



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Istanza in autotutela con Civis: come fruire della riduzione delle sanzioni
- Nessun termine in scadenza alla fine del 2021
- La rettifica dei costi pluriennali alla luce della sentenza di Cassazione SS.UU n. 8500-2021 – seconda parte
- Decreto fisco-lavoro convertito – seconda parte
- Il reddito di lavoro autonomo – seconda parte

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| | 12 |
| In breve..... | 13 |
| Istanza in autotutela con Civis: come fruire della riduzione delle sanzioni | 13 |
| Nessun termine in scadenza alla fine del 2021..... | 15 |
| L'Approfondimento – 1 | 17 |
| La rettifica dei costi pluriennali alla luce della sentenza di Cassazione SS.UU. n. 8500-2021 – seconda parte | 17 |
| L'Approfondimento – 2 | 25 |
| Decreto fisco-lavoro convertito – seconda parte | 25 |
| L'Approfondimento – 3 | 35 |
| Il reddito di lavoro autonomo – seconda parte | 35 |

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Moro Nicola
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.IT

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



| | | |
|--------------------------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Decadenza degli accertamenti | IL SOLE 24 ORE 20.12.2021 | Considerando la previsione dell'art. 157 D.L. 34/2020, secondo cui gli atti di accertamento relativi al 2015 potranno essere notificati entro febbraio 2022, se emessi entro il 31.12.2020 e la previsione dell'art. 67, c. 1 D.L. 18/2020 che ha sospeso nel periodo 8.03.2020-31.05.2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori, si segnala che sostanzialmente al 31.12.2021 non scadono i termini decadenziali di nessun accertamento. |
| Esenzione Iva nel trasporto internazionale | IL SOLE 24 ORE 20.12.2021 | La legge di conversione del D.L. 146/2021, modificando l'art. 9 D.P.R. 633/1972, ha previsto che dal 1.01.2022, le prestazioni di trasporto internazionale di beni di cui all'art. 9, n. 2 si ritengono non imponibili, a condizione che siano rese a esportatori, titolari di un regime di transito, importatori, destinatari dei beni o spedizionieri. |
| Cartelle e ruoli | IL SOLE 24 ORE 21.12.2021 | La L. 17.12.2021 n. 215 di conversione del D.L. 146/2021 ha introdotto un nuovo comma all'art. 12 del D.P.R. 602/1973, che prevede la non impugnabilità dell'estratto di ruolo. Per questo motivo, il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata si possono impugnare solamente in tre casi: <ul style="list-style-type: none"> • pregiudizio per la partecipazione a procedura di appalto; • blocco di pagamenti da parte della Pa; • perdita di un beneficio nei rapporti con una Pa. |
| Tasso di interesse legale 2022 | ITALIA OGGI 21.12.2021 | È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.M. Economia 13.12.2021 che ha stabilito che il saggio di interesse legale per il 2022 è l'1,25%. |

| | | |
|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Proroga sospensione ammortamenti | ITALIA OGGI 21.12.2021 IL SOLE 24 ORE 21.12.2021 | È stato presentato in Commissione bilancio al Senato un maxi emendamento alla legge di Bilancio 2022 che prevede, tra le altre cose, la possibilità di sospendere gli ammortamenti nei bilanci dell'esercizio 2021, a condizione che tale condizione sia stata utilizzata anche nel 2020. |
| Sospensione definitiva web tax UE | ITALIA OGGI 21.12.2021 | La Commissione Europea ha dichiarato la definitiva sospensione della web tax europea che avrebbe dovuto finanziare il recovery fund. |
| Esterometro fino al 30.06.2022 | ITALIA OGGI 21.12.2021 | La legge di conversione del decreto fiscale (L. 215/2021) consente di utilizzare l'esterometro fino al 30.06.2022. |
| Credito d'imposta per utilizzo di beni da riciclo | ITALIA OGGI 21.12.2021 | È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.M. Transizione Ecologica 6.10.2021 che prevede, per le imprese e i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo che utilizzano beni semilavorati derivanti dal riciclo nell'esercizio dell'attività economica o professionale, un credito d'imposta, pari al 25% dei costi d'acquisto. |
| Detrazioni edilizie nella legge di Bilancio 2022 | IL SOLE 24 ORE 22.12.2021 | La legge di Bilancio 2022 dovrebbe prevedere le seguenti misure: <ul style="list-style-type: none"> • proroga a tutto il 2022 del superbonus 110% per le villette, senza il vincolo del tetto Isee a 25.000 euro e dell'abitazione principale. Entro il 30.06.2022 deve essere però raggiunto il 30% dei lavori; • anche il Terzo settore può beneficiare del superbonus, con le stesse regole di condomini e immobili degli IACP; • bonus mobili: confermata la riduzione al 60% dal 2022, ma è stato raddoppiato il tetto di spesa ammissibile per il 2022 (da 5.000 a 10.000 euro), mentre nei 2 anni successivi tornerà a 5.000 euro; • per i lavori che mirano al superamento delle barriere architettoniche, è prevista una detrazione del 75%. La spesa ammessa in detrazione è pari a 50.000 euro per gli interventi su edifici unifamiliari e 40.000 euro per i condomini; |

| | | |
|---------------------------------------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | <ul style="list-style-type: none"> • è possibile cedere il credito o beneficiare dello sconto in fattura anche per la detrazione del 50% per la realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune. |
| Visto di conformità e asseverazioni per bonus edilizi | IL SOLE 24 ORE 22.12.2021 | La bozza di legge di Bilancio 2022 stabilisce che non occorrono l'asseverazione o il visto di conformità per la cessione o lo sconto in fattura delle detrazioni ordinarie diverse dal bonus facciate se i lavori sono inquadrati come attività edilizia libera o se l'importo complessivo degli interventi non supera 10.000 euro. In caso di bonus facciate, invece, è necessario disporre dell'asseverazione/visto di conformità. |
| Regime Iva per il Terzo Settore | IL SOLE 24 ORE 22.12.2021 | Un emendamento alla legge di Bilancio 2022, ha modificato il D.L. 146/2021 e prevede che per gli enti non profit le nuove regole in ambito Iva si applichino a partire dal 01.01.2024. |
| Adempimenti tributari sospesi per malattia o infortunio | IL SOLE 24 ORE 22.12.2021 | Con un emendamento alla legge di Bilancio 2022, è stato stabilito che i termini per gli adempimenti tributari affidati a liberi professionisti (sia collegati sia iscritti in elenchi della L. 4/2013), in caso di malattia o infortunio del professionista stesso, sono da considerare elastici. |
| Conversione in legge del Decreto Fisco-Lavoro | ITALIA OGGI 22.12.2021 | È stata pubblicata, nella Gazzetta Ufficiale 20.12.2021, Serie Generale n. 301, la L. 17.12.2021 n. 215 di conversione, con modifiche, del D.L. 21.10.2021 n. 146 (decreto fisco-lavoro), recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili. |
| Sanzioni dal 2023 per chi nega l'utilizzo del POS | IL SOLE 24 ORE 22.12.2021 | L'art. 19-ter, aggiunto in sede di conversione del D.L. 152/2021, stabilisce che le sanzioni per commercianti e professionisti che rifiutano pagamenti di qualsiasi ammontare con carte di debito e di credito si applicano a partire dal 1.01.2023. |

Visto di conformità
e attestazioni
detrazioni fiscali

ITALIA OGGI
23.12.2021

Il disegno di legge di Bilancio 2022, con gli emendamenti approvati in commissione del Senato, ha stabilito che le spese per il rilascio del visto di conformità e le attestazioni di congruità relative ai bonus ordinari sono deducibili.

L'Agenzia interpreta



| | | |
|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Contributo a fondo perduto per le start-up al 100% | PROVVEDIMENTO N. 365798/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito che ai contribuenti che hanno richiesto il contributo a fondo perduto per le start-up, sarà riconosciuto l'ammontare di 1.000 euro, ossia il 100% del contributo. |
| Conferimento intracomunitario di partecipazione | INTERPELLO N. 830 DEL 17/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, se le partecipazioni ricevute hanno lo stesso valore fiscale di quelle conferite, il conferimento intracomunitario di partecipazione è un'operazione fiscalmente neutrale che non comporta, per il soggetto conferente, il realizzo di plusvalenze sulle azioni. |
| Componente positivo da provvedimento giudiziale | INTERPELLO N. 823 DEL 17/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il componente positivo reddituale che deriva da provvedimento giudiziale, rileva nel conto economico per lo stesso periodo d'imposta in cui è venuto a esistenza, a prescindere dall'eventuale passaggio in giudicato. |
| Superbonus 110% per interventi su pertinenze con accessi separati | INTERPELLO N. 806 DEL 13/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha concesso il super sismabonus 110% su interventi realizzati su pertinenze situate in un fabbricato accessorio e separato rispetto al fabbricato principale, ma ubicato nel medesimo cortile. |
| Patent box e risarcimento danni | INTERPELLO N. 821 DEL 17/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le somme ricevute per risarcimento danni possono rientrare nel regime agevolativo del patent box nell'esercizio 2021, a condizione che nel modello della dichiarazione dei redditi 2022 sia presente la relativa opzione. |
| Pex e plusvalenza da cessione di azioni | INTERPELLO N. 824 DEL 17/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non è possibile applicare il regime della participation exemption per la plusvalenza sulla cessione di azioni nell'ambito di una risoluzione di diritto di un contratto di cessione di partecipazione. |

| | | |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Bonus nuovi investimenti a favore dei soci della società semplice</p> | <p>INTERPELLO N. 817 DEL 17/12/2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che è consentito trasferire a favore dei soci il credito d’imposta per nuovi investimenti in beni strumentali 4.0, inutilizzato da una società semplice, in quanto l’attribuzione ai soci del credito maturato si considera come una particolare forma di utilizzo del credito.</p> |
| <p>Re-intestazione di quote senza tassazione</p> | <p>INTERPELLO N. 835 DEL 20/12/2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l’operazione relativa alla reintestazione all’ente non commerciale delle quote societarie detenute dall’articolazione periferica, non si considera imponibile.</p> |
| <p>Riparto finale di liquidazione</p> | <p>INTERPELLO N. 847 DEL 20/12/2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che per gli acconti sul riparto finale di liquidazione ex art. 2491, c. 2 c.c., considerando che non è possibile applicare il principio di derivazione rafforzata che ha a oggetto la determinazione del reddito complessivo, devono essere seguite le ordinarie regole fiscali della distribuzione di riserve di utili.</p> |
| <p>Bonus facciate anche solo su porzioni della superficie</p> | <p>INTERPELLO N. 838 DEL 13/12/2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che può beneficiare del bonus facciate il rifacimento della facciata “a strisce” di un piccolo condominio, corrispondente al perimetro dell’appartamento del contribuente e di quelli contigui.</p> |
| <p>Ritenuta su finanziamenti da banca inglese dopo la Brexit</p> | <p>INTERPELLO N. 839 DEL 13/12/2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che ai finanziamenti a medio-lungo termine concessi da una banca del Regno Unito dopo l’uscita dall’Unione Europea, deve essere applicata la ritenuta.</p> |
| <p>Rettifica detrazione Iva per acquisto fabbricati abitativi riaccatastati</p> | <p>INTERPELLO N. 844 DEL 13/12/2021</p> | <p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l’Iva assolta per l’acquisto di fabbricati abitativi, destinati alla trasformazione e non detratta come stabilito dall’art. 19-bis1, lett. i) D.P.R. 633/1972, può essere recuperata con il meccanismo della rettifica della detrazione solo al termine dei lavori e della riclassificazione catastale dei fabbricati</p> |

| | | |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | come strumentali. |
| Non detraibili le spese per acquisizione di crediti universitari | INTERPELLO N. 840 DEL 13/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non sono detraibili le spese per i crediti formativi inseriti nel percorso di abilitazione all'insegnamento. |
| Contributo a fondo perduto per start-up | RISOLUZIONE N. 75/E/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "6956" denominato «contributo a fondo perduto per le start-up credito d'imposta da utilizzare in compensazione». In questo modo è possibile indicare il codice nel modello F24 in caso di compensazione. |
| Codici tributo commissione accordi preventivi bilaterali | RISOLUZIONE N. 76/E/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per effettuare il versamento della commissione per l'accesso o il rinnovo degli accordi preventivi bilaterali e multilaterali, di cui all'art. 31-ter, cc. 3-bis e 3-ter Dpr 600/1973. |
| Esportazione con lavorazione all'estero | INTERPELLO N. 855 DEL 22/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'Iva sul servizio di perfezionamento reso dal fornitore estero, nel caso di operazioni di esportazione, lavorazione e successiva importazione, va assolta con l'autofattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'operazione è stata effettuata. |
| Prestazioni sanitarie con fatture da società non medica | INTERPELLO N. 857 DEL 22/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il cliente non beneficia dell'esenzione Iva se la prestazione sanitaria è fatturata da parte di una società di servizi mandataria senza rappresentanza. |
| Credito d'imposta per investimenti gratuitamente devolvibili | INTERPELLO N. 848 DEL 22/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i beni gratuitamente devolvibili non rientrano nell'agevolazione dei crediti d'imposta sugli investimenti prevista per i beni strumentali nuovi. |
| Società inattiva in fase di liquidazione | INTERPELLO N. 853 DEL 22/12/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, concede la detrazione dell'Iva relativa alle spese sostenute dalla società inattiva che |

si trova in fase di liquidazione. Le operazioni devono però essere inerenti all'attività economica esercitata prima.

Iva banche dati in abbonamento

INTERPELLO
N. 850
DEL 22/12/2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per poter assoggettare all'aliquota del 4% i servizi di banche dati online, oltre al codice Isbn o Issn, occorre che il prodotto editoriale abbia le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani.

Passaggi interni soggetti ad Iva

INTERPELLO
N. 856
DEL 22/12/2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che, nell'ambito dell'attività principale del gruppo Iva, il costo di produzione dei servizi oggetto del passaggio interno non può essere escluso dalla determinazione della base imponibile dei passaggi interni di questi servizi.

Credito d'imposta 4.0 per beni temporaneamente spostati all'estero

INTERPELLO
N. 829
DEL 22/12/2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che se i macchinari acquisiti in leasing sono spostati temporaneamente all'estero dal locatore, non si applica la revoca del credito d'imposta 4.0.

Il Giudice ha sentenziato



**Imposte ipocatastali
per fondi aperti o
chiusi (UE)**

CORTE DI
GIUSTIZIA UE
C-478/19
C-479/19

La Corte di Giustizia UE ha sancito che tra fondi immobiliari chiusi e aperti e tra fondi di diritto italiano e straniero, non ci deve essere differenza di imposta ipotecaria e catastale nel momento di acquisizione di un immobile in Italia.

**Indebita percezione
aiuti di Stato**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 37085/2021

La Cassazione, ha sancito che il reato di indebita compensazione di erogazioni statali prevale, e non concorre, con quello di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato e si applica sia nel caso di compensazione «verticale» sia «orizzontale».

In breve

Istanza in autotutela con Civis: come fruire della riduzione delle sanzioni

Di Francesco Costa

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 72/E del 16.12.2021, ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla lavorazione delle istanze di riesame presentate in autotutela tramite il canale telematico CIVIS relative al ricevimento di comunicazioni di irregolarità/avvisi telematici emessi a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni ai sensi degli artt. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR n. 633/72.

Si ricorda, che in seguito al ricevimento di tali comunicazioni / avvisi di irregolarità, i citati artt. 36-bis e 54-bis prevedono che il contribuente, direttamente o tramite un intermediario abilitato, può fornire all'Ufficio informazioni e chiarimenti non considerati o valutati erroneamente per la determinazione dei tributi dovuti, al fine di ottenere il riesame della propria posizione.

Il Civis, oltre a permettere di indicare le motivazioni che giustificano la revisione, consente di allegare documentazione di supporto.

In riferimento alla presentazione della documentazione di supporto, l'Agenzia nella Risoluzione n. 72/E in esame ricorda che non occorre inviare ulteriori PEC/e-mail/ecc. al di fuori del sistema CIVIS e che nei casi residuali in cui sorga l'esigenza di approfondimenti su specifici documenti l'Ufficio può contattare il contribuente / intermediario abilitato per la trasmissione della necessaria documentazione via e-mail, utilizzando l'apposita casella dedicata al Civis, attivata in ogni Ufficio territoriale.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 72/E ricorda che:

- gli artt. 36-bis e 54-bis prevedono che tale possibilità sia esercitata "entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione";
- ai sensi dell'art. 2-bis, c. 3, DL n. 203/2005, nel caso in cui la comunicazione / avviso di irregolarità è inviato telematicamente all'intermediario abilitato, il predetto termine di 30 giorni decorre dal 60° giorno successivo a quello in cui l'avviso è reso disponibile all'intermediario.

Per quanto riguarda le sanzioni e interessi applicabili, nel caso in cui il contribuente sia tenuto a versare gli importi oggetto della comunicazione / avviso di irregolarità, l'Agenzia ricorda che va fatto riferimento all'art. 2, c. 2, D.Lgs. n. 462/97 che enuncia: "il pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione d'irregolarità rappresenta il fondamentale presupposto per beneficiare della riduzione delle sanzioni amministrative a un terzo e degli interessi che sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione". Questi benefici ai sensi dell'art. 15-ter commi 3 e 4 DPR n. 602/73 sono applicabili anche nel caso in cui il pagamento è effettuato con lieve ritardo o non oltre 7 giorni dal termine di 30 giorni.

Nel caso in cui il contribuente / intermediario abilitato decida di richiedere il riesame della propria posizione, l'Agenzia specifica che per individuare l'ammontare degli importi comunque dovuti a seguito dell'esame istruttorio è necessario distinguere le istanze presentate tramite CIVIS entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione / avviso di irregolarità da quelle presentate successivamente a tale termine.

Nel caso in cui l'istanza di autotutela è presentata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione / avviso di irregolarità e a seguito dell'esame istruttorio la stessa:

- viene accolta solo parzialmente, l'Ufficio ridetermina la pretesa e aggiorna la comunicazione / avviso di irregolarità con i nuovi importi dovuti.
- viene totalmente respinta, il termine il 30 / 37 giorni entro il quale va effettuato il pagamento delle somme dovute per poter fruire della riduzione di sanzioni decorrere dal ricevimento della comunicazione originaria.

Qualora l'istanza di riesame è presentata decorsi 30 giorni del ricevimento della comunicazione / avviso di irregolarità, sia in caso di accoglimento parzialmente che in caso di totale respingimento, il contribuente è tenuto a versare le somme dovute maggiorate delle relative sanzioni e interessi in misura piena.

Nessun termine in scadenza alla fine del 2021

di Alberto De Stefani

A causa dei vari provvedimenti emanati durante l'epidemia, al 31.12.2021 non scade di fatto nessun termine relativo agli accertamenti.

Si ricorda che con riguardo ai periodi d'imposta fino al 2015, la decadenza dei termini si verificava al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Se invece venivano rilevati aspetti penali, i termini venivano raddoppiati.

In base a quanto detto, in caso di dichiarazione presentata relativa al periodo d'imposta 2015, il termine di decadenza scadeva lo scorso 31.12.2020 mentre, in caso di omessa dichiarazione, il termine si allungava di un anno, vale a dire il 31.12.2021.

È intervenuto a questo proposito l'articolo 157 del DL 34/2020 il quale ha stabilito, senza non poche polemiche, che gli atti in scadenza nel periodo 08.03.2020-31.12.2020 andavano emessi entro il 31.12.2020 ma con possibile notifica fino al 28.02.2022. In questo modo, entro il 28.02.2022 potremmo ricevere avvisi di accertamento relativi al 2015 (con dichiarazione presentata) se sono stati emessi entro il 31 dicembre 2020.

Diverso è il caso del periodo d'imposta 2015 con dichiarazione omessa. In questo caso occorre fare riferimento all'articolo 67, comma 1, del DL. 18/2020, secondo cui «*sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*». Come suggerito anche dalle Circolari n. 11/E/2020 (risposta 5.9) e 25/E/2020 (risposta 3.10.4), la norma non disciplina solo gli atti che scadevano nel 2020 ma, avendo una portata generale, riguarda anche i termini di decadenza e di prescrizione che scadono successivamente. Nelle risposte è stato infatti chiarito che grazie alla sospensione prevista dall'articolo 67, per tutte le annualità i cui termini scadono nel periodo 08.03.2020-31.05.2020, i termini decadenziali vengono prorogati di 85 giorni. Tornando al caso iniziale relativo al periodo d'imposta 2015 con dichiarazione omessa, con gli 85 giorni concessi, i termini decadono al 26.03.2022.

Come detto, la norma ha portata generale e per questo motivo la proroga di 85 giorni si verifica anche per i periodi successivi. Il risultato dell'articolo 67, comma 1, del DL 18/2021, è quello di far sì che per tutti gli anni fino al 2018, i termini di accertamento non scadranno mai al 31 dicembre dei vari anni coinvolti.

Per i periodi di imposta dal 2016 in avanti, il termine per notificare gli atti era stabilito al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione oppure, in caso di dichiarazione omessa, entro il settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, senza raddoppio dei termini in caso di violazioni penali. A conti fatti, l'atto di accertamento relativo al 2016 con dichiarazione regolarmente presentata, deve essere notificato entro il 31.12.2022 oppure, in caso di dichiarazione omessa, entro il 31.12.2024.

Incrociando i vecchi termini previsti con i nuovi introdotti in via eccezionale, di fatto, il 2021 è un anno in cui non decade nessun termine per la notifica di atti di accertamento.

L'Approfondimento – 1

La rettifica dei costi pluriennali alla luce della sentenza di Cassazione SS.UU. n. 8500-2021 – seconda parte

di *Alessandro Marcolla*

PREMESSA

Riprendiamo la disamina della sentenza a Sezioni Unite n. 8500/2021, dove la Suprema Corte, chiamata ad esprimersi in merito ad una svalutazione crediti effettuata da un intermediario finanziario, operante in Italia quale stabile organizzazione di una società olandese, è giunta ad una soluzione alquanto discutibile, che ha visto estendere la possibilità di esercitare il potere di accertamento da parte dell'Ufficio:

- oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600/1973;
- oltre l'ambito del reddito di impresa.

Dopo aver introdotto il caso di specie e aver segnalato la mancanza di un consolidato orientamento di legittimità abbiamo iniziato ad esaminare gli effetti generati dalla presa di posizione delle Sezioni Unite.

Il primo tema affrontato, già analizzato la scorsa settimana, è stato quello riguardante il principio di autonomia dei periodi d'imposta annuali, sancito dall'art. 76, comma 1 del TUIR.

Di seguito, tratteremo, invece:

- della regola processuale dell'efficacia espansiva del giudicato esterno su fatti aventi efficacia permanente o pluriennale;
- della sentenza della Corte costituzionale n. 280/2005;
- degli obblighi di conservazione in presenza di un accertamento;
- del trattamento da riservare ai componenti positivi e negativi di reddito alla luce della posizione espressa dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 8500/2021.

LA REGOLA PROCESSUALE DELL'EFFICACIA ESPANSIVA DEL GIUDICATO ESTERNO

Dopo aver analizzato la questione relativa al principio di autonomia dei periodi d'imposta annuali, le Sezioni Unite della Cassazione hanno trattato il tema dell'efficacia espansiva del giudicato esterno su fatti aventi efficacia permanente o pluriennale.

Secondo il parere delle Sezioni Unite ***“la “definitività, in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della “preclusività” di sindacato per un periodo successivo; anzi, per meglio dire, non produce proprio alcun effetto di accertamento, il quale può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato”.***

Così interpretando, i giudici di legittimità arrivano ad affermare che non sussiste alcuna correlazione tra la ***“definitività”*** derivante dal mancato accertamento del primo periodo d'imposta in cui è stato iscritto il componente di reddito pluriennale e la ***“preclusività”*** della potestà accertativa dell'Ufficio.

Premesso ciò, non si riesce a capire quali elementi portano i giudici a disporre in tal senso.

In ipotesi di costi pluriennali quello che dovrebbe rilevare è l'impossibilità di esercitare il potere di accertamento, perché sono decaduti i termini o perché il periodo d'imposta è già stato accertato.

Si fa presente, infatti, che nel nostro ordinamento vige il principio di unicità dell'avviso di accertamento. Un principio che inibisce lo svolgimento di un'ulteriore attività di accertamento a meno che:

- il primo avviso di accertamento sia stato definito parzialmente ai sensi dell'art. 41-bis del DPR n. 600/1073¹;

¹ L'art. 41-bis del DPR n. 600/1973 afferma che: ***“1. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'art. 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR n. 917/1986, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di***

- sussistono, a norma dell'art. 43, comma 3 del DPR n. 600/1973² i presupposti per un accertamento integrativo.

In buona sostanza, solo al verificarsi di una di queste due ipotesi un'ulteriore attività accertativa non è preclusa.

Per queste ragioni, contrariamente a quanto chiarito dalle Sezioni Unite, sembra potersi affermare che quando sono scaduti i termini di accertamento il "**fatto generatore**" si cristallizza e non può più essere "**toccato**", escludendo, in tal modo, future attività accertative che potrebbero rimettere in discussione il tutto.

In pratica, quando l'Ufficio non accerta un elemento reddituale nei termini previsti è come se per quel periodo d'imposta avesse emesso un accertamento "**non parziale**", precludendosi la facoltà di agire sui presupposti che nascevano in quell'esercizio.

Questa dovrebbe essere la soluzione corretta.

Diversamente, se dovesse prevalere l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 8500/2021 si arriverebbe alla paradossale situazione in cui un contribuente risulterebbe più tutelato in presenza di un accertamento "**non parziale**", che omette di riportare il fatto dal quale origina un componente pluriennale, rispetto alla decadenza dei termini per poter esercitare il potere di accertamento su quello stesso periodo d'imposta.

LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 280/2005

Solo una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del Fisco per termini eccessivamente dilatati è conforme all'art. 24 della Costituzione³. Così si è espressa la Corte costituzionale con la sentenza n. 280/2005.

imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36 bis e 36 ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili. Non si applica la disposizione dell'art. 44, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal Dlgs n. 218/1997".

² L'art. 43, comma 3 del DPR n. 600/1973 prevede che: "Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte"

³ L'art. 24 della Costituzione stabilisce che: "Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.

La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.

Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.

Detto ciò, osserviamo che nel nostro ordinamento la congruità del termine è fissata dall'art. 43, comma 1 del DPR n. 600/1973. Una norma che prevede che **“gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”**.

Il principio in questione, noto e riconosciuto dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 8500/2021, è stato, comunque, messo in secondo piano rispetto all'attività di accertamento.

I giudici di legittimità sottolineano, infatti, che seppur condivisibili, le conclusioni della Corte costituzionale si riferivano ad **“un contesto normativo del tutto differente, perché relativo non alla fase di accertamento ma a quella della riscossione-esecuzione (iscrizione a ruolo e notificazione della cartella)”**.

In merito a questa presa di posizione molti autori ritengono che gli ermellini avrebbero dovuto giustificare la scelta effettuata con motivazioni legate al bilanciamento di interessi costituzionalmente garantiti o, ad ogni modo, legate ai principi dell'ordinamento.

Ciò non è stato fatto e si è giunti ad una soluzione differente.

GLI OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE IN PRESENZA DI ACCERTAMENTI

Nella sentenza in commento i giudici delle Sezioni Unite affrontano anche il tema riguardante gli obblighi di conservazione della documentazione da parte del contribuente.

In effetti, l'allungamento dei termini di accertamento imporrebbe al contribuente di conservare tutta la documentazione probatoria dell'elemento pluriennale fino al momento in cui non possa più essere contestato il **“fatto generatore”**. Il che potrebbe comportare l'onere per il contribuente di conservare questa documentazione anche oltre il termine decennale di tenuta obbligatoria delle scritture contabili, fissato dall'art. 2220 del Codice civile⁴ e dall'art. 8, comma 5 della legge n. 212/2000⁵ (Statuto del Contribuente).

La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari”.

⁴ L'art. 2220 del c.c. stabilisce che: **“Le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione.**

Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

Le scritture e i documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e

Ebbene, in questo contesto il vero problema non riguarda tanto il fatto di dover conservare la documentazione contabile all'infinito o al limite fino alla decadenza del termine di rettifica dell'ultima dichiarazione accertabile, che potrebbe essere anche ventennale, quanto piuttosto la possibilità che l'Ufficio possa pretendere spiegazioni o giustificazioni circa:

- l'inerenza e l'economicità di beni acquistati decenni prima;
- la fittizietà dell'operazione posta in essere a quel tempo.

Per questi motivi, non si capisce, se non violando i dettami dell'art. 43 del DPR n. 600 o i principi sanciti dalla Legge n. 212/2000, come il contribuente possa essere chiamato a fornire chiarimenti in merito a componenti negativi la cui origine potrebbe risalire a moltissimi anni addietro.

Si pensi a tal riguardo al caso dell'ammortamento degli immobili o dell'avviamento. In queste ipotesi il Fisco potrebbe risalire fino a 38 anni prima per gli immobili (33 anni più i cinque di accertamento) e fino a 23 anni per l'avviamento (18 anni più i cinque di accertamento).

Nel caso dell'ammortamento dell'avviamento si tratterebbe, poi, di una prova quasi impossibile da superare. Dopo che sono trascorsi parecchi anni, come si potrebbe giustificare l'inerenza o l'economicità del valore sborsato per acquisire un'azienda, che spesso risulta correlato a valori sottesi basati su particolari circostanze?

Sicuramente non sarebbero sufficienti le scritture contabili e nemmeno i relativi contratti. In una simile evenienza sarebbero più utili le trattative preliminari, ad esempio lettere o e-mail, ovvero altra documentazione in grado di provare la pertinenza e la veridicità di quel valore. Tutti elementi che, quindi, il contribuente dovrebbe conservare.

possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”.

⁵ L'art. 8, comma 5 della Legge n. 212/2000 prevede che: “L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione”.

IL TRATTAMENTO DA RISERVARE AI COMPONENTI DI REDDITO ALLA LUCE DELLA SENTENZA N. 8500/2021

Sicuramente di tutta questa vicenda ciò che crea maggior disappunto è la scelta delle Sezioni Unite di voler trovare ad ogni costo una soluzione univoca per **“una casistica ampia e di notevole riscontro pratico”** della quale gli stessi giudici ne riconoscono **“complessità ed eterogeneità”**.

Dalla lettura dell'ordinanza delle Sezioni Unite emerge chiaramente l'invito ad allargare l'orizzonte della soluzione adottata per la svalutazione crediti degli intermediari finanziari:

- alle quote di ammortamento di beni materiali e immateriali;
- alle sopravvenienze attive rateizzabili;
- al riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi;
- ai crediti d'imposta e alle detrazioni per le quali il Legislatore ha stabilito la fruizione dilazionata nel tempo.

Quello che attrarrebbe tutte queste fattispecie all'interno della soluzione enunciata dai massimi giudici concernerebbe, infatti, la **“rilevanza pluriennale di determinati componenti reddituali; cioè di elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, sono tuttavia dalla legge fiscale ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente anche molto lontane da quella di origine”**.

Evitando congetture e non volendo divagare oltre, evidenziamo come i giudici di legittimità, nel dirimere la controversia, volessero trovare una soluzione univoca per il trattamento da riservare a tutti quei componenti di reddito positivi e negativi, che possono derogare al principio di autonomia del periodo d'imposta per:

- scelta legislativa. Oltre alla svalutazione crediti, si pensi ad esempio alle manutenzioni eccedenti la quota deducibile nell'esercizio di sostenimento della spesa;
- applicazione dei principi contabili. Si pensi in tal senso agli ammortamenti.

Come abbiamo anticipato, però, la questione è andata oltre, investendo fattispecie in cui il componente di reddito non è oggetto di una ripartizione pluriennale, ma deriva dalla differenza con un valore risalente ad anni precedenti e fuori dal campo di applicazione

dell'art. 43 del DPR n. 600/1973. Si pensi a tal riguardo alle plusvalenze o alle minusvalenze.

Sempre seguendo questa strada potrebbe essere intaccato anche il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, che come noto rappresenta uno dei capi saldi della disciplina del reddito d'impresa.

CREDITI E DETRAZIONI FISCALI

La soluzione adottata dagli ermellini coinvolge, anche se in maniera differente, i crediti d'imposta e le detrazioni fiscali utilizzabili in più esercizi.

Adottando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione Finanziaria per poter procedere alla rettifica di crediti d'imposta e detrazioni dovrà tener conto, infatti, delle regole fissate di volta in volta dal Legislatore per verificare la spettanza e l'esistenza del credito o della detrazione.

LE PERDITE RIPORTABILI A NUOVO

Per il tema delle perdite riportabili a nuovo il problema attiene, invece, a come superare i dettami stabiliti dall'art. 43 del DPR n. 600/1973.

La perdita di per sé non può essere considerata "**fatto generatore**" perché rappresenta una modalità con cui il Legislatore ha voluto dare attuazione al principio di autonomia dei periodi d'imposta.

In presenza di una perdita, infatti, non si registra un'imposta negativa, ma si utilizza la stessa per abbattere il reddito prodotto negli anni successivi.

In altre parole, la perdita non rappresenta un componente reddituale, ma bensì la base imponibile di quel periodo, dato che il suo valore è determinato dalla "**somma algebrica negativa**" di tutti gli elementi reddituali di quell'anno. Mettere in discussione la perdita equivale, quindi, a mettere in discussione l'intero periodo d'imposta e non un singolo componente di reddito.

Per far rientrare la perdita nella soluzione adottata dalle Sezioni Unite si dovrebbe, pertanto, derogare all'art. 43 del DPR n. 600/1973 e procedere illegittimamente a notificare al contribuente un accertamento oltre il tempo massimo consentito.

Per tutte queste ragioni l'unica scelta sensata è quella di non consentire alcun accertamento che possa mettere in discussione l'esistenza delle perdite di esercizi precedenti in cui l'Amministrazione Finanziaria, non esercitando alcuna rettifica, ha legittimato il carattere di "**definitività**" di quel risultato negativo.

L'Approfondimento – 2

Decreto fisco-lavoro convertito – seconda parte

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Nello scorso numero si sono trattate le previsioni contenute nel decreto 146/2021 come integrato dalla legge di conversione.

In questo intervento, vedremo le previsioni in ambito lavorativo.

Trattamenti di malattia per i lavoratori in quarantena e per i lavoratori fragili

Con l'articolo 8 - comma 1, lettera a) - si modifica l'articolo 26, comma 1, del D.L. n. 18/2020, estendendo all'anno 2021 la previsione che anche per i lavoratori dipendenti del settore privato il periodo trascorso in quarantena con sorveglianza attiva, o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva, sia equiparato a malattia ai fini del trattamento economico e non sia computabile ai fini del periodo di comporto. Le disposizioni sono state recepite dall'Inps con il messaggio n. 4027 del 18 novembre 2021.

Alla lettera c), invece, si aggiunge il comma 7-bis all'articolo 26 del D.L. 18/2020, prevedendo che dal 31 gennaio 2020 fino al 31 dicembre 2021 i datori di lavoro del settore privato con obbligo previdenziale presso le Gestioni dell'INPS, esclusi i datori di lavoro domestico, hanno diritto a un rimborso forfettario per gli oneri sostenuti relativi ai propri lavoratori dipendenti non aventi diritto all'assicurazione economica di malattia presso l'INPS. Per ciascun anno solare, il rimborso è riconosciuto al datore di lavoro a tantum per ogni singolo lavoratore ed è previsto solo nei casi in cui la prestazione lavorativa, durante l'evento, non possa essere svolta in modalità agile. Il beneficio è erogato dall'INPS, per un importo pari a 600 euro per lavoratore (previa presentazione da parte del datore di lavoro di apposita domanda in via telematica), nel limite massimo di spesa complessivo pari a 188,3 milioni di euro per l'anno 2021 dando priorità agli eventi cronologicamente

anteriori. L'INPS procede al monitoraggio del rispetto dei limiti di spesa sulla base delle domande ricevute e, qualora venga raggiunto il limite di spesa, non si procede ad ulteriori rimborsi.

Congedi parentali

Con l'articolo 9 si reintroduce per il periodo dal 22 ottobre 2021 al 31 dicembre 2021, i congedi parentali straordinari Covid per i genitori lavoratori dipendenti (pubblici e privati) e lavoratori autonomi iscritti in via esclusiva alla Gestione separata INPS con figli conviventi minori di anni 16 o a prescindere dall'età nel caso di figli con disabilità in didattica a distanza o in quarantena.

Per i genitori di figli conviventi minore di anni 14 o di figli con disabilità grave a prescindere dall'età, per i periodi di astensione è riconosciuta:

- per i lavoratori dipendenti: un'indennità pari al 50% della retribuzione. I suddetti periodi sono coperti da contribuzione figurativa. Il congedo può essere fruito in forma giornaliera od oraria. Gli eventuali periodi di congedo parentale di cui agli articoli 32 e 33 del D.lgs. n. 151/2001, fruiti dai genitori a decorrere dall'inizio dell'anno scolastico 2021/2022 fino al 22 ottobre 2021 - durante i periodi di sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio, di durata dell'infezione da SARS Covid-19 del figlio, di durata della quarantena del figlio - possono essere convertiti, a domanda, nel congedo straordinario con diritto all'indennità del 50% e non sono computati né indennizzati a titolo di congedo parentale;
- per i lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata INPS: un'indennità, per ciascuna giornata indennizzabile, pari al 50% di 1/365 del reddito individuato secondo la base di calcolo utilizzata per la determinazione dell'indennità di maternità;
- per i lavoratori autonomi iscritti alle relative gestioni pensionistiche speciali dell'INPS: un'indennità, per ciascuna giornata indennizzabile, pari al 50% della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla legge a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto.

In caso di figli di età compresa fra 14 e 16 anni, il genitore lavoratore ha diritto di astenersi dal lavoro senza corresponsione di retribuzione o indennità né riconoscimento di contribuzione figurativa, con divieto di licenziamento e diritto alla conservazione del posto di lavoro.

I giorni di congedo potranno essere richiesti da uno solo dei genitori, alternativamente all'altro. I benefici sono riconosciuti nel limite di spesa di 29,3 milioni di euro per l'anno 2021.

Le modalità operative per accedere ai benefici devono essere stabilite dall'INPS. Sulla base delle domande pervenute, l'INPS provvede al monitoraggio del limite di spesa comunicandone le risultanze al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze. Qualora dal monitoraggio emerga che è stato raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, l'INPS non prenderà in considerazione ulteriori domande.

Fondo per genitori lavoratori separati o divorziati

L'articolo 9-bis riscrive l'articolo 12-bis del D.L. n. 41/2021, che ha istituito un Fondo, con una dotazione di 10 milioni di euro per l'anno 2022, per i genitori lavoratori separati o divorziati non in grado, a causa della crisi economica legata alla pandemia, di poter adempiere al regolare versamento dell'assegno di mantenimento.

In particolare, attraverso il Fondo si garantisce al genitore in stato di bisogno di provvedere al mantenimento proprio e dei figli minori, oltre che dei figli maggiorenni portatori di handicap grave, conviventi, che non abbia ricevuto l'assegno di mantenimento per inadempienza dovuta all'incapacità a provvedervi del genitore o del coniuge o del convivente che vi era tenuto e che in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 ha cessato, ridotto o sospeso la propria attività lavorativa a decorrere dall'8 marzo 2020 per una durata minima di 90 giorni o per una riduzione del reddito di almeno il 30% rispetto a quello percepito nel 2019.

Il beneficio è riconosciuto fino ad un importo massimo di 800 euro mensili (sarà stabilito con il decreto ministeriale attuativo).

È demandato ad un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri il compito di definire le modalità attuative.

Nuove settimane di Cassa integrazione

L'articolo 11, comma 1, introduce un ulteriore periodo massimo di 13 settimane di trattamenti di Assegno ordinario (ASO) e Cassa integrazione guadagni in deroga (CIGD) che può essere richiesto dai datori di lavoro che sono costretti a

interrompere o ridurre l'attività produttiva per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, nel periodo tra il 1° ottobre 2021 e il 31 dicembre 2021.

I trattamenti di integrazione salariale possono essere richiesti:

- dai datori di lavoro che non rientrando nella disciplina in materia di Cassa integrazione guadagni ordinaria (CIGO), sono destinatari delle tutele del Fondo di integrazione salariale (FIS), dei Fondi di solidarietà bilaterali di cui agli articoli 26 e 40 del D.lgs n. 148/2015, nonché a quelli che ricorrono alla Cassa integrazione in deroga.;
- esclusivamente per i lavoratori che risultino alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione al 22 ottobre 2021.

Per richiedere il nuovo periodo di trattamenti, i datori di lavoro devono essere stati interamente autorizzati alle precedenti 28 settimane di trattamenti introdotte dall'articolo 8, comma 2, del D.L. n. 41/2021 (decreto Sostegni). L'accesso al nuovo periodo di ASO e CIGD di tipo emergenziale potrà essere riconosciuto solamente una volta decorso il periodo precedentemente autorizzato.

Il comma 2, invece, introduce un ulteriore periodo di trattamenti di Cassa integrazione ordinaria, connessi all'emergenza epidemiologica da COVID-19, in favore dei datori di lavoro appartenenti ai settori delle industrie tessili, confezione di articoli di abbigliamento e di articoli in pelle e pelliccia, e fabbricazione di articoli in pelle e simili per interruzioni o riduzioni dell'attività produttiva nel periodo collocato tra il 1° ottobre 2021 e il 31 dicembre 2021, per una durata massima di 9 settimane.

Anche per detti trattamenti non è dovuto alcun contributo addizionale.

Per richiedere il nuovo periodo di massimo 9 settimane di cassa integrazione ordinaria, i datori di lavoro devono, comunque, risultare già autorizzati, in tutto o in parte, al precedente trattamento di cui all'articolo 50-bis, comma 2, del D.L. n. 73/2021 (decreto Sostegni bis), a prescindere dalla durata di quest'ultimo che, quindi, potrà risultare anche inferiore al massimo richiedibile, pari a 17 settimane. In ogni caso, l'accesso al nuovo periodo di cassa integrazione ordinaria di tipo emergenziale potrà essere riconosciuto solamente una volta decorso il periodo precedentemente autorizzato.

Le domande di accesso ai trattamenti devono essere inoltrate all'INPS, a pena di decadenza, entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa.

Le prime istruzioni operative relative al nuovo periodo di trattamenti di integrazione salariale sono state fornite dall'Inps con il messaggio 4034 del 18 novembre 2021, mentre le modalità di applicazione complete sono state diramate con la circolare n. 183 del 10 dicembre 2021.

Reddito di cittadinanza

L'articolo 11, commi 13 e 14, prevede il rifinanziamento del reddito di cittadinanza per l'anno 2021, per un importo di 200 milioni di euro.

Lavoro in somministrazione

L'articolo 11, comma 15, proroga dal 31 dicembre 2021 al 30 settembre 2022 la possibilità per le agenzie di somministrazione di utilizzare lavori somministrati a tempo determinato per periodi superiori a 24 mesi, anche non continuativi, senza che si determini in capo all'azienda utilizzatrice la costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con il lavoratore somministrato.

NASpl lavoratori delle aree di crisi industriale complessa della Regione siciliana

L'articolo 11, comma 16, , aggiungendo il comma 251-ter all'articolo 1 della legge n. 145/2018, proroga fino al 31 dicembre 2021 l'indennità concessa ai lavoratori delle aree di crisi industriale complessa ubicate nel territorio della Regione siciliana, i quali abbiano cessato di percepire la NASpl nell'anno 2020.

Riapertura dei termini di decadenza scaduti

Con l'articolo 11-bis si riaprono i termini di presentazione delle istanze di cassa integrazione.

In particolare, la disposizione prevede che i termini di decadenza per l'invio dei dati necessari per il conguaglio, il pagamento o per il saldo delle domande di accesso ai trattamenti di integrazione salariale, collegati all'emergenza epidemiologica Covid-19, scaduti tra il 31 gennaio ed il 30 settembre 2021, sono differiti al 31 dicembre 2021. Inoltre, le domande già inviate e non accolte, sono possono essere considerate validamente presentate.

Fondo Nuove competenze

Il successivo 11-ter dispone che le risorse di cui all'articolo 1, comma 324, primo periodo, della legge 178/2020, possono essere altresì destinate a favore dell'Agenzia nazionale delle politiche attive del lavoro (ANPAL) per essere utilizzate per le finalità di cui all'articolo 88, comma 1, del D.L. 34/2020.

Si tratta in totale di 700 milioni di euro, di cui 200 milioni riservati a progetti già presentati ed i restanti 500 milioni destinati a nuovi bandi che verranno emanati nel prossimo biennio.

Assegno di invalidità

L'articolo 12-ter reca una norma di interpretazione autentica in materia di assegni assistenziali di invalidità civile.

In particolare, si chiarisce che il requisito dell'inattività lavorativa, previsto dall'articolo 13 della legge n. 118/1971, si intende in ogni caso soddisfatto qualora il reddito derivante dall'eventuale attività lavorativa del soggetto non superi annualmente i 4.931,29 euro.

Disposizioni a favore dei lavoratori con disturbo dello spettro autistico

Con l'articolo 12-quinquies viene disposto che le imprese residenti in Italia e costituite da non più di 60 mesi, che impieghino per un periodo non inferiore a un anno, come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo, in una proporzione uguale o superiore ai due terzi della forza lavoro complessiva, lavoratori con disturbi dello spettro autistico ed esercitano attività di impresa al fine dell'inserimento lavorativo di persone con disturbi dello spettro autistico, sono qualificate start-up a vocazione sociale ai sensi dell'articolo 25, comma 4, del D.L. 179/2012.

La retribuzione dei lavoratori assunti da una start-up sociale è costituita da una parte che non può essere inferiore al minimo tabellare previsto, per il rispettivo livello di inquadramento, dal contratto collettivo applicabile e da una parte variabile, consistente in trattamenti collegati a obiettivi o parametri di rendimento concordati tra le parti. La retribuzione percepita dal lavoratore con disturbi dello spettro autistico assunto dalla start-up non concorre alla formazione del reddito imponibile complessivo del lavoratore medesimo, sia ai fini fiscali, sia ai fini contributivi. L'erogazione dell'assegno o pensione di invalidità, ove percepiti dal

lavoratore, soggetti ai limiti di reddito di cui al decreto annuale del Ministro dell'economia e delle finanze, è sospesa per il periodo di assunzione nella start-up a vocazione sociale.

L'INPS, accertata la sussistenza dei requisiti reddituali per percepire l'assegno o la pensione di invalidità, al termine del periodo di assunzione, ridefinisce il beneficio e lo eroga a partire dal mese successivo al termine del contratto di assunzione.

Inoltre, ai datori di lavoro è concesso a domanda un incentivo, per un periodo di 36 mesi e nella misura del 70% della retribuzione mensile lorda imponibile ai fini previdenziali, per ogni lavoratore con disturbi dello spettro autistico assunto con rapporto di lavoro a tempo indeterminato. L'incentivo è corrisposto al datore di lavoro mediante conguaglio nelle denunce contributive mensili (è demandato ad un decreto Ministro del lavoro e delle politiche sociali il compito di adottare le relative modalità di attuazione).

Gli utili di esercizio derivanti dall'attività di impresa della start-up a vocazione sociale non sono imponibili ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP per 5 esercizi successivi alla data di inizio di attività.

L'efficacia delle misure agevolative è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

Modifiche al D.lgs. 81/2008

L'articolo 13 apporta numerose modifiche Testo Unico in materia di salute e sicurezza sul lavoro, ex D.lgs. 81/2008.

Ispettorato nazionale del lavoro

Tra le varie disposizioni, la lettera c) del comma 1 modifica l'articolo 13, relativo alla vigilanza sull'applicazione della legislazione in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, la cui competenza viene estesa all'Ispettorato nazionale del lavoro. Viene inoltre stabilito che ASL e Ispettorato promuovono e coordinano sul piano operativo l'attività di vigilanza a livello provinciale.

Sospensione attività imprenditoriale

Alla lettera d) viene sostituito integralmente l'articolo 14 in materia di provvedimenti degli organi di vigilanza per il contrasto del lavoro irregolare e per

la tutela della salute e sicurezza dei lavoratori. In particolare, viene disposto che l'Ispettorato nazionale del lavoro adotta un provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale quando riscontra che almeno il 10% dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro risulti occupato, al momento dell'accesso ispettivo, senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro ovvero inquadrato come lavoratori autonomi occasionali in assenza delle condizioni richieste dalla normativa nonché, a prescindere dal settore di intervento, in caso di gravi violazioni in materia di tutela della salute e della sicurezza del lavoro.

Viene inoltre previsto che l'avvio dell'attività dei lavoratori autonomi occasionali sia oggetto di preventiva comunicazione all'Ispettorato territoriale del lavoro da parte del committente, mediante sms o posta elettronica. La violazione di tale obbligo comporta la sanzione amministrativa da 500 a 2.500 euro in relazione a ciascun lavoratore autonomo occasionale per cui è stata omessa o ritardata la comunicazione. Non si applica la procedura di diffida di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 124/2004, prevista in caso di inosservanza delle norme di legge o di contratto collettivo in materia di lavoro e legislazione sociale e qualora il personale ispettivo rilevi inadempimenti dai quali derivino sanzioni amministrative in sede di ispezione presso i luoghi di lavoro.

Il provvedimento di sospensione è adottato in relazione alla parte dell'attività imprenditoriale interessata dalle violazioni o, alternativamente, dell'attività lavorativa prestata dai lavoratori interessati dalle violazioni indicate.

Unitamente al provvedimento di sospensione l'Ispettorato nazionale del lavoro può imporre specifiche misure atte a far cessare il pericolo per la sicurezza o per la salute dei lavoratori durante il lavoro.

Per tutto il periodo di sospensione:

- è fatto divieto all'impresa di contrattare con la pubblica amministrazione e con le stazioni appaltanti, come definite dal codice dei contratti pubblici, di cui al D.lgs. n. 50/2016;
- il datore di lavoro è tenuto a corrispondere la retribuzione e a versare i contributi ai lavoratori interessati.

Il datore di lavoro che non ottempera al provvedimento di sospensione è punito con l'arresto fino a 6 mesi nelle ipotesi di sospensione per le violazioni in materia di

tutela della salute e della sicurezza sul lavoro e con l'arresto da 3 a 6 mesi o con l'ammenda da 2.500 a 6.400 euro nelle ipotesi di sospensione per lavoro irregolare.

Obbligo della nomina della figura del preposto

Con la lettera d-bis) vengono poi modificati gli articoli 18 e 19 del D.lgs. 81/2008, prevedendo tra gli obblighi del datore di lavoro e del dirigente quello di individuare il preposto o preposti per l'effettuazione delle attività di vigilanza, con possibilità, per i contratti e gli accordi collettivi di lavoro di stabilire l'emolumento ad essi spettante. Il preposto non può subire pregiudizio alcuno a causa dello svolgimento della propria attività.

Il preposto ha il compito di sovrintendere e vigilare sulla osservanza da parte dei singoli lavoratori dei loro obblighi di legge, nonché delle disposizioni aziendali in materia di salute e sicurezza sul lavoro e di uso dei mezzi di protezione collettivi e dei dispositivi di protezione individuale messi a loro disposizione e, in caso di rilevazione di non conformità comportamentali in ordine alle disposizioni e istruzioni impartite dal datore di lavoro e dirigenti ai fini della protezione collettiva e individuale, intervenire per modificare il comportamento non conforme fornendo le necessarie indicazioni di sicurezza. In caso di mancata attuazione delle disposizioni impartite o di persistenza della inosservanza, interrompere l'attività del lavoratore e informare i superiori diretti; in caso di rilevazione di deficienze dei mezzi e delle attrezzature di lavoro e di ogni condizione di pericolo rilevata durante la vigilanza, se necessario, interrompere temporaneamente l'attività e, comunque, segnalare tempestivamente al datore di lavoro e al dirigente le non conformità rilevate.

Alla lettera d-quater), di modifica dell'articolo 26, viene precisato che, con riferimento agli obblighi connessi ai contratti d'appalto o d'opera o di somministrazione, i datori di lavoro appaltatori e subappaltatori devono indicare espressamente al datore di lavoro committente il personale che il personale che svolge la funzione di preposto.

Enti privati di previdenza obbligatoria

Con l'articolo 15-bis si dispone che gli enti privati di previdenza obbligatoria possono prevedere iniziative specifiche di assistenza ai propri iscritti che si trovino in condizioni di quarantena o di isolamento ovvero che abbiano subito una

comprovata riduzione della propria attività per effetto di emergenze sanitarie o eventi calamitosi. Le iniziative devono essere adottate con apposita delibera consiliare, corredata da una nota che specifichi e garantisca l'equilibrio tecnico-finanziario dell'ente mediante compensazione con corrispondente riduzione di altre spese relative a interventi assistenziali, e previo parere positivo dei ministeri vigilanti.

Assegno unico e universale

L'articolo 17, comma 1, aumenta di 6 miliardi di euro annui a decorrere dal 2022 il Fondo assegno universale e servizi alla famiglia di cui all'articolo 1, comma 339, della legge n. 160/2019.

L'Approfondimento – 3

Il reddito di lavoro autonomo – seconda parte

di Federico Camani

PREMESSA

Il reddito di lavoro autonomo viene trattato, nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi, dagli articoli 53 e 54.

Nel precedente intervento sono stati analizzati i principi giuridici esposti dall'articolo 53 e parte di quelli contenuti nell'articolo 54. Quest'ultimo, infatti, spiega quale deve essere il trattamento fiscale da riservare ad alcune componenti del reddito di lavoro autonomo, siano esse positive e/o negative. Anche per gli esercenti arti e professioni, di fatto, esistono delle limitazioni di deducibilità, in particolar modo fra i componenti negativi.

Ecco che, in questo intervento, andremo ad analizzare le componenti negative di maggior rilievo che subiscono, nel loro trattamento fiscale, delle limitazioni di deducibilità, così come descritto nell'articolo 54, commi da 2 a 6-bis, TUIR.

I COMPONENTI NEGATIVI DEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Come già evidenziato nell'intervento precedente, l'articolo 54, TUIR, analizza nel dettaglio i componenti positivi e negativi asseribili nella base imponibile di calcolo del reddito di lavoro autonomo.

Fra i componenti negativi, l'esercente arte o professione può computare tutte le spese inerenti all'attività artistica/professionale esercitata. L'articolo 54, dai commi 2 al 6-bis, ci fornisce, di fatto, un elenco di detti componenti che, come già ribadito, sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo se le relative spese sono state effettivamente sostenute, sulla base del principio di cassa.

Nel dettaglio, l'articolo 54, TUIR, raggruppa i componenti deducibili dal reddito di lavoro autonomo in 3 macro categorie:

- le spese riferibili ai beni strumentali, siano essi acquistati a titolo di proprietà oppure in leasing;
- le spese riferibili a costi d'esercizio, servizi amministrativi e commerciali;
- le spese per il personale dipendente.

Quanto ai beni strumentali acquistati a titolo di proprietà, esclusi i gli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, l'articolo 54, TUIR, evidenzia che *“sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. È tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,40”*. Peraltro, diversamente da quanto previsto per le imprese, non è ammessa la riduzione al 50% delle quote di ammortamento dei beni strumentali, nel primo anno d'imposizione.

Quanto ai beni strumentali acquistati in leasing, la legge consente la deduzione dei canoni di locazione finanziaria per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni, mentre nel caso di beni mobili registrati (per esempio, un'autovettura), è ammessa la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal predetto decreto.

Per i beni mobili registrati e, in particolare, per le autovetture, la legge ha disposto un trattamento fiscale analogo a quello riservato alle imprese. Di fatto, le disposizioni “limitative” contenute nell'articolo 164, TUIR, valgono anche per i professionisti, in quanto:

- per i beni indicati dalla lettera a), n. 1 dell'articolo 164, TUIR, la deducibilità del relativo costo è ammessa nella misura piena del 100%, qualora gli stessi siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività professionale (si tratta di autovetture e di autocaravan);
- per i beni indicati alla lettera b), utilizzati promiscuamente nell'attività professionale, la deducibilità del relativo costo è ammessa nella misura del 20%. Nello specifico, l'articolo 164, TUIR, prevede che la deducibilità di tali beni sia

limitata ad un solo veicolo in caso di attività svolta in forma individuale; qualora l'attività sia esercitata in forma associata il limite è di un solo veicolo per ciascun associato. Tale limitazione non è prevista per gli esercenti attività di impresa;

- per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, la deduzione è ammessa nella misura del 70%.

Per il professionista, il tema del veicolo utilizzato esclusivamente nell'esercizio dell'attività è difficilmente interpretabile e adattabile: di fatto, oltre alla capacità di dover dimostrare che l'autovettura è utilizzata in modo esclusivo, si deve affrontare anche il parere dell'Agenzia delle Entrate, la quale si è espressa negativamente, per esempio, riguardo l'utilizzo, da parte di un professionista, di un autocarro per il trasporto di documenti. In virtù di questo presupposto, egli non può godere della deducibilità del costo e della detrazione dell'Iva integrali (Risoluzione n. 244/E/2002), pertanto, anche l'utilizzo esclusivo dell'autovettura trarrebbe le sue basi su di una presunzione assoluta di promiscuità. Come per il regime d'impresa, anche per il professionista valgono le regole di deducibilità previste dall'articolo 164, TUIR, per gli acquisti di autovetture effettuati in leasing o noleggio.

Si riporta, di seguito, una tabella che riassume i limiti di deducibilità fiscale previsti dall'articolo 164, TUIR.

| Tipologia autoveicolo | Acquisto in proprietà/leasing | Noleggio |
|------------------------------|--------------------------------------|-----------------|
| Autovettura/autocaravan | 18.075,99 | 3.615,20 |
| Motociclo | 4.131,66 | 774,69 |
| Ciclomotori | 2.065,83 | 413,17 |

Tutte le spese accessorie e relative ai suddetti beni, tra cui carburanti, manutenzioni, pedaggi, etc., vengono dedotte con le medesime percentuali previste dall'articolo 164, TUIR.

GLI IMMOBILI DEL PROFESSIONISTA

Per i beni immobili adibiti all'esercizio esclusivo dell'attività, come già anticipato nell'intervento della scorsa settimana, il Legislatore ha voluto riservare un trattamento differente. Di fatto, non esiste una vera e propria categoria catastale sulla base della quale è consentita la deducibilità delle quote di ammortamento. L'immobile "esclusivo" può rientrare all'interno della categoria "A/2", così come nella categoria "A/10". A rilevare, pertanto, è la destinazione dell'immobile e non la sua natura. Tuttavia, per gli immobili adibiti all'esercizio esclusivo dell'attività professionale o artistica, si sono succeduti negli anni una serie di interventi normativi che hanno stravolto più volte la situazione. In particolare:

- per gli immobili acquistati o costruiti fino al 14.06.1990, le quote di ammortamento e, quindi, le relative plusvalenze o minusvalenze sull'eventuale cessione rilevano ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo in misura piena;
- per quelli acquistati o costruiti dal 15.06.1990 e fino al 31.12.2006, non è ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento e, quindi, non rilevano le eventuali plusvalenze o minusvalenze sulle cessioni degli stessi;
- per quelli acquistati dal 01.01.2007 al 31.12.2009, le quote di ammortamento sono deducibili nella misura di 1/3 rispetto all'aliquota ordinariamente prevista, cosicché anche le plusvalenze e le minusvalenze devono essere rilevate a conto economico per l'intero importo;
- per quelli acquistati dopo il 31.12.2009 (quindi, dal 01.01.2010), non sono ammesse in deduzione le quote di ammortamento e, di conseguenza, non rilevano ai fini fiscali né le plusvalenze né le eventuali minusvalenze.

Si ricorda anche in questa sede che la Risoluzione n. 13/E/2010, Agenzia Entrate, ha chiarito che assume rilevanza anche la plusvalenza derivante dalla cessione di un immobile acquistato a titolo personale, ma utilizzato esclusivamente per l'esercizio della professione in quanto, "ai fini della valutazione di strumentalità dell'immobile non assume rilevanza la circostanza che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di persona fisica o di esercente arte o professione, ma occorrerà valutare se l'immobile risulti, per destinazione esclusiva, adibito all'attività professionale". Ecco che, al fine di individuare quale immobile sia destinato esclusivamente all'esercizio dell'attività, è necessario verificare la

sua destinazione economica, infatti, diversamente dagli immobili utilizzati dalle imprese, gli stessi possono:

- far parte di categorie catastali differenti;
- essere acquistati dal professionista in qualità di persona fisica (c.d. privato cittadino) e utilizzati, solo successivamente, per l'esercizio dell'attività.

Oltre alle ordinarie quote di ammortamento, l'esercente arte o professione può dedurre anche le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività che, per le loro caratteristiche, non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono. Dette spese sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo fiscale complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal libro dei cespiti ammortizzabili e l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi (articolo 54, TUIR).

Relativamente ai beni immobili detenuti in locazione finanziaria e utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'attività, è consentita la deducibilità dei canoni di locazione per un periodo non inferiore a 12 anni.

Tuttavia, il professionista può esercitare la sua attività anche in un immobile adibito ad uso personale o familiare, nel qual caso si parlerebbe di immobile ad utilizzo "promiscuo". Per tali tipologie di immobili, il Legislatore ha voluto riservare un trattamento fiscale differente. A tal fine, si evidenzia che per l'immobile utilizzato promiscuamente per l'esercizio dell'attività, il professionista gode della possibilità di dedurre, dal reddito, una quota annuale pari al 50% della rendita catastale iscritta in catasto. La medesima condizione si applica anche agli immobili promiscui acquisiti in locazione anche finanziaria, nel qual caso è deducibile, dal reddito, una quota pari al 50% del canone annuo. Si ricorda, inoltre, che l'esercente arte o professione non può dedurre quote "di ammortamento" di un immobile ad utilizzo promiscuo se, nello stesso Comune, dispone di un altro immobile ad utilizzo esclusivo. In egual misura (quindi, al 50%), sono deducibili le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono. Per le spese e per i servizi relativi agli immobili utilizzati promiscuamente, la deducibilità è ammessa nella misura del 50% e ciò indipendentemente dalla porzione di unità immobiliare destinata all'attività. Pertanto, anche nell'ipotesi in cui sia possibile dimostrare l'utilizzo effettivo professionale della

porzione dell'immobile in misura superiore o inferiore al 50%, le spese saranno dedotte inderogabilmente nella misura del 50%.

LE SPESE ORDINARIE D'ESERCIZIO, AMMINISTRATIVE E COMMERCIALI

Come già anticipato, il professionista può dedurre, dal reddito professionale, tutte le spese inerenti all'attività e sostenute nell'anno d'imposta di riferimento. Come per il regime d'impresa, anche per il lavoro autonomo sono state previste limitazioni di deducibilità con riferimento a determinate categorie di costi. A scopo didattico, si elencano le tipologie di spese disciplinate dall'articolo 54, TUIR, per le quali il professionista deve applicare particolare attenzione ai limiti di deducibilità. Per tutte le altre, ci si rifà ai criteri di inerenza e di cassa. Ciò predetto, si ricorda che:

- le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.lgs. 259/2003 (c.d. spese telefoniche), sono deducibili nella misura dell'80%;
- le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%, e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. I limiti poc'anzi citati non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;
- le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito. Resta inteso che i viaggi e le spese di trasporto sostenute dal professionista nonché dai dipendenti e/o dai collaboratori coordinati e continuativi sono integralmente deducibili, così come previsto per i redditi d'impresa. Si ricorda, in questo senso, che per essere qualificate come tali,

le spese di rappresentanza devono rispettare determinati requisiti di inerenza e congruità oltretutto di ragionevolezza e di coerenza con le finalità commerciali e promozionali che il professionista si prefigge: ne sono un esempio le spese per feste, eventi, ricevimenti e viaggi sostenute dal professionista, senza addebitare alcun onere nei confronti del cliente (rileva la c.d. gratuità);

- sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno;
- sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente;
- sono altresì integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà (i c.d. premi di assicurazione).

Un discorso a parte meritano i rimborsi spese. Per il professionista, come sappiamo, esistono due differenti tipologie di rimborso spese:

- il rimborso spese c.d. analitico;
- il rimborso spese generico.

Capita spesso che il professionista, nell'espletamento del suo incarico, debba addebitare al cliente, oltre al compenso ordinario, anche le spese anticipate sostenute in nome e per suo conto. Trattasi quasi sempre di spese amministrativo/procedurali quali, ad esempio, le spese anticipate per bolli, diritti di segreteria, diritti di procedura, etc. Tali spese, se sostenute in nome e per conto del cliente, possono essere ri-addebitate analiticamente in fattura senza applicazione dell'Iva (escluse ex articolo 15, D.P.R. 633/72). Tali spese sono altresì deducibili dal reddito professionale, a condizione che le stesse siano imputate a compenso in egual misura. In altre parole, si tratta di una compensazione costo/ricavo.

Allo stesso modo, il professionista che, assieme ad altri, ha costituito un'associazione professionale e che, in nome di quest'ultima, sostiene dei costi amministrativi quali, per esempio, le spese di riscaldamento, di energia elettrica, di cancelleria, etc., ha la facoltà di ri-addebitare dette spese agli altri associati, pro quota. Questa tipologia di spese c.d. generiche possono essere ri-addebitate agli altri professionisti con applicazione dell'Iva ma non concorrono alla formazione del reddito imponibile sotto forma di compenso. Tuttavia, al momento del ri-addebito, le spese generiche concorrono alla diminuzione del relativo costo sostenuto dal professionista per conto dell'associazione (e non, come si può pensare, all'aumento dei ricavi), il che produce un aumento del reddito fiscalmente imponibile. La fattura a titolo di rimborso, non trattandosi di compenso, non riporterà la ritenuta d'acconto ma accorperà solamente l'Iva. In altre parole, le spese generiche sostenute per conto di altri professionisti associati, possono essere recuperate sotto forma di rimborso imponibile Iva, il quale andrà a diminuire il relativo costo sostenuto per conto dell'associazione.

Similarmente, le spese sostenute per l'espletamento dell'incarico nei confronti di un cliente, non ri-addebitabili analiticamente, sono imponibili ai fini Iva e possono essere addebitate in fattura, sotto forma di rimborso spese generico. Questa tipologia di rimborso spese è imponibile anche ai fini della ritenuta d'acconto. Dette spese, nel momento in cui sono sostenute, possono essere dedotte come un normale costo.

Di seguito, una tabella riassuntiva dei rimborsi spese.

| Professionista | Committente |
|--------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rimborso spese analitico | Addebitabile al cliente sotto forma di rimborso – escluso Iva art. 15, D.P.R. 633/1972 |
| Rimborso spese generico “c.d. spese dell'associazione” | Addebitabile agli altri professionisti pro-quota – imponibile Iva – non concorre come ricavo ma viene imputato a diminuzione dei costi sostenuti per conto dell'associazione |
| Rimborso spese generico nei confronti del cliente | Addebitabile al cliente – imponibile Iva – concorre, assieme ai compensi, all'aumento dei ricavi – imponibile ai fini della ritenuta d'acconto |

LE SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO DIPENDENTE

Nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, possono essere dedotte:

- le spese per prestazioni di lavoro dipendente, incluso il TFR;
- i compensi per prestazioni di collaboratori coordinati e continuativi;
- i compensi per prestazioni di terzi.

Quanto alle spese per prestazioni di lavoro dipendente, esse sono deducibili dal reddito professionale secondo il principio di cassa. A tal fine, l'articolo 54, comma 6, include, nel computo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili, anche le indennità di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 17, TUIR, costituite dal trattamento di fine rapporto e di fine mandato (co.co.co).

Per gli esercenti arti e professioni, tuttavia, non si applica il principio di cassa allargato: ciò significa che le spese per prestazioni di lavoro dipendente (eccetto il TFR e il TFM) sono deducibili dal reddito professionale soltanto se pagate, ovvero sostenute, entro il 31.12 di ogni anno solare. Il trattamento di fine rapporto e di fine mandato sono deducibili per competenza, in base alla quota annua maturata secondo la legislazione vigente.

Sono altresì deducibili i compensi erogati a collaboratori e a terzi, secondo il principio di cassa.

Non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. I compensi così corrisposti e non ammessi in deduzione, non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.

Le prossime scadenze



-
- 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.
-