



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Pagamenti tracciati per la detrazione IRPEF del 19%
- La rivalutazione dei beni d'impresa nel 2021
- L'imputazione dei redditi da locazione breve nei modelli dichiarativi
- Beni esteri nel modello REDDITI 2021 – prima parte
- Il credito d'imposta dei beni strumentali nel modello REDDITI

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	10
Pagamenti tracciabili per la detrazione IRPEF del 19%.....	10
La rivalutazione dei beni d'impresa nel 2021	12
L'Approfondimento – 1	15
L'imputazione dei redditi da locazione breve nei modelli dichiarativi.....	15
L'Approfondimento – 2	30
Beni esteri nel modello REDDITI 2021 – prima parte.....	30
L'Approfondimento – 3	45
Il credito d'imposta dei beni strumentali nel modello REDDITI.....	45

*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



IOSS dal 01.07.2021	IL SOLE 24 ORE 14.06.2021	Dal 1.07.2021 entra in vigore il regime speciale loss (Import One Stop Shop) per dichiarare e versare Iva su beni importati di valore inferiore a € 150.
IMU e TARI ridotte per pensionati non residenti	ITALIA OGGI 15.06.2021	Il Dipartimento delle finanze, attraverso la risoluzione 11.06.2021, n. 5/DF ha fornito chiarimenti sulla corretta applicazione delle agevolazioni previste dall'art. 1, c. 48 L. 178/2020.
Aggiornamento del modello Iva 2021	IL SOLE 24 ORE 15.06.2021	L'Agenzia delle Entrate, al fine di recepire l'innalzamento a 2 milioni di euro previsto dal Decreto Sostegni-bis in merito ai crediti e contributi compensabili/rimborsabili, ha aggiornato i software di compilazione e controllo della dichiarazione Iva 2021, per il 2020.
Rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni non quotate	IL SOLE 24 ORE 16.06.2021	L'asseverazione delle perizie e il pagamento della prima o unica rata di affrancamento di valore dei terreni e delle partecipazioni non quotate, deve essere presentata entro il 30.06.2021.
Niente fattura con l'ingresso in Oss e loss	IL SOLE 24 ORE 16.06.2021	Con il cambio della regolamentazione dell'e-commerce sono stati previsti nuovi adempimenti e si generalizza il ricorso ai regimi speciali Oss (One stop shop) ed loss (Import one stop shop).
Superbonus e requisiti acustici	IL SOLE 24 ORE 16.06.2021	Per poter accedere al superbonus 110% è necessario, oltre che rispettare i vincoli legislativi in ambito edilizio, energetico e della sicurezza, anche quelli previsti in ambito acustico.
Cessione bonus edilizi	ITALIA OGGI 16.06.2021	L'Agenzia delle Entrate ha aggiornato il software per poter indicare le quote di detrazioni spettanti non ancora utilizzate. Le restanti quote potranno essere cedute ma la comunicazione deve avvenire entro il 16.03.2022.

Nuovo redditometro	ITALIA OGGI 16.06.2021	L'ufficio potrà procedere all'accertamento sintetico ai sensi dell'art. 38, cc. 4-8 Dpr 600/1973 se il reddito complessivo accertabile a carico del contribuente supera di almeno 1/5 quello dichiarato per l'annualità oggetto di verifica.
E-commerce scelta vincolante sui regimi Iva	IL SOLE ORE 17.06.2021	Con il recepimento della direttiva e-commerce vengono influenzate anche le prestazioni di servizio realizzate da un'impresa nazionale nei confronti di consumatori finali residenti in altri Stati membri.
Proroga versamenti soggetti ISA	ITALIA OGGI 18.06.2021	Il MEF sta predisponendo il decreto per confermare il rinvio delle scadenze fiscali del 30.06.2021 al 20.07.2021 per i soggetti Iva e i contribuenti forfettari, con la maggiorazione dello 0,40% al 20.8.2021.
Proroga notifica cartelle esattoriali	IL SOLE 24 ORE 18.06.2021	Sta per essere emanata, da parte del Governo, la proroga della sospensione della notifica delle nuove cartelle esattoriali (attualmente in scadenza il 30.06.2021).
Cessione rate residue dei crediti d'imposta	ITALIA OGGI 18.06.2021	L'Agenzia delle Entrate consente di cedere le rate residue dei crediti d'imposta concessi per i bonus edilizi. In questo modo, i contribuenti hanno la possibilità di cedere le rate residue relative alle spese sostenute nel 2020 per interventi che danno accesso alle detrazioni fiscali per le opere edilizie, compreso il superbonus.
Bonus vacanze	ITALIA OGGI 18.06.2021	L'Agenzia delle Entrate, nell'aggiornare la guida sul bonus vacanze, ha ricordato che coloro che lo hanno richiesto dal 1.07 al 31.12.2020 hanno tempo per utilizzarlo fino al 31.12.2021.
Canoni di affitto non percepiti nella dichiarazione dei redditi	ITALIA OGGI 19.06.2021	Il Decreto Sostegni, art. 6-septies, concede dal 1.01.2020 di non tassare i canoni di locazione non riscossi senza attendere la conclusione del procedimento di convalida di sfratto per morosità del conduttore, ma tramite la mancata percezione attraverso l'intimazione di sfratto o l'ingiunzione di pagamento. Si segnala tuttavia che i modelli dichiarativi non sono aggiornati.

L'Agenzia interpreta



Credito d'imposta per investimenti Industria 4.0	INTERPELLO N. 394 DEL 08/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che per usufruire del bonus investimenti 4.0, occorre l'interconnessione del bene strumentale.
Detrazione 50% per nuova costruzione	INTERPELLO N. 389 DEL 03/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, riconosce comunque la detrazione prevista dall'art. 16 bis del Tuir in relazione a un intervento su un immobile danneggiato dal sisma, nonostante il titolo abilitativo riguardava un intervento classificato come nuova costruzione.
Contributo doppio per associazione sportiva senza calo di fatturato	INTERPELLO N. 405 DEL 15/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che un'associazione sportiva dilettantistica non deve restituire la seconda somma ricevuta con il decreto Ristori, anche se non ha subito alcun calo di fatturato, se ha sede nel territorio di un comune colpito da evento calamitoso.
Conversione del sisma bonus in superbonus 110%	INTERPELLO N. 410 DEL 16/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta afferma che è possibile convertire in superbonus 110% una procedura avviata seguendo il modello del "vecchio" sismabonus. È necessario tuttavia che venga presentata l'attestazione di congruità delle spese entro la fine dei lavori.
Bollo e carta di moneta elettronica	INTERPELLO N. 412 DEL 16/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'imposta di bollo di 16 euro da riconoscere sui contratti dei conti di moneta elettronica, come le carte virtuali su smartphone, è dovuta solo in caso d'uso.
Bonus acqua potabile	PROVVEDIMENTO N. 153000 DEL 16/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento ha enunciato i criteri e i modi di fruizione del "bonus acqua potabile". Esso consiste in un credito d'imposta del 50% delle spese sostenute tra il 1.01.2021 e il 31.12.2022 per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione e

		raffreddamento e/o addizione di anidride carbonica alimentare.
Costituzione di una newco unipersonale	INTERPELLO N. 407 DEL 16/06/2021	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che costituire una newco unipersonale, attribuendo all’amministratore-socio unico un compenso variabile in base agli utili della società e soggetto al beneficio fiscale “impatriati”, può essere considerata una fattispecie di abuso del diritto.
Fondazione estera qualificata come Onlus	INTERPELLO N. 406 DEL 16/06/2021	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che in merito alle erogazioni liberali, gli enti non profit stranieri, se hanno qualifica di Onlus, accedono alle agevolazioni fiscali previste dal Cts.
Contributo Covid in esenzione	INTERPELLO N. 411 DEL 16/06/2021	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il contributo erogato a un teatro a causa delle chiusure dovute all'emergenza Covid, è esente nonostante sia stanziato con risorse del fondo sviluppo e coesione e del fondo unico dello spettacolo.
Rivalutazione beni d’impresa e affitto di azienda	CIRCOLARE N. 14/E/2017	L’Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha affermato che l’affittuario può effettuare la rivalutazione dei beni se nel contratto di affitto di azienda è stato stabilito che deve mantenere in efficienza i beni ricevuti e per questo motivo può dedurre i relativi ammortamenti.
Tobin tax	INTERPELLO N. 417 DEL 16/06/2021	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non si applica la Tobin tax nel caso di un conferimento di partecipazioni di una società a un’altra società che già detiene il controllo della conferita.
Sistema tessera sanitaria	INTERPELLO N. 416 DEL 18/06/2021	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le strutture non autorizzate e non accreditate al SSN che durante la pandemia hanno ricevuto l’autorizzazione dalle regioni per effettuare test diagnostici per contrastare il virus, non hanno l’obbligo di trasmettere al sistema tessera sanitaria i dati delle spese sostenute dai pazienti.

Il Giudice ha sentenziato



Assegno mantenimento deducibile	C.T.R ROMA N. 2122/2021	La Commissione Tributaria Regionale di Roma ha affermato che è deducibile l'importo riconosciuto all'ex coniuge a titolo di assegno di mantenimento, nonostante l'importo sia stato poi girato tramite bonifico sul conto corrente del figlio. In questo modo si evita che l'importo rientri nel pignoramento effettuato sui conti correnti dell'ex coniuge per debiti erariali.
Richiesta documenti del Fisco	CORTE DI CASSAZIONE N. 16757/2021	La Cassazione, ha stabilito che il contribuente non può opporre all'accertamento i documenti chiesti nel questionario e non inviati a causa della pausa estiva.
Presunzione legale delle società di comodo	CORTE DI CASSAZIONE N. 16697/2021	La Cassazione ha precisato che per poter evitare la disciplina delle società di comodo non basta dimostrare che la non operatività è riconducibile alla mancata accettazione della richiesta di finanziamenti o contributi pubblici che non hanno permesso il proseguimento dell'attività.
Accertamento degli investimenti all'estero	CORTE DI CASSAZIONE N. 16701/2021	La Cassazione ha stabilito che se un soggetto residente in Italia non ha dichiarato redditi di fonte estera accreditati su conti correnti all'estero, l'Agenzia delle Entrate è legittimata ai fini dell'accertamento, a presumere che tali redditi si siano tramutati in investimenti esteri e che quindi sia ammessa la presunzione di fruttuosità degli stessi.
Assegni post datati per autonomi	CORTE DI CASSAZIONE N. 16711/2021	La Cassazione ha precisato che il professionista ha la possibilità di dedurre i costi delle fatture ricevute solo quando l'assegno postdatato è effettivamente pagato.

<p>Fallimento e deducibilità delle perdite</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 15218/2021</p>	<p>La Cassazione ha stabilito che nel caso in cui il debitore fallisce, la società creditrice ha la possibilità di portare in deduzione le perdite su crediti dalla data della sentenza che dichiara l'insolvenza del debitore fino al periodo d'imposta nel quale si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio secondo la corretta applicazione dei principi contabili.</p>
<p>Inefficacia del pagamento dei debiti tributari</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 16958/2021</p>	<p>La Cassazione ha stabilito che dopo la dichiarazione di fallimento, i pagamenti eseguiti dal fallito sono inefficaci, anche se eseguiti con compensazione.</p>
<p>Omesso versamento delle imposte e prova dell'impossibilità a versare</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 17027/2021</p>	<p>La Cassazione ha sancito che non è sanzionabile l'impresa che omette di versare l'imposta per cause non prevedibili e di aver comunque provato ad evitare l'inadempimento.</p>
<p>Rettifiche rimanenze iniziali</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 17312/2021</p>	<p>La Cassazione ritiene che nonostante le rimanenze finali dell'anno precedente non sono state accertate, la rettifica delle rimanenze iniziali è legittima.</p>
<p>Studi di settore non utilizzabili</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 17303/2021</p>	<p>La Cassazione non ritiene utilizzabili dal Fisco gli studi di settore se i soci dell'azienda alla quale si contesta la condotta antieconomica sono inquadrati come dipendenti e amministratori.</p>
<p>Rendita vitalizia per cessione di immobile senza prezzo-valore</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 16230/2021</p>	<p>La Cassazione ha affermato che il principio del prezzo-valore non si deve applicare al contratto con il quale si costituisce una rendita vitalizia a fronte della cessione di un bene immobile.</p>
<p>Detrazione interessi mutuo familiare</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 16984/2021</p>	<p>La Cassazione riconosce, a condizione che il familiare abbia preso la residenza entro 6 mesi dalla fine dei lavori, la detrazione sugli interessi del mutuo concesso per la ristrutturazione dell'abitazione principale dello stesso.</p>

In breve

Pagamenti tracciabili per la detrazione IRPEF del 19%

di Francesco Costa

Tra le principali novità introdotte nei modelli 730/2021 e Redditi 2021 riguarda la disposizione contenuta nel comma 679 dell'art. 1 della L. 160/2019 che ha previsto l'obbligo di eseguire il pagamento di alcune spese con modalità tracciabili per beneficiare della detrazione fiscale.

La disposizione introdotta dal 1° gennaio 2020 stabilisce che la detrazione IRPEF del 19% (sono escluse le detrazioni con percentuali diverse) degli oneri indicati nell'art. 15 del TUIR e in altre disposizioni normative spetta solo per i pagamenti avvenuti con: bonifico bancario o postale, altri sistemi di pagamento diversi dal pagamento in contante previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 241/2017 come ad esempio carte di debito, carte di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

Nell'identificazione di "altri mezzi di pagamento" si intendono quelli che garantiscano la tracciabilità e l'identificazione del suo autore al fine di permettere efficaci controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Nelle istruzioni del modello 730/2021 viene precisato che il contribuente può dimostrare il pagamento tracciabile mediante prova cartacea della transazione/pagamento con ricevuta bancomat, estratto conto, copia bollettino postale o MAV e dei pagamenti con PagoPA. In mancanza l'utilizzo del mezzo di pagamento tracciabile può essere documentato mediante l'annotazione in fattura, ricevuta fiscale o documento commerciale, da parte del percettore delle somme che cede il bene o effettua la prestazione di servizio.

Si ricorda che non rientrano tra gli altri mezzi di pagamento tracciabili:

- i circuiti di credito commerciale attraverso cui avvengono scambi di beni e servizi e che non utilizzano nessun dei sistemi di pagamento elencati nell'art. 23 del D.Lgs. 241/97 (risposta ad interpello AdE 11 giugno 2020 n. 180);
- i software realizzati allo scopo di rendere tracciabili i pagamenti eseguiti in contanti dai clienti, ad esempio perché non possiedono un conto corrente bancario, seppur detto sistema permetta di identificare i contribuenti (risposta interpello AdE 5 agosto 2020 n. 247)

Gli oneri possono essere pagati tramite un'applicazione di pagamento via smartphone così come precisato nella risposta all'interpello Agenzia delle Entrate 29 luglio 2020 n. 230. Con tale modalità oltre al documento fiscale che attesta l'onere sostenuto è necessario possedere l'estratto del conto corrente su cui l'applicazione si appoggia e se dall'estratto conto non emergono le informazioni sul beneficiario del pagamento anche la copia delle ricevute dei pagamenti presenti nell'app.

L'obbligo di tracciabilità previsto dall'art. 1 comma 679 della L. 160/2019 si ritiene soddisfatto se il contribuente è intestatario del documento di spesa anche se il pagamento viene utilizzata la carta di credito di un altro soggetto (coniuge o figlio) a condizione che la spesa sia effettivamente sostenuta dallo stesso (risposte ad interpello Agenzia Entrate 19 ottobre 2020 n. 484 e 2 ottobre 2020 n. 431).

Non è obbligatoria la tracciabilità dei pagamenti per le spese sostenute in merito a:

- l'acquisto di medicinali;
- l'acquisto di dispositivi medici;
- prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche;
- prestazioni sanitarie rese da strutture private accreditate al SSN, rileva la qualifica della struttura e non il tipo di prestazione fornita in accreditamento o meno (risposta interpello 5 marzo 2021 n. 158).

La rivalutazione dei beni d'impresa nel 2021

di Alberto De Stefani

Durante la conversione del Decreto Sostegni è stata estesa anche al 2021 la possibilità di rivalutare i beni d'impresa. Originariamente, tale disciplina doveva riguardare esclusivamente il bilancio 2020, considerando i beni al 31.12.2019, per le imprese che adottano i principi contabili.

Il comma 4-bis ha integrato l'articolo 110 DL. 104/2020 e in questo modo la rivalutazione dei beni d'impresa si può applicare anche all'esercizio 2021 senza però la possibilità di esercitare l'opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti in seguito all'applicazione dell'aliquota del 3%.

Con questa precisazione, le imprese che dovranno chiudere il bilancio 2021, potranno aggiornare il valore iscritto nel registro dei beni ammortizzabili, ai fini civili, senza però modificare il valore fiscale. Inoltre, non potranno essere rivalutati beni già oggetto di rivalutazione nel bilancio 2020. In poche parole, le imprese che decidono di beneficiare della rivalutazione dei beni avranno dei riscontri solo in termini civilistici e non fiscali.

Da un punto di vista contabile sarà possibile, come di consueto, procedere con la rivalutazione del singolo bene e non dell'intero blocco della categoria dei beni omogenei.

Se l'impresa decide comunque di farsi riconoscere ai fini fiscali i maggiori valori attribuiti ai beni anche con riguardo al 2021, può in ogni caso fare riferimento al regime di rivalutazione ordinario previsto dall'articolo 1, commi 696-704 della L. 160/2019. Questo grazie all'articolo 12-ter del DL. 23/2020 in quanto, con questo tipo di rivalutazione, è possibile aggiornare i valori negli esercizi 2020, 2021 e 2022.

Con questo sistema però, dopo aver effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva, il riconoscimento fiscale diventa un obbligo. Le aliquote per calcolare l'imposta sostitutiva sono pari al 12% per beni mobili e immobili ammortizzabili e al 10% per i beni non ammortizzabili. È bene precisare che il riconoscimento fiscale del maggior valore andrà evidenziato a partire dal terzo esercizio successivo dal momento della rivalutazione.

Diversamente, la rivalutazione decorrerà dal quarto esercizio successivo se si verifica una plus/minusvalenza in seguito a:

- Una cessione a titolo oneroso;
- Assegnazione ai soci;
- Beni destinati a finalità estranee all'esercizio dall'impresa
- Consumo personale o familiare dell'imprenditore.

Rispetto alla rivalutazione introdotta dal Decreto Sostegni, in questa situazione occorre procedere a rivalutare l'intera categoria a cui il bene appartiene tramite l'applicazione di un unico criterio di rivalutazione (valore d'uso o valore di mercato) all'interno del medesimo raggruppamento di beni. Tale precisazione è stata fornita dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 14/2017.

L'articolo 6-bis DL. 23/2020 ha introdotto inoltre la possibilità di procedere alla rivalutazione contabile e fiscale gratuita dei beni per il biennio 2020-2021 per gli operatori del settore alberghiero e termale. Considerando che la rivalutazione vale ai fini fiscali senza versare nessuna imposta, i nuovi valori iscritti in bilancio rilevano automaticamente ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

Nel Documento Interpretativo n. 7 OIC si legge che nel momento in cui si effettua la rivalutazione, le regole si possono applicare a tutti i regimi, con la possibilità di determinare il valore del bene valutando l'opzione tra il valore d'uso o il valore di mercato.

Come stabilito dall'articolo 11, comma 2, L. 342/2000, a prescindere dal metodo applicato, il valore economico del cespite che risulta dalla rivalutazione, sarà soggetto al limite corrispondente ai *“valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri”*.

Per contabilizzare la rivalutazione, è possibile optare per tre differenti metodologie: la rivalutazione del costo storico, la riduzione del fondo ammortamento o la rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento, avendo cura di indicare in Nota integrativa la procedura scelta, i criteri adottati, il costo storico del bene oggetto di rivalutazione ed eventuali altri rivalutazioni effettuate precedentemente.

Infine, nel momento in cui si effettua la rivalutazione, l'organo amministrativo e l'organo di controllo, se previsto, devono obbligatoriamente fornire informazioni nelle relazioni di

competenza indicando il criterio seguito per rivalutare i beni e dichiarare che il valore rivalutato iscritto in bilancio non superi il valore attribuibile ai beni con riguardo alla loro consistenza, capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa.

L'Approfondimento – 1

L'imputazione dei redditi da locazione breve nei modelli dichiarativi

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Da qualche anno le locazioni brevi sono disciplinate dall'art. 4 del DL n. 50/2017, successivamente convertito in Legge n. 91 del 24.6.2017. Una norma in base alla quale sono considerate ***“locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”***.

In questa breve disamina non ci soffermeremo sugli aspetti formali e sui tratti salienti dei contratti di breve durata, ma focalizzeremo la nostra attenzione solo sulle modalità di indicazione del reddito di locazione breve nel modello 730-2021 e nel modello Unico PF 2021.

IL REGIME FISCALE DELLE LOCAZIONI BREVI

Sotto un profilo prettamente fiscale i redditi di natura fondiaria percepiti dalle persone fisiche possono essere assoggettati alternativamente a:

- tassazione IRPEF ordinaria;
- tassazione in base al regime della cedolare secca.

A tal riguardo, evidenziamo che se il contribuente opta per la tassazione ordinaria, a norma dell'art. 37 del TUIR, i redditi fondiari derivanti dalla locazione a terzi di

fabbricati o porzioni di fabbricato¹ sono determinati prendendo a riferimento il maggior importo tra:

- il canone di locazione risultante dal contratto, ridotto forfetariamente del:
 - ✓ 5% per la generalità dei fabbricati;
 - ✓ del 25% per i fabbricati ubicati a Venezia centro, isole Giudecca, Murano e Burano;
 - ✓ del 35% per gli immobili di interesse storico o artistico, salvo opzione per la cedolare secca;
- la rendita catastale iscritta in catasto, rivalutata.

Viceversa, in caso di scelta per il regime della cedolare secca, a norma dell'art. 3 del Dlgs n. 23/2011 il contribuente assoggetterà, in luogo dell'IRPEF e delle addizionali, l'intero canone di locazione percepito ad una imposta sostitutiva del 21%. Tuttavia, per i contratti di locazione a canone concordato l'aliquota è ridotta al 10%.

Sul punto si precisa, però, che la stipulazione dei contratti concordati è consentita solo per finalità abitative. Pertanto, i contratti stipulati per finalità turistiche non potranno mai assumere la qualifica di contratti concordati con conseguente impossibilità di applicare l'aliquota del 10%.

Evidenziamo, inoltre, che optare per la cedolare secca comporta anche:

- l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo, dovute sia in sede di registrazione del contratto, che in caso di risoluzioni o successive proroghe dello stesso contratto;
- che i locatori rinunciano per tutta la durata dell'opzione agli aggiornamenti del canone di locazione (adeguamenti ISTAT) e alle riduzioni forfetarie previste in caso di scelta per la tassazione ordinaria.

Ricordiamo, infine, che possono scegliere il regime della cedolare secca solo le persone fisiche:

- proprietarie di un immobile o titolari di un diritto reale di godimento (ad esempio usufrutto), appartenente alle categorie catastali da A1 a A11, con

¹ Si fa riferimento alle locazioni che riguardano: fabbricati di civile abitazione o commerciali, industriali, artigianali ecc..

esclusione di A10 – uffici o studi privati, comprese le pertinenze, concesso in locazione per uso abitativo;

- che non affittano l’immobile nell’esercizio di attività d’impresa o di arti e professioni.

LE ISTRUZIONI MINISTERIALI

Dalla lettura delle istruzioni ministeriali dei modelli dichiarativi per il periodo d’imposta 2020 si evince che:

- per ciascun immobile posseduto, il contribuente deve utilizzare un distinto rigo del quadro dei redditi da fabbricati;
- se nel corso del 2020 è variato l’utilizzo dell’immobile, occorre compilare un rigo per ogni “**situazione diversa**”, barrando la casella “**continuazione**”;
- se l’immobile è stato parzialmente locato, i giorni in cui si è verificata la contemporanea locazione di porzioni dell’immobile vanno contati una sola volta;
- in presenza di più contratti per locazioni brevi è necessario aggregare i dati con riferimento a ciascun immobile sommando gli importi. Alternativamente, è possibile riportare analiticamente i dati nel quadro B del modello 730 o nel quadro RB del modello unico per singolo contratto;
- se il periodo di locazione risulta a cavallo tra due anni si deve indicare solo il periodo dell’anno e il canone di competenza relativo all’anno oggetto di dichiarazione. In altre parole, si deve operare seguendo l’esempio presente nelle istruzioni ministeriali che riportiamo di seguito.

“Esempio

Il 30 ottobre 2020 è stipulato un contratto di locazione breve con periodo di soggiorno dal 24 dicembre 2020 al 7 gennaio 2021 ed opzione in sede di dichiarazione per la cedolare secca.

L’ammontare totale del corrispettivo lordo è 980 euro.

Giorni totali di locazione: 14

Giorni di locazione nel 2020: 8

**Nella colonna 6 va indicato il risultato della seguente operazione:
(980:14) x 8 = 560”.**

L’INDICAZIONE DEI REDDITI DI LOCAZIONE BREVE NEI MODELLI DICHIARATIVI

Al fine di una migliore comprensione proponiamo la seguente esemplificazione.

Esempio 1

Un contribuente proprietario di un immobile, ubicato a Venezia centro storico, con rendita catastale di € 500, stipula nel mese di luglio 2020 un primo contratto di locazione breve della durata di 10 giorni, incassando € 1.000, ed un secondo contratto della durata di 15 giorni, incassando € 1.500.

Per il restante periodo del 2020 l’immobile rimane sfitto.

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 730 – ASSOGGETTANDO L’IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A IRPEF

QUADRO B - Redditi dei fabbricati e altri dati

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

1	RENDITA	2 UTILIZZO	3 POSSESSO		5 CODICE CANONE	6 CANONE DI LOCAZIONE	7 CASI PARTICOLARI	8 CONTINUAZIONE (stesso immobile rigo precedente)	9 CODICE COMUNE	11 CEDOLARE SECCA	12 CASI PARTICOLARI IMU	13 STATO DI EMERGENZA
			GIORNI	%								
B1	500,00	2	181	100,00		,00	<input type="checkbox"/>	L736				
B2	500,00	3	25	100,00	2	1.875,00	<input checked="" type="checkbox"/>					
B3	500,00	2	159	100,00		,00	<input checked="" type="checkbox"/>					

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO PF2020 – ASSOGGETTANDO L’IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A IRPEF

**QUADRO RB
REDDITI DEI
FABBRICATI
E ALTRI DATI**

**Sezione I
Redditi dei fabbricati**

Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL

La rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare

1	Rendita catastale non rivalutata	2 Utilizzo	3 giorni	4 Possesso percentuale	5 Codice canone	6 Canone di locazione	7 Casi particolari	8 Continuazione (*)	9 Codice Comune	11 Cedolare secca	12 Casi part. IMU	13					
												Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati
RB1	500,00	02	181	100		,00			L736								
RB2	500,00	03	25	100	2	1.875,00	<input checked="" type="checkbox"/>	X	L736								
RB3	500,00	02	159	100		,00		X	L736								

Nella colonna riservata all'indicazione dei canoni di locazioni, nel nostro esempio rigo B2, colonna 5 del modello 730 e rigo RB2, casella 6 del modello Unico si deve riportare il 75% della somma dei due canoni (2.500 X 75% = 1.875).

Per gli immobili situati a Venezia centro, isole Giudecca, Murano e Burano, la riduzione del canone di locazione è pari, infatti, al 25% in luogo di quella ordinaria del 5%.

L'OPZIONE PER LA CEDOLARE SECCA

Come stabilito dal secondo comma dell'art. 4 del DL n. 50/2017 ai contratti di locazione breve stipulati dal 1.6.2017 è possibile applicare la cedolare secca nella misura del 21%, alternativamente alle imposte ordinarie.

Ebbene, con gli stessi dati dell'esempio precedente vediamo come deve predisporre i modelli dichiarativi il contribuente che opta per la cedolare secca.

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 730 – ASSOGETTANDO L'IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A CEDOLARE SECCA

QUADRO B - Redditi dei fabbricati e altri dati

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI												
1	RENDITA	2 UTILIZZO	3 POSSESSO		5 CODICE CANONE	6 CANONE DI LOCAZIONE	7 CASI PARTICOLARI	8 CONTINUAZIONE (stesso immobile rigo precedente)	9 CODICE COMUNE	11 CEDOLARE SECCA	12 CASI PARTICOLARI IMU	13 STATO DI EMERGENZA
			GIORNI	4 %								
B1	500,00	2	181	100,00		,00		<input type="checkbox"/>	L736			
B2	500,00	3	25	100,00	3	2.500,00		<input checked="" type="checkbox"/>		X		
B3	500,00	2	159	100,00		,00		<input checked="" type="checkbox"/>				
B4	,00					,00		<input type="checkbox"/>				
B5	,00					,00		<input type="checkbox"/>				
B6	,00					,00		<input type="checkbox"/>				

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO PF2020 – ASSOGGETTANDO L'IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A CEDOLARE SECCA

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI	Rendita catastale non rivalutata		Utilizzo	Possesso percentuale		Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Casi part. IMU			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
RB1	500,00	02	181	100			,00			L736					
REDDITI IMPONIBILI	13	Tassazione ordinaria	14	Cedolare secca 21%	15	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI	16	Abitazione principale soggetta a IMU	17	Immobili non locati	18	Abitazione principale non soggetta a IMU	19	Stato di emergenza
		,00		2.500,00		,00		,00		652,00		,00			
Sezione I Redditi dei fabbricati															
Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL															
RB2	500,00	03	25	100	3		2.500,00		X	L736	X				
REDDITI IMPONIBILI	13	Tassazione ordinaria	14	Cedolare secca 21%	15	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI	16	Abitazione principale soggetta a IMU	17	Immobili non locati	18	Abitazione principale non soggetta a IMU	19	Stato di emergenza
		,00		,00		,00		,00		,00		,00			
La rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare															
RB2	500,00	02	159	100			,00		X	L736					

Come si può facilmente notare nel caso di opzione per la cedolare secca l'importo del canone deve essere riportato interamente, senza applicare alcuna riduzione.

CONTRATTI DI LOCAZIONE STIPULATI PER IL TRAMITE DI UN INTERMEDIARIO

Nella seconda parte del primo comma dell'art. 4 del DL n. 50/2017 il Legislatore ha previsto che i contratti di locazione breve possono essere stipulati anche per **“tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”**.

Ecco che qui le cose si complicano, perché l'intermediario potrebbe:

- operare in nome e per conto del proprietario, incassando le somme;
- limitarsi a mettere in contatto le persone, senza incassare alcunché.

INTERMEDIARIO CHE INCASSA I CANONI/CORRISPETTIVI

Come previsto dall'art. 4, comma 5 del Dlgs n. 50/2017 se l'intermediario incassa i canoni o i corrispettivi, questo soggetto opera nella veste di sostituto d'imposta e conseguentemente deve:

- applicare, al momento del pagamento al beneficiario, una ritenuta d'imposta pari al 21% dell'ammontare del canone o dei corrispettivi incassati;

- provvedere al versamento della ritenuta, seguendo le modalità stabilite dall'art. 17 del Dlgs n. 241/1997;
- predisporre la certificazione ex art. 4 del regolamento di cui al DPR n. 322/1998.

Occorre, inoltre, ricordare che se il contribuente non opta per la cedolare secca, la ritenuta versata dall'intermediario si considera pagata a titolo di acconto.

Di seguito un esempio

Esempio 2

Un contribuente proprietario di un immobile ubicato a Venezia centro storico, con rendita catastale di € 500, stipula nel mese di luglio 2020 un contratto di locazione breve della durata di 25 giorni, incassando € 3.000 al lordo della ritenuta d'acconto.

Per il restante periodo del 2020 l'immobile rimane sfitto.

L'intermediario dovrà anzitutto rilasciare la seguente CU.

CERTIFICAZIONE REDDITI - LOCAZIONI BREVI

N. contratti locazione 1	Unità immobiliare intera 2	Unità immobiliare parziale 3	Anno 4	Durata del contratto nell'anno di riferimento 5
1	X		2020	25
Comune 6		Provincia (sigla) 7		Codice comune 8
VENEZIA		VE		L 7 3 6
Tipologia (via, piazza, ecc.) 9		Indirizzo 10		N. civico 11
VENEZIA XXXX				Scala 12
				Interno 13
Importo corrispettivo 14		Ritenuta operata 15	Locatore non proprietario 16	
3.000		630		

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 730 – ASSOGETTANDO L'IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A IRPEF

QUADRO B - Redditi dei fabbricati e altri dati

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

1	RENDITA	2 UTILIZZO	POSSESSO		5 CODICE CANONE	6 CANONE DI LOCAZIONE	7 CASI PARTICOLARI	8 CONTINUAZIONE (stesso immobile rigo precedente)	9 CODICE COMUNE	11 CEDOLARE SECCA	12 CASI PARTICOLARI IMU	13 STATO DI EMERGENZA
			3 GIORNI	4 %								
B1	500,00	2	181	100,00		,00	<input type="checkbox"/>	L736				
B2	500,00	3	25	100,00	2	2.250,00	<input checked="" type="checkbox"/>					
B3	500,00	2	159	100,00		,00	<input checked="" type="checkbox"/>					

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO PF2020 – ASSOGGETTANDO L'IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A IRPEF

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI		Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Casi part. IMU										
RB1	1	500,00	2	02	3	181	4	100	5	6	,00	7	8	9	L736	11	12					
REDDITI IMPONIBILI 13		Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI 13	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU	Stato di emergenza													
		2.250,00	,00	,00	,00	,00	652,00	,00	,00													
Sezione I Redditi dei fabbricati		Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Casi part. IMU										
Esclusi i fabbricati all'estero da includere nel Quadro RL		RB2	1	500,00	2	03	3	25	4	100	5	2	6	2.250,00	7	8	X	9	L736	11	12	
La rendita catastale (col. 1) va indicata senza sempre		REDDITI IMPONIBILI 13	Tassazione ordinaria	Cedolare secca 21%	Cedolare secca 10%	REDDITI NON IMPONIBILI 13	Abitazione principale soggetta a IMU	Immobili non locati	Abitazione principale non soggetta a IMU	Stato di emergenza												
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00													
La rendita catastale (col. 1) va indicata senza sempre		RB3	1	500,00	2	02	3	159	4	100	5		6	,00	7	8	X	9	L736	11	12	

Segnaliamo che in sede di liquidazione la ritenuta indicata nella CU dovrà essere riportata nel quadro F, sezione VII, rigo F8 del modello 730, ovvero nel quadro LC, campo 4 del modello Unico per poter essere scomputata dall'imposta dovuta.

SEZIONE VI - SOGLIE DI ESEZIONE ADDIZIONALE COMUNALE NON DESUMIBILI DAL MOD. 730

SEZIONE VII - LOCAZIONI BREVI

F7	Soglia esenzione saldo 2020	Esenzione totale/ altre agevolazioni saldo 2020	Soglia esenzione acconto 2021	Esenzione totale/ altre agevolazioni acconto 2021	F8	Ritenute
		,00		,00		630,00

QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI		Totale imposta cedolare secca	Imposta su redditi diversi (21%)	Totale imposta complessiva	Ritenute CU locazioni brevi	Differenza	Ecceденza dichiarazione precedente									
Determinazione della cedolare secca		LC1	1	,00	2	,00	3	,00	4	630,00	5	,00	6	,00		
		Ecceденza compensata Mod. F24	Acconti versati	Acconti sospesi	Trattenuta dal sostituto	Rimborsata da 730/2021	Imposta a debito									
		7	,00	8	,00	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00	13	,00	
		Imposta a credito														
		13	,00													

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 730 – ASSOGGETTANDO L'IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A CEDOLARE SECCA

QUADRO B - Redditi dei fabbricati e altri dati

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

1	RENDITA	2 UTILIZZO	3 POSSESSO		5 CODICE CANONE	6 CANONE DI LOCAZIONE	7 CASI PARTICOLARI	8 CONTINUAZIONE (stesso immobile rigo precedente)	9 CODICE COMUNE	11 CEDOLARE SECCA	12 CASI PARTICOLARI IMU	13 STATO DI EMERGENZA
			GIORNI	%								
B1	500,00	2	181	100,00		,00	<input type="checkbox"/>	L736				
B2	500,00	3	25	100,00	3	3.000,00	<input checked="" type="checkbox"/>		X			
B3	500,00	2	159	100,00		,00	<input checked="" type="checkbox"/>					

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO PF2020 – ASSOGGETTANDO L'IMPORTO DEL CANONE DI LOCAZIONE A CEDOLARE SECCA

QUADRO RB REDDITI DEI FABBRICATI E ALTRI DATI		Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Casi part. IMU		
RB1		1 500,00	2 02	3 181	4 100	5	6 ,00	7	8	9 L736	11	12		
	REDDITI IMPONIBILI 13	Tassazione ordinaria ,00	Cedolare secca 21% 14	3.000,00	Cedolare secca 10% 15	,00	REDDITI NON IMPONIBILI 16	Abitazione principale soggetta a IMU ,00	17	Immobilii non locati 652,00	18	Abitazione principale non soggetta a IMU ,00	19	Stato di emergenza ,00
Sezione I Redditi dei fabbricati		Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Casi part. IMU		
RB2		1 500,00	2 03	3 25	4 100	5 3	6 3.000,00	7	8 X	9 L736	11 X	12		
	REDDITI IMPONIBILI 13	Tassazione ordinaria ,00	Cedolare secca 21% 14	,00	Cedolare secca 10% 15	,00	REDDITI NON IMPONIBILI 16	Abitazione principale soggetta a IMU ,00	17	Immobilii non locati ,00	18	Abitazione principale non soggetta a IMU ,00	19	Stato di emergenza ,00
La rendita catastale (col. 1) va indicata senza operare		Rendita catastale non rivalutata	Utilizzo	giorni	Possesso percentuale	Codice canone	Canone di locazione	Casi particolari	Continuazione (*)	Codice Comune	Cedolare secca	Casi part. IMU		
RB3		1 500,00	2 02	3 159	4 100	5	6 ,00	7	8 X	9 L736	11	12		

Osserviamo che in sede di liquidazione la ritenuta indicata nella CU dovrà essere riportata nel quadro F, sezione VII, rigo F8 del modello 730, ovvero nel quadro LC, campo 4 del modello Unico per essere scomputata dalla cedolare secca dovuta.

SEZIONE VI - SOGLIE DI ESENZIONE ADDIZIONALE COMUNALE NON DESUMIBILI DAL MOD. 730				SEZIONE VII - LOCAZIONI BREVI									
F7	Soglia esenzione saldo 2020	1	,00	Esenzione totale/ altre agevolazioni saldo 2020	2	Soglia esenzione acconto 2021	3	,00	Esenzione totale/ altre agevolazioni acconto 2021	4	F8	Ritenute	630,00

QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI		Totale imposta cedolare secca	Imposta su redditi diversi (21%)	Totale imposta complessiva	Ritenute CU locazioni brevi	Differenza	Eccedenza dichiarazione precedente
LC1	Determinazione della cedolare secca	1 630,00	2 ,00	3 630,00	4 630,00	5 ,00	6 ,00
		Cedolare secca risultante da 730/2021					
		Eccedenza compensata Mod. F24	Acconti versati	Acconti sospesi	Trattenuta dal sostituto	Rimborsata da 730/2021	Imposta a debito
		7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
		Imposta a credito					
		13 ,00					

INTERMEDIARIO CHE NON INCASSA I CANONI/CORRISPETTIVI

Quando l'intermediario si limita solo a mettere in contatto le parti del contratto di locazione breve, la compilazione dei modelli dichiarativi avviene con le stesse modalità già viste nell'esempio 1

SUBLOCAZIONE E COMODATO

Come stabilito dal comma 3 dell'art. 4 del DL n. 50/2017 **“Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1”.**

In buona sostanza, è possibile applicare il regime delle locazioni brevi anche quando un terzo non proprietario concede in locazione breve un immobile, detenuto in forza di un contratto di locazione o di comodato.

Da un punto di vista operativo il terzo non proprietario dovrà riportare il reddito conseguito nel quadro D, rigo D 4 del modello 730, ovvero nel quadro RL, rigo RL 10 del modello Unico.

Di seguito alcuni esempi.

Esempio 3

Supponiamo che il Sig. Bianchi, in forza di un contratto di locazione, che consente a sua volta di sublocare:

- percepisca un reddito da locazione breve pari a € 3.000, da un contratto di locazione breve stipulato nel mese di luglio per la durata di 25 giorni;
- non opti per la cedolare secca.

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 730

QUADRO D - Altri redditi													
SEZIONE I - REDDITI DI CAPITALE, LAVORO AUTONOMO E REDDITI DIVERSI													
D1	UTILI ED ALTRI PROVENTI EQUIPARATI	TIPO DI REDDITO	1	REDDITI	4	RITENUTE	D2	ALTRI REDDITI DI CAPITALE	TIPO DI REDDITO	1	REDDITI	4	RITENUTE
				,00		,00					,00		,00
D3	REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITÀ ASSIMILATE AL LAVORO AUTONOMO	ALTRI DATI	TIPO DI REDDITO	1	REDDITI	2					,00	3	,00
D4	REDDITI DIVERSI	CEDOLARE SECCA	2	3	TIPO DI REDDITO	10	4	REDDITI	5	SPESE	6	RITENUTE	
								3.000,00			,00		,00

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO

SEZIONE II-A		Redditi		Spese		
Redditi diversi	RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)	1	,00	2	,00
	RL6	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)		,00		,00
	RL7	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. c) del Tuir (cessioni di partecipazioni sociali)		,00		,00
	RL8	Proventi derivanti dalla cessione totale o parziale di aziende di cui all'art. 67, lett. h) e h-bis) del Tuir		,00		,00
	RL9	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) del Tuir, derivanti dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende		,00		,00
	RL10	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili	Cedolare secca	1	3.000,00	2
			3	,00	4	,00
				Totale Cedolare secca	5	,00
					6	,00

Dopo aver riportato il reddito di locazione breve nel quadro D del modello 730 o nel quadro RL del modello Unico, lo stesso reddito verrà ricompreso nel reddito complessivo per poter liquidare l'imposta.

TERZO NON PROPRIETARIO CHE SI AVVALE DI UN INTERMEDIARIO CHE INCASSA I CANONI/CORRISPETTIVI

Se l'intermediario incassa i corrispettivi deve applicare la ritenuta e operare come nel seguente esempio.

Esempio 5

Per semplicità riprendiamo sempre gli stessi dati dell'esempio 3, ovvero:

- contratto di locazione della durata di 25 giorni, per il quale l'intermediario ha incassato un corrispettivo pari a € 3.000 al lordo della ritenuta;
- nessuna opzione per la cedolare secca.

L'intermediario deve presentare la CU

CERTIFICAZIONE REDDITI - LOCAZIONI BREVI

N. contratti locazione 1	Unità immobiliare intera 2 X	Unità immobiliare parziale 3	Anno 4 2020	Durata del contratto nell'anno di riferimento 5 25
Comune 6 VENEZIA			Provincia (sigla) 7 VE	Codice comune 8 L 7 3 6
Tipologia (via, piazza, ecc.) 9 VENEZIA XXXX		Indirizzo 10		
Importo corrispettivo 14 3.000		Ritenuta operata 15 630	Locatore non proprietario 16	

Il soggetto terzo non optando per la cedolare secca deve compilare i modelli dichiarativi nel seguente modo.

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 730

QUADRO D - Altri redditi

SEZIONE I - REDDITI DI CAPITALE, LAVORO AUTONOMO E REDDITI DIVERSI

D1	UTILI ED ALTRI PROVENTI EQUIPARATI	TIPO DI REDDITO	REDDITI	RITENUTE	D2	ALTRI REDDITI DI CAPITALE	TIPO DI REDDITO	REDDITI	RITENUTE
		1	,00	,00			1	,00	,00
D3	REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITÀ ASSIMILATE AL LAVORO AUTONOMO						1	,00	,00
D4	REDDITI DIVERSI			CEDOLARE SECCA			10	3.000,00	SPESE
				2			3		6

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO

SEZIONE II-A		Redditi		Spese				
Redditi diversi	RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)	1	,00	2	,00		
	RL6	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)		,00		,00		
	RL7	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. c) del Tuir (cessioni di partecipazioni sociali)		,00		,00		
	RL8	Proventi derivanti dalla cessione totale o parziale di aziende di cui all'art. 67, lett. h) e h-bis) del Tuir		,00		,00		
	RL9	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) del Tuir, derivanti dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende		,00		,00		
Redditi diversi	RL10	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili	Cedolare secca	1	3.000,00	2	,00	
				3		4	,00	
					5	,00	6	,00
					Totale Cedolare secca			

Nel quadro F, sezione VII, rigo F8 del modello 730, ovvero nel quadro LC, campo 4 del modello Unico si dovrà iscrivere la ritenuta pari a € 630, come da CU, per poterla scomputare dalle imposte ordinarie.

SEZIONE VI - SOGLIE DI ESENZIONE ADDIZIONALE COMUNALE NON DESUMIBILI DAL MOD. 730					SEZIONE VII - LOCAZIONI BREVI								
F7	Soglia esenzione saldo 2020	1	,00	Esenzione totale/altre agevolazioni saldo 2020	2	Soglia esenzione acconto 2021	3	,00	Esenzione totale/altre agevolazioni acconto 2021	4	F8	Ritenute	630,00

QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI		Totale imposta cedolare secca	Imposta su redditi diversi (21%)	Totale imposta complessiva	Ritenute CU locazioni brevi	Differenza	Eccedenza dichiarazione precedente
		1	2	3	4	5	6
		,00	,00	,00	630,00	,00	,00
Determinazione della cedolare secca		Eccedenza compensata Mod. F24	Acconti versati	Acconti sospesi	Cedolare secca risultante da 730/2021		
		7	8	9	Trattenuta dal sostituto	Rimborsata da 730/2021	Imposta a debito
		13			10	11	12
		,00	,00	,00	,00	,00	,00

Ricordiamo, infine, che sia nel modello 730, che nel modello Unico il soggetto terzo potrà riportare anche le eventuali spese sostenute per la locazione breve nella colonna spese.

Esempio 6

Questa esemplificazione riporta i dati dell'esempio 5, ma in questo caso il soggetto terzo sceglie di adottare il regime della cedolare secca.

L'intermediario deve presentare la CU.

CERTIFICAZIONE REDDITI - LOCAZIONI BREVI

N. contratti locazione	Unità immobiliare intera	Unità immobiliare parziale	Anno	Durata del contratto nell'anno di riferimento
1	2	3	4	5
1	X		2020	25
Comune			Provincia (sigla)	Codice comune
6 VENEZIA			7 VE	8 L 7 3 6
Tipologia (via, piazza, ecc.)		Indirizzo		
9 VENEZIA XXXX		10		
Importo corrispettivo	Ritenuta operata	Locatore non proprietario		
14 3.000	15 630	16		

Il soggetto terzo optando per l'applicazione della cedolare secca deve compilare i modelli dichiarativi nel seguente modo.

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 730

QUADRO D - Altri redditi

SEZIONE I - REDDITI DI CAPITALE, LAVORO AUTONOMO E REDDITI DIVERSI									
D1	UTILI ED ALTRI PROVENTI EQUIPARATI	TIPO DI REDDITO	REDDITI	RITENUTE	D2	ALTRI REDDITI DI CAPITALE	TIPO DI REDDITO	REDDITI	RITENUTE
			,00	,00				,00	,00
D3	REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITA ASSIMILATE AL LAVORO AUTONOMO			ALTRI DATI	TIPO DI REDDITO	REDDITI		RITENUTE	
									,00
D4	REDDITI DIVERSI			CEDOLARE SECCA		SPESE		RITENUTE	
				X	10	3.000,00			,00

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO UNICO

SEZIONE II-A		Redditi		Spese			
Redditi diversi	RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)	1	,00	2	,00	
	RL6	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)		,00		,00	
	RL7	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. c) del Tuir (cessioni di partecipazioni sociali)		,00		,00	
	RL8	Proventi derivanti dalla cessione totale o parziale di aziende di cui all'art. 67, lett. h) e h-bis) del Tuir		,00		,00	
	RL9	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) del Tuir, derivanti dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende		,00		,00	
	RL10	Proventi di cui all'art. 67, lett. h) e h-ter) del Tuir, derivanti dall'utilizzazione da parte di terzi di beni mobili ed immobili	Cedolare secca	1	,00	2	,00
			3 X	4	3.000,00	5	,00
			Totale Cedolare secca		6	3.000,00	

Nel quadro F, sezione VII, rigo F8 del modello 730, ovvero nel quadro LC, campo 4 del modello Unico il contribuente dovrà riportare la ritenuta di € 630, come indicato nella CU, per poterla scomputare dalla cedolare secca dovuta.

SEZIONE VI - SOGLIE DI ESENZIONE ADDIZIONALE COMUNALE NON DESUMIBILI DAL MOD. 730					SEZIONE VII - LOCAZIONI BREVI				
F7	Soglia esenzione saldo 2020	1	,00	Esenzione totale/altre agevolazioni saldo 2020	2		F8	Ritenute	630,00
				Soglia esenzione acconto 2021	3	,00			
				Esenzione totale/altre agevolazioni acconto 2021	4				

QUADRO LC CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI	Totale imposta cedolare secca		Imposta su redditi diversi (21%)		Totale imposta complessiva		Ritenute CU locazioni brevi		Differenza		Eccedenza dichiarazione precedente	
	1	630,00	2	,00	3	630,00	4	630,00	5	,00	6	,00
Determinazione della cedolare secca	Cedolare secca risultante da 730/2021											
	Eccedenza compensata Mod. F24		Acconti versati		Acconti sospesi		Trattenuta dal sostituto		Rimborsata da 730/2021		Imposta a debito	
	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
	Imposta a credito											
	13	,00										

In questo caso l'applicazione della cedolare secca non consente di portare in diminuzione dal reddito eventuali spese sostenute per la locazione breve.

TERZO NON PROPRIETARIO CHE SI AVVALE DI UN INTERMEDIARIO CHE SI LIMITA A METTERE IN CONTATTO LE PARTI

Se l'intermediario ha solo il compito di mettere in contatto le parti la compilazione del modello 730 e del modello Unico avviene con le stesse modalità degli esempi 3 e 4.

LE MODIFICHE OPERATE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2021

Per completezza evidenziamo che con l'art. 1, comma 595 della Legge n. 178/2020 il Legislatore ha previsto con decorrenza 1.1.2021 che ***“Il regime fiscale delle locazioni brevi di cui all'art. 4, commi 2 e 3, D.L. 50/22017, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 96/2017, con effetto dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta. Negli altri casi, ai fini della tutela dei consumatori e della concorrenza, l'attività di locazione di cui al presente comma, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'art. 2082, Codice civile. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per i contratti stipulati tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di appartamenti da condurre in locazione”***.

L'Approfondimento – 2

Beni esteri nel modello REDDITI 2021 – prima parte

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Il quadro RW del modello REDDITI 2021 non porta modifiche rispetto al periodo d'imposta precedente. Accoglie quelle già presenti nella dichiarazione dello scorso anno:

1. la previsione inserita dal D.L. n. 93/2016 a mezzo della quale è stato previsto che, con riferimento agli immobili, se non vi sono modifiche rispetto allo status giuridico o economico, è possibile evitare di inserire i dati di tale bene. Ma, come ben si comprende, dal momento che il modello andrà compilato per esporre l'IVIE, si ritiene anacronistico tralasciare i dati del fabbricato cui la patrimoniale si riferisce;
2. nel campo 18 andrà indicato, mediante apposito codice, i quadri nei quali gli eventuali redditi del bene esposto sono stati esposti o, sempre con un codice, se il bene non ha prodotto redditi o li produrrà in futuro.

Già da qualche anno, l'Agenzia delle Entrate ha iniziato ad invitare i contribuenti a produrre la documentazione dei beni detenuti all'estero. Di fatto la collaborazione amministrativa fra Stati ha permesso all'Anagrafe tributaria di acquisire notizie di beni posseduti all'estero. Pertanto, la compilazione del quadro risulta alquanto importante.

Infatti, la sua compilazione permette di evitare il gravoso, anche se ridotto rispetto al passato, sistema sanzionatorio che si diversifica a seconda del Paese nel quale i beni sono detenuti.

Infatti, qualora i beni siano in Paesi *white list* o cooperanti, la sanzione da calcolare sul valore dei beni esteri va da un minimo del 3% a un massimo del 15%; diversamente, se i beni sono presenti negli altri Paesi con i quali non c'è cooperazione amministrativa, la sanzione raddoppia e va da un minimo del 6% ad un massimo del 30%.

Altro aspetto di rilievo riguarda gli OICR istituiti in Italia che, sebbene considerati Enti non commerciali, sono esclusi anch'essi dal monitoraggio, considerato che gli investimenti da essi detenuti non sono produttivi di redditi imponibili (articolo 73, comma 5-quinquies del TUIR).

Le medesime considerazioni valgono per i fondi immobiliari, soggetti che godono anch'essi di un regime fiscale di non imponibilità (articolo 6 del D.L. n. 351/2001).

A livello di esclusione dall'adempimento oggi il provvedimento prevede l'esonero solo per le persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per organizzazioni internazionali o in zone di frontiera, fintanto che il lavoratore presta la propria attività all'estero.

L'esonero è riconosciuto per l'intero periodo d'imposta qualora l'attività lavorativa all'estero sia svolta in via continuativa per la maggior parte del medesimo periodo e, nel caso di rientro in Italia, a condizione che il lavoratore trasferisca le attività detenute all'estero entro sei mesi dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero.

Tra le persone fisiche sono peraltro ricomprese anche le persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, peraltro indipendentemente dal tipo di contabilità adottata.

Il requisito è rappresentato, di fatto, dalla detenzione di attività, finanziarie e/o patrimoniali, a titolo di proprietà o di altro diritto reale.

In presenza di più diritti reali, quale il caso della nuda proprietà in capo ad un soggetto e dell'usufrutto in capo ad un altro soggetto, entrambi (usufruttuario e nudo proprietario) sono tenuti all'adempimento delle norme sul monitoraggio.

Identico discorso vale per le attività, finanziarie o patrimoniali, che siano in comunione o cointestate fra due o più soggetti: ciascun intestatario, infatti, è tenuto all'obbligo di compilazione del quadro RW (indicando l'intero valore delle attività e la percentuale di possesso).

In sostanza devono attenersi agli obblighi di monitoraggio fiscale non solo i titolari, ma anche coloro che abbiano la disponibilità, o la possibilità di movimentazione, delle attività detenute all'estero. È questo il caso del soggetto che possegga la delega di firma per operazioni quali il prelievo e non soltanto la mera possibilità di operare per conto dell'intestatario.

Oltre ai casi pratici suddetti, sussiste l'obbligo di compilazione del quadro RW anche nel caso in cui le attività estere siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona (ex articolo 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973), attraverso una intestazione

“formale” a fiduciarie estere, trust o soggetti esteri fittiziamente interposti che, tuttavia, celano l’effettiva disponibilità di altri soggetti. Continuano invece ad essere esonerati dagli obblighi di monitoraggio fiscale gli Enti commerciali, le società di persone (ad eccezione unicamente delle società semplici) e le società di capitali.

IL CONCETTO DI TITOLARE EFFETTIVO

Un aspetto importante riguarda la previsione del “titolare effettivo”. Sono, infatti, obbligati alla compilazione del quadro RW le persone fisiche, gli Enti non commerciali e le società semplici ed equiparate, residenti in Italia (dunque i medesimi soggetti previsti dalla normativa previgente), non soltanto quando i medesimi soggetti sono possessori diretti degli investimenti e attività, ma anche quando risultano essere i “titolari effettivi” di tali attività.

La Circolare precisa che, sebbene la nozione del “titolare effettivo” sia stata mutuata dalla disciplina dell’antiriciclaggio – e a questi ultimi fini tale nozione si riferisce esclusivamente alla persona fisica che, in ultima istanza, possiede o controlla il veicolo societario o altra entità giuridica, quali trust e fondazioni – per il monitoraggio fiscale si considera tale non solo la persona fisica, ma anche l’Ente non commerciale e la società semplice ed equiparata che soddisfa i requisiti del possesso o controllo (il requisito del controllo si ritiene soddisfatto, nel caso di società, se la percentuale di partecipazione al capitale sociale corrisponde al 25% più uno, mentre nel caso delle altre entità diverse dalle società, in presenza di beneficiari del 25% o più del patrimonio o del controllo sul 25% o più del patrimonio dell’entità giuridica), sempre secondo la normativa antiriciclaggio, del veicolo interposto realmente e che detiene gli investimenti all’estero e attività estere di natura finanziaria.

Sul fronte dell’interposizione fittizia resta, infatti, confermato quanto già sostenuto in precedenza dall’Amministrazione Finanziaria, ossia che, in presenza di soggetti che abbiano l’effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali estere o italiane, formalmente intestate a soggetti meramente interposti, il patrimonio deve essere attribuito al socio o al beneficiario indipendentemente dalla verifica del requisito del controllo.

Al verificarsi dello status di “titolare effettivo”, l’obbligo di monitoraggio varia a seconda che l’investimento o l’attività estera sia detenuta per il tramite di società o di entità giuridiche, diverse dalle società, quali fondazioni e istituti giuridici quali i trust.

Nel primo caso, l'Agenzia precisa che l'obbligo di monitoraggio riguarda il valore della partecipazione nella società qualora residente in un Paese collaborativo (per Stati o territori collaborativi si devono intendere quelli che assicurano comunque la possibilità di un controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria italiana da attuare tramite lo strumento dello scambio di informazioni.

Si tratta non soltanto dei Paesi o territori inclusi nella *white list* ma anche dei Paesi che, pur non inclusi nella *white list*, prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, uno specifico accordo internazionale o con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa), oltre all'indicazione della percentuale di partecipazione.

Se invece la partecipazione è in una società residente in un Paese non collaborativo, si deve seguire l'approccio del *look through*, in base al quale si supera la mera titolarità dello strumento finanziario partecipativo per dare rilevanza, nel quadro RW, al valore dei beni all'estero del soggetto "controllato". Detto approccio deve essere adottato fino a quando nella catena partecipativa sia presente una società localizzata nei suddetti Paesi e sempreché risulti integrato il controllo secondo la normativa antiriciclaggio.

Nel secondo caso, ossia nelle fattispecie di titolarità effettiva del contribuente per il tramite di entità giuridiche diverse dalle società, quali fondazioni e trust, si applica sempre l'approccio del *look through*, a prescindere dalla residenza dell'entità giuridica. Più precisamente, per dette entità rileva la residenza sia in Italia sia all'estero, sempreché le medesime entità detengano investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria.

Il "titolare effettivo" del trust deve indicare, nel quadro RW, il valore complessivo delle attività estere che l'entità giuridica "controllata" detiene direttamente e per il tramite di altri soggetti esteri situati in Paesi non collaborativi e fintantoché si configuri la titolarità effettiva degli investimenti, nonché la percentuale di patrimonio nell'entità stessa.

Con riferimento alle partecipazioni in organismi collettivi del risparmio (OICR), la Circolare evidenzia che non rilevano, ai fini dell'individuazione del "titolare effettivo", le partecipazioni ad OICR istituiti in Italia che effettuano investimenti all'estero, ma esclusivamente quelle in organismi di diritto estero. In quest'ultima ipotesi, ai fini del monitoraggio, si seguono i medesimi criteri stabiliti per il "titolare effettivo" di società estere.

I CASI DI ESONERO OGGETTIVO

In merito all'esonero oggettivo di compilazione del quadro RW, è ora previsto che non devono essere indicate le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, a condizione che i flussi finanziari e redditi derivanti da tali attività siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

Rispetto alla normativa previgente, non è più sufficiente che i flussi finanziari e i redditi delle attività oggetto di monitoraggio siano stati riscossi per il tramite di intermediari residenti, essendo ora stabilito che l'esclusione da monitoraggio è subordinato anche all'applicazione del prelievo da parte del soggetto che interviene nella riscossione dei predetti flussi (come meglio chiarito di seguito).

Nel caso in cui le attività finanziarie e patrimoniali non abbiano prodotto, nel corso del periodo d'imposta reddito l'esonero dalla compilazione del quadro RW spetterà a condizione che le attività siano affidate in amministrazione o gestione presso un intermediario residente, anche in assenza di opzione per i regimi del risparmio amministrato o gestito.

In tale ipotesi, all'intermediario è, infatti, conferito l'incarico di regolare tutti i flussi connessi con l'investimento, il disinvestimento e il pagamento dei relativi proventi.

In mancanza di tale affidamento – che non può consistere in una prestazione di tipo occasionale, ma richiede l'instaurazione di un rapporto duraturo con l'intermediario – ricade sul contribuente l'obbligo di indicare le consistenze delle attività nel quadro RW, evidenziando che le stesse non hanno prodotto redditi nel periodo d'imposta o che sono infruttifere.

Viene chiarito, infine, che l'esonero compete anche con riferimento ai beni di cui il contribuente risulti "titolare effettivo" ai sensi della normativa antiriciclaggio, sempreché la partecipazione nella società estera o nell'entità giuridica, per il cui tramite ricopre detto status, sia amministrata o gestita da intermediari residenti.

AMBITO OGGETTIVO

Come noto, i contribuenti residenti devono indicare le attività estere di natura finanziaria e patrimoniale, se detenute nel periodo d'imposta.

In un primo momento la norma ha previsto che tale obbligo fosse vigente a prescindere dall'importo, anche essere minimo, delle attività finanziarie e patrimoniali possedute nel periodo di imposta soggetto a monitoraggio.

Infatti, posteriormente all'approvazione della Legge n. 97/2013, oltre all'eliminazione dell'obbligo di compilazione delle sezioni I e III del quadro RW del modello UNICO, era stata anche eliminata la soglia di euro 10mila, rilevante ai fini dell'esonero dalla compilazione della sezione del quadro RW relativa al monitoraggio fiscale.

Tale previsione di assenza di importo minimo è stata recentissimamente modificata in sede di conversione in Legge del D.L. n. 4/2014, reinserendo il limite minimo di euro 15.000, ma unicamente in relazione ai depositi e ai conti correnti bancari.

In sintesi l'esonero dall'obbligo di monitoraggio riguarderà, a partire dall'anno d'imposta 2013, esclusivamente i depositi e i conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso dell'anno non sia superiore a euro 15 mila.

In sostanza dalla semplificazione risultano escluse le altre attività finanziarie e patrimoniali.

È inoltre importante ricordare che, ai fini dell'esonero dalla disciplina del monitoraggio fiscale, non si dovrà più tenere conto dell'ammontare complessivo degli investimenti detenuti al termine del periodo d'imposta, ovvero dell'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno, ma esclusivamente del valore massimo complessivo raggiunto dal conto nel corso dell'anno.

GLI INVESTIMENTI

Gli investimenti sono i beni patrimoniali collocati all'estero e che sono suscettibili di produrre reddito imponibile in Italia. Queste attività vanno sempre indicate nel quadro RW indipendentemente dall'effettiva produzione di redditi imponibili nel periodo d'imposta.

A titolo esemplificativo, dovranno essere indicati gli immobili situati all'estero o i diritti reali immobiliari (ad esempio, usufrutto o nuda proprietà) o quote di essi (ad esempio, comproprietà o multiproprietà), gli oggetti preziosi e le opere d'arte che si trovano fuori del territorio dello Stato, le imbarcazioni o le navi da diporto o altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri esteri, nonché quelli che pur non essendo iscritti nei predetti registri avrebbero i requisiti per essere iscritti in Italia.

Le attività patrimoniali detenute all'estero andranno indicate anche se immesse in cassette di sicurezza.

Andranno altresì indicate le attività patrimoniali detenute per il tramite di soggetti localizzati in Paesi diversi da quelli collaborativi nonché in entità giuridiche italiane o estere, diverse dalle società, qualora il contribuente risulti essere "titolare effettivo".

Vengono considerati "detenuti all'estero", ai fini del monitoraggio, gli immobili ubicati in Italia posseduti per il tramite fiduciarie estere o di un soggetto interposto residente all'estero.

LE ATTIVITÀ FINANZIARIE

In materia non si annoverano variazioni rispetto al passato. Per attività estere di natura finanziaria si intendono tutte le attività da cui derivano, o possano derivare, redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera. Inoltre è fondamentale il concetto di "detenzione all'estero" al di là della nazionalità o meno dell'attività finanziaria in sé. A tal fine si segnala che è obbligatorio il rispetto delle norme sul monitoraggio fiscale anche qualora le attività finanziarie siano immesse in cassette di sicurezza presenti all'estero. In parziale deroga al concetto di detenzione all'estero, ma con chiare finalità antielusive, si ricorda che devono comunque essere indicate nel quadro RW le attività finanziarie estere, anche se detenute in Italia, ma al di fuori del circuito degli intermediari residenti.

A titolo esemplificativo, dovranno essere indicate:

- attività i cui redditi sono corrisposti da soggetti non residenti, tra cui, le partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti, le obbligazioni estere e i titoli similari, i titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi all'estero, i titoli non rappresentativi di merce e i certificati di massa emessi da non residenti (comprese le quote di OICR esteri), le valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione (ad esempio, accrediti di stipendi, di pensione o di compensi);
- contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, ad esempio finanziamenti, riporti, pronti contro termine e prestito titoli;
- contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato;
- metalli preziosi detenuti all'estero;
- diritti all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati;

- forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed Enti di diritto estero, escluse quelle obbligatorie per legge;
- le polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione sempreché il contratto non sia concluso per il tramite di un intermediario finanziario italiano al quale sia conferito l'incarico di regolare tutti i flussi connessi con l'investimento, con il disinvestimento e il pagamento dei relativi proventi;
- le attività finanziarie italiane comunque detenute all'estero, sia ad esempio per il tramite di fiduciarie estere o soggetti esteri interposti, sia in cassette di sicurezza;
- le attività e gli investimenti detenuti all'estero per il tramite di soggetti localizzati in Paesi diversi da quelli collaborativi nonché in entità giuridiche italiane o estere, diverse dalle società, qualora il contribuente risulti essere "titolare effettivo";
- le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti;
- i titoli o diritti offerti ai lavoratori dipendenti e assimilati che danno la possibilità di acquistare, a un determinato prezzo, azioni della società estera con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro o delle società controllate o controllanti (c.d. *stock option*), nei casi in cui, al termine del periodo d'imposta, il prezzo di esercizio sia inferiore al valore corrente del sottostante. Se il piano di assegnazione delle *stock option* prevede che l'assegnatario non possa esercitare il proprio diritto finché non sia trascorso un determinato periodo (c.d. *vesting period*), le stesse non devono essere indicate nel presente quadro fino a quando non sia spirato tale termine, mentre devono essere indicate in ogni caso, quindi, anche nel corso del *vesting period*, qualora siano cedibili.

Si precisa che le attività finanziarie detenute all'estero andranno indicate anche se immesse in cassette di sicurezza.

Per i conti correnti e i libretti di risparmio l'obbligo di monitoraggio sussiste in ogni caso anche se l'IVAFE non è dovuta in quanto il valore medio di giacenza annuo risultante degli estratti conto e dai libretti non è superiore a euro 5.000,00 ovvero è dovuta in misura fissa.

LE ATTIVITÀ PATRIMONIALI

Sul fronte della definizione di attività patrimoniali, sostanzialmente, non vi sono state modifiche, in quanto gli investimenti soggetti all'obbligo del monitoraggio fiscale sono

rappresentati da beni patrimoniali collocati all'estero che siano suscettibili di produrre reddito imponibile in Italia.

I VALORI DA INDICARE NEL QUADRO RW

Come abbiamo visto, dal periodo d'imposta 2013, si dovrà compilare un unico quadro della dichiarazione dei redditi per adempiere agli obblighi di monitoraggio fiscale e contemporaneamente procedere alla liquidazione dell'IVAFE e dell'IVIE. Come detto in premessa, il contribuente dovrà compilare il quadro RW per assolvere:

- sia agli obblighi di monitoraggio fiscale;
- che per il calcolo delle dovute IVIE e IVAFAE.

Considerato che il quadro riguarda la rilevazione delle attività finanziarie e investimenti all'estero detenuti nel periodo d'imposta, occorre sempre compilare il quadro anche se l'investimento non è più posseduto al termine del periodo d'imposta (ad esempio il caso di un conto corrente all'estero chiuso nel corso del 2020).

Per gli importi in valuta estera il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei Titoli I e II del TUIR. Se il contribuente è obbligato alla presentazione del modello REDDITI 2021 Persone Fisiche, il quadro RW deve essere presentato unitamente a detto modello.

Nei casi di esonero dalla dichiarazione dei redditi o qualora il contribuente abbia utilizzato il modello 730/2021, il quadro RW per la parte relativa al monitoraggio deve essere presentato con le modalità e nei termini previsti per la dichiarazione dei redditi unitamente al frontespizio del modello REDDITI 2021 Persone Fisiche debitamente compilato (in tal caso il quadro RW costituisce un "quadro aggiuntivo" e sganciato rispetto al modello 730).

Tuttavia, alcuni soggetti sottoposti all'obbligo di adempiere alle normative sul monitoraggio fiscale non sono tenuti al pagamento dell'IVIE e/o dell'IVAFE (ad esempio: società semplici ed Enti non commerciali).

Tali soggetti dovranno però utilizzare gli stessi criteri di valorizzazione delle attività, validi ai fini IVIE e IVAFAE, esclusivamente ai fini del monitoraggio fiscale.

Una delle novità più rilevanti già dal 2013 consiste nell'indicare nel quadro RW le consistenze delle attività finanziarie o patrimoniali non più alla valorizzazione di fine anno bensì valorizzandole all'inizio di ciascun periodo d'imposta, o se diverso dal primo giorno

di detenzione, e anche al termine del medesimo periodo d'imposta (o se diverso al termine del periodo di detenzione), indicando peraltro il periodo di possesso.

Per la valorizzazione numerica delle attività finanziarie si dovranno utilizzare i medesimi criteri di determinazione della base imponibile dell'IVAFE, così come per la valorizzazione numerica delle attività patrimoniali si dovranno utilizzare i criteri di determinazione della base imponibile dell'IVIE.

Per l'individuazione del valore degli immobili situati all'estero devono essere adottati gli stessi criteri validi ai fini dell'IVIE, anche se non dovuta.

Pertanto, il valore dell'immobile è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti da cui risulta il costo complessivamente sostenuto per l'acquisto di diritti reali diversi dalla proprietà e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile al termine dell'anno (o del periodo di detenzione) nel luogo in cui è situato l'immobile.

Per gli immobili acquisiti per successione o donazione, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe; in mancanza, si assume il costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal *de cuius* o dal donante come risulta dalla relativa documentazione.

Per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione Europea o in Paesi aderenti allo Spazio Economico Europeo, il valore è quello catastale o, in mancanza, il costo risultante dall'atto di acquisto o, in assenza, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Per le altre attività patrimoniali detenute all'estero, diverse dagli immobili, per le quali non è dovuta l'IVIE, il contribuente deve indicare il costo di acquisto, ovvero il valore di mercato all'inizio di ciascun periodo di imposta (o al primo giorno di detenzione) e al termine dello stesso (o al termine del periodo di detenzione).

Per l'individuazione del valore delle attività finanziarie devono essere adottati gli stessi criteri validi ai fini dell'IVAFE. Pertanto, il valore è pari al valore di quotazione rilevato al 31 dicembre o al termine del periodo di detenzione. Per i titoli non negoziati in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui le attività finanziarie quotate siano state escluse dalla negoziazione si deve far riferimento al valore nominale o, in mancanza, al valore di rimborso, anche se rideterminato ufficialmente.

Nel caso in cui siano cedute attività finanziarie appartenenti alla stessa categoria, acquistate a prezzi e in tempi diversi, per stabilire quale delle attività finanziarie è detenuta nel periodo di riferimento il metodo che deve essere utilizzato è il cosiddetto LIFO e, pertanto, si considerano ceduti per primi quelli acquisiti in data più recente.

Per esigenze di semplificazione, il contribuente indica, per ciascuna società o entità giuridica, il valore complessivo di tutte le attività finanziarie e patrimoniali di cui risulta essere il titolare effettivo, avendo cura di predisporre e conservare un apposito prospetto in cui devono essere specificati i valori delle singole attività. Detto prospetto deve essere esibito o trasmesso, su richiesta, all'Amministrazione Finanziaria.

I criteri da utilizzarsi, anche qualora l'IVIE o l'IVAFE non risultino poi dovute, sono quindi quelli noti e sinteticamente riassunti:

- per l'IVAFE il valore di mercato, se mancante il valore nominale, se mancante il valore di rimborso e se mancante ancora il costo di acquisto;
- per l'IVIE il costo di acquisto o, in mancanza, il valore di mercato, il tutto con il caso particolare degli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione Europea o in Paesi aderenti allo Spazio Economico Europeo (SEE) che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

Sul tema in analisi vi è da segnalare un importante contributo esplicativo fornito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 75/E del 06.11.2013. Attraverso questo documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha indicato le corrette regole di quantificazione del valore degli immobili esteri ai fini del pagamento dell'IVIE; in particolare, è stata analizzata la casistica del fabbricato ubicato nel Regno Unito e detenuto in forza del diritto di "*leasehold*". La casistica rappresentata nell'interpello atteneva il caso di una persona fisica, titolare di un diritto di possesso di tipo "*leasehold*" di un appartamento sito nel Regno Unito, a Londra, e per il quale è tenuto al pagamento dell'imposta sul valore degli immobili all'estero.

Come precisato nella Circolare n. 28/E del 02.07.2012, i proprietari di immobili siti nel Regno Unito devono fare riferimento, ai fini della determinazione della base imponibile dell'IVIE, al valore catastale dell'immobile utilizzato ai fini dell'assolvimento della *Council tax*. Tuttavia, l'istante osserva che quest'ultima imposta viene calcolata in funzione della fascia di valore attribuita all'immobile e non si basa su un valore puntuale. Per tale motivo, si propone di utilizzare il valore medio della fascia di valore attribuita all'unità immobiliare.

L'Agenzia, innanzitutto rammenta che, con riferimento agli immobili situati in Paesi di *common law*, è stato chiarito che:

- sono tenuti al pagamento dell'IVIE i titolari del diritto al possesso dei beni c.d. "*leasehold*" (istituto che attribuisce un diritto all'utilizzo dell'immobile solitamente per

un prolungato periodo di tempo, dietro il pagamento di un corrispettivo), piuttosto che i titolari della proprietà fondiaria assoluta c.d. “*freehold*”;

- l'IVIE per gli immobili ubicati nel Regno Unito deve essere calcolata prendendo in considerazione il valore dell'immobile come determinato ai fini dell'applicazione della *Council tax* (si tratta dell'imposta municipale sulle abitazioni introdotta dal *Local Government Finance Act 1992*). Questa imposta, infatti, per il caso di fabbricati ubicati nei Paesi dell'Unione Europea, rappresenta un parametro di riferimento in quanto basata su una determinazione di tipo catastale;
- la medesima *Council tax* non può, però, essere scomputata dall'IVIE, in quanto non ha natura patrimoniale (non colpendo la proprietà o altro diritto reale su un immobile), ma rappresenta, invece, un tributo dovuto per il godimento dei servizi locali forniti dal consiglio comunale;
- ai fini della *Council tax* il contribuente riceve dall'Ente locale un'apposita comunicazione (c.d. *tax assessment*) con l'indicazione dell'imposta dovuta e della band (fascia di valore) attribuita all'immobile.

Tale ultima indicazione è funzionale alla risposta al quesito avanzato dal contribuente. Infatti, agli immobili è attribuita una fascia di valore che prevede un valore minimo e un valore massimo (le fasce sono, generalmente, espresse dalle lettere da A ad H, a seconda del valore assunto, dove lo scaglione H rappresenta, ad esempio, per gli immobili situati in Inghilterra, quello di valore più elevato, superiore a 320.000 sterline). Preso atto di questa situazione, considerato che non è rilevabile, ai fini della *Council tax*, un valore puntuale dell'immobile da prendere in considerazione quale base imponibile per l'applicazione dell'IVIE, l'Agenzia condivide la soluzione prospettata dall'istante che propone di adottare come base imponibile dell'IVIE il valore medio della fascia attribuita al proprio immobile per la *Council tax*.

Per completezza di ragionamento evidenziamo come invece la tassazione ai fini IVIE degli immobili detenuti in Francia possa avvenire su due diverse basi di calcolo:

- in base al valore risultante dall'atto di acquisto (o quello indicato in atti di donazione o dichiarazioni di successione);

oppure

- in base al valore determinato con il moltiplicatore 160 applicato al valore "Base" relativo alla *Taxes Foncières*.

Per mera opportunità il contribuente porrà i due valori a confronto e sceglierà il minore.

Per determinare il valore con il moltiplicatore sarà necessario che il contribuente entri in possesso dell'avviso della *Taxes Foncières* relativo al 2020, in quanto occorre precisare che la "rendita catastale" francese (*Base*) viene annualmente rivalutata, per cui non è possibile considerare il valore dell'immobile determinato per il periodo di imposta precedente (2019), ma occorrerà rilevare la "nuova" rendita del periodo oggetto di imposizione (2020) dall'avviso della *Taxes Foncières*. Dall'importo dell'IVIE si deterrà poi il credito di imposta pari alle imposte pagate in Francia, con esclusione della Tassa rifiuti (*Taxes Ordures Menageres*).

ASPETTI SANZIONATORI

Infine, in materia di sanzioni, la Circolare n. 38/E/2013 precisa che sono applicabili le previsioni di cui all'articolo 7, comma 4, del D.lgs. n. 472/1997, che attribuisce agli Uffici il potere di disporre la riduzione delle sanzioni fino alla metà del minimo, qualora concorrano *“eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione”*.

La *ratio* della disposizione mira a evitare, in presenza di circostanze eccezionali, che si palesi una manifesta sproporzione tra la sanzione e il tributo o, comunque, un manifesto squilibrio tra la sanzione e l'effettivo disvalore della condotta del contribuente. Pertanto, la medesima disposizione può essere applicata anche alle sanzioni per le violazioni relative all'omessa o infedele compilazione del quadro RW.

In tal senso, il comportamento del contribuente che regolarizzi la propria posizione fiscale, prestando una piena e spontanea collaborazione ai fini della ricostruzione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, può essere suscettibile di configurare una circostanza di carattere eccezionale e, dunque, giustificare un modulato ridimensionamento della sanzione fino alla metà del minimo previsto dalla legge.

Dopo le modifiche della Legge di Stabilità, le sanzioni per l'omessa, o carente, indicazione nel quadro RW oscillano tra il 3% e il 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati, mentre la sanzione è oggi compresa invece tra il 6% e il 30% quando la violazione si riferisce a investimenti, o attività estere di natura finanziaria, in paradisi fiscali, i cosiddetti Paesi *black list* considerati a fiscalità privilegiata.

Mentre una sanzione di euro 258 è prevista quando la dichiarazione relativa a investimenti o attività all'estero che possono produrre redditi imponibili in Italia è presentata entro i 90 giorni dalla scadenza del termine.

Infine, sull'applicabilità temporale delle nuove sanzioni, si applica il principio del *favor rei* come previsto dall'articolo 3, comma 3, D.lgs. n. 472/1997.

L'Approfondimento – 3

Il credito d'imposta dei beni strumentali nel modello REDDITI

di Alessandro Tatone

PREMESSA

Mutuando la disciplina del maxi ed iper-ammortamento, la legge di bilancio 2020 (art. 1, commi da 184 a 197 L. 160/2019) ha introdotto un credito di imposta a valere su investimenti in beni strumentali, materiali e immateriali nuovi, effettuati nel 2020.

Con l'art. 1, commi da 1051 a 1063 e 1065, la Legge n. 178/2020 (Legge di bilancio 2021) è stato ulteriormente previsto il riconoscimento di “nuovi” crediti d'imposta per gli investimenti, sempre in beni strumentali nuovi, effettuati nel periodo 16.11.2020 - 31.12.2022, ovvero 30.6.2023 qualora sia accettato l'ordine dal venditore e siano pagati acconti almeno pari al 20% del costo entro il 31.12.2022.

La parziale coincidenza temporale della validità delle due norme (16/11/2020 – 31/12/2020) ha obbligato il legislatore a prevedere un periodo transitorio in cui si potrà scegliere fra l'applicazione della nuova disciplina (quella della finanziaria 2021) e quella originaria ex L. 160/2019.

Verifichiamo quale riflessi tale circostanza avrà in termini di utilizzo, fruizione ed indicazione nel modello reddito di tale credito.

LA PREVISIONE NORMATIVA DELLA L. 160/2019

Come premesso, in base alle previsioni ex art. 1, cc. 184-197 L. 160/2019, con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi acquistati dal 1° gennaio 2020 fino al 31.12.2020 (ovvero fino al 30.6.2021 a condizione che entro il 31.12.2020 sia accettato il relativo ordine e pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), in luogo del vecchio super e iper-ammortamento, spetta un credito d'imposta, diversificato a seconda della spesa sostenuta e del tipo di bene acquistato, a condizione che nella fattura venga indicato il relativo riferimento normativo e che vengano rispettate le seguenti condizioni:

- a) l'investimento sia relativo a beni strumentali nuovi;

- b) il beneficiario sia residente in Italia (anche per il tramite di una stabile organizzazione).

Per contro il credito d'imposta in questione non spetta alle imprese:

- ✓ in liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale di cui al RD n. 267/42, al D.Lgs. 14/2019 (c.d. "Codice della crisi d'impresa") ovvero da altre leggi speciali, nonché a quelle che hanno in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle predette situazioni;
- ✓ destinatarie di sanzioni interdittive ex art. 9, co. 2, D.Lgs. 231/2001.

In ogni caso, la spettanza dell'agevolazione è subordinata al rispetto delle norme in materia di sicurezza sul lavoro ed al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dei lavoratori.

Sotto il profilo oggettivo, ed in linea di principio generale, l'agevolazione riguarda gli investimenti in:

- a) beni materiali strumentali nuovi;
- b) beni immateriali strumentali nuovi di cui alla Tabella B, Finanziaria 2017, ivi comprese le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo di tali ultimi beni, mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

Sono per contro esclusi dal beneficio gli investimenti in:

- veicoli di cui all'art. 164, co. 1, TUIR;
- beni materiali strumentali con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% (DM 31.12.88);
- beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia / acqua / trasporti, delle infrastrutture, delle poste / telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e smaltimento rifiuti;
- beni ricompresi nei seguenti gruppi:

Gr.	Soggetti	Specie	Beni	% amm.
V	Industrie manifatturiere Alimentari	Specie 19 - imbottigliamento di acque minerali naturali	Conduttore	8%
XVII	Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di Produzione	10%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze da giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12%
		Specie 4/b – stabilimenti termali, idrotermali	Conduttore	8%

Gr.	Soggetti	Specie	Beni	% amm.
XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori.	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	7,5%
		Specie 1, 2 e 3 - trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)	12%

Come già accennato, l'agevolazione spetta in maniera differenziata in base alle diverse tipologie di beni; nel dettaglio:

- 1) **per i beni materiali "Industria 4.0"** di cui alla Tabella A, Finanziaria 2017 il credito d'imposta spetta in misura differenziata a seconda del costo:

Importo investimenti	Credito d'imposta
Fino a € 2,5 milioni	40%
Da € 2,5 milioni a € 10 milioni	20%
Per gli investimenti in leasing, rileva il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni	

- 2) **con riferimento ai beni immateriali di cui alla Tabella B**, Finanziaria 2017 (per i quali, in precedenza, era riconosciuto il maxi ammortamento del 40%), il credito d'imposta spetta nella misura del 15% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a € 700.000;
- 3) relativamente ai beni agevolabili diversi da quelli di cui alle predette Tabelle A e B, il credito d'imposta spetta nella misura del 6% del costo (ex art. 110, co. 1, lett. b, TUIR, ossia comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione, con esclusione degli interessi passivi e delle spese generali), nel limite massimo di costi ammissibili pari a € 2.000.000. Da considerare che per gli investimenti in leasing, rileva il costo sostenuto dal locatore.

In termini di fruizione, il credito d'imposta in questione è utilizzabile esclusivamente in compensazione con il mod. F24, in 5 quote annuali di pari importo (3 quote per gli investimenti in beni immateriali) a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, ovvero dall'anno successivo a quello in cui è intervenuta l'interconnessione per gli investimenti in beni di cui alle predette Tabelle A e B.

Sul punto è utile inoltre evidenziare che:

1. qualora l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene agevolato, il credito d'imposta può essere fruito, fino al momento dell'interconnessione, nella misura del 6% (quella – per intendersi – prevista per gli “altri beni”);
2. l'agevolazione non può essere ceduta / trasferita *“neanche all'interno del consolidato fiscale”*;
3. tale contributo:
 - o non è tassato ai fini IRPEF / IRES / IRAP,
 - o non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi ex artt. 61 e 109, co. 5, TUIR;
 - o è cumulabile con altre agevolazioni aventi ad oggetto gli stessi costi, a condizione che il cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla

formazione del reddito ai fini IRPEF / IRES e della base imponibile IRAP, non comporti il superamento del costo sostenuto.

LE NOVITÀ INTRODOTTE CON LA LEGGE DI BILANCIO 2021

L'art. 1 commi 1051-1063 L. 178/2020 (Legge di bilancio 2021), ha introdotto importanti novità sul tema le quali, sebbene non modificano di fatto i presupposti ed i requisiti che consentono la fruizione dell'agevolazione, ne mutano alcuni termini.

In primo luogo, è stato prorogato il periodo di validità del contributo. Si potrà infatti fruire del credito d'imposta sugli acquisti di beni strumentali materiali ed immateriali nuovi fino al 31/12/2022 (in precedenza 31/12/2020), ovvero fino al 30/06/2023 a condizione che entro il 31/12/2022 sia confermato l'ordine e pagati acconti per almeno il 20% dell'investimento.

In secondo luogo, la compensazione del credito vantato potrà avvenire non più in 5 quote annuali, come disponeva la norma originaria, ma in tre.

Occorre inoltre evidenziare l'innalzamento di dieci punti percentuali del credito d'imposta spettante per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali, quali definiti nel precedente paragrafo, effettuati a partire dal 16/11/2020 e fino al 31/12/2021.

L'aliquota tornerà ad essere pari a quella stabilita dalla L. 160/2019, a partire 01/01/2022 e fino al 31/12/2022.

Nel dettaglio, per i beni materiali "Industria 4.0" di cui alla Tabella A, Finanziaria 2017 il credito d'imposta ora spetta nella seguente misura:

IMPORTO INVESTIMENTO	CREDITO D'IMPOSTA	
	INVESTIMENTO	
	16.11.20 - 31.12.21	1.1.22 - 31.12.22 (o 30.6.2013)
Fino a € 2.500.000	50%	40%
Fra 2 mln e 10 mln	30%	20%
Fra 10 e 20 mln	10%	10%

Anche per i beni immateriali "Industria 4.0" di cui alla Tabella B, Finanziaria 2017 il credito d'imposta viene aumentato rispetto l'originaria previsione. In questo caso però la maggiorazione è a valere su tutto il periodo di vigenza della norma agevolativa e il massimale di spesa viene fissato ad 1 milione di €. (in precedenza 750mila):

IMPORTO INVESTIMENTO	CREDITO D'IMPOSTA
Max 1 Mln	20%
Sono agevolabili anche le spese per servizi sostenute relativamente all'utilizzo dei beni mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza	

Con riferimento ai beni materiali ed immateriali "generici" per i quali, per il 2020, era riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 6% del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a € 2 milioni, ora spetta un credito d'imposta nelle seguenti misure:

IMPORTO INVESTIMENTO	CREDITO D'IMPOSTA	
	Investimento	
	16.11.20 - 31.12.21*	1.1.22 - 31.12.22 (o 30.6.13)
Max € 2.000.000 Beni materiali	10%	6%
Max € 1.000.000 Beni immateriali		
*15% per investimenti in strumenti tecnologici destinati dall'impresa per la realizzazione di forme di lavoro agile		

LA RISOLUZIONE N. 3/E/2021

Le due disposizioni agevolative sopra esaminate prevedono due distinti periodi temporali che hanno indotto l'Amministrazione finanziaria a fornire i chiarimenti contenuti nella Risoluzione 3/E/2021.

Anzitutto occorre considerare che la legge istitutiva del contributo in questione (L. 160/19) prevedeva una decorrenza dell'utilizzo del credito d'imposta diverso da quello disposto con la Legge di bilancio 2021.

In particolare:

- **L. 160/2019**: il credito d'imposta, maturato in virtù degli acquisti effettuati fra il 01/01/2020 ed il 31/12/2020, è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'esercizio successivo a quello di acquisto e di entrata in funzione, ovvero interconnessione del bene;
- **L. 178/2020**: il credito d'imposta, maturato in virtù degli acquisti effettuati fra il 16/11/2020 ed il 31/11/2022, è utilizzabile in compensazione a decorrere

dall'esercizio in cui è stato acquistato il bene, ovvero dalla sua entrata in funzione o interconnessione.

Di conseguenza, esistendo un periodo durante il quale potrebbero essere adottate entrambe le norme (dal 16/11/2020 al 31/12/2020), la stessa Amministrazione finanziaria ha ammesso che per i beni acquistati ed entrati in funzione dal 16 novembre al 31 dicembre 2020 si potrà optare, facoltativamente, per l'utilizzo di uno dei due crediti d'imposta spettanti per ogni singolo bene.

Sarà pertanto utile, prima di effettuare questa scelta, valutare le caratteristiche della norma rispetto il tipo di investimento agevolato:

CREDITO 160/2019		CREDITO D'IMPOSTA L 178/2020	
Beni materiali ordinari	5 quote annuali	Beni materiali ordinari	3 quote annuali
		Beni materiali e immateriali	1 quota annuale
Beni materiali 4.0	3 quote annuali		

Evidentemente, a seconda del tipo di opzione esercitata, ai fini della compensazione, è necessario utilizzare lo specifico codice tributo appositamente istituito:

OPZIONE	COD. TRIB.	DESCRIZIONE
L. 160/19	6932	"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, comma 188, legge n. 160/2019"
	6933	"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 189, legge n. 160/2019"
	6934	"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 190, legge n. 160/2019"
L. 178/20	6935	"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020"
	6936	"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020"
	6937	"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020"

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO REDDITI

A seguito dell'introduzione del credito d'imposta *"Investimenti beni strumentali sul territorio dello Stato 2020"* a norma della più volte richiamata L. 160/2019 e delle successive modifiche apportate dalla L. 178/2020, già commentate nei paragrafi precedenti, sono stati introdotti nuovi codici credito nel quadro RU, che dovranno essere inseriti nei modelli REDDITI 2021 PF / SC / SP.

In particolare:

✓ **RIGO RU1:**

- campo 1: va riportata la descrizione *"Investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato 2020"*;
- campo 2, va riportato, a seconda del tipo di investimento realizzato, un codice credito diverso (vedi tabella seguente)

QUADRO RU – SEZIONE 1		
RIF. NORMATIVO	COD.	DESCRIZIONE Credito d'imposta acquisto beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate in Italia di cui
Art. 1, co. 185- 196, L. 160/2019.	H4	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	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	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")
Art. 1 Co. 1051-1063 L 178/2020	L3	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")

- ✓ **RIGO RU2** va riportato il credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione utilizzando il codice/i riferito/i alla tipologia di investimento realizzato/i nel precedente periodo d'imposta;
- ✓ **RIGO RU5** campo 3 va indicato il credito maturato nel 2020.

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito						
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Investimenti beni strumentali sul territorio dello Stato 2020	1	H	4					
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00					
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00					
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 82 ,00 C2 ,00 D2 ,00) 3			15.000	,00				
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				,00				
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00 2	IVA (Periodici e acconto) 3 ,00	IVA (Saldo) 4 ,00	IRES (Acconti) 5 ,00	IRES (Saldo) 6 ,00	Imposta sostitutiva 7 ,00	IRAP	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato							,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)		Art. 1260 c.c. 1		,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2		,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)								,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso								,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		Vedere istruzioni 1					2	,00

RU120	Investimenti c.188	Investimenti c.189	Investimenti c.200
Investimenti beni strumentali 2020	1 250.000 ,00	1 ,00	1 ,00

LA REGISTRAZIONE CONTABILE E LA RILEVAZIONE DELLE VARIAZIONI NEL MODELLO REDDITI

Contabilmente la rilevazione del credito derivante dall'acquisto di beni ammortizzabili configura un contributo in conto impianti che può essere rilevato in due modi alternativi:

- 1) **Metodo indiretto:** i contributi sono iscritti nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi riscontati per il periodo di ammortamento del bene;

Erario c/to credito d'imposta	a	Sopravvenienza attiva
-------------------------------	---	-----------------------

- 2) **Metodo diretto:** i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali a cui si riferiscono;

Erario c/to credito d'imposta	a	Macchinari e attrezzature
-------------------------------	---	---------------------------

In termini di compilazione del modello redditi, essendo questi crediti irrilevanti ai fini IRPEF, IRES, IRAP e del ROL, tale iscrizione in bilancio comporta l'obbligo di rilevare delle rettifiche dal punto di vista fiscale che:

- ✓ nel quadro RF trovano allocazione nel rigo RF55 (Mod. Redd. PF, SP, SC) “*Altre variazioni in diminuzione*”.

Riprendendo quindi l’esempio del paragrafo precedente, stante il credito d’imposta pari ad €. 15.000, nel rigo RF55 in colonna 1 andrà inserito il codice 99, mentre in colonna 2 bisognerà inserire l’importo relativo alla quota parte del credito spettante per l’anno (15.000 diviso 5 = 3.000). Di conseguenza la compilazione dovrebbe avvenire come di seguito rappresentato.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	99	2	3.000	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00		
	37	38		,00	39	40	,00	41	42	,00		
	43	44		,00	45	46	,00	47	48	,00		
	49	50		,00	51	52	,00	53	54	,00		
	RF56 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE										55	3.000

- ✓ Nel quadro RG, trattandosi di soggetti in contabilità semplificata, si ritiene che ai fini della rilevazione del contributo in conto impianti sia sufficiente quantificare la quota di ammortamento (da indicare nel rigo RG18 “*Quote di ammortamento*”) sul costo del bene al lordo del credito d’imposta al fine della relativa deducibilità e rilevare il provento relativo a quest’ultimo (cd. metodo indiretto).

ESEMPIO

Si ipotizzi una ditta individuale che effettua un investimento nel febbraio 2020 in un bene strumentale nuovo “generico” pari a complessivi €. 10.000 + Iva.

Il credito spettante sarà quindi pari ad €. 600 (6% di 10.000) e, di conseguenza, la prima quota annuale sarà pari ad €. 120 e utilizzabile a partire dal 1° gennaio 2021.

Ora, avendo contabilizzato il costo del bene al lordo del credito d’imposta, l’ammortamento 2020 (coefficiente 10%), ridotto alla metà per il primo anno di entrata in funzione del bene, è pari a € 500 (10.000 x 10% x 50%), di conseguenza la quota di competenza 2020 del credito d’imposta (non tassabile) è pari a € 600 x 10% x 50% = €. 30.

Il quadro RG sarà così compilato:

- **FASE 1:** Rilevazione della quota di ammortamento

	Art. 92	Art. 93	Art. 94	
RG13 Esistenze iniziali	1	2	3	4
	,00	,00	,00	,00
RG15 Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci				,00
RG16 Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo				,00
RG17 Utili spettanti agli associati in partecipazione				,00
RG18 Quote di ammortamento				500 ,00
RG19 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46				,00
RG20 Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali				,00

• **FASE 2:** Rilevazione del credito d'imposta:

SEZIONE I Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito							
		Investimenti beni strumentali sul territorio dello Stato 2020		H 4							
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione									,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)									,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1									600
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24									,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRPEF (Acconti)	IRPEF (Saldo)	Imposta sostitutiva			
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato									,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)									,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso									,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)									600
		Vedere istruzioni 1									2

	Investimenti c.188	Investimenti c.189	Investimenti c.200
RU120 Investimenti beni strumentali 2020	1	2	3
	10.000 ,00	,00	,00

Le prossime scadenze



25 giugno 2021

ELENCHI INSTRASTAT

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

29 giugno 2021

BILANCIO

Termine di convocazione dell'assemblea di approvazione del bilancio 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (art. 106 D.L. 18/2020).

30 giugno 2021

REDDITI 2021

Termine per il versamento del saldo 2020 e/o del 1° acconto 2021 delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio entro il 30.04.2021 o della 1ª rata delle stesse in caso di rateizzazione, senza l'applicazione della maggiorazione.

IRAP 2021

Termine di versamento del saldo 2020 e del 1° acconto 2021 dell'Irap risultante dalla dichiarazione, senza maggiorazione.

IMPOSTE DIRETTE

Termine per effettuare il versamento dell'acconto del 20% sui redditi a tassazione separata senza maggiorazione.

CEDOLARE SECCA

Termine di versamento, in unica soluzione o come 1ª rata (nella misura del 40%) del saldo e dell'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta (di importo complessivo pari o superiore a € 257,52), senza maggiorazione.

ISA

Termine di versamento dell'Iva, senza maggiorazione, sui maggiori ricavi o compensi indicati nella dichiarazione dei redditi.

DIRITTO ANNUALE CCIAA

Termine di versamento del diritto annuale alla Camera di Commercio per le imprese già iscritte al Registro delle Imprese, senza la maggiorazione dello 0,40%.

ESTROMISSIONE AGEVOLATA

Termine di versamento della 2^a rata dell'imposta sostitutiva in relazione all'operazione di estromissione degli immobili delle imprese individuali posseduti alla data del 31.10.2019 (art. 1, c. 690 L. 160/2019).

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

IMU

Termine di presentazione della dichiarazione IMU per l'anno 2020.
