 13 maggio l'INPS ha emanato il messaggio 1911 con cui differisce il pagamento dei contributi in scadenza al 17 maggio fino al 20 agosto in attesa del decreto su citato.

Nel presente articolo analizzeremo le modalità di accesso all'esonero e l'iter da seguire per le presentazioni delle domande all'INPS ed alle casse di previdenza private.

SOGGETTI BENEFICIARI DELL'ESONERO E LIMITI

Potranno essere beneficiari dell'esonero stabilito dalla Legge di Bilancio 2021 i seguenti soggetti:

- ✓ Lavoratori autonomi iscritti alle gestioni artigiani e commercianti, anche se soci di società commerciali o artigiane;
- ✓ Lavoratori autonomi agricoli, quali coltivatori diretti e mezzadri, anche se soci di società agricole;
- ✓ Lavoratori autonomi e liberi professionisti iscritti alla gestione separata INPS;
- ✓ Liberi professionisti iscritti a casse previdenziali private, anche se soci di STP o associazioni professionali;
- ✓ Medici, infermieri e operatori sanitari in pensione ma riassunti temporaneamente per l'emergenza COVID.

I soggetti su elencati, però, per poter beneficiare dell'esonero dal versamento dei contributi dovranno rispettare anche ulteriori parametri.

Per autonomi e professionisti iscritti all'INPS ed alle casse di previdenza privata i limiti sono i seguenti:

- a. Essere iscritti, alla data del 01 gennaio 2021, alle rispettive gestioni INPS o alle casse professionali;
- b. Aver dichiarato, per l'anno di imposta 2019, un reddito lordo (quindi non ridotto da oneri deducibili e detraibili) da lavoro autonomo o professionale non superiore ad Euro 50.000;
- c. Aver subito nell'anno 2020 un calo del fatturato pari ad almeno il 33% rispetto all'anno 2019;
- d. Essere in regola con la contribuzione obbligatoria;
- e. Non percepire pensione diretta, con esclusione della pensione di invalidità, né essere titolari di redditi da lavoro dipendente.

Il parametro reddituale da prendere in considerazione è la differenza tra ricavi percepiti e costi sostenuti per i soggetti iscritti alle casse di previdenza private, mentre per gli iscritti all'INPS varrà il reddito esposto nel quadro RR del modello Redditi 2020.

Per i soggetti che hanno avviato la propria attività dal 01 gennaio 2020 non verranno considerati né il parametro del reddito né il calo del fatturato.

Per quanto riguarda, invece, medici infermieri e operatori sanitari in pensione ma riassunti temporaneamente per l'emergenza COVID non vi è alcun limite.

MISURA DELL'ESONERO E PRIME CRITICITÀ

L'esonero contributivo è stabilito in massimo 3.000 Euro per ciascun beneficiario, ma tale importo può essere oggetto di rivalutazione al ribasso nel caso in cui dai report inviati dagli enti previdenziali (INPS e Casse Private) dovesse risultare un esubero delle risorse stabilite dalla Legge di Bilancio e dal successivo incremento previsto dal Decreto Sostegni, pari rispettivamente a 1,5 miliardi di euro per gli iscritti INPS e 1 miliardo di euro per gli iscritti a casse di previdenza private.

L'esonero riguarda esclusivamente i contributi di competenza dell'anno 2021 in scadenza entro il 31 dicembre 2021, con esclusione dei contributi integrativi dovuti dai professionisti iscritti alle casse di previdenza private.

È bene ricordare che non rientrano nell'esonero i premi INAIL per l'assicurazione per gli infortuni e malattie sul lavoro, che dovranno essere versati regolarmente.

Per i contribuenti iscritti alle gestioni commercianti ed artigiani l'esonero riguarda, quindi, i contributi dovuti alle scadenze del 17/05, 21/08 e 16/11, oltre che gli acconti dovuti sul reddito eccedente il minimale per l'anno 2021.

Per i contribuenti iscritti alla gestione separata INPS l'esonero riguarda esclusivamente l'acconto dovuto per l'anno 2021 in base al reddito dichiarato, rimarranno dovuti i contributi a saldo per l'anno 2020.

Sull'aspetto della competenza dell'anno 2021 stanno già sorgendo dubbi e criticità dalle casse di previdenza private che hanno evidenziato i seguenti problemi:

1. I contributi di competenza dell'anno 2021 non vengono riscossi entro il 31/12/2021 ma nell'esercizio successivo, calcolati sul reddito e sul fatturato prodotto nel 2021;
2. La regolarità contributiva non è definibile allo stesso modo per tutte le casse professionali, avendo ognuna un proprio regolamento;
3. L'assenza di contratti di lavoro dipendente penalizza i professionisti iscritti alle casse private che hanno incarichi, anche temporanei, di docenza o di collaborazione.

PRESENTAZIONE DOMANDE PER L'ESONERO

Per poter beneficiare dell'esonero per il versamento contributivo per l'anno 2021 i contribuenti dovranno presentare un'apposita domanda all'ente previdenziale cui sono iscritti, ed in particolare:

- per gli iscritti alle gestioni INPS la domanda dovrà essere presentata entro il 31 luglio 2021;
- per gli iscritti alle casse di previdenza private la domanda dovrà essere presentata entro il 31 ottobre 2021.

Le domande, che saranno pubblicate con apposito provvedimento dell'INPS e delle casse private, conterranno una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con cui il contribuente attesta il possesso dei requisiti stabiliti.

L'INPS e le casse previdenziali private, dopo aver controllato il possesso dei requisiti e la presenza del Documento Unico di Regolarità Contributiva, emetteranno un apposito provvedimento di esonero che autorizzerà il contribuente a non versare nel limite di 3.000 Euro o comunque per quanto potrà essere ricalcolato in base alle dotazioni finanziarie stabilite.

Per gli iscritti INPS, nel quadro RR del modello Redditi 2021 dovrà essere indicato l'importo della contribuzione esonerata.

RIMBORSO CONTRIBUTI EVENTUALMENTE VERSATI

I contribuenti che avessero già versato i contributi previdenziali dovuti, benché potessero beneficiare dell'esonero, potranno presentare domanda di rimborso o di compensazione entro il 30 novembre 2021 all'INPS o alla cassa di previdenza privata cui sono iscritti.

Nella domanda dovrà essere indicato il provvedimento di esonero ottenuto oltre che i versamenti effettuati.

Un importante precisazione è dovuta per i contribuenti iscritti alle gestioni artigiani o commercianti dell'INPS i quali, a seguito dell'emanazione del messaggio 1911 del 13 maggio, hanno beneficiato del differimento al 20 agosto 2021 del pagamento della prima rata in scadenza al 17 maggio 2021. Tali contribuenti, infatti, dovranno presentare domanda di esonero entro il 31 luglio 2021 ma se l'accettazione non dovesse arrivare

prima della scadenza del 20 agosto dovranno versare quanto dovuto (prima e seconda rata 2021) ed eventualmente richiederne la compensazione o il rimborso entro il 30 novembre 2021.

Il bonus beni strumentali

di Alberto De Stefani

Rispetto agli anni passati, per il periodo 2020-2022, al momento dell'acquisto di un bene strumentale non viene più riconosciuto il super ammortamento ma un credito d'imposta.

Vi è tuttavia una differente normativa che disciplina gli acquisti dei beni effettuati dal 01.01.20 e fino al 15.11.2020 rispetto a quelli acquistati nel periodo 16.11.2020 e fino al 31.12.2021.

Per i primi si fa riferimento alla Legge di bilancio 160/2019, articolo 1, cc. 184-197 rispettando una serie di requisiti:

- Il credito è riconosciuto solamente per l'acquisto di beni nuovi;
- L'acquirente deve essere in regola con riguardo alla sicurezza sul lavoro e rispetto ai contributi previdenziali e assistenziali dei lavoratori;
- È necessario che in fattura venga indicato il riferimento normativo che giustifica il credito d'imposta;
- Sono esclusi gli automezzi (art. 164, c.1 Tuir), i beni con un coefficiente d'ammortamento inferiore a 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, aerei, condutture, rotaie, ecc. (All. 3 L. 208/2015) e i beni gratuitamente ceduti al settore energia, acqua, trasporti. Sono invece ammessi al riconoscimento del credito gli autocarri.

La misura del credito più diffusa è pari al 6% del costo del bene strumentale generico, che si distingue dai beni Industria 4.0, ai quali spettano coefficienti maggiori. Il credito va utilizzato in 5 quote annuali a partire dall'esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene. Ai fini dell'utilizzo in compensazione, occorre utilizzare il codice tributo 6932 avendo cura di indicare come anno di riferimento il 2020 (entrata in funzione del bene).

Da un punto di vista contabile, la scrittura sarà, con il metodo indiretto,

Credito beni strumentali	a	Contributi in c/impianti non imponibile
--------------------------	---	---

E seguendo la durata dell'ammortamento

Contributo in c/impianti non imponibile	a	risconti passivi
---	---	------------------

Infine, in dichiarazione deve essere indicato nel quadro RU con il codice H4 mentre al rigo RU120 va indicato il valore complessivo degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta di riferimento.

Riguardo alla seconda tipologia di investimenti, vale a dire i beni strumentali acquistati dal 16.11.2020 al 31.12.2021, le condizioni per vedersi riconoscere il credito sono le stesse ma con qualche particolarità.

L'articolo 1, c.1059 della Legge n. 178/2020 inizialmente, prevedeva le seguenti differenze rispetto alla precedente legge di bilancio.

Come prima cosa, è possibile beneficiare del credito d'imposta a partire dall'anno di entrata in funzione dei beni, per gli investimenti in beni materiali e immateriali (commi 1054 e 1055), o a decorrere dall'anno dell'avvenuta interconnessione dei beni per gli investimenti indicati ai cc. 1056 e 1057 (allegato A) e 1058 (allegato B).

In fattura occorre indicare il differente riferimento normativo, ossia art. 1, cc. 1051-1063 e 1065 L. 178/2020 e la percentuale del credito spettante è pari al 10% per l'acquisto dei beni generici (non Industria 4.0).

Inizialmente, l'art. 1, c. 1059 della più recente legge di bilancio prevedeva che con riguardo agli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali, diversi da quelli indicati negli allegati A e B alla L. 232/2016 (c. 1054) effettuati nel periodo 16.11.2020-31.12.2021 da soggetti con un volume di ricavi non superiore a 5 milioni di euro, il credito d'imposta spettante era utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale. Diversamente, per i soggetti con ricavi superiori a 5 milioni di euro, il credito d'imposta era utilizzabile in 3 quote annuali e solo a partire dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Le ultime modifiche apportate dal Decreto Sostegni bis precisano che la compensazione in un'unica quota annuale si applica indipendentemente dal volume dei ricavi o compensi realizzati dal soggetto beneficiario (imprese ed esercenti arti o professioni), agli investimenti in beni strumentali materiali non 4.0 ovvero diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 (c.d. Legge di Bilancio 2017) o quelli effettuati a decorrere dal 16.11.2020 e fino al 31.12.2021.

Restano dunque esclusi dal riconoscimento del credito d'imposta gli investimenti in beni materiali e immateriali ordinari effettuati dal 01.01.2022, in beni immateriali ordinari

effettuati da soggetti con ricavi superiori a 5 milioni di euro e in beni materiali e non 4.0, a prescindere dal momento di effettuazione e dal volume di ricavi dell'impresa beneficiaria.

Nel modello Redditi 2021, il credito va riportato nel quadro RU con codice L3 e al rigo RU130 va indicato l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta.

Infine, il codice tributo da utilizzare per la compensazione è 6935, indicando come anno di riferimento il 2020, che corrisponde all'anno di entrata in funzione del bene, per il credito generato da beni materiali e immateriali ordinari. Con riguardo invece ai beni materiali 4.0 il codice tributo è 6936 mentre per i beni immateriali 4.0 il codice è 6937.

L'Approfondimento – 1

Gli interventi sugli immobili che danno diritto alle detrazioni – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Con l'art. 1, commi 58 e 59 della Legge di Bilancio 2021 il Legislatore ha prorogato fino al 31.12.2021 le detrazioni del 50% e del 65% sugli immobili sottoposti a interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio;
- riqualificazione energetica;
- “**bonus facciate**”;
- “**bonus mobil**”. Per questa agevolazione la spesa massima agevolabile è stata incrementata fino a € 16.000.

La stessa Legge di Bilancio 2021 all'art. 1, comma 76 ha prorogato sempre fino al 31.12.2021 anche la detrazione del 36% per il “**bonus verde**”.

Di seguito l'analisi della tematica.

OPERE EDILIZIE E INTERVENTI DI RECUPERO DETRAIBILI

Le agevolazioni per gli interventi di recupero degli edifici sono regolamentate dall'art. 16-bis, comma 1, lett. da a) a l) del TUIR.

Fino al 31.12.2021 gli interventi agevolabili possono beneficiare dell'aliquota di detrazione nella misura del 50% delle spese sostenute nel limite di € 96.000. A tal riguardo si evidenzia che la norma richiamata fissa, invece, l'aliquota nella misura del 36% entro il limite di spesa di € 48.000 per singola unità abitativa

Detto ciò, ricordiamo che:

- la detrazione è fruibile in 10 rate annuali di pari importo;
- possono beneficiare della detrazione non solo i proprietari degli immobili, ma anche i titolari di diritti reali di godimento sugli immobili oggetto di detrazione;
- la detrazione spetta in base al principio di cassa, ovvero rileva il momento di pagamento della fattura;

- la detrazione deve essere ripartita tra tutti i contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi.

Tra gli interventi agevolabili rientrano:

- la manutenzione straordinaria
- il restauro e risanamento conservativo;
- la ristrutturazione edilizia.

Diversamente, non sono ammessi al beneficio delle detrazioni fiscali gli interventi di manutenzione ordinaria (spettanti solo per i lavori condominiali), a meno che non facciano parte di un intervento più vasto di ristrutturazione.

Come evidenziato nella guida alle ristrutturazioni edilizie redatta dall'Agenzia delle Entrate sono considerati:

- ***“interventi di manutenzione straordinaria le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici e per realizzare e integrare i servizi igienico/sanitari e tecnologici, sempre che non vadano a modificare la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti delle destinazioni d'uso. Rientrano tra gli interventi di manutenzione straordinaria anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere, anche se comportano la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico, a condizione che non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso”.***

Osserviamo, inoltre, che con il documento di prassi n. 57/1998 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che devono intendersi interventi di manutenzione straordinaria ***“quelli di natura edilizia e impiantistica finalizzati a mantenere in efficienza e adeguare all'uso corrente l'edificio e le singole unità immobiliari, senza alterazione della situazione planimetrica e tipologica preesistente e con il rispetto della superficie, della volumetria e della destinazione d'uso”.***

- ***“interventi di restauro e risanamento conservativo le opere finalizzati a conservare l'immobile e assicurarne la funzionalità per mezzo di un insieme di opere che, rispettandone gli elementi tipologici, formali e strutturali, ne consentono destinazioni d'uso con esso compatibili”.*** Rientrano in questa

tipologia il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso;

• ***“interventi di ristrutturazione edilizia quelli rivolti a trasformare un fabbricato mediante un insieme di opere che possono portare a un fabbricato del tutto o in parte diverso dal precedente. Riguardo agli interventi di ristrutturazione edilizia ammessi al beneficio della detrazione fiscale, l’Agenzia delle entrate ha chiarito, tra l’altro, che:***

- ✓ ***per la demolizione e ricostruzione con ampliamento, la detrazione non spetta in quanto l’intervento si considera, nel suo complesso, una “nuova costruzione”;***
- ✓ ***Se la ristrutturazione, invece, avviene senza demolire l’edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione spetta solo per le spese riguardanti la parte esistente in quanto l’ampliamento configura, comunque, una “nuova costruzione”.***

OBBLIGHI DOCUMENTALI

Con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 149646/2011 sono stati stabiliti gli obblighi documentali che i contribuenti sono tenuti a rispettare per poter beneficiare della detrazione IRPEF per il recupero edilizio.

In particolare, è stato precisato che ***“I soggetti che, ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, intendono avvalersi della detrazione di imposta di cui all’art. 1 della Legge n. 449/1997, sono tenuti a conservare ed esibire, a richiesta degli Uffici, i sottoindicati documenti:***

1. ***Le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare (Concessione, autorizzazione o comunicazione di inizio lavori). Nel caso in cui la normativa non preveda alcun titolo abilitativo per la realizzazione di determinati interventi di ristrutturazione edilizia comunque agevolati dalla normativa fiscale: dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà, resa ai sensi dell’art. 47 del DPR n. 445/2000, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in***

essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa edilizia vigente.

2. *Per gli immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento.*
3. *Ricevute di pagamento dell'imposta comunale sugli immobili, se dovuta.*
4. *Delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori, per gli interventi riguardanti parti comuni di edifici residenziali, e tabella millesimale di ripartizione delle spese.*
5. *In caso di lavori effettuati dal detentore dell'immobile, se diverso dai familiari conviventi, dichiarazione di consenso del possessore all'esecuzione dei lavori.*
6. *Comunicazione preventiva indicante la data di inizio dei lavori all'Azienda sanitaria locale, qualora la stessa sia obbligatoria secondo le vigenti disposizioni in materia di sicurezza dei cantieri.*
7. *Fatture e ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute.*
8. *Ricevute dei bonifici di pagamento".*

L'AUTORIZZAZIONE PER EFFETTUARE LE OPERE EDILIZIE

La tabella A, sezione II, 1. "**Ricognizione degli interventi edilizi e dei relativi regimi amministrativi**", allegata al Dlgs n. 222/2016 specifica quali pratiche sono necessarie per ottenere l'autorizzazione all'effettuazione delle opere edilizie di: manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia.

In buona sostanza nella tabella in questione vengono riportati i procedimenti amministrativi e i titoli abilitativi necessari per avviare un'opera edilizia.

Segnaliamo, inoltre, che modificando il Testo unico dell'edilizia¹ il Dlgs n. 222/2016 individua le cinque procedure edilizie principali, quali:

1. attività di edilizia libera;
2. comunicazione di inizio lavori asseverata (Cila);
3. segnalazione certificata di inizio attività (Scia);
4. permesso di costruire;

¹ DPR n. 380/2001.

5. Scia alternativa al permesso di costruire.

Con successivo decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti del 2.3.2018 è stato, poi, approvato un “**glossario**” contenente un elenco non esaustivo delle opere realizzabili in regime di edilizia libera, ovvero senza la necessità di richiedere un permesso o presentare una pratica edilizia.

Il “**glossario**” pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 81 del 7.4.2018 intende assicurare l'adozione di un regime giuridico omogeneo per gli interventi edilizi effettuati su tutto il territorio nazionale. Il tutto nel rispetto:

- delle prescrizioni degli strumenti urbanistici comunali;
- delle normative di settore sulle attività edilizie,
- delle norme antisismiche, di sicurezza, antincendio, igienico – sanitarie, di efficienza energetica, di tutela del rischio idrologico;
- delle disposizioni contenute nel codice dei beni culturali.

LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 383/2019

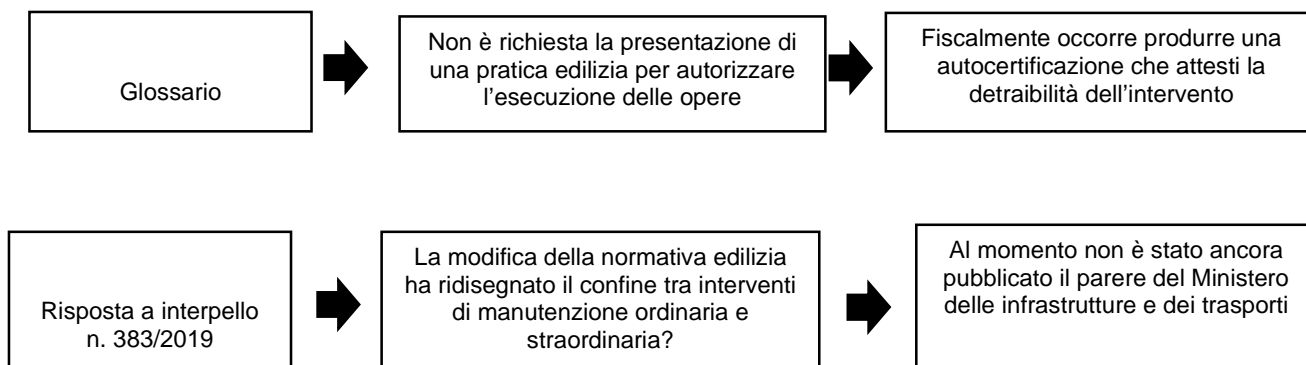
Con la risposta a interpello n. 383/2019 l'Ufficio ha precisato che le modifiche introdotte dal Dlgs n. 222/2016:

- non riguardano le definizioni degli interventi edilizi ex art. 3 del DPR n. 380/2001;
- non producono alcun effetto ai fini delle detrazioni di cui all'art. 16-bis del TUIR.

Tuttavia, nella stessa risposta a interpello è stato anche chiarito che per qualificare un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria occorrono valutazioni di natura tecnica che esulano dalle competenze dello stesso Ufficio. Pertanto, l'Amministrazione Finanziaria ha richiesto un parere al Ministero delle infrastrutture e del trasporto per stabilire se le modifiche introdotte nel campo dell'edilizia hanno modificato “**il confine tra gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria**”. Parere che ad oggi non risulta ancora pubblicato.

Di seguito una tabella di riepilogo.

Attività di recupero in edilizia libera



LA RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

Per gli interventi di riqualificazione energetica la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 50% - 65% è stata prorogata fino al 31.12.2021, senza apportare alcuna novità rispetto alle regole vigenti nel 2020.

Sostituendo la precedente disciplina, di cui al Decreto Interministeriale del 19.2.2007, il Decreto Interministeriale del 6.8.2020, rubricato “**Requisiti tecnici per l’accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici**”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 246 del 5.10.2020, è ad oggi la normativa di riferimento per le detrazioni fiscali relative agli interventi di riqualificazione energetica.

Per questi motivi tutti gli interventi realizzati successivamente al 5.10.2020 devono fare esclusivo riferimento all’allegato A del D.I. del 6.8.2020.

Si fa presente, inoltre, che la nuova normativa ha anche:

- modificato le soglie di spesa agevolabile relative ad alcuni interventi di riqualificazione energetica;
- introdotto limiti di spesa laddove in precedenza non erano previsti.

Detto ciò, osserviamo che rispetto alla detrazione IRPEF del 50%, relativa alle spese di recupero edilizio, la detrazione per interventi di riqualificazione energetica degli edifici presenta un ambito soggettivo ed oggettivo più ampio.

In particolare, possono:

- essere oggetto di interventi di riqualificazione energetica tutte le tipologie di immobili. Rientrano, quindi, nell'agevolazione non solo gli immobili abitativi, ma anche quelli commerciali o industriali;
- beneficiare della detrazione non solo i soggetti privati, ma anche i titolari di reddito d'impresa (imprenditori, professionisti, società etc.).

Occorre precisare, poi, che ai fini dell'agevolazione è necessario individuare l'esatto momento di sostenimento della spesa. Pertanto:

- per i privati (persone fisiche, professionisti, condomini, enti commerciali, etc.) la spesa sostenuta rileverà secondo il principio di cassa, ovvero al momento del pagamento della fattura;
- per i soggetti esercenti attività d'impresa (ditte individuali, società di persone, società di capitali etc.) il sostenimento della spesa rileverà in base al principio di competenza economica, ovvero alla data di consegna o spedizione per gli acquisti di beni mobili o alla data di ultimazione della prestazione per i servizi (ad esempio nei contratti di appalto).

LA COMUNICAZIONE ALL'ENEA

Come previsto dall'art. 6, comma 1, lett. g) del Decreto Interministeriale del 6.8.2020² rimane in vigore l'obbligo di comunicare telematicamente all'ENEA gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici.

Nello specifico, entro 90 giorni dalla fine dei lavori devono essere comunicati i dati desumibili dalla scheda descrittiva, dall'allegato C e dalla scheda informativa.

Il mancato invio da parte del contribuente di detta comunicazione inibisce la detrazione IRPEF/IRES del 50% - 65%, fatta salva la possibilità di avvalersi della "**remissione in**

² L'art. 6, comma 1, lett. g) del D.I. del 6.8.2020 prevede che: "Fermo restando quanto disposto dal comma 3 dell'art. 12, i soggetti di cui all'art. 4, che intendono avvalersi delle detrazioni relative alle spese per gli interventi di cui all'art. 2, sono tenuti a:

- g) trasmettere all'ENEA entro novanta giorni dalla fine dei lavori, i dati contenuti nella scheda descrittiva che contiene i modelli di cui ai successivi punti i) e ii), ottenendo ricevuta informatica, esclusivamente attraverso il sito internet reso annualmente disponibile:
 - i. i. l'Allegato C, esclusivamente per gli interventi indicati al primo periodo dell'allegato medesimo, contenente i principali dati estratti dall'attestato di prestazione energetica ovvero dall'attestato di qualificazione energetica, sottoscritto da un tecnico abilitato;
 - ii. la scheda informativa relativa agli interventi realizzati contenente i dati del modello di cui all'allegato D, ai fini dell'attività di monitoraggio di cui all'art. 10".

bonis", ex art. 2 del DL n. 16/2012, da effettuarsi entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva alla scadenza dei 90 giorni dalla fine dei lavori.

Ricordiamo, infine, che sono stati recentemente pubblicati al link <https://detrazionifiscali.enea.it/>:

- i portali Ecobonus 2021 e Bonus casa 2021 (utili per comunicare i dati relativi agli interventi la cui data di fine lavori è successiva al 1° gennaio 2021);
- le versioni aggiornate delle faq e del Vademecum Ecobonus.

Di seguito una tabella di riepilogo.

La comunicazione all'ENEA

Interventi di riqualificazione energetica

Art. 6, comma 1, lett. g)
del D.I. del 6.8.2020



Il mancato invio della pratica all'ENEA per gli interventi di riqualificazione energetica inibisce il diritto alla detrazione del 50% - 65%

Interventi edilizi o tecnologici che comportano risparmio energetico o utilizzo di fonti rinnovabili

Risoluzione n.
45/E/2019



La comunicazione ENEA serve a verificare e valutare il risparmio energetico ottenuto tramite la realizzazione degli interventi



L'omesso o il tardivo invio non fa perdere il diritto alla detrazione

L'Approfondimento – 2

Gli ISA 2021 – le cause di esclusione

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Inizia anche quest'anno la campagna dei dichiarativi molto più complessa degli anni scorsi per effetto dei bonus attribuiti ai contribuenti per sostenerli economicamente nelle chiusure forzate a seguito della pandemia da Covid 19.

Oltre al modello Redditi 2021, il contribuente è generalmente tenuto alla compilazione del questionario ISA ed alla valutazione dell'opportunità di operare un miglioramento del proprio punteggio attribuito dal software "Il Tuo ISA".

Con la pubblicazione del DM 30/4/2021 nella GU del 17/5/2021, n. 116, il Ministero dell'economia ha pubblicato le modifiche ai calcoli del punteggio ed è individuato ulteriori codici ATECO le cui attività sono escluse dall'applicazione dei risultati; tali soggetti sono comunque tenuti alla compilazione del questionario.

Gli ISA

Gli ISA rappresentano la sintesi di indicatori elementari volti a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale.

Il contribuente, tramite l'applicazione degli ISA, può verificare in fase dichiarativa il proprio grado di affidabilità fiscale in base al posizionamento su una scala di valori da 1 a 10 (10 corrisponde al punteggio di massima affidabilità).

Per il 2020 sono stati predisposti 175 ISA:

n. 2 Agricoltura	n. 52 Commercio	n. 61 Servizi	n. 37 Manifatture	n. 23 Professionisti
di cui 2 nuovi	di cui 21 nuovi	di cui 37 nuovi	di cui 22 nuovi	di cui 5 nuovi

Tra le attività interessate dalla revisione si identificano le seguenti:

Agricoltura	Coltivazione di riso; Coltivazione di patate; Coltivazione di uva; Coltivazione di agrumi; Allevamento di bovini e bufale da latte, produzione di latte crudo; Allevamento di bovini e bufalini da carne; allevamento di suini; Allevamento di pollame; Apicoltura
Commercio	Supermercati; Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ortofrutticoli; Farmacie; Commercio all'ingrosso e al dettaglio di autovetture e di autoveicoli leggeri; Commercio al dettaglio al di fuori di negozi, banche, mercati e distributori automatici
Servizi	Attività relative ai trasporti; Telecomunicazioni fisse; Attività finanziarie e assicurative; Noleggio di altre attrezzature sportive e ricreative; Riparazione e manutenzione di macchine ed attrezzature per ufficio (esclusi computer, periferiche, fax); Promotori finanziari
Manifatture	Confezioni di abbigliamento sportivo o di altri indumenti particolari; Fabbricazione di porte, finestre e loro telai, imposte e cancelli metallici; Trattamento e rivestimento dei metalli; Stampa di giornali
Professionisti	Servizi degli studi medici di medicina generale; Laboratori radiografici; Laboratori di analisi cliniche; Attività delle guide e degli accompagnatori turistici; Attività delle guide alpine

Novità: sono stati aggiornati i seguenti codici attività della Tabella Ateco 2007:

ISA	Vecchi codici attività (fino 2020)	Nuovi codici attività (dal 2021)
BA01U	Coltivazione di ortaggi (inclusi i meloni) in foglia, a fusto, a frutto, in radici, bulbi e tuberi in colture protette (escluse barbabietola da zucchero e patate - 01.13.20)	<ul style="list-style-type: none"> • Coltivazione di ortaggi (inclusi i meloni) in foglia, a fusto, a frutto, in radici, bulbi e tuberi in colture protette fuori suolo (escluse barbabietola da zucchero e patate - 01.13.21) • Coltivazione di ortaggi (inclusi i meloni) in foglia, a fusto, a frutto, in radici, bulbi e tuberi in colture protette ad esclusione delle colture fuori suolo (escluse barbabietola da zucchero e patate - 01.13.29)
	Coltivazione di fiori in colture protette (01.19.20)	<ul style="list-style-type: none"> • Coltivazione di fiori in colture protette fuori suolo (01.19.21) • Coltivazione di fiori in colture

		protette ad esclusione delle colture fuori suolo (01.19.29)
BD32U	Fabbricazione e montaggio di biciclette (incluse parti e accessori - 30.92.10)	Fabbricazione e montaggio di biciclette (30.92.10)

Obbligo di sola compilazione del modello

Come previsto nelle Istruzioni parte generale degli ISA è confermata la regola in base alla quale è richiesta la presentazione del modello al solo fine di comunicare i dati:

- in presenza della causa di esclusione collegata all'esercizio di 2 o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati afferenti alle attività non rientranti tra quelle considerate dall'ISA prevalente (comprensivi quelli delle eventuali attività complementari), superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- in caso di soggetti esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo partecipanti ad un Gruppo IVA di cui all'art. 70-bis, DPR n. 633/72;
- Come disposto dall'Agenzia delle Entrate nel Provv. 28.1.2021 e nel DM del MEF 2.2.2021, è richiesta la compilazione del modello ai fini della (sola) comunicazione dei dati, in presenza delle 3 nuove cause di esclusione dall'applicazione degli Indici per il 2020, applicabili ai soggetti che:
 - hanno subito una diminuzione di almeno il 33% dei ricavi / compensi 2020 rispetto a quelli 2019;
 - hanno aperto la partita IVA a partire dall'1.1.2019;
 - esercitano, in maniera prevalente, le specifiche attività economiche riguardanti prevalentemente i settori del commercio e dei servizi, sottoposte a causa dell'emergenza COVID-19 alle misure di sospensione dell'attività a livello nazionale o di vaste aree del territorio nazionale.

Quadro contabile professionisti

Da quest'anno tutti gli ISA dei professionisti sono stati oggetto di aggiornamento, pertanto non troviamo più il quadro contabile "G", ma solamente il quadro contabile "H",

la cui particolarità è data dal fatto che il contenuto dei vari campi corrisponde al contenuto del quadro contabile “RE” della dichiarazione dei redditi.

Nella sottostante tabella si espone il collegamento fra i righi del quanto “H” del modello ISA con quelli del quadro RE

Tabella di raccordo quadro H mod. ISA 2021 – quadro RE mod. REDDITI 2021		
Rigo quadro H mod. ISA 2021	Rigo quadro RE REDDITI 2021	
H01	Valore dei beni strumentali in proprietà	---
H02	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	RE2
H03	Altri proventi lordi	RE3
H04	Plusvalenze patrimoniali	RE4
H05	Compensi non annotati nelle scritture contabili	RE5, campo 1
H06	Totale compensi	RE6
H07, campo 1	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	RE7, campo 2
H07, campo 2	Commi 91 e 92 L. 208/2015	RE7, campo 1
H08, campo 1 H08, campo 2	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili Commi 91 e 92 L. 208/2015	RE8, campo 2 RE8, campo 1
H09	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio	RE9
H10	Spese relative agli immobili	RE10
H11	Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato	RE11
H12	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica	RE12
H13	Interessi passivi	RE13
H14	Consumi	RE14
H15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici	RE15, colonna 3

	esercizi	
H16	Spese di rappresentanza	RE16, colonna 3
H17	Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi o a corsi di aggiornamento professionale	RE17, colonna 4
H18	Minusvalenze patrimoniali	RE18
H19, campo 1 H19, campo 2 H19, campo 3 H19, campo 4	Altre spese documentate Irap 10% Irap personale dipendente IMU	RE19, campo 4 RE19, campo 1 RE19, campo 2 RE19, campo 3
H20	Totale spese	RE20
H21	Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa	-----

Regime premiale 2021

Va precisato che il regime premiale è stato confermato anche per quest'anno, precisando che si dovrà applicare le agevolazioni al 2022. Infatti per quest'anno si applicheranno le agevolazioni al raggiungimento del regime premiale della dichiarazione del 2020.

Si riepiloga prospetticamente in regime premiale.

Benefici premiali	Livello affidabilità	
	2020	Media 2019-2020
esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative e delle società in perdita sistemica;	9	9
esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, co. 1, let. d), 2° periodo, DPR 600/1973, e all'art. 54, co. 2, 2° periodo, DPR 633/1972;	8,5	9

<ul style="list-style-type: none"> • esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a: <ul style="list-style-type: none"> • € 50.000 annui relativamente all'IVA • € 20.000 annui per le imposte dirette / IRAP • esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a € 50.000 annui 	8	8,5
<p>anticipazione di almeno 1 anno del termine di decadenza per l'attività di accertamento</p>	8	Non previsto
<p>Note:</p> <ul style="list-style-type: none"> • € 50.000 per IVA si intende la somma dell'IVA a credito 2022 (annuale + TR); • € 20.000 per ciascuna delle imposte IRPEF, IRES, IRAP; • Per la riduzione della prescrizione non è prevista la media dei voti. 		

In presenza di contemporaneo esercizio d'impresa e professionale, il regime premiale opera se:

1. applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi ISA, laddove previsti;
2. il punteggio attribuito a seguito dell'applicazione di ognuno di tali indici è pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio stesso.

Si rammenta che l'obbligo della sola compilazione del modello ISA ai fini dell'acquisizione dei dati non consente l'accesso ai benefici premiali. Infatti l'Agenzia delle Entrate, con la CM 16/E/2020, ha precisato che in presenza di cause di esclusione, ancorché il contribuente applichi l'ISA e raggiunga un punteggio di affidabilità sufficiente ad ottenere i benefici premiali non è possibile accedervi. Questa regola è valida anche per i soggetti che beneficiano delle nuove cause di esclusione COVID-19.

Vanno poi ricordate alcune precisazioni fatte dalla stessa Agenzia circa l'applicabilità del regime premiale in presenza di dichiarazioni integrative che comportino anche la modifica del punteggio (affidabilità fiscale) ottenuto.

La regola principale è che l'accesso al regime premiale è possibile solo al raggiungimento di un idoneo livello di affidabilità fiscale sulla base dell'esito dell'applicazione degli ISA risultante dall'ultima dichiarazione presentata nei termini ordinari.

Attenzione, però, che con la Risposta 6.2.2020, n. 31, l'Agenzia ha precisato che il regime premiale opera anche nel caso in cui il modello REDDITI sia presentato entro 90

giorni dalla scadenza, sempreché i dati dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione degli ISA siano corretti e completi.

Le eventuali dichiarazioni integrative presentate successivamente al termine ordinario che modificano il precedente punteggio ISA migliorandolo, non sono rilevanti ai fini delle premialità.

Di contro, se con una dichiarazione successiva a quella trasmessa nei termini ordinari, la modifica dei dati per l'applicazione degli ISA determini una riduzione del punteggio di affidabilità, tale variazione rileva ai fini della riduzione / perdita dei benefici premiali.

schema di sintesi

Dichiarazione integrativa presentata dopo il termine ordinario	Se migliora il punteggio ISA	<ul style="list-style-type: none"> • Non rileva ai fini dei benefici premiali • Rileva ai fini delle analisi del rischio l'ultima dichiarazione presentata
	Se peggiora il punteggio ISA	<ul style="list-style-type: none"> • Rileva ai fini della riduzione o perdita dei benefici premiali • Rileva ai fini delle attività di analisi del rischio l'ultima dichiarazione presentata

Chi applica gli ISA?

Gli ISA si applicano agli esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo che svolgono, come "attività prevalente", una o più attività tra quelle per le quali risulta approvato un ISA TABELLA 1 – ELENCO DEGLI ISA PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2019 e che non presentano una causa di esclusione.

Per "attività prevalente" s'intende l'attività dalla quale deriva, nel corso del periodo d'imposta, il maggiore ammontare di ricavi o di compensi.

L'individuazione dell'attività prevalente è effettuata con riferimento a una stessa categoria reddituale.

Pertanto, se il contribuente svolge diverse attività, alcune delle quali in forma d'impresa e altre in forma di lavoro autonomo, determina sia l'attività prevalente relativa al complesso

delle attività svolte in forma di impresa, sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma di lavoro autonomo.

Al riguardo rammentiamo che se le attività prevalenti per le due categorie reddituali (impresa e professionale) sono contraddistinte da codici attività afferenti ISA differenti, il contribuente applica i diversi ISA eventualmente approvati per ciascuna di esse; se le attività prevalenti per le due categorie reddituali sono contraddistinte da codici attività compresi nello stesso ISA, il contribuente lo applica sia per l'attività di impresa (quadro «F») che per quella di lavoro autonomo (quadro «G» – «H»).

Sono comunque da verificare le istruzioni dei singoli ISA.

Soggetti esclusi dagli ISA

Con una tabella si cerca di sintetizzare le cause di esclusione dagli ISA, anticipando che ci sono delle new entry, generate a seguito del Covid 19.

CODICE	CAUSA ESCLUSIONE
1	i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
2	i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
3	i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi, di ammontare superiore € 5.164.569. <ul style="list-style-type: none"> per gli ISA BG40U, BG50U, BG69U e BK23U, i ricavi devono essere aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali;
4	i contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività (slide successive);

Con riferimento alla causa di esclusione numero 4, l'Agenzia precisa che per periodo di non normale svolgimento dell'attività si devono intendere, per esempio:

1. il periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
2. il periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perché:

- la costruzione dell’impianto da utilizzare per lo svolgimento dell’attività si è protratta oltre il primo periodo d’imposta, per cause indipendenti dalla volontà dell’imprenditore;
 - non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell’attività;
 - è svolta esclusivamente un’attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell’attività produttiva di beni e servizi, sempreché l’attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
3. il periodo in cui si è verificata l’interruzione dell’attività per tutto il periodo d’imposta a causa della ristrutturazione di tutti i locali in cui viene esercitata l’attività;
 4. il periodo in cui l’imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l’unica azienda;
 5. il periodo in cui il contribuente ha sospeso l’attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla CCIAA;
 6. la modifica in corso d’anno dell’attività esercitata.
 - Es: imprenditore che fino ad aprile ha svolto l’attività “Commercio all’ingrosso di prodotti di salumeria” (cod. attività – 46.32.20 , compreso nell’ISA BM21U) e da maggio in poi quella di “Trasporto con taxi” (cod. attività – 49.32.10 – compreso nell’ISA BG72U).
 - Al contrario, non costituisce causa di esclusione la modifica in corso d’anno dell’attività esercitata qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi nello stesso ISA;
 7. per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l’interruzione dell’attività per la maggior parte dell’anno a causa di provvedimenti disciplinari;
 8. nel caso di eventi sismici:
 - se vi sono danni ai locali destinati all’attività, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili (attestati dalle relative perizie tecniche o dall’esito dei controlli della protezione civile) e non più idonei all’uso;
 - se vi sono danni rilevanti alle scorte di magazzino (certificabile a seguito di apposita perizia tecnica) tali da causare la sospensione prolungata del ciclo produttivo;

- per i contribuenti che, successivamente all'evento sismico, indipendentemente dai danni subiti, non hanno potuto accedere ai locali di esercizio dell'attività in quanto ricadenti in aree di divieto assoluto d'accesso per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto;
- per i contribuenti che hanno subito una riduzione significativa, se non la sospensione dell'attività, in quanto aventi come unico o principale cliente un soggetto ubicato nell'area del sisma il quale, a sua volta, a causa degli eventi sismici ha interrotto l'attività per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto.

CODICE	CAUSA DI ESCLUSIONE
5	i contribuenti che determinano il reddito con altre tipologie di <u>criteri forfetari</u> (agriturismo, allevamento)
6	i contribuenti con <u>categoria reddituale diversa</u> da quella per la quale è stato approvato l'ISA e, quindi, prevista nel quadro dei dati contabili contenuto nel modello ISA approvato per l'attività esercitata
7	i contribuenti che esercitano <u>due o più attività</u> di impresa, non rientranti nel medesimo ISA, se le attività secondarie sono superiori al <u>30%</u> dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (multiattività)
8	gli <u>Enti del Terzo settore</u> non commerciali che optano per la <u>forfetizzazione del reddito</u> di impresa ai sensi dell'art. 80 - D.Lgs. 117/2017;
9	le <u>organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale</u> che applicano il <u>regime forfetario</u> ai sensi dell'art. 86 - D.Lgs. 117/2017;
10	le <u>imprese sociali</u> di cui al D.Lgs. 112/2017;
11	le società <u>cooperative</u> , società <u>consortili</u> e <u>consorzi</u> che <u>operano</u> esclusivamente a favore delle imprese <u>socie o associate</u> e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
12	i soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di <u>"Trasporto con taxi"</u> - codice attività 49.32.10 e di <u>"Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente"</u> - codice attività 49.32.20, di cui all'ISA BG72U;
13	le <u>corporazioni dei piloti di porto</u> esercenti le attività di cui all'ISA AG77U.
14	i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione <u>partecipanti a un gruppo IVA</u> di cui al Titolo V-bis, DPR 633/1972 (<u>il modello va</u>

	comunque compilato)
15	diminuzione dei ricavi di cui all'art. 85, co. 1, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'art. 54, co. 1, del TUIR, di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente (deve, comunque, essere compilato il Modello ISA)
16	soggetti che hanno aperto la partita IVA a partire dal 1/1/2019 (deve, comunque, essere compilato il Modello ISA)
17	soggetti che esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai codici attività riportati nella TABELLA 2 –ELENCO DEI CODICI ATTIVITA' ESCLUSI PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2020 allegata alle "ISTRUZIONI PARTE GENERALE ISA" (deve, comunque, essere compilato il Modello ISA)
18	Altro (è una situazione riferita a casistiche oggi non definite)

Per il 2020 e 2021, l'art. 148, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" prevede la definizione (da parte di SOSE) di specifiche metodologie per l'applicazione degli ISA, al fine di considerare gli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati causati dall'emergenza COVID-19, nonché la previsione di ulteriori cause di esclusione dall'applicazione degli Indici

In conformità con quanto previsto dal citato art. 148 e dall'art. 9-bis, co. 7, DL n. 50/2017, che prevede la possibilità di individuare ulteriori ipotesi di esclusione, il MEF con il Decreto 2.2.2021, ha introdotto 3 nuove cause di esclusione dall'applicazione degli Indici 2021, relativi al 2020, applicabili ai soggetti che:

- hanno subito una diminuzione di almeno il 33% dei ricavi / compensi 2020 rispetto a quelli 2019;
- hanno aperto la partita IVA a partire dall'1.1.2019;
- esercitano, in maniera prevalente, le specifiche attività economiche (85) individuate dall'all. 1 del DM 2.2.2021 riguardanti prevalentemente i settori del commercio e dei servizi, sottoposte a causa dell'emergenza COVID-19 alle misure di sospensione dell'attività a livello nazionale o di vaste aree del territorio nazionale.

Il MEF con il Decreto 30.4.2021, in G.U. 17.5.2021, n. 116 ha esteso la predetta causa di esclusione COVID-19 a ulteriori attività (82), di cui:

- 3 relative all'agricoltura;

- 7 relative al commercio;
- 33 relative alla manifattura;
- 1 relativa alle professioni;
- 38 relative ai servizi.

Al fine di individuare le ulteriori attività escluse dall'applicazione degli ISA, riportate nell'All. 12 del DM 30.4.2021, sono state utilizzate le informazioni riguardanti i soggetti che:

- hanno applicato gli ISA per il 2019;
- hanno presentato le liquidazioni IVA periodiche (c.d. LIPE) relative al 2019 e 2020;
- sono presenti nell'archivio delle fatture elettroniche del 2019 e 2020.

In particolare sono stati individuati i codici attività per i quali risulta(va) verificata almeno una delle seguenti condizioni:

- oltre metà dei contribuenti, tra quelli che hanno presentato le liquidazioni IVA periodiche, presenta una riduzione dell'ammontare delle operazioni attive del 2020 rispetto a quelle del 2019, superiore al 33%;
- oltre metà dei contribuenti, tra quelli che hanno trasmesso fatture elettroniche, presenta una riduzione dell'ammontare delle operazioni attive del 2020 rispetto a quelle del 2019, superiore al 33%.

Si rammenta che al sussistere della nuova causa di esclusione dagli ISA:

- va comunque compilato il modello dati ISA, per la sola acquisizione dati;
- va indicato a rigo RF1 / RG1 / RE1 del mod. REDDITI 2021 il codice "17".

Es: La Rossi srl, esercente attività alberghiera (ISA BG44U – codice attività 55.10.00):

- è esclusa dall'applicazione degli Indici in quanto rientrante nelle ulteriori attività escluse dall'applicazione degli ISA 2021;
- indica il codice di esclusione "17" a rigo RF1 del mod. REDDITI 2021 SC.

RF1	Codice attività	¹	55.10.00	ISA cause di esclusione	² 17
------------	-----------------	--------------	-----------------	-------------------------	------------------------

Multiattività:

I contribuenti che esercitano 2 o più attività d'impresa che non rientrano nello stesso ISA, qualora l'importo complessivo dei ricavi dichiarati delle attività secondarie considerate negli ISA superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati, pur non applicando l'ISA, sono tenuti:

- alla compilazione del relativo modello,
- alla compilazione del prospetto multiattività.

Nel prospetto occorre indicare:

- rigo 1, il codice ISA e il totale dei ricavi derivanti dalle attività rientranti nell'ISA afferente l'attività prevalente;
- rigo 2, il codice attività e i relativi ricavi, derivanti dall'attività secondaria.
 - L'attività secondaria è quella associata al maggior ammontare dei ricavi derivanti dalla attività che non è compresa nell'ISA per cui si presenta il modello;
- rigo 3, i ricavi derivanti dalle attività per le quali si percepiscono aggi o ricavi fissi, al netto del prezzo corrisposto al fornitore;
- rigo 4, i ricavi derivanti da attività non indicate nei rigi precedenti.

Per attività soggetta ad aggio o ricavo fisso si intende, per esempio:

- degli aggi conseguiti dai rivenditori di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, indipendentemente dal regime di contabilità adottato;
- dei ricavi derivanti dalla gestione di ricevitorie; dalla vendita di schede e ricariche telefoniche, schede e ricariche prepagate per la visione di programmi pay per view, abbonamenti, biglietti e tessere per i mezzi pubblici, viacard, tessere e biglietti per parcheggi; dalla gestione di concessionarie superenalotto, lotto;
- dei ricavi conseguiti per la vendita dei carburanti e dai rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici anche su supporti audiovideomagnetici.

Con un esempio, vediamo di capire il comportamento da adottare nella compilazione del prospetto multiattività e quale modello utilizzare:

- Ricavi derivanti dall'attività X (ISA BM01U) 250.000 (25%)
- Ricavi derivanti dall'attività Y (ISA BM02U) 650.000 (65%)
- Ricavi derivanti dall'attività Z (ISA BD02U) 100.000 (10%)
- Totale ricavi 1.000.000.

Supponiamo che per le precedenti attività non sono stati percepiti aggi.

Il contribuente, in tale ipotesi, compila il modello ISA BM02U, con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata.

Nel prospetto Imprese multiattività indica:

- al rigo 1, il codice dell'ISA "BM02U" e i ricavi pari a 650.000;
- al rigo 2 il codice attività afferente all'attività X (47.11.50) e i ricavi pari a 250.000;
- al rigo 4, i ricavi pari a 100.000 afferenti all'attività Z (10.85.05)

«Sanatoria» codice attività:

Se il contribuente non ha comunicato la variazione del codice attività o lo ha fatto in modo errato può indicare il corretto codice attività nel modello REDDITI 2021 e presentare la dichiarazione di variazione dati all'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione del modello REDDITI 2021; in questo caso non si applicano le sanzioni (RM 112/E/2001).

Non è necessario presentare la dichiarazione di variazione dati in caso di modifica dell'attività prevalente in relazione a codici attività già comunicati all'Amministrazione finanziaria; è sufficiente, in tal caso, che il codice dell'attività divenuta prevalente sia indicato nel modello ISA, nel quadro contabile della dichiarazione dei redditi (RE, RF, RG); nel quadro VA della dichiarazione IVA.

Modalità compilativa dei modelli

Vediamo alcune precisazioni circa la modalità compilativa dei modelli, seguendo le istruzioni (parte generale) degli ISA. Le stesse ricordano che:

- i dati contabili contenuti nei quadri destinati all’indicazione dei dati strutturali sono comunicati (se non diversamente specificato nelle istruzioni dell’ISA applicabile) senza considerare eventuali variazioni fiscali derivanti dall’applicazione di disposizioni tributarie (valori civilistici);
- Viceversa, i dati contabili da indicare nel quadro F e H sono forniti tenendo conto delle eventuali variazioni fiscali determinate dall’applicazione di disposizioni tributarie (se non diversamente specificato nelle istruzioni dell’ISA applicabile), quali ad esempio autovetture, manutenzioni, interessi passivi, ecc.;
- il riferimento alle spese “sostenute”, deve intendersi come un rinvio al criterio di imputazione dei costi previsto per la specifica categoria di reddito. Ricordiamo che alcuni ISA contengono sia il quadro contabile F (attività d’impresa) sia il quadro G (attività di lavoro autonomo), dove le modalità di quantificazione delle componenti positive e negative seguono principi diversi (competenza o cassa);
- la quota dei redditi derivanti dall’utilizzo di opere dell’ingegno, da brevetti industriali, da marchi d’impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule, ovvero, l’ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui sopra soggetti a parziale imponibilità dovranno essere indicate nel rigo F05 del quadro F;
- il reddito (o la perdita) d’impresa del quadro F degli ISA deve coincidere con il reddito d’impresa lordo (o la perdita), indicato nei righi dei quadri RF e RG del modello REDDITI;
- la quota dei redditi derivanti dall’utilizzo di opere dell’ingegno, da brevetti industriali, da marchi d’impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, ovvero, l’ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al co. 39 dell’art. 1 della L. 190/2014, che non concorrono a formare il reddito, in base a quanto previsto dall’art. 1, co. da 37 a 45, della L. 190/2014 (Patent box) devono essere indicate in maniera indistinta all’interno del quadro F. Ad esempio, l’ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell’art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non concorrono a formare il reddito, dovranno essere incluse tra quelle assoggettate a tassazione e indicate nel rigo F05 del quadro F;

Ulteriori dati per le elaborazioni

Come lo scorso anno, c'è necessità di acquisire i files XML messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate che contengono alcuni dati influenti sui calcoli e riferiti agli otto anni precedenti. Le modalità di acquisizione degli ulteriori dati non sono variate e la stessa può essere effettuata in modalità:

1. Individuale:

- a) Da parte del contribuente abilitato in fisco on line
- b) Da parte dell'intermediario delegato a consultare il cassetto fiscale

2. Massiva:

- Con apposita istanza da presentare da parte dell'intermediario già delegato o da delegare

Modalità di richiesta e acquisizione massiva degli ulteriori dati necessari per il calcolo degli ISA da parte degli intermediari:

1. Intermediari già delegati alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente Il delegato trasmette un file su SW dell'Agenzia o SW «privato» con l'elenco dei contribuenti di cui risulta già essere delegato alla consultazione del cassetto fiscale. È necessario che la delega sia valida alla data di invio del file;
2. Intermediario senza delega alla consultazione del cassetto fiscale. Egli:
 - Acquisisce le deleghe cartacee o elettroniche (queste con firma digitale) e il documento di identità del delegante Da conservare per 10 anni
 - Trasmette il file contenente l'elenco dei deleganti

L'Approfondimento – 3

I rimborsi spese nell'ambito dell'attività professionale

di Federico Camani

PREMESSA

Nell'esercizio della propria attività e, più specificatamente, all'interno di una prestazione di servizi, il professionista può o, in taluni casi, deve tener conto dell'addebito dei rimborsi spese al cliente.

I rimborsi spese possono o meno rilevare ai fini IVA e IRPEF, a seconda che si tratti di anticipazioni in nome e per conto o di semplici rimborsi spese per, ad esempio, prestazioni di vitto e alloggio o costi di carburante sostenuti dal professionista nell'espletamento dell'incarico a lui conferitogli. In tal senso, per quanto concerne le anticipazioni in nome e per conto è opportuno ricollegarsi al mandato con rappresentanza mentre, per quanto riguarda il riaddebito delle spese generali, è opportuno rifarsi al mandato senza rappresentanza.

Tali tipologie di spese possono essere riaddebitate anche nei confronti di altri professionisti, nell'esercizio in comune di una attività professionale, con riferimento all'attività svolta nell'ambito di uno studio professionale e all'uso in comune dei locali adibiti all'attività medesima. A seconda dell'iscrizione alle varie casse di previdenza privata, il riaddebito delle spese sostenute dall'unico professionista può rilevare o meno anche ai fini dell'applicazione del contributo integrativo, fissato per i commercialisti e gli esperti contabili, nella misura del 4%.

Analizziamo, in questo intervento, le varie tipologie di rimborsi spese e la loro rilevanza ai fini IVA e IRPEF, i riaddebiti di spese tra professionisti e la loro rilevanza anche ai fini del contributo previdenziale integrativo dovuto alle casse di previdenza private.

LE ANTICIPAZIONI IN NOME E PER CONTO E I RIMBORSI SPESE

I rimborsi spese collegati all'attività professionale svolta possono essere distinti in due sottocategorie:

- le anticipazioni pagate in nome e per conto del cliente;

- i rimborsi spese (p.e. il trasporto), analiticamente addebitati al cliente.

Quanto alla prima sottocategoria, le anticipazioni effettuate in nome e per conto del cliente traggono la loro origine da:

- pagamenti anticipati di spese in nome e per conto del cliente;
- acquisti di marche da bollo, diritti camerali, diritti di procedura nell'ambito delle controversie civili;
- anticipazioni di imposte, tasse di concessione governativa e altri tributi come, ad esempio, le imposte di registro dovute per la registrazione degli atti patrimoniali.

Di seguito, una esemplificazione.

I rimborsi spese da addebitare al cliente	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Anticipazioni effettuate in nome e per conto del cliente	Rimborsi spese assimilate ai compensi
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mandato con rappresentanza	Mandato senza rappresentanza

Le suddette anticipazioni confluirebbero all'interno della disciplina del mandato con rappresentanza di cui all'articolo 1704, C.c. e all'interno della disciplina IVA contenuta nel D.P.R. 633/72, di cui all'articolo 15. Da una parte, il conferimento di un mandato con rappresentanza avviene con procura: è il caso, per esempio, delle pratiche telematiche che prevedono un addebito dei diritti di segreteria e dei bolli in capo al professionista delegato a svolgere la pratica, in nome e per conto del cliente (in forza, quindi di una procura). Con essa gli effetti degli atti posti in essere dal mandatario si producono direttamente nella sfera giuridica del mandante, di cui il primo spende il nome. Pertanto, mandato e procura si devono tenere distinti: il primo è un contratto che regola i rapporti interni tra chi conferisce l'incarico e chi lo esplica, il secondo è un atto unilaterale che regola i limiti entro cui il mandatario, nei rapporti con i terzi, può vincolare il mandante. Dall'altra parte, l'articolo 15, D.P.R. 633/72 recita, infatti, che "sono escluse dal computo della base imponibile Iva le somme dovute a titolo di rimborso delle

anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate”.

Dal punto di vista procedimentale, il documento di spesa va intestato al cliente e analiticamente ri-addebitato in fattura da parte del professionista, sulla base delle anticipazioni fatte da quest'ultimo per portare a termine la prestazione di cui è stato incaricato.

Ai fini IVA, le anticipazioni in nome e per conto del cliente sono escluse dal calcolo della base imponibile. Le stesse non sono computate ai fini del calcolo del volume d'affari, né concorrono ai fini della determinazione del reddito imponibile; pertanto, sono escluse anche dal calcolo della eventuale ritenuta d'acconto.

La seconda sottocategoria di rimborsi spese riguarda, invece, le spese generali imponibili IVA ai sensi del D.P.R. 633/72, sostenute dal professionista nell'ambito della sua prestazione. Trattasi di:

- spese generali di studio;
- spese di trasferta;
- somministrazione di alimenti e bevande, nonché spese per prestazioni alberghiere, entrambe sostenute nell'esercizio della sua prestazione.

Tali spese devono essere analiticamente documentate e ri-addebitate a piè di lista oppure a forfait in fattura. Il documento di spesa, in questo caso, è intestato al professionista, il quale registra le spese sostenute e recupera l'IVA assolta, ri-addebitandola in fattura.

A regime, i rimborsi spese sono imponibili IVA con aliquota ordinaria del 22% e soggetti a ritenuta d'acconto con aliquota del 20%, soltanto nel caso in cui il cliente sia un soggetto passivo d'imposta: pertanto, concorrono ai fini della determinazione del volume d'affari IVA e del reddito imponibile ai fini IRPEF. In tal senso, si segnala che le eventuali spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, per le quali il professionista ha detratto un'imposta sul valore aggiunto sulla base di un'aliquota ridotta (p.e. al 10%), devono comunque essere ri-addebitate interamente con aliquota del 22%, in quanto inquadrabili all'interno della nomenclatura generica di “rimborsi spese”.

Quanto alla fattispecie delle spese generali addebitate al cliente, si ricorda che le medesime rientrano all'interno della disciplina del mandato senza rappresentanza. In tal

caso, infatti, il professionista agisce in proprio nome acquistando diritti e assumendo obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi ed escludendo da responsabilità il mandante. Il mandato senza rappresentanza non necessita dell'ausilio della procura, pertanto le spese generali, non essendo anticipate in nome e per conto del cliente, devono essere riaddebitate applicando l'imposta sul valore aggiunto con aliquota del 22%.

Di seguito, una tabella riassuntiva.

Tipologia di spesa	Imponibilità IVA al 22%	Ritenuta d'acconto al 20 %
Compensi per prestazioni	Si	Si*
Contributi a casse previdenziali private a carico del cliente	Si	No
Contributo previdenziale INPS a carico committente	Si	Si*
Rimborsi spese:		
- a piè di lista: spese di viaggio, vitto, alloggio, etc., escluse quelle che non costituiscono costi produttivi per il lavoratore autonomo	Si	Si
- a <i>forfait</i> : diarie, indennità, rimborsi chilometrici, etc.	Si	Si
Spese anticipate in nome e per conto del cliente, adeguatamente documentate	No	No
*quando il committente è un soggetto passivo, che assume il ruolo di debitore d'imposta		

LE SPESE DELLO STUDIO – IL RIADDEBITO AGLI ALTRI PROFESSIONISTI

È sempre meno infrequente avere a che fare con professionisti che appartengono a uno studio associato oppure a un'associazione professionale. Sul punto, si ricorda che:

- l'associazione professionale è riconducibile ad una società semplice, pertanto segue le medesime regole di determinazione del reddito; i professionisti ad essa

iscritti, informazione desumibile dall'atto costitutivo, dichiarano il reddito per trasparenza sulla base della loro quota di partecipazione agli utili o sulla base degli accordi risultanti dall'atto stesso. Il reddito dell'associazione professionale si configura all'interno dei redditi d'impresa;

- lo studio associato si distacca dalla disciplina riservata alle associazioni professionali, in quanto il reddito da esso prodotto è inquadrabile all'interno della disciplina del reddito di lavoro autonomo. Ogni professionista esegue il proprio mandato, in esecuzione di un incarico esclusivo oppure generale dello studio, dichiarando il reddito conseguito all'interno della sfera del reddito di lavoro autonomo. Pertanto, il reddito dello studio associato confluisce interamente all'interno della branca del reddito di lavoro autonomo: ogni professionista dichiara i redditi conseguiti in virtù di mandati esclusivi oppure generali, quest'ultimi sulla base degli accordi presi in sede di costituzione.

Nell'ambito delle associazioni professionali e degli studi associati, può capitare che le spese generali di esercizio, quali spese per energia elettrica, spese per riscaldamento, spese di acquedotto, etc., vengano sostenute da un unico professionista il quale, poi, le riaddebita, pro quota, agli altri professionisti. Tale operazione rientra nel campo del mandato senza rappresentanza, secondo il quale *il riaddebito delle spese presuppone che l'interposizione del mandatario non sia "trasparente", dato che gli effetti delle operazioni compiute da tale soggetto non sono acquisiti direttamente nella sfera giuridica del mandante*"; a seguito, infatti, della "finzione" prevista dall'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, *"le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario"*.

Sul punto, con il principio di diritto n. 7/2020, l'Agenzia delle entrate ha confermato che, ai fini IVA, nel mandato senza rappresentanza il riaddebito delle spese anticipate dal mandatario al mandante assume la stessa natura delle spese sostenute dal mandatario. È interessante ricordare, come precisato anche nel principio di diritto in questione, che nell'ambito del mandato senza rappresentanza si realizza, in ambito IVA, il principio dell'omologazione delle prestazioni rese o ricevute tra il mandante e il mandatario e tra il mandatario e il terzo (e viceversa). Se, come fatto osservare da più parti, il rapporto intercorrente tra il professionista mandatario e gli altri professionisti mandanti è fatto ricondurre al mandato senza rappresentanza, dall'applicazione ai fini IVA della disciplina

di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 633/1972 ne deriva che il regime delle prestazioni ricevute dal mandatario dovrebbe applicarsi anche nell'ambito del rapporto con i mandanti. Pertanto, se le prestazioni di servizi ricevute dal mandatario fossero escluse da IVA, le somme riaddebitate ai mandanti con riferimento alle medesime prestazioni non dovrebbero essere assoggettate a imposta.

Sul punto, la *“Libera Associazione Dottori Commercialisti”* (Ladc) nella Norma di comportamento n. 93, ebbe a suo tempo modo di indicare che il ri-addebito di costi di studio per servizi utilizzati promiscuamente da più esercenti arti e professioni non rientra nel campo applicativo IVA, né concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo. Secondo tale Associazione, infatti, per il professionista intestatario dei contratti, le spese deducibili sono quelle totali di studio meno le note addebitate, e, inoltre, il ri-addebito di spese comuni non andrebbe assoggettato a IVA, in quanto non rappresenta né cessione di beni né prestazioni di servizi.

Tuttavia, con la circolare n. 58/E/2001 l'Agenzia delle Entrate ha espresso un parere contrario. L'interpello proposto da uno studio associato di commercialisti intendeva proporre all'amministrazione finanziaria il tema dei riaddebiti dei costi di esercizio nei confronti degli altri professionisti appartenenti allo studio.

In tal senso l'interpello formulato dallo studio recitava quanto segue:

“Quando più professionisti, senza vincoli associativi, dividono lo stesso studio, si pone il problema della ripartizione delle spese comuni (energia elettrica, telefono etc.). Generalmente accade che uno di essi è intestatario delle forniture dei servizi comuni e lo stesso provvede a ripartire le spese pro quota tra gli altri professionisti. Qual è il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette e indirette di tali rimborsi spese? Tale rimborso va assoggettato all'Iva e considerato un provento diverso ai fini Irpef, come sostiene la dottrina prevalente, ovvero non sconta né l'Iva né l'Irpef, in quanto non rappresenta né una cessione di beni né una prestazione di servizi e quindi è da dedurre dalle spese generali del professionista intestatario delle forniture (diminuzione di costi), come sostenuto dalla Libera associazione dottori commercialisti (Ladc) con la norma di comportamento n. 93?”.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate, di parere contrario a quanto formulato dalla Libera Associazione Dottori Commercialisti, fu la seguente:

“Il riaddebito, da parte di un professionista, delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti non costituiti in associazione professionale, da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata a Iva. Ai fini reddituali, le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano una riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza”.

Di fatto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, i pagamenti di spese comuni allo studio, quali possono essere l'energia elettrica, il gas per riscaldamento, l'acqua potabile, i rifiuti, etc., sostenuti da un unico professionista e riaddebitati pro quota agli altri professionisti, concorrono alla formazione della base imponibile IVA. Sul punto, la Corte di Cassazione si è espressa con un parere favorevole alla risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate precisando che le spese sostenute dall'unico professionista per l'uso in comune dei locali adibiti a studio professionale non possono essere dedotte integralmente ma vanno ripartite tra i “colleghi” mediante l'utilizzo dei riaddebiti. Infine, sulla base della circolare n. 38/E/2010, l'Agenzia delle Entrate ha definito che:

- la somma percepita dal professionista a fronte del riaddebito delle utenze per l'uso in comune dei locali adibiti a studio professionale è irrilevante ai fini IRPEF;
- il costo da quest'ultimo sostenuto non è integralmente deducibile, ma rileva limitatamente alla parte riferibile all'attività svolta (ovvero pro quota all'attività svolta);
- il professionista che paga il riaddebito può dedurlo interamente dal proprio reddito imponibile.

IL CONTRIBUTO INTEGRATIVO SULLE SPESE DI STUDIO

Quanto alle spese generali trattate poc'anzi e sostenute dall'unico professionista per l'uso in comune dei locali adibiti a studio professionale, si pone il problema del calcolo del contributo previdenziale integrativo sulle spese medesime, applicato in funzione dei riaddebiti verso gli altri professionisti.

Per quanto concerne la cassa di previdenza dei dottori commercialisti ed esperti contabili, si rammenta che il contributo integrativo, da applicarsi obbligatoriamente al compenso lordo con un'aliquota del 4%, va applicato a tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari ai fini IVA. La cassa nazionale di riferimento esplicitamente afferma che il volume di affari deve comprendere anche i corrispettivi afferenti alle parcelle emesse tra

professionisti anche a puro titolo di riaddebito di spese. Nel caso di specie, quindi, i riaddebiti di spese per l'utilizzo in comune dei locali adibiti a studio professionale rientrano nel campo di applicazione ai fini IVA e, pertanto, rilevano ai fini del calcolo del contributo integrativo.

Di parere opposto, la cassa di previdenza degli avvocati (c.d. cassa forense), in forza di una pronuncia del tribunale di Milano, ha "sentenziato" che l'applicazione del contributo integrativo rientra tra gli obblighi dei professionisti iscritti alla medesima cassa e va applicato a tutti i compensi rientranti nel volume d'affare ai fini IV, con esclusione dei redditi non riconducibili all'esercizio della professione, in quanto prodotti nell'esercizio di attività che rimangono, rispetto a essa, del tutto estranee. Pertanto, in presenza di uno studio professionale associato tra avvocati, i riaddebiti di spese sostenute per l'utilizzo in comune dei locali adibiti all'esercizio dell'attività forense, non rilevano ai fini della applicazione del contributo integrativo con aliquota del 4%.

Le prossime scadenze



20 maggio 2021

ENASARCO – VERSAMENTO CONTRIBUTI

Termine di versamento dei contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2021.

10 giugno 2021

CONSERVAZIONE FATTURE ELETTRONICHE

Termine per la conservazione delle fatture elettroniche 2021.

IMPOSTE DIRETTE – REDDITI 2020PF

Redditi 2020 PF - Termine di presentazione telematica del modello Redditi 2020 per gli eredi delle persone decedute dal 1.08.2020 al 10.12.2020.
