



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Aliquota IMU ridotta per canoni concordati
- Contributo a fondo perduto per le attività economiche chiuse
- La successione e la donazione d'azienda analizzate dal punto di vista fiscale
- I contributi a fondo perduto del mese di dicembre
- Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di novembre

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

| | |
|---|----|
| In breve..... | 11 |
| Aliquota IMU ridotta per canoni concordati | 11 |
| Contributo a fondo perduto per le attività economiche chiuse..... | 13 |
| L'Approfondimento – 1 | 15 |
| La successione e la donazione d'azienda analizzate dal punto di vista fiscale | 15 |
| L'Approfondimento – 2 | 26 |
| I contributi a fondo perduto del mese di dicembre | 26 |
| L'Approfondimento – 3 | 38 |
| Gli interpelli dell'Agencia delle Entrate del mese di novembre | 38 |

*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



| | | |
|--|------------------------------|--|
| Rettifiche al modello Redditi | IL SOLE 24 ORE 06.12.2021 | I soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare possono presentare dopo il 30.11.2021 le dichiarazioni integrative per porre rimedio ad eventuali errori di compilazione del modello Redditi. |
| Contributi Covid in scadenza a dicembre | IL SOLE 24 ORE 06.12.2021 | Il contributo per discoteche e palestre può essere chiesto entro il 21.12.2021, mentre entro il 28.12.2021 deve essere presentata la domanda per contributo perequativo. |
| Saldo IMU | IL SOLE 24 ORE 06.12.2021 | Gli edifici colpiti da terremoti e calamità naturali in alcune zone d'Italia, i proprietari di immobili che hanno subito il blocco degli sfratti e i gestori di cinema e teatri, sono esenti dall'Imu per tutto il 2021. |
| Credito d'imposta per acquisto beni strumentali 4.0 | IL SOLE 24 ORE 06.12.2021 | Salvo ulteriori modifiche, dal 1.01.2022 l'agevolazione prevista per l'acquisto dei beni strumentali sarà così: <ul style="list-style-type: none"> • aliquota diminuita dal 10% (15% per lavoro agile) al 6% per i beni materiali e immateriali ordinari; • aliquota diminuita dal 50% al 40% per investimenti fino a 2,5 milioni e dal 30% al 20% per investimenti da 2,5 milioni a 10 milioni (rimane, invece, invariata l'aliquota pari al 10% per gli investimenti tra 10 e 20 milioni), per i beni materiali 4.0. |
| Check-list per bonus facciate | IL SOLE 24 ORE 07.12.2021 | Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha pubblicato la check-list utile al rilascio del visto di conformità per il bonus facciate. |
| Soggetti beneficiari della rivalutazione gratuita nel settore alberghi | IL SOLE 24 ORE 07.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate ha posto in consultazione fino al 7.12.2021 una bozza di circolare sulla rivalutazione gratuita dei beni per i soggetti operanti nel settore alberghiero, in quanto è possibile che il beneficio venga allargato a tutta la sezione 55 del codice Ateco. |

| | | |
|---|------------------------------|--|
| Opzione per cessione e sconto 110% | ITALIA OGGI 06.12.2021 | La D.R.E. Veneto (n. 907-1595/2021) ha precisato che per l'esercizio delle opzioni (cessione o sconto in fattura) per il 110% è necessario che vengano soddisfatti entrambi i seguenti requisiti nello stesso periodo d'imposta: il raggiungimento di un Sal di almeno il 30% e il pagamento del corrispondente importo. |
| Superbonus 110% | IL SOLE 24 ORE 08.12.2021 | La D.R.E. Emilia-Romagna (interpello n. 909-1875/2021) conferma quanto affermato dal Ministero dell'Economia e cioè che gli interventi trainati e quelli trainanti seguono due strade diverse e questo comporta che, prorogando i secondi, non risulta allungata automaticamente la vita anche dei primi. |
| Via libera Ue alla fattura elettronica per i contribuenti forfetari | IL SOLE 24 ORE 08.12.2021 | Dopo l'ok di ieri da parte del Coreper II, si attendono gli ultimi passaggi formali per consentire all'Italia di adottare la fattura elettronica nelle operazioni B2B e B2C fino al 2024 e di estendere l'obbligo anche ai contribuenti forfettari. |
| Modello Redditi 2022 per contributo perequativo e bonus attività chiuse | ITALIA OGGI 09.12.2021 | Per i soggetti che riceveranno il contributo perequativo e il bonus per le attività chiuse scatta l'obbligo di compilare le apposite sezioni del prospetto RS401 al momento della predisposizione del modello Redditi 2022. |
| Versamento rate rottamazione-ter e saldo e stralcio sospese | ITALIA OGGI 09.12.2021 | Le rate 2020-2021 della rottamazione-ter e saldo e stralcio sospese durante la pandemia, possono essere versate entro il 14.12.2021. |
| Cumulo credito d'imposta investimenti e Psr in agricoltura | IL SOLE 24 ORE 09.12.2021 | Il Ministero dell'Economia, con la risposta a interrogazione parlamentare n. 5-07176, apre alla possibilità di cumulare le agevolazioni previste dal Piano di sviluppo rurale (Psr) con il credito d'imposta per gli investimenti (art. 1, c. 192, della legge di bilancio 2020, e art. 1, c. 1059, della legge di Bilancio 2021). |

| | | |
|--|--------------------------------------|--|
| <p>Taglio rimborsi 730 per debiti iscritti a ruoli</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 10.12.2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate, prima di rilasciare l’atto di liquidazione al sostituto nel caso in cui dal 730 del contribuente emerge un credito o chiedi il rimborso, verifica con l’agente della riscossione se il contribuente titolare del credito d’imposta ha pendenze per somme iscritte a ruolo.</p> |
| <p>Lettere di compliance per lettere d’intento false</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 10.12.2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate sta recapitando comunicazioni di compliance a imprese fornitrici per informare che qualche loro cliente potrebbe non essere un esportatore abituale per mancanza dei requisiti. Al fine di non usare lettere d’intento false, l’Agenzia sta invitando le imprese a interrompere i rapporti con il cliente per evitare di essere direttamente sanzionabili per operazioni fraudolente.</p> |
| <p>Novità Iva per il terzo settore</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 11.12.2021</p> | <p>Secondo la normativa Ue, è il carattere obiettivamente economico dell’attività che fa scattare l’inquadramento in campo Iva. Non basta infatti che l’ente del Terzo settore non persegua finalità di lucro né che l’attività sia rivolta all’interno nei confronti dei soli associati.</p> |
| <p>Contributo a fondo perduto</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 11.12.2021</p> | <p>Il 13.12.2021 scade il termine per richiedere il contributo a fondo perduto per i soggetti con ricavi 2019 tra 10 e 15 milioni di euro. Questo contributo si rivolge ai contribuenti tagliati fuori dai precedenti bonus, in quanto è concesso solamente ad esercenti attività d’impresa, arti, o professioni con ricavi/compensi 2019 fino a 10 milioni.</p> |

L'Agenzia interpreta



| | | |
|---|--|---|
| Oneri documentali per il transfer pricing | CIRCOLARE N. 15/E DEL 26.11.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito alcune precisazioni in merito alla documentazione idonea ai fini dell'opzione per il transfer pricing relativo all'esercizio 2020 entro il 30.11.2021. |
| Autodichiarazione del rispetto dei limiti degli aiuti di Stato | PROVVEDIMENTO N. 345838 DEL 03.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha precisato che l'autodichiarazione richiesta dall'art. 1, c. 14-15 D.L. 41/2021, relativa al rispetto dei limiti degli aiuti di Stato, indispensabile per sfruttare i benefici della sanatoria degli avvisi bonari, va presentata entro il termine di 60 giorni dall'approvazione del relativo modello (ancora da pubblicare) oppure entro 60 giorni dal pagamento delle somme dovute o della 1 ^a rata dell'avviso bonario. |
| Nota di variazione Iva nel concordato preventivo | INTERPELLO N. 801 DEL 03.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la nota di variazione può essere emessa solo quando è definitivamente accertata l'infruttuosità della procedura in caso di concordato preventivo e, dunque, di procedura concorsuale. |
| Somministrazione di gas metano con Iva al 5% | CIRCOLARE N. 17/E DEL 03.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che sono assoggettate all'aliquota Iva del 5%, le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021. |
| Retribuzioni convenzionali | INTERPELLO N. 783 DEL 17.11.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel caso in cui i redditi percepiti sono stati erogati da un datore di lavoro non residente, il contribuente deve presentare la dichiarazione indicando i redditi tra quelli soggetti a tassazione separata, compilando il quadro RM del modello Redditi persone fisiche 2021 per gli emolumenti percepiti nel 2020. |

| | | |
|--|--|--|
| Regime Oss | INTERPELLO N. 802 DEL 03.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che con il regime Oss le vendite a distanza concorrono a formare il plafond dell'esportatore abituale e non comportano il venir meno dei requisiti ai fini del rimborso o della compensazione dell'Iva trimestrale. |
| Ipab non ammessi al 110% | INTERPELLO N. 804 DEL 10.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che un Ipab che affitta a persone bisognose alloggi di sua proprietà all'interno di un condominio, non può beneficiare del 110%. |
| Super Ace | RISOLUZIONE N. 70/E DEL 10.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha approvato il codice tributo 6955 per utilizzare la Super Ace in compensazione nel modello F24. |
| Conversione Dta in credito d'imposta | RISOLUZIONE N. 71/E DEL 10.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha individuato il codice tributo 2900 per pagare il canone riguardante la conversione delle Dta (imposte attive differite) in caso di operazioni straordinarie e quello per il tax credit sulle sponsorizzazioni sportive. |
| Credito d'imposta per sponsorizzazioni sportive | RISOLUZIONE N. 69/E DEL 10.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha stabilito che il codice tributo per il tax credit sulle sponsorizzazioni sportive è il 6954. |
| Bonus facciate | INTERPELLO N. 805 DEL 10.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che se le facciate sono visibili solo dalla ferrovia, è possibile richiedere il bonus facciate. |
| Sostegni economici fuori campo Iva | INTERPELLO N. 803 DEL 10.12.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i sostegni economici per le consulenze rientranti nei programmi di sviluppo rurale, sono esclusi da Iva. |

Il Giudice ha sentenziato



| | | |
|---|--|--|
| <p>Indebita compensazione di crediti inesistenti</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 44939/2021</p> | <p>La Cassazione ha sancito che creare fittiziamente crediti per agevolare la società nei pagamenti comporta, per il consulente, il concorso nel reato di indebita compensazione.</p> |
| <p>Detrazione Iva non ammessa per spese di rappresentanza</p> | <p>CORTE DI GIUSTIZIA UE C-334/20</p> | <p>La Corte di Giustizia UE ha chiarito che ai fini della detrazione dell'Iva, l'inerenza del costo non può essere messa in discussione a motivo dell'eccessività e dell'improduttività, nel momento in cui i servizi acquistati sono oggettivamente collegati all'attività dell'impresa. Per questo, le spese di rappresentanza sono escluse dal diritto a detrazione dell'Iva.</p> |
| <p>Delitto di traffico di influenze illecite</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 40518/2021</p> | <p>La Cassazione ha affermato che la mediazione tra un privato e il funzionario pubblico rileva sotto il profilo penale solamente se è finalizzata a interferire illecitamente sulla attività della p.a. e quando porta a un vantaggio per il committente.</p> |
| <p>Ispezione fiscale dell'autovettura ad uso promiscuo</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 36474/2021</p> | <p>La Cassazione ha stabilito che non è più necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica per eseguire l'ispezione nell'auto in uso promiscuo, se rinvenuta nel parcheggio dello stabilimento. Non è più dunque paragonabile al domicilio.</p> |
| <p>Rottamazione lite con il Fisco</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 38764/2021</p> | <p>La Cassazione ha sancito che anche tramite l'invio in Cassazione di una memoria via Pec, la lite con il Fisco può essere "rottamata", pagando la sola imposta.</p> |
| <p>Accertamento induttivo per contabilità in nero</p> | <p>C.T.R DELLA SICILIA N. 8867/2021</p> | <p>La Commissione tributaria regionale della Sicilia, ha sancito che è legittimo l'accertamento induttivo nei confronti del professionista che dal riscontro dei valori presenti negli scritti extracontabili non ha dato prova dell'emissione di</p> |

fattura e/o parcella.

| | | |
|---|--|--|
| <p>Difformità di firma su assegno</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 24986/2021</p> | <p>La Cassazione ha sancito che è legittima la levata del protesto di un assegno da parte dell'intermediario a carico del titolare del conto corrente se vi è difformità tra la firma di traenza e quella depositata presso l'istituto.</p> |
| <p>Esonero IMU per coniugi con residenze diverse</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 7408/2021</p> | <p>La Cassazione ha ribadito che l'esenzione per l'abitazione principale non può mai essere sdoppiata, neppure in caso di residenza dei coniugi in comuni diversi. Allo stesso tempo, l'esonero non compete per nessuna unità se non si dimostra che il nucleo familiare risiede e dimora nello stesso immobile.</p> |
| <p>Attività di consulenza svolta da società in qualità di professionista</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 39028/2021</p> | <p>La Cassazione ha stabilito che l'attività di consulenza può essere svolta da una società di capitali in qualità di professionista.</p> |
| <p>Detrazione Iva</p> | <p>CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-154/20</p> | <p>La Corte di Giustizia UE, ha sancito che la detrazione dell'Iva è contestabile se l'interessato non prova che il fornitore dei beni o dei servizi era un soggetto passivo.</p> |
| <p>Accertamento a carico del manager aziendale</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 39297/2021</p> | <p>La Cassazione ha stabilito che è legittimo l'accertamento Irpef a carico del manager che, nell'ambito di un'inchiesta sulla sua società, ha reso dichiarazioni compromettenti in sede penale.</p> |

In breve

Aliquota IMU ridotta per canoni concordati

Di Francesco Costa

L'immobile abitativo se è locato con un contratto a canone concordato ai sensi della L. 9 dicembre 1998, l'aliquota IMU deliberata dai singoli Comuni è ridotta del 25%.

Questa agevolazione è stata confermata a partire dal 2020 dall'art. 1 c. 760 della L. 160/2019 e opera in maniera automatica a prescindere dalla singola delibera comunale, che eventualmente può prevedere ulteriori riduzioni.

Nell'art. 2 c. 3 della L. 431/98 si individuano i contratti soggetti a tale agevolazione, finalizzati a soddisfare le esigenze abitative durature del conduttore e redatti in conformità alle pattuizioni e alle bozze previste negli accordi territoriali conclusi tra le associazioni rappresentative delle categorie della proprietà edilizia e dei conduttori. Il canone non può superare i valori prefissati negli accordi stessi e la durata minima non può essere inferiore a tre anni con una proroga di due anni salvo che le parti non accordino sul rinnovo del contratto.

Tale agevolazione si applica anche ai contratti di locazione di natura transitoria di cui all'art. 5 c. 1 della L. 431/98 e a quelli stipulati ai sensi dell'art. 5 c. 2 della L. 431/98 con studenti universitari. Per i primi la durata deve essere compresa tra uno e diciotto mesi e servono per soddisfare le esigenze abitative transitorie di carattere oggettivo del locatore o del conduttore e anche in questo caso devono rispettare i limiti di canone, le pattuizioni e la forma indicati negli accordi territoriali. Per i secondi previsti nei comuni con sede di università o di corsi universitari distaccati e nei Comuni limitrofi possono essere stipulati ai sensi dell'art. 3 del DM 16 gennaio 2017, esclusivamente con studenti universitari residenti in un comune diverso da quello del corso di laurea. C'è da rispettare in questo caso i limiti di canone, le pattuizioni e la forma indicati negli accordi territoriali stipulati dai singoli comuni. La durata, non può essere inferiore a sei mesi o superiore a tre anni.

I Comuni possono ai sensi dell'art. 2 c. 4 della L. 9 dicembre 1998 n. 431, prevedere ulteriori aliquote più favorevoli per gli immobili concessi in locazione, alle condizioni definite negli accordi locali a titolo di abitazione principale.

Gli accordi territoriali vengono periodicamente stipulati dai Comuni sulla base delle convenzioni nazionali, la prima convenzione è del 8 febbraio 1999 cui è seguito il DM 30 dicembre 2002 e precisava che l'assistenza delle organizzazioni di categoria alla stipula dei contratti, fosse meramente facoltativa per cui il contratto era valido anche se privo della sottoscrizione di tali soggetti. Più tardi il DM 16 gennaio 2017 emanato in base alla nuova convenzione nazionale datata 25 ottobre 2016 ha introdotto una diversa disciplina, obbligando le parti a richiedere l'assistenza nella definizione del canone delle rispettive organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori oppure in alternativa l'attestazione da parte di almeno un'organizzazione firmataria dell'accordo, della rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo stesso, con esclusione della possibilità di autocertificare i requisiti. L'Agenzia delle Entrate ha precisato con la risoluzione 20 aprile 2018 n. 31, che l'attestazione costituisce elemento necessario ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali e quindi risulta obbligatoria anche per beneficiare della riduzione dell'aliquota ai fini IMU con riferimento ai contratti redatti sulla base di accordi territoriali che abbiano recepito il DM 16 gennaio 2017. L'attestazione non risulta necessaria, per i contratti di locazione aventi ad oggetto abitazioni situate in Comuni che non abbiano adeguato i propri Accordi Territoriali alle disposizioni del DM 16 gennaio 2017 per i quali continuano ad applicarsi le disposizioni del DM 30 dicembre 2002, o per quei contratti sottoscritti antecedentemente all'adeguamento degli Accordi Territoriali anche se oggetto di successive proroghe.

Infine si segnala che ai sensi dell'art. 3-quater del DL 30 aprile 2019 n. 34, il possessore dell'immobile locato a canone concordato è esonerato dall'obbligo di presentare la dichiarazione ai fini IMU, nonché da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione anche se l'indicazione di tali fattispecie nella dichiarazione IMU, evita eventuali future richieste da parte dell'Ente impositore. Tale esonero potrebbe non estendersi alle aliquote ulteriormente ridotte deliberate dai singoli Comuni (ai sensi dell'art. 2 c. 4 della L. 9 dicembre 1998 n. 431). Per questo motivo è meglio verificare e porre in essere quanto previsto in termini di comunicazione, nei singoli regolamenti comunali.

Contributo a fondo perduto per le attività economiche chiuse

di Alberto De Stefani

Nell'ambito del Decreto-Sostegni bis, il legislatore ha stanziato uno specifico fondo a favore delle attività economiche chiuse, denominato "Fondo per il sostegno alle attività economiche chiuse".

Con il provvedimento 336230 del 29.11.2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni, le modalità di invio e i termini di presentazione dell'istanza per beneficiare del contributo.

L'istanza va presentata dal 02.12.2021 fino al 21.12.2021 da parte dei titolari di discoteche, sale da ballo, cinema, teatri, palestre e piscine, rimaste chiuse a causa della pandemia. Si ricorda che questi soggetti sono gli stessi che potevano beneficiare del contributo a fondo perduto stabilito dal decreto Sostegni bis.

La domanda deve essere trasmessa da un intermediario delegato all'accesso al cassetto fiscale o con un'apposita delega, tramite il canale telematico dell'Agenzia delle Entrate.

Il contribuente riceverà il contributo direttamente in accredito sul conto corrente indicato, senza la possibilità di tramutare l'importo in un credito d'imposta.

Sempre entro il 21 dicembre è inoltre consentito, se si è commesso un errore, trasmettere una nuova istanza che andrà a sostituire quella precedentemente inviata o rinunciare al contributo chiesto.

Come indicato nel decreto interministeriale del 09.09.2021, emanato dalla collaborazione tra MISE e MEF, le risorse stanziare ammontano per il 2021 a 140 milioni di euro e i contributi sono rivolti sostanzialmente a due categorie di soggetti:

- Un primo contributo è rivolto alle attività individuate dal codice ATECO "93.29.10 Discoteche, sale da ballo, night-club e simili" che risultavano chiuse al 23.07.2021 per un importo massimo di 25.000 euro calcolato sulla base del numero delle richieste che saranno inviate. Per queste attività sono riservati 20 milioni;
- I restanti 120 milioni servono invece a finanziare il secondo contributo che spetta a tutte le altre imprese che svolgevano, alla data del 26.05.2021, come attività prevalente una di quelle individuate dall'Allegato 1 del decreto (cinema, teatri,

piscine, palestre, ma anche le stesse attività che già beneficiano del primo contributo in quanto uno non esclude l'altro) e che per effetto delle norme di sicurezza nazionale sono rimaste chiuse nel periodo 01.01.2021-25.07.2021 per almeno 100 giorni. L'importo erogato varia a seconda dei ricavi/compensi realizzati nel 2019:

- Fino a 400.000 €, l'importo è di 3.000 €;
- Da 400.000 € a 1 milione, l'importo è di 7.500 €;
- Superiore a 1 milione, l'importo è di 12.000 €.

La tabella di seguito riportata elenca i codici Ateco beneficiari del contributo.

| Codice Ateco | Descrizione |
|--------------|--|
| 47.78.31 | Commercio al dettaglio di oggetti d'arte (incluse le gallerie d'arte) |
| 49.39.01 | Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o suburbano |
| 56.21.00 | Catering per eventi, banqueting |
| 59.14.00 | Attività di proiezione cinematografica |
| 79.90.11 | Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri ricreativi e d'intrattenimento |
| 82.30.00 | Organizzazione di convegni e fiere |
| 85.51.00 | Corsi sportivi e ricreativi |
| 85.52.01 | Corsi di danza |
| 90.01.01 | Attività nel campo della recitazione |
| 90.01.09 | Altre rappresentazione artistiche |
| 90.02.09 | Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche |
| 90.04.00 | Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche |
| 91.02.00 | Attività di musei |
| 91.03.00 | Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili |
| 92.00.02 | Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone |
| 92.00.09 | Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse |
| 93.11.10 | Gestione di stadi |
| 93.11.20 | Gestione di piscine |
| 93.11.30 | Gestione di impianti sportivi polivalenti |
| 93.11.90 | Gestione di altri impianti sportivi nca |
| 93.13 | Gestione di palestre |
| 93.21 | Parchi di divertimento e parchi tematici |
| 93.29.10 | Discoteche, sale da ballo night-club e simili |
| 93.29.30 | Sale giochi e biliardi |
| 93.29.90 | Altre attività di intrattenimento e di divertimento nca |
| 96.04 | Servizi dei centri per il benessere fisico |
| 96.09.05 | Organizzazione di feste e cerimonie |

Per concludere, non possono comunque beneficiare di questi contributi i soggetti non residenti/stabiliti in Italia, i soggetti già in difficoltà al 31.12.19 ai sensi della

Comunicazione della Commissione UE 19.3.2020 C(2020), 1863 final, gli Enti pubblici, gli intermediari finanziari, le società di partecipazione finanziaria, le società di partecipazione non finanziaria e assimilati.

L'Approfondimento – 1

La successione e la donazione d'azienda analizzate dal punto di vista fiscale

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Come noto, nel nostro Paese sono presenti molteplici aziende di piccole dimensioni ancora gestite sotto la forma di imprese individuali.

Una tipologia d'impresе, quindi, che ai fini del passaggio generazionale mettono il titolare di fronte a due scelte, ovvero:

- attendere che l'erede o gli eredi aprano la pratica di successione alla sua morte;
- anticipare i tempi e procedere ad un trasferimento d'azienda tramite un atto di donazione.

Di seguito, l'analisi sotto il profilo fiscale delle differenze e delle analogie tra la successione e la donazione d'azienda.

LE IMPOSTE SUI REDDITI

Come stabilito all'art. 58, primo comma del TUIR ***“.....Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.....”***

Dalla lettura della disposizione si evince chiaramente che sotto il profilo delle imposte dirette non sussiste alcuna differenza tra il trasferimento d'azienda a seguito di successione "**mortis causa**" e il trasferimento d'azienda tramite atto di donazione "**inter vivos**".

In particolare:

- il maggior valore dell'azienda, emergente dal trasferimento per causa di morte o per atto gratuito, non ha alcuna rilevanza ai fini del calcolo del reddito del donante o del "**de cuius**" se l'erede/donatario applica ai beni appartenenti all'azienda lo stesso valore fiscalmente riconosciuto al defunto/donante;
- la plusvalenza rimarrà latente e concorrerà alla formazione del reddito del beneficiario solo in caso di cessione a terzi dell'azienda ricevuta tramite successione o donazione;
- a prescindere dal grado di parentela con il dante causa¹, l'operazione risulta fiscalmente neutra per il beneficiario se l'azienda viene assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti al defunto/donante. Operativamente il beneficiario dovrebbe iscrivere nella propria contabilità i beni facenti parte del complesso aziendale allo stesso valore fiscale del defunto/donante senza poter valorizzare eventuali maggiori valori correnti.

Ricordiamo, infine, che ai fini dell'applicazione della vigente normativa non è più rilevante che il beneficiario prosegua l'attività d'impresa assumendo la qualifica di imprenditore. Pertanto, l'erede o il donatario possono cedere o affittare a terzi l'azienda ricevuta senza doversi preoccupare di aver preventivamente avviato un'attività d'impresa².

L'IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DI DONAZIONE

L'attuale normativa fiscale in tema di successioni e donazioni è stata introdotta dall'art. 2, commi da 47 a 53 del DL n. 262/2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 286/2006.

¹ Per l'applicazione del regime di neutralità fiscale non si deve tener conto del legame di parentela con il defunto/donante. Pertanto, il beneficiario può anche non essere parente dell'imprenditore individuale.

² La precedente normativa, contenuta nell'art. 16, comma 2 della Legge n. 383/2001, pur prevedendo la possibilità di applicare il regime di neutralità anche in caso di donazione a favore di soggetti diversi dai familiari, subordinava questa eventualità alla circostanza che il donatario proseguisse l'attività d'impresa.

Una normativa che come noto ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al Dlgs n. 346/1990 "**Tus**", precedentemente abrogata nel 2001 dall'art. 13 della Legge n. 383/2001.

Diversamente dal passato, però, la reintroduzione dell'imposta di successione è stata accompagnata da significative novità riguardanti: l'oggetto, le aliquote e le franchigie concesse al beneficiario.

Le aliquote e le franchigie valide per la successione, per la donazione, per gli atti gratuiti e per i vincoli di destinazione sono riassunte nella tabella sottostante³.

| Erede/Donatario | Aliquota | Franchigia |
|---------------------------|----------|-------------|
| Coniuge | 4% | € 1.000.000 |
| Parente in linea retta | 4% | € 1.000.000 |
| Fratello o sorella | 6% | € 100.000 |
| Altro parente di 4° grada | 6% | Nessuna |
| Affine in linea retta | 6% | Nessuna |
| Altri soggetti | 8% | Nessuna |

Premesso ciò, osserviamo che le aliquote e le franchigie, seppur coincidenti nelle ipotesi di successione/donazione, si applicano su basi imponibile diverse. Più precisamente, in presenza di:

- successione la base imponibile è rappresentata dalla somma algebrica del valore di tutti in beni trasferiti dal "**de cuius**" all'erede. Da questo valore sono, poi, esclusi alcuni particolari beni esenti da imposta, come ad esempio i titoli di Stato e vengono sottratti tutti i debiti a carico del defunto, presenti al momento dell'apertura della successione;
- donazione la base imponibile è rappresentata dal valore dei singoli beni o diritti oggetto di trasferimento.

³ Quando il beneficiario di un trasferimento "mortis causa" è un portatore di handicap, riconosciuto grave ai sensi della Legge n. 104/1992, è prevista una franchigia pari a € 1.500.000, valida a prescindere dal rapporto che intercorre tra questo e il defunto.

Come chiarito nella Circolare n. 3/E/2008, segnaliamo, inoltre, che in merito all'applicazione delle franchigie l'Amministrazione Finanziaria ritiene che si debba tener conto di tutte le donazioni effettuate in vita dal defunto nei confronti dello stesso erede. Pertanto, le franchigie possono essere utilizzate dal beneficiario solo una volta.

Tuttavia, sulla questione sussistono posizioni contrarie, anche recenti, espresse dalla Suprema Corte, relative alle donazioni effettuate tra il 25.10.2001 e il 29.11.2006. Intervallo temporale in cui l'imposta di successione non era in vigore. Si vedano in tal senso le ordinanze di Cassazione n. 12779/2018, n. 758/2019, n. 10255/2020 e n. 22738/2020.

PASSAGGI GENERAZIONALI D'AZIENDA ED ESEZIONE DALL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

In linea di principio il trasferimento gratuito d'azienda è assoggettato alle imposte sulle successioni e donazioni, sulla base delle aliquote e delle franchigie appena viste, salvo il caso in cui il beneficiario possa fruire del particolare regime di esenzione stabilito dall'art. 3, comma 4-ter del Dlgs n. 346/1990⁴.

In buona sostanza, quando è possibile beneficiare di questo regime risultano esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni le aziende o rami di esse, le azioni e quote sociali, trasferite ai discendenti e al coniuge tramite:

- successione;
- donazione;
- atti a titolo gratuito;
- costituzione di vincoli di destinazione;

⁴ L'art. 3, comma 4-ter del Dlgs n. 346/1990 afferma che: "I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali e' acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del Dlgs n. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata".

- patti di famiglia, di cui all'art. 768-bis e ss. del Codice civile.

Il tutto, però, a patto che gli aventi causa proseguano l'attività d'impresa del dante causa per un periodo di tempo non inferiore a cinque anni. Periodo di tempo calcolato a partire dalla data del trasferimento.

In definitiva, quindi, è possibile applicare il regime di esenzione:

- quando il trasferimento è effettuato in ambito familiare, ovvero solo se il beneficiario è il coniuge o un discendente del dante causa;
- se il beneficiario prosegue l'attività d'impresa del dante causa per un periodo di tempo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Sotto un profilo operativo, gli aventi causa, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o dell'atto di donazione, devono rendere una apposita dichiarazione da cui deve emergere la loro volontà di proseguire nell'attività del dante causa per almeno cinque anni. Si ricorda, inoltre, che come stabilito dal citato art. 3, comma 4-ter del Dlgs n. 34/1990 **"Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del Dlgs n. 471/1997 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata"**.

Non comporta l'automatica decadenza dall'agevolazione, invece, il conferimento dell'azienda in una società. Una simile operazione viene, infatti, equiparata ad un proseguimento **"indiretto"**, che non determina la perdita di detto beneficio.

Sempre sul tema segnaliamo l'intervento dell'Amministrazione Finanziaria che con la risposta a interpello n. 231/E/2019 ha chiarito che l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni spetta anche all'erede o al donatario del solo diritto di usufrutto sull'azienda e, pertanto, non soltanto in ipotesi di trasferimento della piena proprietà. Questo perché è il titolare del diritto di usufrutto che continua a gestire l'azienda in luogo del defunto o del donante.

Nel caso opposto, ovvero in presenza del trasferimento della sola nuda proprietà, l'esenzione, invece, non spetta perché in questa evenienza il nudo proprietario non dispone né del diritto di godimento e né dei poteri di gestione dell'azienda.

Da ultimo segnaliamo che l'esenzione non può essere applicata nemmeno se il trasferimento gratuito riguarda l'azienda affittata a terzi, dato che in un caso di tal genere il beneficiario per poter proseguire l'attività d'impresa dovrebbe attendere la cessazione del contratto d'affitto.

Solo nello specifico caso in cui l'assegnatario dell'azienda fosse anche lo stesso conduttore l'esenzione potrebbe, infatti, essere applicata.

LA BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

Come si anticipava, in mancanza dei requisiti ex art. 3, comma 4-ter del TUIR i trasferimenti a titolo gratuito di aziende o rami d'azienda sono assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni sulla base delle aliquote e delle franchigie indicate nella precedente tabella.

Premesso ciò, osserviamo che il valore dell'azienda trasferita tramite successione e donazione è calcolato in base ai dettami fissati dall'art. 15, comma 1 del Tus. Una disposizione che prevede che ***“La base imponibile, relativamente alle aziende comprese nell'attivo ereditario, è determinata assumendo il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che le compongono, esclusi i beni indicati nell'art. 12, al netto delle passività risultanti a norma degli artt. da 21 a 23. Se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'art. 2217 del Codice civile, si ha riguardo alle attività e alle passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti”***.

Due sono, quindi, i criteri per valutare l'azienda trasferita. Criteri che a loro volta devono essere applicati alternativamente a seconda che il defunto/donante sia obbligato o meno alla predisposizione dell'inventario⁵.

DEFUNTO O DONANTE NON OBBLIGATO ALLA REDAZIONE DELL'INVENTARIO

⁵ A tal riguardo si ricorda che in base a quanto stabilito dall'art. 2214 del c.c. l'imprenditore che svolge un'attività commerciale è obbligato a tenere il libro degli inventari. Diversamente, non è assoggettato a questo obbligo il “piccolo imprenditore” che, ai sensi dell'articolo 2083, cod. civ., è rappresentato dal coltivatore diretto del fondo, dall'artigiano, dal piccolo commerciante e da colui che esercita un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio o dei componenti della famiglia.

Ai fini del calcolo dell'imposta di successione e donazione, quando l'imprenditore non è tenuto alla predisposizione dell'inventario il valore dell'azienda è dato dal:

- valore dei beni e dei diritti che compongono l'azienda al momento della successione o donazione;
- esclusi i beni che non sono imponibili, secondo quanto stabilito dall'art. 12 del Tus;
- sottratte le passività risultanti a norma degli artt. da 21 a 23 del Tus.

Pertanto, si tratta, come chiarito anche dalla Suprema Corte nella sentenza n. 6494/2007, di un criterio di valutazione dell'azienda che prende a riferimento il valore venale dei beni che la compongono al netto del valore delle passività aziendali.

DEFUNTO O DONANTE OBBLIGATO ALLA REDAZIONE DELL'INVENTARIO

Quando l'imprenditore è obbligato a redigere l'inventario la base imponibile dell'azienda trasferita, da sottoporre alle imposte sulle successioni e donazioni, è data dal valore netto contabile della stessa azienda, ovvero:

- dalla somma algebrica di tutte le attività e passività risultanti nell'ultimo inventario redatto e vidimato;
- tenendo conto degli eventuali mutamenti relativi alle stesse attività e passività, intervenuti successivamente. Si pensi in tal senso al caso in cui il trasferimento gratuito riguardi l'unica azienda dell'imprenditore individuale concessa in affitto. Al verificarsi di una situazione di tal genere, alcuni ritengono possibile applicare la valutazione basata sulle risultanze inventariali con riferimento all'inventario dell'affittuario, qualora quest'ultimo sia tenuto a redigerlo.

L'AVVIAMENTO

Come di può notare, dalle due modalità di determinazione della base imponibile appena viste, da applicare alternativamente a seconda dell'obbligo o meno alla redazione dell'inventario, è escluso l'avviamento dell'azienda trasferita.

A ben vedere l'esclusione dell'avviamento dalla base imponibile, stabilita dall'art. 8, comma 1-bis del Dlgs n. 246/1990 riguarderebbe solo l'imposta sulle successioni, se non

fosse che tale esclusione è stata riconosciuta dall'Amministrazione Finanziaria anche nell'ambito delle donazioni.

Con la circolare n. 3/E/2008 l'Ufficio ha, infatti, esteso l'esclusione dell'avviamento ai fini del calcolo della base imponibile alle donazioni, agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione, dato che anche a questi atti sono applicabili gli artt. 15 e 16 del Tus.

Sempre sul tema dell'esclusione dell'avviamento è sorto, però, un dubbio. Più precisamente, ci si è chiesto se l'esclusione riguarda:

- solo l'avviamento, cosiddetto "**autogenerato**", ovvero quello "**latente**" che non può essere iscritto in contabilità in base ai principi contabili;
- anche quello a titolo oneroso, cosiddetto "**derivativo**" acquisito dal dante causa e che in base ai principi contabili deve essere iscritto nel bilancio.

La questione non è di poco, perché quando l'imprenditore è tenuto alla redazione dell'inventario, l'avviamento acquisito da terzi, oltre ad essere presente in contabilità, rientra anche nel novero delle attività che concorrono alla formazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni e donazioni.

LA VALORIZZAZIONE DEGLI IMMOBILI FACENTI PARTE DI UN COMPLESSO AZIENDALE IN BASE AL VALORE CATASTALE

Altra questione di particolare rilevanza riguarda la possibilità di quantificare il valore degli immobili dell'azienda trasferita per successione e donazione utilizzando i criteri automatici basati sulla rendita catastale. Opzione già prevista dall'art. 34, comma 5 del Tus⁶ per i singoli immobili caduti in successione o donazione.

⁶ L'art. 34, comma 5 del Tus stabilisce che: "Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma dell'art. 14. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

Ebbene, con la risoluzione n. 105/1998 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di utilizzare questi criteri automatici per gli immobili facenti parte dell'azienda ereditata/donata.

LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Per quanto attiene alle altre imposte indirette segnaliamo che il trasferimento d'azienda per successione o donazione non è sottoposto né a IVA, a norma dell'art. 2, comma 3 del DPR n. 33/1972 e nemmeno a imposta di registro proporzionale.

Ricordiamo, inoltre, che se nel complesso aziendale sono presenti beni immobili o diritti reali immobiliari si devono applicare le imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente nella misura del 2% e dell'1%.

Ad ogni modo, si precisa che se in base al disposto dell'art. 3, comma 4-ter del Dlgs n. 346/1990 l'azienda trasferita per successione o donazione rientra nel regime di esenzione, le formalità di trascrizione e voltura catastale connesse alla presenza di eventuali beni immobili o diritti reali immobiliari risultano esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.

IL TRASFERIMENTO DI AZIENDA AD UNA PLURALITÀ DI EREDI E LA REGOLARIZZAZIONE DELLA SOCIETÀ DI FATTO

Quando l'azienda caduta in successione o donazione coinvolge più beneficiari si crea una comunione. Se questi beneficiari continuano, inoltre, ad esercitare l'attività esistente assumendo la qualifica di imprenditori si viene a costituire una società di fatto che deve essere regolarizzata con una delle forme societarie previste dal Codice civile (società di persone o di capitali).

Con la risoluzione n. 134/E/2017 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che al verificarsi di una simile ipotesi si devono applicare le regole previste dall'art. 170 del TUIR in materia di trasformazione societaria. Pertanto, in applicazione di questa

disposizione **“la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento”**.

Sostanzialmente, quindi, la regolarizzazione della società di fatto in una società di persone o di capitali è fiscalmente neutra e non comporta alcuna tassazione diretta, perché la società risultante dalla trasformazione assume gli stessi valori fiscali attribuiti alla società di fatto, i quali a loro volta sono stati determinati a norma dell'art. 58, comma 1 del TUIR sulla base di quelli del defunto/donante.

Per quanto attiene, invece, alla imposizione indiretta si evidenzia che la regolarizzazione della società di fatto comporta il pagamento dell'imposta di registro nella misura fissa di € 200,00.

A ciò si deve aggiungere che se nell'azienda trasferita figurano beni immobili occorre pagare in misura fissa anche le imposte ipotecaria e catastale⁷.

SCIoglimento DELLA SOCIETÀ REGOLARIZZATA

Come stabilito dall'art. 58, comma 1, ultimo periodo del TUIR⁸ il regime di neutralità fiscale non decade se la società esistente tra gli eredi si scioglie entro 5 anni dall'apertura della successione e l'azienda rimane acquisita da uno solo degli eredi.

Precisiamo subito che la disposizione in commento facendo riferimento esclusivo alla successione sembra escludere il caso della donazione effettuata in favore di più eredi.

⁷ In particolare, per l'imposta ipotecaria l'art. 4 della Tariffa allegata al Dlgs n. 347/1990 stabilisce la misura fissa per le trascrizioni di “atti di regolarizzazione di società di fatto derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione”. Tuttavia, quando gli atti di regolarizzazione sono registrati dopo un anno dall'apertura della successione l'imposta in misura proporzionale.

Per l'imposta catastale l'art. 10, comma 2 del Dlgs n. 347/1990 prevede l'applicazione in misura fissa per le volture “eseguite in dipendenza di atti di regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda registrati entro un anno dall'apertura della successione”.

Per eventuali approfondimenti si consiglia di consultare lo studio del Notariato n. 853-2014/T - “Regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione di azienda nei tributi sui trasferimenti”.

⁸ L'art. 58, comma 1, ultimo periodo del TUIR prevede che: “..... I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi”.

Su questa linea, anche se con riferimento al previgente art. 54, comma 5, terzo periodo del vecchio TUIR, si era espressa l'Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 137/E/1997, § 15.5, chiarendo che **“poiché il requisito essenziale richiesto dalla norma in oggetto è che si tratti di trasferimento mortis causa, la stessa non può trovare applicazione nei casi di donazione”**.

Tuttavia, segnaliamo che l'attuale posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate tende a riconoscere il regime di neutralità fiscale in tutti i casi di scioglimento della società di persone⁹.

Per queste ragioni il regime di neutralità fiscale dovrebbe trovare applicazione anche per lo scioglimento

- della società fra gli eredi dell'azienda, che si verifica dopo cinque anni;
- della società tra i donatari che si verifica prima o dopo i cinque anni.

⁹ Si vedano sul punto la circolare n. 54/E/2002, § 5, la circolare n. 13/E/2008, § 1.10 e la risoluzione n. 329/E/2008.

L'Approfondimento – 2

I contributi a fondo perduto del mese di dicembre

di Federico Camani

PREMESSA

Come noto, a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, il Legislatore ha messo a disposizione dei contribuenti esercenti attività d'impresa, arte e professione, maggiormente colpiti dagli effetti pandemici, una serie di contributi a fondo perduto a sostegno della loro attività economica. Tali contributi, che non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette (Irpef e Ires) e dell'Irap, vengono erogati direttamente dall'Agenzia delle Entrate previa presentazione di apposite istanze telematiche rese disponibili sul sito web delle Entrate.

A tal fine, si rammenta che il contributo "perequativo", commisurato sulla base della differenza fra il risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta 2019 e il risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta 2020, è ottenibile mediante compilazione dell'apposita istanza da trasmettere entro e non oltre il 28.12.2021.

Il contributo "attività chiuse", che prescinde dal risultato economico d'esercizio, fa riferimento soltanto ai giorni di effettiva chiusura dell'attività e viene erogato in misura fissa a seconda del livello di fatturato/compensi totalizzato nell'anno d'imposta 2019.

Il contributo "prioritario – discoteche e simili", disposto in favore di tutti coloro che esercitano l'attività di discoteche, sale da ballo, night-club e simili, viene erogato in misura fissa, per un importo massimo pari a 25.000 euro, modellabile a seconda del quantitativo di domande pervenute.

Entrambi i contributi “attività chiuse” e “prioritario – discoteche e simili” possono essere richiesti mediante compilazione dell'apposita istanza telematica da trasmettere entro e non oltre il 21.12.2021.

I CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO “ATTIVITA’ CHIUSE” e “PRIORITARIO – DISCOTECH E SIMILI”

L'articolo 2, D.L. 73/2021 (c.d. decreto “Sostegni-bis”), ha istituito un fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse, con una dotazione di 140 milioni di euro per l'anno 2021, finalizzato a favorire la continuità delle attività economiche per le quali è stata disposta, nel periodo compreso fra il 01.01.2021 e il 25.07.2021 (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 73/2021), la chiusura per un periodo complessivo di almeno 100 giorni.

Ai sensi dell'articolo 11, D.L. 105/2021, una quota pari a 20 milioni di euro delle suddette risorse finanziarie è stata destinata, in via prioritaria, alle attività che alla data del 23.07.2021 (data di entrata in vigore del D.L. 105/2021) risultavano ancora chiuse in conseguenza delle misure di prevenzione adottate ai sensi degli articoli 1 e 2, D.L. 19/2020 (discoteche, sale da ballo e simili).

Inoltre, il D.M. 09.09.2021 ha definito:

- i soggetti beneficiari, con l'elenco delle attività (codici ATECO) che hanno diritto a usufruire del sostegno economico,
- l'ammontare dell'aiuto sotto forma di contributo a fondo perduto,
- la procedura di accesso e le modalità di erogazione del contributo.

Con il provvedimento n. 336230 del 29.11.2021, Agenzia Entrate, sono stati definiti:

- il contenuto, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza per l'accesso ai suddetti contributi;
- l'apposito modello, con le relative istruzioni di compilazione, per la presentazione dell'istanza per via telematica.

Il contributo a fondo perduto per le attività chiuse è destinato ai soggetti che esercitano attività di impresa, arte e professione, residenti o stabiliti in Italia, che posseggono i seguenti requisiti:

- partita Iva attiva in data antecedente al 26.05.2021 (data di entrata in vigore del D.L. 73/2021); tale requisito non si applica agli eredi e ai soggetti che hanno posto in essere un'operazione di trasformazione aziendale con passaggio dell'attività, i quali hanno attivato la partita Iva in data successiva al 25.05.2021 per continuare l'attività del *de cuius* o del soggetto cessato, titolari di partita Iva a tale data;
- attività prevalente svolta alla data del 26.05.2021, comunicata all'Agenzia delle Entrate con il modello AA7/AA9, compresa fra quelle individuate dai codici ATECO elencati nell'allegato 1 del D.M. 09.09.2021. Tale allegato ricomprende i codici ATECO riferiti alle attività per le quali le disposizioni di contenimento dell'epidemia da COVID-19 hanno disposto la chiusura tra il 01.01.2021 e il 25.07.2021 per un periodo complessivo di almeno 100 giorni.

Quanto al contributo esteso in via prioritaria alle attività che risultavano ancora chiuse alla data del 23.07.2021, in conseguenza delle misure di prevenzione adottate ai sensi degli articoli 1 e 2, D.L. 19/2020 (p.e., discoteche, sale da ballo e simili), il Legislatore ha definito che detto contributo è destinato ai soggetti che esercitano attività di impresa, residenti o stabiliti in Italia, che posseggono i seguenti requisiti:

- partita Iva attiva in data antecedente al 23.07.2021 (data di entrata in vigore del D.L. 105/2021); tale requisito non si applica agli eredi e ai soggetti che hanno posto in essere un'operazione di trasformazione aziendale con passaggio dell'attività, i quali hanno attivato la partita Iva in data successiva al 22.07.2021 per continuare l'attività del *de cuius* o del soggetto cessato, titolari di partita Iva a tale data;
- attività prevalente svolta alla data del 23.07.2021, comunicata all'Agenzia delle Entrate con il modello AA7/AA9, compresa nel codice ATECO "93.29.10 - Discoteche, sale da ballo, night-club e simili".

Pertanto, di seguito si elencano le attività per le quali è possibile richiedere il contributo a fondo perduto "attività chiuse", così come disposto dal D.L. 73/2021. I codici delle suddette attività sono stati elencati nell'allegato n. 1 del D.M. 09.09.2021.

Tabella n. 1. Elenco dei codici Ateco rientranti nel contributo "attività chiuse"

| CODICE ATECO | DESCRIZIONE ATTIVITA' |
|---------------------|--|
| 47.78.31 | Commercio al dettaglio di oggetti d'arte (incluse le gallerie d'arte) |
| 49.39.01 | Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o suburbano |
| 56.21.00 | Catering per eventi, banqueting |
| 59.14.00 | Attività di proiezione cinematografica |
| 79.90.11 | Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento |
| 82.30.00 | Organizzazione di convegni e fiere |
| 85.51.00 | Corsi sportivi e ricreativi |
| 85.52.01 | Corsi di danza |
| 90.01.01 | Attività nel campo della recitazione |
| 90.01.09 | Altre rappresentazioni artistiche |
| 90.02.09 | Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche |
| 90.04.00 | Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche |
| 91.02.00 | Attività di musei |
| 91.03.00 | Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili |
| 92.00.02 | Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone |
| 92.00.09 | Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse |
| 93.11.10 | Gestione di stadi |
| 93.11.20 | Gestione di piscine |
| 93.11.30 | Gestione di impianti sportivi polivalenti |
| 93.11.90 | Gestione di altri impianti sportivi nca |
| 93.13 | Gestione di palestre |

| | |
|----------|---|
| 93.21 | Parchi di divertimento e parchi tematici |
| 93.29.10 | Discoteche, sale da ballo night-club e simili |
| 93.29.30 | Sale giochi e biliardi |
| 93.29.90 | Altre attività di intrattenimento e di divertimento nca |
| 96.04 | Servizi dei centri per il benessere fisico |
| 96.09.05 | Organizzazione di feste e cerimonie |

Per discoteche, sale da ballo, night club e attività similari, il contributo a fondo perduto è riconosciuto, fruendo delle risorse destinate in via prioritaria, fino a un massimo di 25.000,00 euro per ciascun soggetto beneficiario. Per gli altri soggetti, l'ammontare del contributo, sulla base delle risorse residuali, varia in base ai ricavi/compensi dichiarati nell'anno d'imposta 2019, come di seguito indicato:

- 3.000,00 euro, per i soggetti con ricavi/compensi fino a 400.000,00 euro;
- 7.500,00 euro, per i soggetti con ricavi/compensi superiori a 400.000,00 euro e fino a un milione di euro;
- 12.000,00 euro, per i soggetti con ricavi/compensi superiori a un milione di euro.

Per i soggetti che non hanno dichiarato ricavi o compensi per l'anno d'imposta 2019, sarà riconosciuto il contributo minimo pari a 3.000,00 euro.

In caso di insufficienza delle risorse disponibili "non prioritarie", ovvero destinate alle attività individuate dall'allegato n. 1 del D.M. 09.09.2021, fermo restando il riconoscimento di un contributo in egual misura per tutte le istanze ammissibili fino a un importo di 3.000,00 euro, l'Agenzia delle Entrate provvede a ridurre in modo proporzionale il contributo sulla base delle risorse finanziarie disponibili e del numero di istanze ammissibili pervenute, tenendo conto delle diverse fasce di ricavi e compensi.

Il contributo attività chiuse e il contributo maggiorazione discoteche non sono alternativi. Pertanto, i soggetti che esercitano attività prevalente riferibile al codice ATECO "93.29.10", se in possesso dei requisiti previsti per entrambi i contributi, possono richiedere con l'istanza sia il contributo "attività chiuse" sia il contributo "maggiorazione discoteche".

L'istanza, da trasmettere attraverso i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, deve essere completata, oltre ai dati identificativi del richiedente e del suo rappresentante legale, dei seguenti dati:

- dei requisiti per chi intende usufruire del contributo a fondo perduto "prioritario" per discoteche e simili;
- dei requisiti per chi intende fruire del contributo a fondo perduto "attività chiuse";
- dell'Iban del conto corrente bancario o postale intestato al codice fiscale di chi ha richiesto il contributo;
- del codice fiscale dell'intermediario eventualmente delegato alla trasmissione.

L'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate entro il 21.12.2021, direttamente o per tramite di un intermediario abilitato, attraverso i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, utilizzando l'apposito modello approvato dall'Ufficio.

Fino al termine del 21.12.2021 e qualora l'istanza originariamente inviata contenesse degli errori per cui risultasse opportuno provvedere a correggerli, è possibile trasmettere un'istanza sostitutiva. Resta inteso che l'istanza sostitutiva è trasmissibile fino a che l'Agenzia delle Entrate non abbia esposto, nel portale "Fatture e corrispettivi", la comunicazione dell'avvenuta emissione dei mandati di pagamento.

Oltre il termine del 21.12.2021 non sarà più possibile trasmettere l'istanza di erogazione del contributo, tuttavia verrà concessa la possibilità di rinunciare al contributo medesimo, mediante compilazione di un'apposita istanza con la quale il contribuente restituirà la somma percepita, maggiorata degli interessi.

Il contributo "attività chiuse" non è fruibile dagli enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR e dagli intermediari finanziari/società di partecipazione di cui all'art. 162-bis del TUIR.

Qualora dai controlli dell'Agenzia delle Entrate emerga che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, l'Agenzia delle Entrate:

- recupera il contributo non spettante, con i relativi interessi, iscrivendo la somma a ruolo;
- applica le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/97, per i crediti inesistenti (dal 100% al 200% del contributo indebitamente percepito), con possibilità di applicare il ravvedimento operoso.

In questo senso, la sanzione pecuniaria per indebita percezione del contributo è paragonabile a quella applicabile nei casi di credito “inesistente”, salva l’applicazione del ravvedimento operoso. Il contribuente che infrange le norme poc’anzi citate è, inoltre, assoggettabile alla pena della reclusione da 3 mesi a 6 anni, ai sensi dell’articolo 316-ter c.p.p. È comunque consentita la regolarizzazione spontanea da parte del contribuente, mediante compilazione dell’istanza di rinuncia con cui si provvede alla restituzione del contributo indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché delle sanzioni calcolate con ravvedimento operoso.

IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO “PEREQUATIVO”

Come sappiamo, l’articolo 1, commi da 16 a 27, D.L. 73/2021 (c.d. decreto “Sostegni-bis”), al fine di sostenere gli operatori economici maggiormente colpiti dall’emergenza epidemiologica da COVID- 19, ha previsto il riconoscimento di un contributo a fondo perduto, con finalità perequative, calcolato sul risultato economico d’esercizio.

Con il provvedimento n. 227357 del 04.09.2021, Agenzia delle Entrate, sono stati individuati i campi delle dichiarazioni dei redditi necessari per determinare l’ammontare del risultato economico d’esercizio da considerare ai fini del riconoscimento del contributo perequativo. Ai fini dell’agevolazione, i soggetti interessati dovevano presentare il Modello Redditi 2021 entro il 30.09.2021, termine individuato dal D.P.C.M. 07.09.2021.

A seguito dell’autorizzazione della Commissione europea, con il D.M. 12.11.2021 sono state, quindi, definite:

- la percentuale relativa al peggioramento del risultato economico d’esercizio per poter accedere al contributo;
- le percentuali da applicare per il calcolo del contributo.

Con il provvedimento n. 336196 del 29.11.2021, Agenzia delle Entrate, sono stati definiti il contenuto, le modalità e i termini di presentazione dell’istanza per l’accesso al suddetto contributo ed è stato approvato un apposito modello, con le relative istruzioni di compilazione, per presentare l’istanza medesima.

Possono beneficiare del contributo i soggetti:

- esercenti attività d'impresa, arte e professione o che producono reddito agrario;
- titolari di partita Iva attiva al 26.05.2021 (data di entrata in vigore del D.L. 73/2021), residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Il contributo non spetta:

- ai soggetti che hanno attivato la partita Iva successivamente al 26.05.2021 (ad eccezione degli eredi che hanno attivato la partita Iva successivamente a tale data per la prosecuzione dell'attività di un soggetto deceduto e dei soggetti che hanno posto in essere un'operazione di trasformazione aziendale e che proseguono l'attività del soggetto cessato);
- ai soggetti la cui attività è cessata e, quindi, la partita Iva è stata chiusa alla data del 26.05.2021;
- agli enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR;
- agli intermediari finanziari e alle società di partecipazione di cui all'art. 162-bis del TUIR.

Il contributo spetta a condizione che:

- i ricavi o compensi relativi all'anno d'imposta 2019 (soggetti "solari") non siano superiori a 10 milioni di euro;
- vi sia un peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 almeno pari al 30% rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31.12.2019.

Per esempio, assumendo che il risultato economico d'esercizio in corso al 31.12.2019 fosse pari a 100.000,00 euro e che quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 fosse pari a 15.500,00 euro, la differenza, quale base imponibile su cui calcolare la percentuale di contributo perequativo spettante, deve essere calcolata come segue:

$$15.500,00 - 100.000,00 = - 84.500,00.$$

In tal caso, poiché il peggioramento del risultato economico dell'esercizio 2020 è pari al 84,50% rispetto al risultato d'esercizio 2019, il requisito del peggioramento minimo di almeno il 30% è soddisfatto.

La base imponibile di calcolo del contributo “perequativo” corrisponde alla differenza fra il risultato economico d’esercizio relativo al periodo d’imposta in corso al 31.12.2020 e il risultato economico d’esercizio relativo al periodo d’imposta in corso al 31.12.2019, al netto dei contributi a fondo perduto eventualmente riconosciuti dall’Agenzia delle Entrate. A quest’ultimo importo, si applicano le percentuali definite dal D.M. 12.11.2021, così come segue:

- 30%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 non superiori a 100.000,00 euro;
- 20%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 100.000,00 e 400.000,00 euro;
- 15%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 400.000,00 e 1 milione di euro;
- 10%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 1 e 5 milioni di euro;
- 5%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 5 e 10 milioni.

L’importo del contributo non può essere comunque superiore a 150.000,00 euro per contribuente. A differenza dei precedenti contributi a fondo perduto, per il contributo perequativo non è previsto un importo minimo.

Ai fini del riconoscimento del contributo “perequativo”, i soggetti interessati devono aver presentato il Modello Redditi 2021 (relativamente all’anno d’imposta 2020) entro il 30.09.2021. Il contributo non spetta:

- nel caso in cui il Modello Redditi 2021 sia stato presentato successivamente al termine del 30.09.2021;
- nel caso in cui la dichiarazione relativa al periodo d’imposta in corso al 31.12.2019 (Modello Redditi 2020) non sia stata validamente presentata; tuttavia, la dichiarazione tardiva presentata entro i 90 giorni successivi al termine ordinario di presentazione e, comunque, non oltre il 30.9.2021, si considera valida ai fini del riconoscimento del contributo.

L’istanza, da inviare secondo le modalità e i termini stabiliti con il Provvedimento n. 336196 del 29.11.2021, oltre ai dati identificativi del richiedente e del suo rappresentante legale, deve contenere:

- l’indicazione del risultato economico d’esercizio relativo ai periodi d’imposta in corso al 31.12.2019 e al 31.12.2020;

- l'importo complessivo dei contributi a fondo perduto già percepiti;
- l'Iban del conto corrente bancario o postale intestato al codice fiscale di chi ha richiesto il contributo;
- il codice fiscale dell'intermediario abilitato, eventualmente delegato alla trasmissione.

Con richiamo al Provvedimento n. 336196 del 29.11.2021, si ricorda che l'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite intermediario abilitato, entro il 28.12.2021, sia nel caso in cui sia presentata tramite l'applicazione "desktop telematico" sia nel caso in cui sia presentata tramite il servizio web disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Fino al termine del 28.12.2021 e qualora l'istanza originariamente inviata contenesse degli errori per cui risultasse opportuno provvedere a correggerli, è possibile trasmettere un'istanza sostitutiva. Resta inteso che l'istanza sostitutiva è trasmissibile fino a che l'Agenzia delle Entrate non abbia esposto, nel portale "Fatture e corrispettivi", la comunicazione dell'avvenuta emissione dei mandati di pagamento.

Oltre il termine del 28.12.2021 non sarà più possibile trasmettere l'istanza di erogazione del contributo, tuttavia verrà concessa la possibilità di rinunciare al contributo medesimo, mediante compilazione di un'apposita istanza con la quale il contribuente restituirà la somma percepita, maggiorata degli interessi.

Qualora dai controlli dell'Agenzia delle Entrate emerga che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, l'Agenzia delle Entrate:

- recupera il contributo non spettante, con i relativi interessi, iscrivendo la somma a ruolo;
- applica le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/97, per i crediti inesistenti (dal 100% al 200% del contributo indebitamente percepito), con possibilità di applicare il ravvedimento operoso.

In questo senso, la sanzione pecuniaria per indebita percezione del contributo è paragonabile a quella applicabile nei casi di credito "inesistente", salva l'applicazione del ravvedimento operoso. Il contribuente che infrange le norme poc'anzi citate è, inoltre, assoggettabile alla pena della reclusione da 3 mesi a 6 anni, ai sensi dell'articolo 316-ter c.p.p. È comunque consentita la regolarizzazione spontanea da parte del contribuente,

mediante compilazione dell'istanza di rinuncia con cui si provvede alla restituzione del contributo indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché delle sanzioni calcolate con ravvedimento operoso.

IL CONTRIBUTO PER I SOGGETTI CON RICAVI O COMPENSI TRA 10 E 15 MILIONI DI EURO

A favore dei contribuenti esercenti attività d'impresa, arte o professione, nonché titolari di reddito agrario che hanno conseguito ricavi o compensi superiori a 10 milioni di euro ma non superiori a 15 milioni di euro nell'esercizio in corso al 31.12.2019, è stata prevista la possibilità di richiedere i contributi a fondo perduto previsti dall'articolo 1, D.L. 41/2021 (c.d. "contributo Sostegni") e dai commi da 5 a 15, articolo 1, D.L. 73/2021 (c.d. "contributo Sostegni-bis - attività stagionali").

Per questi soggetti la norma ha previsto la possibilità di presentare istanza per il riconoscimento dei predetti contributi che vengono calcolati come segue:

- qualora venga richiesto esclusivamente il contributo a fondo perduto "Sostegni", l'importo è ottenuto applicando la percentuale del 20% alla differenza fra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019; è riconosciuto, comunque, un contributo minimo per un importo non inferiore a 1.000,00 euro per le persone fisiche e a 2.000,00 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche. Il contributo è riconosciuto ai soggetti che hanno attivato la partita Iva dopo il 31/12/2018, anche in assenza del requisito del calo di fatturato, ai quali è garantito un importo almeno pari al minimo (rispettivamente 1.000,00 o 2.000,00 euro). È parimenti riconosciuto anche il contributo previsto dai commi da 1 a 3, D.L. 73/2021, c.d. "decreto Sostegni bis", per un importo pari al contributo a fondo perduto "Sostegni" riconosciuto;
- qualora venga richiesto esclusivamente il contributo a fondo perduto "Sostegni-bis - attività stagionali", l'importo è ottenuto applicando la percentuale del 30% alla differenza fra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 01.04.2020 al 31.03.2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del corrispondente periodo dell'anno precedente, ovvero dal 01.04.2019 al 31.03.2020;

- qualora vengano richiesti entrambi i contributi (contributo “Sostegni” e contributo “Sostegni - bis attività stagionali”), per il contributo “Sostegni”, l'importo calcolato come sopra descritto, e in questo caso anche l'importo del contributo “Sostegni-bis automatico” non sono riconosciuti mentre per il contributo “Sostegni-bis - attività stagionali”, viene riconosciuto un importo determinato applicando la percentuale del 20% alla differenza fra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 01.04.2020 al 31.03.2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 01.04.2019 al 31.03.2020

La scadenza per la presentazione delle sopracitate istanze è prevista per il 13 dicembre 2021.

IL CONTRIBUTO START-UP

Come noto, entro lo scorso 9 dicembre 2021, vi era la possibilità di richiedere, per conto di soggetti “start-up”, l'erogazione di un contributo a fondo perduto che ripianasse gli effetti pandemici negativi propagatisi nelle loro attività.

Il presente contributo era riconosciuto nella misura massima di 1.000 euro ai soggetti titolari di reddito d'impresa che hanno attivato la partita Iva nel periodo intercorrente fra il 01.01.2018 e il 31.12.2018, la cui attività d'impresa, in base alle risultanze del registro delle imprese tenuto presso la Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura (CCIAA), è iniziata nel corso del 2019. Il contributo, erogato a seguito della presentazione di un'apposita istanza telematica disponibile sul sito web dell'Agenzia delle Entrate, era riconosciuto ai soli soggetti ai quali non spettava il contributo di cui all'articolo 1, D.L. 41/2021 (c.d. contributo a fondo perduto “sostegni”), qualora l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 non fosse inferiore ad almeno il 30 per cento dell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019. Detto contributo, infatti, ha voluto “aiutare” anche i soggetti che non rientravano all'interno del contributo a fondo perduto “sostegni”, per mancanza del requisito del calo del fatturato di almeno il 30% fra l'anno d'imposta 2019 e il 2020. Detti soggetti, c.d. start-up, hanno potuto beneficiare di un importo pari a 1.000 euro, in assenza della domanda di erogazione del contributo a fondo perduto “sostegni”.

L'Approfondimento – 3

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di novembre

di Francesco Burzacchi

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di NOVEMBRE 2021, dall'Agenzia delle Entrate

INTERPELLO N. 762 DEL 04/11/2021 – ISTANZA DI RIMBORSO CON TERMINE BIENNALE

La società istante illustra di aver partecipato insieme alla società BETA ad una gara d'appalto nel 2012 che ha dato seguito ad alterne vicende giudiziarie tra le due società. L'istante evidenzia che, in assenza di uno specifico accordo sul quantum delle somme che la società BETA le avrebbe dovuto riconoscere, ha emesso in data 7 novembre 2019 delle fatture nei confronti della stessa BETA per una cifra complessiva, oltre all'IVA regolarmente versata all'Erario. La società BETA, non riconoscendo corretta l'emissione delle fatture da parte della società istante, ha contestato la richiesta di pagamento avanzata da questa. Nell'agosto 2021, la società istante e la società BETA, hanno ritenuto di definire tutti gli aspetti della vicenda mediante una transazione novativa. Nella

transazione novativa, per effetto dei nuovi impegni e delle rinunce, l'istante non richiederà il pagamento delle fatture emesse il 7 novembre 2019 alla società BETA la quale ha dichiarato di non aver registrato le suddette fatture, né computato nelle proprie liquidazioni periodiche per il 2019, il credito IVA ad esse afferente. Date le premesse, l'istante chiede di sapere se possa procedere con la variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26, co. 2 e 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 relativamente alle fatture emesse in data 7 novembre 2019 o, in caso di risposta negativa, se vi sia la possibilità di presentare un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972. L'Agenzia delle Entrate ricordando come l'art. 26, co. 3, del decreto IVA, nell'estendere la possibilità di emettere le note di variazione in diminuzione di cui al precedente co. 2 ai casi di accordo tra le parti, ne limita però la portata temporale: infatti la disposizione di cui al co. 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile. Anche la richiesta di rimborso dell'imposta versata e non dovuta, ai sensi dell'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 deve essere presentata entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. L'Agenzia delle Entrate aggiunge inoltre come nel caso di specie, sulla base di quanto illustrato tramite istanza, la società BETA non ha mai registrato le fatture ricevute dall'istante, né proceduto alla detrazione della relativa imposta impegnandosi inoltre a non farlo in futuro nell'accordo transattivo sottoscritto. Sulla base di ciò, trascorso il termine per emettere le note di variazione ex art. 26, co. 2 e 3, del D.P.R. 633/1972, resta la facoltà per l'istante di procedere alla richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter, co. 1 del Decreto IVA, entro due anni dalla scadenza del termine per il pagamento della liquidazione mensile IVA relativa al mese di novembre 2019 in cui sono confluite le fatture di cui trattasi: quindi entro il 16 dicembre 2021.

INTERPELLO N. 765 DEL 09/11/2021 – SUPERBONUS E INTERVENTI SU SINGOLA UNITÀ IMMOBILIARE E PERTINENZE

L'istante illustra di essere comproprietario con altra persona fisica, di un fabbricato composto da una unità abitativa accatastata A/3 e da due pertinenze accatastate rispettivamente quali C/6 con destinazione d'uso autorimessa e C/2, con destinazione d'uso magazzino. L'istante illustra inoltre di voler effettuare sul detto edificio, interventi di miglioramento sismico e di efficientamento energetico consistenti nell'isolamento termico

delle pareti esterne, nella sostituzione della centrale termica, nella sostituzione degli infissi e nell'installazione dell'impianto fotovoltaico e del relativo sistema di accumulo: su tali interventi l'istante intenderebbe beneficiare del regime agevolato previsto dall'art. 119 del D.L. n. 34/2020. Considerato che, al termine dei lavori sarà variata la destinazione d'uso di una porzione del magazzino con creazione di un'ulteriore unità immobiliare residenziale di categoria A/3, l'istante chiede di conoscere, dato il numero delle unità immobiliari, il limite di spesa per gli interventi ammissibili al regime agevolato. L'Agenzia delle Entrate chiarisce come ai fini dell'individuazione dell'entità della spesa, debba essere valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dalla fine lavori ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni. Il medesimo criterio, come chiarito con la citata circolare n. 30/E del 2020, va applicato anche ai fini del Superbonus. Sempre l'Agenzia delle Entrate, con riferimento al caso prospettato di un edificio residenziale unifamiliare composto da una unità abitativa accatastata e da due pertinenze, chiarisce come il limite di spesa a disposizione per gli interventi antisismici sia pari a euro 96.000 considerando la singola unità residenziale unitariamente alle due unità immobiliari pertinenziali. Inoltre, con riferimento agli interventi prospettati di efficientamento energetico, l'istante potrà fruire di un limite di spesa di 50.000 euro per l'isolamento termico delle pareti esterne, 30.000 euro per la sostituzione della centrale termica, 54.545 euro per la sostituzione degli infissi, 48.000 euro per l'installazione dell'impianto fotovoltaico e 48.000 euro per l'installazione del relativo sistema di accumulo.

INTERPELLO N. 774 DEL 10/11/2021 – SUPERBONUS PER ASSOCIAZIONI E SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE

L'istante illustra di essere una società sportiva dilettantistica e di svolgere la propria attività in un centro sportivo formato da diverse strutture detenute a titolo di locazione. L'istante illustra inoltre come le strutture del centro sportivo, siano dotate di un ormai obsoleto impianto di riscaldamento a servizio di tutta la struttura e, pertanto, degli spogliatoi, delle piscine, delle sale fitness e della reception. Nell'intento di avvalersi delle agevolazioni fiscali, l'istante vorrebbe sostituire l'attuale sistema di riscaldamento con un più moderno impianto di climatizzazione rivolgendosi a degli specialisti che però hanno sollevato problematiche circa la possibilità di fruizione del Superbonus. L'istante chiede pertanto di sapere se la sostituzione della sola caldaia e relativo impianto di

climatizzazione e l'installazione del fotovoltaico, possa fruire del beneficio fiscale e se sia necessario presentare l'APE o, sia possibile, produrre altra documentazione in luogo dell'attestato di prestazione energetica. L'Agenzia delle Entrate ammette come in via generale, la normativa tributaria consenta alle associazioni ed alle società sportive dilettantistiche, iscritte nell'apposito registro istituito presso il CONI, di avvalersi della detrazione del 110 % della spesa sostenuta per gli interventi di cui all'art. 119, co. da 1 a 8, del Decreto n. 34 del 2020 con riguardo agli immobili adibiti a spogliatoio, in toto od in parte. Con riferimento all'intervento che l'interpellante vorrebbe intraprendere e, nello specifico, la sostituzione dell'impianto di climatizzazione esistente a servizio dell'intera struttura oltre al rifacimento dello spogliatoio e all'installazione di un impianto fotovoltaico sul tetto, l'Agenzia delle Entrate non esclude il contribuente dal beneficio, sebbene lo stesso risulti limitato alle spese sostenute in relazione alla climatizzazione del solo spogliatoio o della parte dell'immobile adibita allo spogliatoio. L'istante potrà pertanto fruire del Superbonus, limitatamente alle spese riferite ai lavori di riqualificazione energetica effettuati sulla parte di edificio adibita a spogliatoio. Atteso che l'intervento di risparmio energetico riguarderà l'intero edificio e non solo la parte di edificio adibita a spogliatoio, l'istante avrà l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferite all'intervento realizzato sulla parte dell'edificio adibita a spogliatoio dalle spese riferite all'intervento realizzato sulla restante parte dell'edificio o, in alternativa, farsi rilasciare dall'impresa di costruzione o ristrutturazione un'apposita attestazione che indichi la ripartizione delle spese. Per quanto attiene inoltre la necessità o meno dell'Attestato di prestazione energetica, l'Agenzia delle Entrate chiarisce, considerato che la parte dell'edificio adibita a spogliatoi non costituisce una autonoma unità immobiliare, come si renda necessaria la certificazione energetica (APE) ante e post lavori inerente l'intero immobile e non solamente la parte adibita a spogliatoio.

INTERPELLO N. 778 DEL 12/11/2021 – VERSAMENTO DELL'IVA PER IMMATRICOLAZIONE DI AUTO EXTRA-UE

La società istante illustra di svolgere l'attività di commercio all'ingrosso, importazione ed esportazione di autovetture, autocarri, rimorchi e semirimorchi, autoambulanze, autotreni, autobus, nuovi ed usati e di parti di ricambio e, quale attività prevalente quella di commercio di autobus usati che spesso vengono approvvigionati da mercati sia UE, sia extra-UE. Per la circolazione in Italia dei veicoli di provenienza estera, è necessario che

gli stessi siano immatricolati presso l'ufficio provinciale della Motorizzazione Civile (UMC) che verifica la regolarità della documentazione tecnica e degli adempimenti fiscali con particolare riguardo all'assolvimento IVA e che vengano iscritti al Pubblico Registro Automobilistico (PRA). La società istante, ritenendo la procedura di assolvimento dell'IVA differente a seconda che si parli di veicoli di provenienza intracomunitaria, piuttosto che veicoli di provenienza non comunitaria, chiede conferma sulla corretta modalità di assolvimento dell'IVA ai fini dell'immatricolazione di veicoli di provenienza non comunitaria. L'Agenzia delle Entrate conferma all'istante come siano differenti le procedure di assolvimento dell'IVA a seconda che l'importazione di veicoli ad opera di soggetti professionali, avvenga da Paesi UE piuttosto che da Paesi extra-UE. Nel caso di importazione di veicoli da Paesi comunitari, l'art. 1, co. 9, del D.L. n. 262 del 2006, prevede il versamento dell'IVA tramite modello F24 con elementi identificativi con l'indicazione del numero di telaio del veicolo. Nel caso di importazione di veicoli da Paesi comunitari, il soggetto che importa deve assolvere l'Iva in dogana secondo le regole ordinarie.

INTERPELLO N. 784 DEL 18/11/2021 – SUPERBONUS E INTERVENTI ANTISISMICI E DI EFFICIENTAMENTO ENERGETICO: QUANTI MODULI INVIARE PER LO SCONTO IN FATTURA

L'istante è proprietario di un edificio costituito da cinque unità immobiliari, delle quali tre sono abitative di categoria A/3, mentre due sono costituite da un negozio di categoria C/1 e da un magazzino/cantina di categoria C/2. Su un'unità immobiliare di categoria A/3, l'istante intende eseguire interventi antisismici locali considerato che il Comune nel quale insiste l'unità immobiliare rientra nella zona di rischio sismico 3, ed interventi di efficientamento energetico mediante sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale esistente, degli infissi e dei serramenti. L'istante chiede di sapere, nel caso di cessione del credito o di sconto in fattura per i predetti interventi, se debbano essere inviati all'Agenzia delle Entrate due distinti moduli per la comunicazione dell'opzione, uno per gli interventi antisismici ed uno per gli interventi di efficientamento energetico. L'Agenzia delle Entrate, in risposta all'istante chiarisce come, nel caso di specie in cui l'istante intenda eseguire sull'unità immobiliare di cui è proprietario sia degli interventi antisismici, sia degli interventi di efficientamento energetico di sostituzione dell'impianto di climatizzazione e di sostituzione di infissi e serramenti, lo stesso debba inviare

all'Agenzia delle Entrate un modulo diverso per ogni intervento che verrà realizzato indicando nel campo "Tipologia intervento" del modulo, il codice identificativo dell'intervento per il quale viene effettuata la comunicazione.

INTERPELLO N. 785 DEL 19/11/2021 – EREDI DEL PROFESSIONISTA DECEDUTO E OBBLIGO DI FATTURAZIONE

L'istante illustra di essere erede del coniuge avvocato e di aver creduto che, essendo le ultime fatture emesse dal marito molto antecedenti la data del decesso, fossero chiuse tutte le posizioni riguardanti l'attività professionale del de cuius. Conseguentemente l'istante ha comunicato la cessazione dell'attività e la cancellazione della relativa Partita IVA. Dopo oltre un anno dal decesso, sono emerse posizioni creditorie residue e sono stati raggiunti degli accordi per il relativo pagamento. L'istante chiede chiarimenti all'Agenzia delle Entrate in merito alle modalità di assolvimento dell'IVA per le operazioni poste in essere dal professionista deceduto nei confronti dei clienti privati e titolari di partita IVA. L'Agenzia delle Entrate chiarisce all'istante come il fatto generatore del tributo IVA e, dunque, l'insorgenza della relativa imponibilità, va identificato con la materiale esecuzione della prestazione. Da ciò né consegue che qualora il de cuius non abbia fatturato in vita la prestazione, l'obbligo si trasferisce agli eredi in forza del disposto dell'art. 35-bis D.P.R. n. 633 del 1972 che, ovviamente, dovranno fatturare la prestazione eseguita dal de cuius non già in nome proprio, ma in nome del de cuius. Conseguentemente l'istante, in qualità di erede del professionista deceduto, dovrà chiedere la riapertura della partita IVA del de cuius e fatturare le prestazioni dallo stesso effettuate sia nei confronti dei titolari di partita IVA, sia nei confronti dei clienti non soggetti passivi ai fini IVA ed assolvere a quelli che sono gli adempimenti Iva e reddituali.

INTERPELLO N. 788 DEL 24/11/2021 – OBBLIGHI DI MONITORAGGIO DELLE VALUTE VIRTUALI DETENUTE IN DIGITAL WALLET CON POSSESSO DI CHIAVI PRIVATE

L'istante persona fisica residente in Italia, pone un quesito in merito al trattamento fiscale delle valute virtuali detenute, in alcuni digital wallet, per un periodo di tempo superiore a cinque anni senza che le stesse siano state cedute o convertite in euro. Le valute virtuali

sono state acquistate a titolo oneroso e sono detenute in parte su wallet presso un exchange estero, in parte in un hardware wallet e in un desktop wallet con disponibilità diretta di chiave privata. Ciò posto, l'istante chiede se la strategia di detenzione in holding determini un risultato di gestione fiscalmente rilevante in sede di dichiarazione annuale dei redditi e, conseguentemente, se scaturisca l'obbligo di compilazione del quadro RW nei casi in cui si detenga direttamente la chiave privata. L'Agenzia delle Entrate premette che la moneta virtuale è utilizzata come moneta alternativa a quella tradizionale avente corso legale ed emessa dall'Autorità monetaria, la cui circolazione si fonda su un principio di accettazione volontaria da parte degli operatori che decidono di utilizzarla. Con riferimento agli obblighi di monitoraggio fiscale, l'art. 4 del D.L. n. 167 del 1990, prevede che le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici ed equiparate residenti in Italia che detengano investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, debbano indicarle nella dichiarazione annuale dei redditi. Inoltre, sempre l'Agenzia delle Entrate precisa che, le valute virtuali non sono soggette all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, in quanto tale imposta si applica ai depositi e conti correnti esclusivamente di natura bancaria. Date le premesse, per il periodo di imposta 2020, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'istante che abbia detenuto le valute virtuali nei wallet senza porre in essere operazioni fiscalmente rilevanti ai sensi dell'art. 67 del Tuir, non sia tenuto alla compilazione del quadro RT del Modello Redditi PF 2021. Con riferimento alla necessità di compilazione del quadro RW, l'Agenzia delle Entrate ritiene che per tutte le valute virtuali detenute dall'istante, comprese quelle detenute direttamente tramite chiave privata, sussista l'obbligo di monitoraggio fiscale di cui al D.L. n. 167 del 1990 e conseguentemente, l'istante sia tenuto alla compilazione del Quadro RW del Modello Redditi PF 2021.

Le prossime scadenze



13 dicembre 2021

CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

Fino al 13.12.2021 è possibile inviare le domande per fruire del contributo “Sostegni” e/o del contributo “Sostegni bis alternativo” per soggetti con ricavi compresi tra 10 e 15 milioni di euro.

16 dicembre 2021

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE

Termine per i contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

IMU

Termine ultimo per versare il saldo Imu dovuto per il 2021.

SOSPENSIONE VERSAMENTI COVID

Versamento della 12^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L.

104/2020).

20 dicembre 2021 **RITENUTE CONDOMINIO**
Termine per versare, da parte dei condomini, delle ritenute operate in qualità di sostituti d'imposta sui corrispettivi dovuti all'appaltatore, qualora l'ammontare delle ritenute operate mensilmente sia inferiore a € 500 (art. 1, c. 36 L. 232/2016).

25 dicembre 2021 **ELENCHI INTRASTAT**
Termine per presentare in via telematica gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

27 dicembre 2021 **IVA - ACCONTO**
Termine di versamento dell'acconto Iva relativo all'anno 2021.

30 dicembre 2021 **IMPOSTE DIRETTE**
Per le persone decedute dopo il 28.02.2021 scade il termine di versamento delle imposte da parte degli eredi.

CONTRATTI DI LOCAZIONE

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

31 dicembre 2021 **CESSIONE CREDITI D'IMPOSTA COVID**
Termine di presentazione della comunicazione di cessione dei crediti d'imposta per canoni di locazione relativi a botteghe e negozi, nonché degli immobili a uso non abitativo (D.L. 18/2020 e D.L. 34/2020).

REGIME IOSS

Termine per presentare la dichiarazione Iva e per versare l'Iva in relazione al mese precedente per i soggetti che hanno aderito al regime IOSS.
