

GIOVEDÌ 28 GENNAIO 2021

30° CONVEGNO DE L'ESPERTO RISPONDE

30
ANNI

Pierpaolo Di Nicola - Rete Professionisti - pierpaolo.dinicola@ilsole24ore.com

Il Sole
24 ORE

Telefisco 2021

SPECIALE

#SUPERBONUS #CESSIONECREDITO #SCONTOINFATTURA
#RISCOSSIONE #IVA #BREXIT #CIGS #INCENTIVI #OIC
#DECONTRIBUZIONE #BILANCI #PERDITE #RISTORI

Supplemento al numero odierno del Sole 24 Ore riservato ai partecipanti a Telefisco 2021



**Il progresso è il partner
perfetto per il tuo business.**

Scopri di più su [audi.it/formulefinanziarie](https://www.audi.it/formulefinanziarie)



Gamma Audi e-tron Sportback. Consumo ciclo di prova combinato (WLTP): 21,7 - 27,7 kWh/100 km;
autonomia ciclo di prova combinato (WLTP): 280 - 446 km; emissioni CO₂ ciclo di prova combinato: 0 g/km.

Adesso è l'informazione su misura che fa la differenza.

In questo momento di continui adeguamenti nelle disposizioni fiscali, sanitarie, di gestione del lavoro e nelle azioni di sostegno all'economia del Paese, per restare sempre aggiornato hai a disposizione Il Sole 24 Ore. Il Quotidiano e i prodotti digitali dedicati a Fisco, Lavoro, Diritto, Edilizia e Enti locali, Sanità sono gli strumenti su misura che possono fare la differenza per il tuo lavoro.

**Prova Il Sole 24 Ore insieme
ai contenuti digitali professionali
2 mesi a **19,90€****

Scopri di più su
ilsole24ore.com/abbonamentoplus



L'Esperto in Rete ricomincia da tre

di **Jean Marie Del Bo**

Telefisco arriva alla trentesima edizione in un clima del tutto imprevedibile un anno fa. Basti pensare che l'edizione del 2020 si tenne il 30 gennaio, alla vigilia della proclamazione dell'emergenza sanitaria per il Covid-19, iniziata ufficialmente il giorno dopo.

L'edizione 2021 ha dovuto quindi adeguarsi alle esigenze dettate dalla pandemia, imponendo in primo luogo la scelta di un Telefisco tutto da remoto, che punta sul contatto via internet con tutti i partecipanti ma conserva i tratti fondamentali che ne hanno decretato il successo negli anni, a partire dal riconoscimento dei crediti formativi.

Al tempo stesso, però, si è scelto di declinare l'evento in diverse modalità, per accogliere più esigenze di partecipazione. Mantenendo quindi il Telefisco Base (gratuito, con le relazioni degli esperti, i chiarimenti di Entrate e Gdf, i crediti) ma inau-

gurando due livelli nuovi: Telefisco Plus, per partecipare anche in differita accedendo a relazioni e crediti formativi in più, e Telefisco Advanced che offrirà durante l'anno otto webinar con gli esperti.

Un ampliamento dell'offerta che si collega alle caratteristiche storiche di Telefisco, presentando da un lato il supporto delle relazioni presentate dagli esperti del Sole 24 Ore, uniche per autorevolezza e per capacità di analisi, e dall'altro cercando di favorire un dialogo con l'amministrazione finanziaria. Modalità alle quali si aggiungono i webinar nel corso del 2021.

I temi, come ogni anno, sono davvero tanti, dai bilanci alle rivalutazioni, dai controlli alle agevolazioni e ai bonus per le imprese, fino al superbonus sui lavori edilizi e alle novità Iva. Tutti argomenti densi di aspetti ancora da chiarire e di dubbi ai quali è quanto mai importante dare risposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I CONTENUTI

I temi e gli esperti

Le relazioni di Telefisco Base

Franco Roscini Vitali <i>pag. 10</i>	Contabilità REGOLE E DEROGHE DEI BILANCI 2020	Benedetto Santacroce <i>pag. 80</i>	Scambi in Europa NON SOLO BREXIT NELL'IVA DEL 2021
Marco Piazza <i>pag. 20</i>	Beni e partecipazioni NUOVA CHIAMATA ALLA RIVALUTAZIONE	Gian Paolo Tosoni <i>pag. 90</i>	Ristrutturazioni/1 IL SUPERBONUS GUADAGNA TEMPO
Roberto Lugano <i>pag. 30</i>	Incentivi PIÙ CAPITALIZZATI CON IL «CREDITO»	Barbara Zanardi <i>pag. 100</i>	Ristrutturazioni/2 CESSIONE O SCONTO AI BONUS «DI CASA»
Primo Ceppellini <i>pag. 40</i>	Operazioni straordinarie IL FISCO SOSTIENE LE AGGREGAZIONI	Dario Deotto <i>pag. 110</i>	Fisco-contribuenti TERMINI SOSPESI, LABIRINTO DI DATE
Enzo De Fusco <i>pag. 50</i>	Ammortizzatori sociali LA MANOVRA 2021 IN AIUTO DEL LAVORO	Antonio Iorio <i>pag. 120</i>	Giustizia tributaria IMPASSE DIGITALE PER I PROCESSI
Michela Magnani <i>pag. 60</i>	Imprese & dipendenti SPINTA AL WELFARE E ALLA PRODUTTIVITÀ	Luca Gaiani <i>pag. 130</i>	Innovazione CORREDO DI SCONTI AGLI INVESTIMENTI
Raffaele Rizzardi <i>pag. 70</i>	Armonizzazione INNOVAZIONE IVA AL VIA DAL 1° LUGLIO	Gian Paolo Ranocchi <i>pag. 140</i>	Partite Iva IN CERCA DI CREDITI, BONUS E «RISTORI»

Le relazioni di Telefisco Plus



Angelo
Busani

pag. 152

Gestione delle passività

PERDITE DA COVID,
BIVIO DI REGOLE

Gabriele
Sepio

pag. 182

Terzo settore

ENTI NON PROFIT,
DEBUTTA IL REGISTRO

Nicola
Cavalluzzo

pag. 162

Vigilanza e governance

SOCIETÀ E SINDACI:
TEST DI CONTINUITÀ

Valerio
Vallefuoco

pag. 192

Contrasto al crimine

ALLEANZA TRA FISCO
E ANTIRICICLAGGIO

Luigi
Lovecchio

pag. 172

Cartelle esattoriali

LE «RIPARTENZE»
DELLA RISCOSSIONE

Andrea
Vasapoli

pag. 202

Valori in bilancio

LIMITI E TECNICHE
DI RIVALUTAZIONE

TELEFISCO 2021 TUTTI I PERCORSI

TELEFISCO BASE



Contatto diretto con Entrate e GdF

Il primo livello è gratuito e dà la possibilità di partecipare in diretta al convegno de L'Esperto risponde, collegandosi all'indirizzo www.ilsole24ore.com/telefisco per seguire le relazioni degli esperti e i chiarimenti dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza. La visione consente di fruire di crediti formativi e di inviare quesiti agli esperti del Sole, che rispondono online e sul giornale.

TELEFISCO PLUS



Un «extra» di relazioni e crediti formativi

Telefisco Plus - a 19,99 euro per gli abbonati e 29,99 per gli altri partecipanti - permette non solo di seguire la diretta, ottenendo i crediti formativi e inviando i quesiti, ma anche di utilizzare la visione dell'intero convegno in differita, fino al 31 dicembre 2021. Telefisco Plus, inoltre, contiene relazioni aggiuntive che assegnano crediti formativi in più. E offre la consultazione fino al 28 febbraio di «Nt+Fisco».

TELEFISCO ADVANCED



Otto appuntamenti con gli esperti

Il modello Advanced, infine, proietta Telefisco su tutto l'anno. Con questa modalità, a 59,99 euro, oltre a tutte le opportunità previste per Telefisco Base e Telefisco Plus, si potranno seguire durante il 2021 una serie di otto webinar con gli esperti di Telefisco, che aiuteranno i professionisti ad affrontare gli adempimenti e le scadenze più delicate dell'anno. Con la possibilità di inviare quesiti agli esperti e avere risposte nel corso dei webinar,.

IL SITO DEDICATO



Connessi a «telefisco.ilsole24ore.com»

L'edizione 2021 del convegno dell'Esperto risponde ruota attorno al sito dedicato a Telefisco: collegandosi all'indirizzo internet «telefisco.ilsole24ore.com» è infatti possibile seguire il convegno, vedere nel dettaglio l'agenda dei lavori, sfruttare gli approfondimenti video realizzati nei giorni immediatamente precedenti la manifestazione, collegarsi al Forum sia per porre domande sia per fare ricerche tra i chiarimenti via via messi a disposizione

FILO DIRETTO



Quesiti e risposte a disposizione nel Forum

Fino alle 18 di venerdì 29 gennaio è possibile inviare i propri quesiti al Forum abbinato a Telefisco, con i relatori e gli esperti del Sole 24 Ore. Una selezione delle risposte di maggior interesse sarà pubblicata sul sito di Telefisco e sul quotidiano a partire da martedì 2 febbraio. Inoltre, lunedì 8 febbraio, in edicola con Il Sole 24 Ore, ci sarà un numero speciale dell'Esperto risponde, interamente dedicato a Telefisco.

APPROFONDIMENTI ONLINE



Video-guida ai temi del momento

Il Superbonus del 110%, le proroghe e i termini sospesi dall'emergenza sanitaria, il processo tributario "a distanza": sono solo alcuni dei temi affrontati dagli esperti del Sole 24 Ore nei video predisposti nelle settimane immediatamente precedenti a Telefisco e tuttora visibili, gratuitamente, sempre collegandosi al sito telefisco.ilsole24ore.com, e selezionando tra le varie opzioni che compaiono in home page la sezione «Video».

I PRODOTTI DEL GRUPPO 24 ORE

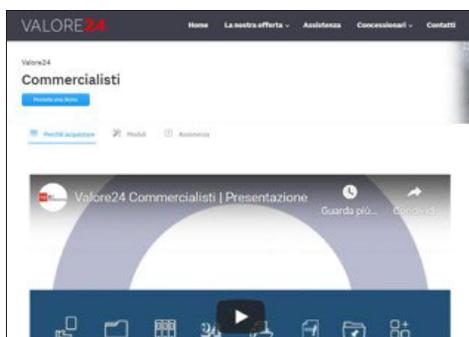
NOVITÀ FISCALI 2021



La bussola dei professionisti

Chiarimenti, approfondimenti, esempi pratici: ecco la guida per “padroneggiare” le Novità Fiscali del 2021 in un anno segnato dalla pandemia. Gli esperti del Sole 24 Ore spiegano tutto nel dettaglio: dalle detrazioni Irpef alla proroga del 110%, dai contributi a fondo perduto al tax credit per le locazioni, dalla rivalutazione dei beni ai bonus Covid e alle agevolazioni per i professionisti. In edicola dal 21 gennaio a 9.90 euro oppure su offerte.ilsole24ore.com/novitafiscali2021

VALORE24 COMMERCIALISTI



Molto più di un software gestionale

Dal Gruppo 24 Ore il nuovo software creato per semplificare il lavoro degli specialisti del Fisco. L'unico Sistema Informativo Gestionale per Commercialisti integrato con i servizi informativi del Sole 24 ORE. Comprende tutte le applicazioni software necessarie per la gestione dello studio e dei clienti: contabilità, dichiarazioni, bilancio, fattura elettronica, portale clienti, gestione delle paghe, servizi di consulenza opzionali. Per info e acquisti: valore24.com/commercialisti

PLUSPLUS24 FISCO



La banca dati che aiuta le ricerche

«Plusplus24Fisco» è il sistema informativo che, grazie al potente motore di ricerca e all'intuitiva interfaccia grafica, permette di trovare in modo semplice, veloce e mirato tutti i documenti e gli approfondimenti in materia fiscale all'interno del ricchissimo patrimonio documentale del Gruppo 24 ORE. Disponibile nelle versioni Gold e Platinum Ai. Su internet, per una demo, per info e per acquisti: plusplus24fisco.it



TELEFISCO BASE

*I testi completi delle quattordici relazioni,
corredate dagli schemi illustrativi,
presentate nel corso dell'evento del 28 gennaio*

Franco
Roscini Vitali

Regole e deroghe dei bilanci 2020

*L'emergenza
sanitaria
ha imposto
l'introduzione
di importanti
deroghe
alle abituali
disposizioni
di formazione
dei rendiconti*

La redazione dei bilanci relativi all'esercizio 2020 impone, per tutte le imprese, alcune riflessioni a causa della situazione pandemica che stiamo vivendo e che, in molti casi, si riflette negativamente sui bilanci delle imprese.

Tuttavia, anche le imprese che non hanno subito sostanziali effetti negativi è opportuno illustrino nella Nota Integrativa le motivazioni in base alle quali gli effetti negativi non si sono verificati.

Pertanto, iniziando da quello che le imprese non devono fare, è opportuno evidenziare che per i bilanci 2020 non è possibile ripetere il comportamento, generalmente seguito, che consiste nel partire

dalla Nota Integrativa (e dalla Relazione sulla gestione) dell'esercizio precedente, rimaneggiandola in qualche modo, inserendo i nuovi dati senza rivedere i criteri di valutazione applicati.

In particolare, deve essere aggiornata la parte iniziale della Nota Integrativa nella quale è prevista l'indicazione dei criteri di valutazione applicati nella valutazione delle voci di bilancio e nelle rettifiche di valore (articolo 2427 n. 1 del Codice civile).

Continuità aziendale

La continuità aziendale è argomento emerso a seguito della situazione che stiamo vivendo.

Si deve partire dall'articolo 2423-bis del Codice civile, il quale prevede che la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività.

Per effetto di questa previsione, le norme relative alla redazione dei bilanci, contenute negli articoli da 2423 a 2435-ter del Codice civile, riguardano le imprese che sono in situazione di continuità aziendale.

Il principio contabile nazionale Oic 11, che riguarda i principi generali di redazione del bilancio, precisa che la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante, destinato alla

CONTINUITÀ AZIENDALE NEL BILANCIO 2020

L'articolo 38-quater, comma 2, decreto 34/20 (Legge 77/20) consente di derogare all'articolo 2423-bis n. 1 del Codice Civile:

- Si rivolge alle società che per la redazione del bilancio applicano le norme del Codice Civile e dei principi contabili nazionali
- Neutralizza le disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale, mantenendo l'obbligo informativo nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione

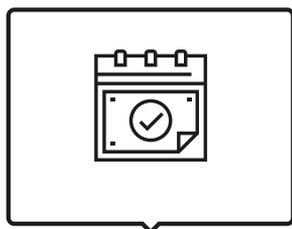
produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Il documento enfatizza l'arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, ponendosi così in continuità con le disposizioni del principio contabile Oic 5, relativo ai bilanci di liquidazione, del principio di revisione Isa Italia 570 relativo alla continuità aziendale e del principio internazionale Ias 1.

È opportuno ribadire che l'osservazione riguarda i dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

L'articolo 38-quater, comma 2 del decreto legge 34/20, convertito dalla legge 77/20, interviene

CONTINUITÀ: QUANDO NON È POSSIBILE DEROGARE



Non è possibile usufruire della deroga se nel bilancio precedente (in genere 31 dicembre 2019) la società ha dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte nei paragrafi 23 o 24 dell'Oic 11

su queste disposizioni (non ci occupiamo del comma 1 che si riferisce ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020, generalmente i bilanci al 31 dicembre 2019, ormai approvati). L'articolo in questione, introducendo la facoltà di deroga all'articolo 2423-bis n. 1 del Codice civile, si rivolge alle società che per la redazione del bilancio applicano le norme del Codice civile e dei principi contabili nazionali, escludendo le società che adottano i principi contabili internazionali.

Pertanto, nella redazione del bilancio 2020 possono essere derogate le disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale, senza tuttavia alterare il quadro normativo sulle informazioni

da includere nella Nota Integrativa e nella relazione sulla gestione.

■ **L'interpretazione dell'Oic.** L'Organismo italiano di contabilità ha approvato il Documento Interpretativo 8 «Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio» di cui alla Legge 77/20.

L'Oic, anche se la norma di legge richiama espressamente solo i bilanci di esercizio, ritiene di estendere le disposizioni dell'Interpretativo anche ai bilanci consolidati, perché sarebbe illogico che una società rediga il primo, avvalendosi della deroga e, nel contempo, dichiari nel bilancio consolidato l'assenza di continuità aziendale.

Tuttavia, la norma richiama esclusivamente l'articolo 2423-bis Cc nel punto in cui tratta della continuità aziendale, di conseguenza deve essere esclusa l'eventuale estensione della stessa a valutazioni diverse da questa.

In sostanza, nei bilanci 2020 (chiusi in data successiva al 23 febbraio 2020: per esempio, 30 giugno 2020, 31 dicembre 2020 e 30 giugno 2021) può essere applicata la deroga alla prospettiva della continuità aziendale in applicazione dei paragrafi 21 e 22 dell'Oic 11. Precisamente, in base al comma 2 dell'articolo 38-quater, nei bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 le società possono applicare la deroga se:

■ nel bilancio chiuso al 31 dicem-

bre 2019, non si erano avvalse della deroga prevista dall'articolo 7, comma 2, della legge 40/20 (disposizione ora sostituita dall'articolo 38-quater comma 1) perché esisteva la continuità;

■ nel bilancio al 31 dicembre 2019 sussisteva la continuità perché le società si erano avvalse in tale bilancio della deroga prevista dall'articolo sopra citato o dall'articolo 38-quater che l'ha sostituito.

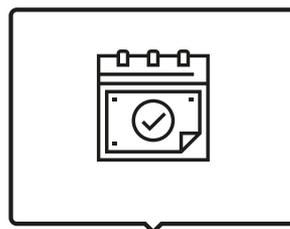
Non è possibile usufruire della deroga se nel bilancio precedente (in genere 31 dicembre 2019) la società ha dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte nei paragrafi 23 o 24 dell'Oic 11: questa situazione si verifica, in sostanza, quando non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non sono state ancora accertate cause di scioglimento della stessa (articoli 2484 e 2485 Cc).

La scelta circa l'applicazione della deroga va illustrata nel numero 1 della Nota Integrativa che riguarda la descrizione dei criteri di valutazione adottati nel bilancio.

Il documento, come già accennato, precisa che restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla gestione, ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19.

In particolare, la società che si avvale della deroga descrive nella Nota Integrativa le signi-

DEROGA NELLA NOTA INTEGRATIVA



L'applicazione della deroga deve essere illustrata nel numero 1 della nota integrativa che riguarda la descrizione dei criteri di valutazione adottati nel bilancio.

Il documento interpretativo 8 dell'Oic precisa che restano ferme le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla gestione, comprese quelle relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19.

ficative incertezze in merito alla capacità della stessa di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Dovranno essere fornite informazioni relative a rischi, assunzioni effettuate e incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a rischi e incertezze. Se non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile, i prevedibili effetti che potrebbero produrre.

Sospensione degli ammortamenti

Vediamo la possibilità di sospendere gli ammortamenti nei bilanci 2020, in deroga alle disposizioni del Codice civile, per le imprese che redigono il bilancio in base alle norme dello stesso (imprese che non utilizzano i principi contabili internazionali Ias/Ifrs). La norma è oggetto del Documento interpretativo 9 dell'Oic.

L'articolo 60 commi da 7-bis a 7-quater della legge 126/20 di conversione del decreto 104 del 104/20, introdotti con un emen-

colo 2423 comma 5, del Codice civile (Deroga in casi eccezionali).

Pertanto le imprese possono (= facoltà) non contabilizzare fino al 100 per cento gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, mantenendo nel bilancio 2020 il valore degli stessi come risulta dall'ultimo bilancio regolarmente approvato.

Tuttavia, questo dovrebbe essere collegato agli effetti della pandemia che si sono riflessi sull'operatività dell'impresa: situazione che potrebbe riguardare anche singoli beni.

Per esempio, un'impresa potrebbe applicare la deroga ad un impianto rimasto inutilizzato nell'esercizio 2020 e non ad altri che sono stati utilizzati.

Infatti, per quanto illustrato di seguito, la Nota Integrativa dovrà dare conto delle ragioni della deroga.

Questa norma costituisce un'ulteriore possibilità rispetto a quella da sempre contenuta nell'articolo 2426 del Codice civile che consente la modifica dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati con obbligo di illustrazione e motivazione nella Nota Integrativa: tuttavia, tale previsione non consente l'integrale sospensione degli ammortamenti (probabilmente con la sola eccezione di quelli calcolati in base alle unità prodotte, metodo di ammortamento previsto dal principio contabile Oic 16, quando fornisce una migliore rap-

È concessa la facoltà di sospendere gli ammortamenti mantenendo i valori dell'esercizio precedente alla pademia

damento, consentono di derogare alle disposizioni dettate dall'articolo 2426 n. 2 del Codice civile che prevede l'ammortamento sistematico delle immobilizzazioni materiali e immateriali: «sistematico» significa "che si svolge secondo un sistema", ovvero che è conforme a un sistema.

In sostanza, il legislatore sembra aver utilizzato la deroga consentita dall'articolo 4, paragrafo 4, della direttiva 34/13, recepita dall'arti-

presentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile).

Pertanto, le imprese, se ne ricorrono i presupposti, potrebbero non applicare l'articolo 60 citato e, pur continuando a contabilizzare gli ammortamenti, rivedere le aliquote applicate agli stessi, modificando il piano di ammortamento in base a quanto prevede l'articolo 2426: si tratta di una modifica di stima che deve essere gestita in base a quanto prevede il principio contabile Oic 29 in materia di cambiamenti di stime contabili con particolare riguardo all'informativa.

La norma di deroga, contenute nell'articolo 60, precisa che le quote di ammortamento non contabilizzate saranno imputate nel conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio saranno differite le quote successive, allungando così il piano di ammortamento originario di un anno.

In sostanza, la contabilizzazione delle quote di ammortamento riprenderà dall'esercizio 2021 e, di conseguenza, si allungherà di un anno il piano di ammortamento: la deroga, in base all'evoluzione della situazione economica da Covid-19, potrà essere estesa agli esercizi successivi con decreto del ministro dell'Economia e delle finanze.

Tuttavia, questo impone alcune riflessioni perché la vita utile dell'attività oggetto di ammortamen-

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

- Facoltà di non contabilizzare fino al 100 per cento l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali rinviandolo all'esercizio successivo, con conseguente slittamento del piano di ammortamento di un anno.
- Obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non contabilizzata, ricorrendo, in caso di incapienza, ad altre riserve disponibili o, in mancanza di queste, vincolando gli utili degli esercizi successivi.
- Obbligo di motivare nella nota integrativa il ricorso alla deroga, segnalando l'iscrizione e l'importo della corrispondente riserva indisponibile e indicando l'influenza della deroga sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.
- Deduzione, ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, della quota di ammortamento non contabilizzata.

to dovrebbe consentire l'allungamento (=rideterminazione) della sua vita utile ma, a maggior ragione, è indispensabile la presenza del bene nel processo produttivo e, pertanto nel bilancio, ai fini dell'applicazione del principio di competenza che impone la correlazione dei costi ai ricavi.

Per fare un esempio di semplice comprensione: una società di calcio, che non ammortizza nel bilancio 2020 i diritti pluriennali delle prestazioni relative ai calciatori, non potrà poi "recuperare" l'ammortamento di un giocatore il cui contratto è scaduto ma in tal caso dovrà "recuperare" l'ammortamento non effettuato nell'esercizio 2020 proporzionalmente nei

successivi esercizi sino alla scadenza del contratto. Questa considerazione è valida per qualsiasi attività soggetta ad ammortamento.

La norma detta precise cautele prevedendo, nel caso di utilizzo della facoltà in questione, l'obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata: in caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello delle quote di ammortamento non contabilizzate, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patri-

conto economico e dei conseguenti effetti, in particolare sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto: in sostanza, l'informativa deve quantificare gli ammortamenti non imputati nel conto economico.

Per esempio, se l'esercizio 2020 si chiude con un utile di 100 e gli ammortamenti non contabilizzati sono 110, la Nota Integrativa dovrà evidenziare che il risultato dell'esercizio, dopo la rilevazione degli stessi, sarebbe stata una perdita di 10: l'importo accantonato nella riserva non disponibile, con le modalità sopra illustrate, è pari

Nella Nota Integrativa si deve dar conto della sospensione, evidenziando l'effetto sulla rappresentazione patrimoniale e finanziaria

moniali disponibili, in mancanza delle quali saranno accantonati gli utili degli esercizi successivi.

La Nota Integrativa dovrà dare conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e economica e sul risultato economico dell'esercizio.

Come già avvenuto in occasione di altre disposizioni di legge che derogano alle norme del Codice civile, la Nota Integrativa dovrà dare conto dell'importo degli ammortamenti non contabilizzati nel

agli ammortamenti non contabilizzati, nell'esempio 110.

La norma prevede l'indisponibilità della riserva e, pertanto, il divieto di utilizzo per qualsiasi ragione: in altre occasioni, per situazioni differenti da quella in questione, sono state previste deroghe a tale divieto per l'utilizzo a copertura di perdite di esercizio con obbligo di successivo reintegro, mentre in questo caso non pare siano state previste deroghe in tal senso. Scelta condivisibile, perché in questa situazione la deroga alle regole del Codice civile è piuttosto forte.

Dal punto di vista fiscale, poi, de-

butta una disposizione innovativa che prevede la deducibilità delle quote di ammortamento, non contabilizzate nel conto economico, in sede di dichiarazioni Ires e, con specifica previsione, anche ai fini Irap (comma 7-quinquies).

Infatti, è prevista la deduzione delle quote di ammortamento, nei limiti previsti negli articoli 102, 102-bis e 103 (non è citato l'articolo 108 relativo alle spese relative a più esercizi), a prescindere dall'imputazione nel conto economico: in sostanza, si applica il comma 4 lettera b) dell'articolo 109 del Tuir che prevede la deducibilità dei componenti negativi non imputati nel conto economico per disposizione di legge.

Questa previsione comporta l'iscrizione in bilancio delle imposte differite passive (principio contabile Oic 25) che saranno utilizzate al termine del piano di ammortamento, quando l'ultima quota verrà stanziata contabilmente ma sarà già stata dedotta fiscalmente (o, prima, in caso di cessione).

In sostanza, all'effetto positivo sul conto economico derivante dalla mancata contabilizzazione degli ammortamenti, si contrappone quello di segno opposto relativo alla contabilizzazione delle imposte differite.

È opportuno evidenziare che la norma in questione non riguarda i beni detenuti in leasing per i quali non vi è la possibilità di "sospen-

CONTABILIZZAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Ci sono due possibilità:

1

Utilizzo della deroga articolo 60 della legge 126/2020 e sospensione della quota di ammortamento

2

Applicazione dell'articolo 2426 n. 2, Codice civile modificando la stima degli ammortamenti

sione", e ciò anche nei casi in cui, a seguito della moratoria di cui all'articolo 56 del decreto 18/20, l'impresa non sostiene finanziariamente il canone (intero o solamente per quota capitale). In tale ipotesi, infatti, il principio di competenza impone di rideterminare il canone da imputare a conto economico e il decreto 104/20 non prevede, diversamente dagli ammortamenti, alcuno slittamento.

Da sottolineare che la sospensione degli ammortamenti si incrocia con la possibilità di rivalutare i beni d'impresa, materiali e immateriali, nei bilanci 2020.

Tuttavia, si deve tenere conto che al beneficio immediato costituito dalla contabilizzazione della riserva di rivalutazione, che

integrando il patrimonio netto può essere utilizzata a copertura delle perdite, si contrappongono maggiori ammortamenti futuri, ovvero maggiori costi che incidiranno sui conti economici degli esercizi successivi.

Questa considerazione è valida anche se è utilizzata la sospensione degli ammortamenti con riferimento all'esercizio 2020, perché, prima o poi, gli ammortamenti riprenderanno e, pertanto, il problema si presenterà.

Infine, da tener presente che il principio contabile Oic 16 preve-

trovare, in alcuni casi, in una situazione anche peggiore rispetto a quella ante rivalutazione: il patrimonio netto dovrà assorbire l'eventuale perdita di esercizio causata dalla svalutazione delle immobilizzazioni.

■ **L'informativa.** Tornando al problema dell'informativa, sono opportune alcune riflessioni anche in base a quanto prevedono i principi contabili.

Il principio Oic 12 precisa che la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico non dipende soltanto dalla determinazione degli ammontari presentati negli schemi dello stato patrimoniale, del conto economico e del rendiconto finanziario, ma anche da una puntuale informativa avente funzione esplicativa e integrativa dei suddetti valori.

Nel caso in questione, inoltre, trattandosi di una deroga alle regole di redazione del bilancio, l'informativa deve essere dettagliata, per consentire al lettore del bilancio di comprendere l'impatto della stessa.

Esiste un precedente al quale si può fare riferimento per quanto riguarda l'informativa: la possibilità, più volte reiterata, di non svalutare i titoli di debito e partecipativi iscritti nell'attivo circolante in deroga all'articolo 2426 n. 9 del Codice civile per le perdite di carattere non durevole. Se un'impresa utilizza tale facoltà, nella

Anche per le micro-impres appare possibile integrare lo Stato Patrimoniale con l'informativa

de che la svalutazione di immobilizzazioni in precedenza rivalutate transita nel conto economico, se non disposto diversamente dalla legge, e pertanto non può essere imputata nella riserva di rivalutazione: le leggi di rivalutazione, sino ad ora, mai si sono occupate delle successive svalutazioni di immobilizzazioni in precedenza rivalutate.

In definitiva, se l'impresa ha utilizzato la riserva di rivalutazione a copertura delle perdite, si potrà

Nota Integrativa deve illustrarne l'impatto, quantificando l'importo della mancata svalutazione: l'Oic ha emanato il documento interpretativo 4/19 che prevede tra le informazioni anche la differenza tra valori iscritti in bilancio e valori desumibili dall'andamento del mercato.

La quantificazione degli ammortamenti non contabilizzati consentirà, per esempio, alle banche di riclassificare il bilancio e di poter effettuare confronti con i bilanci precedenti e con quelli delle imprese che non hanno utilizzato la deroga.

Le micro-imprese possono fornire l'informativa in calce allo Stato Patrimoniale.

Gestione delle perdite

L'articolo 6 del decreto legge 23/20 (convertito dalla Legge 40/20) ha sospeso, fino al 31 dicembre 2020, quanto prevedono gli articoli 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482 bis, commi 4, 5 e 6, e 2482 ter relativi alla riduzione del capitale per perdite e al di sotto del limite legale.

Tuttavia, non sono sospese le disposizioni che prevedono gli obblighi informativi degli amministratori verso l'assemblea i quali, in presenza di perdite sono tenuti a convocare senza indugio l'assemblea dei soci.

Sono sospesi anche gli articoli 2467 e 2497 quinquies relativi alla postergazione dei finanziamenti

GESTIONE DELLE PERDITE

La legge di bilancio 2021 sospende sino al 2025 i seguenti articoli del Codice civile:

- **Articolo 2446 «Riduzione del capitale per perdite», commi 2 e 3**
- **Articolo 2447 «Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale»**
- **Articolo 2482-bis «Riduzione del capitale per perdite», commi 4, 5 e 6**
- **Articolo 2482-ter «Riduzione del capitale al di sotto del minimo legale»**

dei soci effettuati dalla data di entrata in vigore del decreto (9 aprile 2020) fino al 31 dicembre 2020.

La legge di bilancio 2021 interviene direttamente sull'articolo 6 del decreto 23/20 e sostituisce il riferimento al 31 dicembre 2020 con quello al 31 dicembre 2025.

Invece la nuova norma contenuta nella legge di bilancio non estende la sospensione agli articoli 2467 e 2497 quinquies, relativi alla postergazione dei finanziamenti dei soci effettuati dalla data di entrata in vigore del decreto legge 23 del 2020 (9 aprile 2020) che, pertanto, è scaduta al 31 dicembre 2020: disposizione contenuta nell'articolo 8 dello stesso decreto legge 23 del 2020.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Marco
Piazza

Nuova chiamata alla rivalutazione

Con il decreto varato ad agosto è stata riproposta la possibilità di adeguare il valore iscritto nei bilanci per i beni materiali e immateriali

L'articolo 110 del Dl 104 del 14 agosto 2020 prevede la facoltà, per i soggetti titolari di redditi di impresa che non adottano i principi contabili internazionali, di rivalutare i beni materiali ed immateriali e le partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o di ottenere il riconoscimento fiscale del maggior valore dei beni stessi iscritti in bilancio.

Il riconoscimento dei maggiori valori iscritti (cosiddetto «riallineamento») si applica anche all'avviamento e alle altre attività immateriali e può essere effettuato anche dai soggetti Ias. Si applicano in quanto compatibili le disposizioni della legge 342 del 2000 e dei decreti ministe-

riali di attuazione della legge stessa e della successiva legge 448 del 2001 (Dm. 162 del 2001 e Dm. 86 del 2002). Restano validi i chiarimenti da ultimo forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari 13/E del 2014 e 14/E del 2017 e da Assonime nella circolare 20 del 2014.

Beni rivalutabili

La rivalutazione deve essere eseguita nel primo bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e deve essere annotata nel relativo inventario e nella Nota integrativa. Le imprese con esercizio non coincidente con l'anno solare possono anticipare la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, ove approvato successivamente al 14 ottobre 2020, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente (risposta 640 del 2020).

La rivalutazione può essere effettuata in relazione a tutti i beni materiali e immateriali relativi all'impresa e alle partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile.

Non sono rivalutabili: i beni alla cui produzione o al cui scambio sia diretta l'attività di impresa (i «beni merce»), l'avviamento, i costi pluriennali e le attività finanziarie diverse dalle partecipazioni immobilizzate in società controllate e collegate.

I beni – come pure la loro destinazione a immobilizzazioni – devono

RIVALUTAZIONE GENERALE/1

FONTI PRINCIPALI:

L. 342/2000

Dm. 162/2001

Dm. 86/2002

Circ. 14/E 2017

Assonime

● Circ. 13/2001

● Circ. 26/2006

● Circ. 20/2014

DIFFERENZE RISPETTO ALLA RIVALUTAZIONE DEL 2019

Rilevanza fiscale con imposta sostitutiva del 3%

Possibilità di rivalutare singoli beni invece di categorie omogenee

Efficacia della rivalutazione fiscale

● Dal primo esercizio successivo per gli ammortamenti

● Dal 1° giorno del quarto esercizio successivo per le plusvalenze

risultare sia dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, sia dal successivo bilancio nel quale la rivalutazione viene eseguita.

Possono essere rivalutati, oltre ai beni di costo inferiore a 516,46 euro, anche i beni totalmente ammortizzati se risultanti dal bilancio, o nel caso dei beni immateriali se siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia. L'Agenzia richiama i diritti di brevetto industriale, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione, licenze, marchi, know-how e gli altri diritti simili. Quindi la rivalutazione è ammessa sia per i beni immateriali giuridicamente tutelati dal Codice della proprietà industriale o dalla legge sul diritto d'autore, sia per quelli che godono di una tutela meramente obbli-

RIVALUTAZIONE GENERALE/2

DA TENER PRESENTE

Impatto negativo sul regime delle società di comodo dal 2021

Rilevanza ACE sospesa

Impatto positivo sul patrimonio anche a fini del riporto delle perdite in caso di fusione

Interferenza con la facoltà di non dedurre gli ammortamenti nel 2020 ai soli fini civilistici

Difficoltà di fare la rivalutazione dei beni delle società incorporate nel 2020

gatoria o contrattuale (*inter partes*). Sono invece esclusi dalla rivalutazione i costi di impianto e ampliamento e i costi di ricerca e sviluppo e quelli di pubblicità (Assonime, circolare 13 del 2001, punto 5 e 23 del 2006, par. 2.3).

È possibile rivalutare singoli beni, non essendo richiesto, a differenza che nelle precedenti leggi di rivalutazione, che la facoltà sia esercitata per categorie omogenee di beni.

Va inoltre tenuto presente che, secondo l'Agenzia delle entrate:

- i beni acquistati in leasing possono essere rivalutati solo se già riscattati;
- possono essere rivalutate anche le aree occupate dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza. È possibile rivalutare sia l'area sia il fabbricato o anche solo

l'area o solo il fabbricato;

- in caso di bene oggetto di un diritto di superficie, la facoltà di rivalutazione spetta, qualora il bene sia relativo all'impresa, al titolare di tale diritto reale. A queste conclusioni dovrebbe giungersi anche con riferimento ad altri diritti reali parziali, come l'usufrutto (Assonime, circolare 30 del 2009, par. 3.5);
- in caso di affitto o usufrutto di azienda, la rivalutazione può essere eseguita solo dall'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti. Ove le parti, in deroga all'articolo 2561 Cc, abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la rivalutazione può essere effettuata solo da quest'ultimo;
- possono essere rivalutate anche le immobilizzazioni in corso.

Modalità della rivalutazione

Sotto l'aspetto contabile è utile riferirsi alla bozza di documento interpretativo 7 dell'Organismo italiano di contabilità (Oic). In particolare:

- ① nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati;
- ② ai fini della determinazione dell'importo massimo della rivalutazione si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato;
- ③ Per i beni ammortizzabili, la società può eseguire la rivalutazione adot-

tando tre distinte modalità: A) rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento; B) rivalutazione del solo costo storico (valore lordo); C) riduzione del fondo ammortamento. La rivalutazione effettuata secondo le modalità sub A) e B) non potrà mai portare il costo rivalutato del bene ad un valore superiore a quello di sostituzione. È possibile combinare il metodo B) con il metodo C), per esempio, rivalutando il valore lordo non oltre il costo di sostituzione e riducendo il fondo ammortamento in modo che il saldo netto non ecceda il «valore d'uso» o il «valore di mercato» (circolare 14/E del 2017, par. 3);

④ Il maggior valore dei beni rivalutati è rilevato nell'attivo dello Stato patrimoniale a fronte dell'iscrizione, in contropartita, del corrispondente saldo («saldo attivo di rivalutazione») in una voce di Patrimonio netto. In particolare, il saldo attivo da rivalutazione deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva. Per quanto attiene al profilo civilistico, il saldo di rivalutazione deve essere imputato al capitale sociale o accantonato in apposita riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione e, in questo secondo caso, la riserva può essere ridotta solo con delibera dell'assemblea straordinaria e osservanza delle disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 2445 Cc (rispetto del vincolo quantitativo in caso di azioni proprie ed esecuzione della delibera

RIALLINEAMENTO/1

DIFFERENZE RISPETTO AL RIALLINEAMENTO DEL 2019

Imposta sostitutiva del 3%

Estensione all'avviamento e alle altre attività immateriali

Efficacia:

- Dal primo esercizio successivo per gli ammortamenti
- Dal 1° giorno del quarto esercizio successivo per le plusvalenze

decorsi 90 giorni dalla sua iscrizione nel R.I., salvo opposizione dei creditori). Analogamente, per l'ipotesi di utilizzo della riserva a copertura di perdite, è stabilito che non si possono distribuire utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con assemblea straordinaria, senza applicazione delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 Cc. Pertanto, non vi è alcun divieto civilistico di distribuire a riserva di rivalutazione. L'unica condizione è che sia rispettata la procedura di cui all'articolo 2445 Cc (Assonime, circolare 13 del 2001, pagina 41). Per l'aspetto fiscale si veda più oltre.

⑤ Nel caso di rivalutazione senza effetto fiscale devono essere iscritte le imposte differite passive (Ires e Irap) direttamente a riduzione della riserva iscritta nel Patrimonio netto;

⑥ Ai fini dell'Aiuto alla crescita economica (Ace), la circolare 21/E del 2015 rileva come le riserve di rivalu-

tazione non siano rilevanti al momento dell'iscrizione, in quanto riconducibili alla nozione di «riserva da utili non disponibili», ma assumano rilevanza come incremento di capitale proprio per la quota dei maggiori valori successivamente realizzati.

Rivalutazione e rilevanza fiscale

Si può attribuire alla rivalutazione contabile rilevanza anche fiscale, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva – delle imposte sul reddito, dell'Irap e di eventuali

non impatta sul conto economico.

L'esercizio dell'opzione per la rivalutazione con effetto fiscale è perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva.

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto, in termini di quote di ammortamento deducibili, a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Per la determinazione delle plusvalenze (o minusvalenze), la rivalutazione ha effetto per le cessioni effettuate a partire dall'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita. Il realizzo del bene rivalutato nel corso del periodo di "sospensione" comporta che, da una parte, le plusvalenze e le minusvalenze dei beni saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che, dall'altro, sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti; in caso di versamento rateale dell'imposta, il credito d'imposta è attribuito in misura pari alla quota parte della rata pagata e per tali beni non sono dovute le residue rate.

Nel caso in cui si intenda dare rilevanza fiscale alla rivalutazione, si deve tener conto che i maggiori valori fiscali saranno rilevanti anche ai fini del calcolo dei ricavi e dei redditi mi-

Il pagamento di diverse imposte sostitutive completa l'aggiornamento Per gli effetti fiscali è richiesto il 3% del saldo di rivalutazione

addizionali - del 3% sul saldo di rivalutazione.

L'imposta sostitutiva può essere versata, con possibilità di compensazione, in un massimo di tre rate di pari importo, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

L'imposta sostitutiva viene decurtata dalla riserva iscritta a fronte del saldo attivo di rivalutazione; quindi

nimi nell'ambito della disciplina delle società non operative a partire dall'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione (circolare 11/E del 2009, par. 6).

L'incremento del Patrimonio netto che si determina per effetto della rivalutazione rileva ai fini della determinazione dell'ammontare delle perdite fiscali riportabili nelle operazioni di fusione e di scissione a partire dalla data di approvazione del bilancio in cui la rivalutazione è stata eseguita.

Sospensione d'imposta del saldo di rivalutazione

Nel solo caso di rivalutazione con effetto fiscale, la riserva iscritta a fronte del saldo attivo della rivalutazione assume natura di «riserva in sospensione d'imposta». Quindi se il saldo attivo viene attribuito ai soci, le somme loro attribuite, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società e il reddito imponibile dei soci.

Il concorso della riserva all'imponibile dovrebbe riguardare solo l'Ires e non anche l'Irap (articolo 9, comma 2, Dm 162 del 2001; articolo 4, comma 2 Dm 86 del 2002 e circolare 57/E del 2002, par. 1.5), nonostante l'articolo 110, comma 3 precisi che l'imposta per l'affrancamento della riserva è sostitutiva anche dell'Irap, il che può indurre a un avviso contrario (Assonime, circolare 23 del 2006, pag. 25 e

RIALLINEAMENTO/2

DA TENER PRESENTE

Obbligo di colmare l'intero divario fra valore civile e fiscale

Riconosciuta solo la differenza risultante nell'esercizio in corso al 31.12.19, al netto dei riassorbimenti dell'esercizio successivo

Possibilità di utilizzo congiunto con la rivalutazione

Obbligo di accantonare una riserva al netto della sostitutiva utilizzando riserve già esistenti o in caso di carenza il capitale

Si liberano le imposte differite. Per i soggetti IAS, iscrivibili imposte anticipate per l'avviamento e i beni a vita utile indefinita.

circolare 30 del 2009, nota 55). Anche in questo caso spetta un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva pagata nei precedenti esercizi.

Nel caso di attribuzione ai soci della riserva di rivalutazione prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel corso del quale è stata effettuata la rivalutazione, i maggiori valori attribuiti ai beni, dalla stessa data e fino a concorrenza degli importi attribuiti ai soci o partecipanti, si considerano fiscalmente riconosciuti in relazione ai beni indicati dal contribuente (art. 4, comma 3, Dm 86 del 2002).

Nel caso di imputazione della riserva di rivalutazione a capitale, si considera che le riduzioni del capitale deliberate dopo l'imputazione a capitale delle riserve di rivalutazione,

comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione, abbiano anzitutto per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve. Le riduzioni di capitale vanno proporzionalmente imputate alle riserve di rivalutazione iscritte ai sensi del citato articolo 13 della legge 342/2000 e a quelle iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione.

Il regime di sospensione d'imposta cessa anche nel caso di alienazione del bene rivalutato prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a

Maggiori valori iscritti: il riconoscimento fiscale

Per effetto del rinvio fatto dai commi 7, 8 e 8-bis dell'articolo 110 all'articolo 14 della legge 342 del 2000 sia i soggetti Oic sia i soggetti Ias possono ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 sui beni rivalutabili (materiali e immateriali, diversi dai «beni merce»), a titolo di avviamento e sulle «altre attività immateriali». Il «riallineamento» comporta il versamento di un'imposta sostitutiva

L'operazione di aggiornamento dei cespiti può risultare interessante per le imprese protagoniste di conferimenti, fusioni o scissioni

quello nel corso del quale è stata effettuata la rivalutazione, con il conseguente venir meno dell'efficacia fiscale della rivalutazione. In questo caso, l'imposta del 3% a suo tempo versata, va portata a incremento del saldo attivo di rivalutazione nella misura corrispondente al maggior valore attribuito ai beni ceduti.

Il regime di sospensione del saldo può comportare l'iscrizione di imposte differite passive ove se ne preveda un utilizzo futuro per la distribuzione che ne determini l'assoggettamento ad imposizione ordinaria (Oic 25, Documento Interpretativo Oic 3, marzo 2009; Assonime, circolare 23 del 2009, par. 2.11).

del 3% con le medesime modalità dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione. Le altre attività immateriali citate nel comma 8-bis, dovendo letteralmente distinguersi dai beni immateriali già indirettamente richiamati nel comma 8, dovrebbero consistere in quelle immobilizzazioni immateriali che non soddisfano le condizioni per essere qualificate come beni ai sensi dell'Oic 24, par. 9 e 50 (ad esempio, costi di impianto e ampliamento, costi di sviluppo, software non tutelati). Il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura

dell'esercizio di riferimento.

I casi più frequenti riguardano i disallineamenti causati da operazioni di conferimento, di fusione e di scissione effettuati, in regime di neutralità fiscale, entro l'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o, in genere, di rivalutazioni effettuate sui beni con rilevanza solo civilistica.

L'ampio campo di applicazione del riallineamento abbraccia anche i disallineamenti prodotti da ammortamenti extracontabili da avviamenti, beni ed altre attività immateriali a durata utile indefinita fatti dai soggetti IAS che invece, essendo divergenze strutturali, non possono essere riallineate ex art. 15, comma 3, lettera a) del Dl 185 del 2008, in occasione della transizione agli Ias (circolare 33/E del 2009, par. 4 e 6.1.)

I soggetti Ias possono riallineare anche le differenze di valore esistenti su partecipazioni in società ed enti, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se le stesse non risultano di controllo o collegamento. Per tale categoria di imprese, inoltre, il disallineamento tra i valori fiscali e contabili, emergenti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2019, può derivare anche dall'adozione del criterio del fair value - espressamente previsto nella contabilità Ias/Ifrs.

Il riconoscimento è valido sia ai fini Ires sia ai fini Irap. La sua efficacia ha la stessa decorrenza di quella della rivalutazione (art. 5, Dm 86 del 2001).

Il riallineamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo a quello in

AFFRANCAMENTO

DA TENER PRESENTE

Possibile sia per la riserva di rivalutazione sia per quella da riallineamento

Imposta sostitutiva del 10%, imputabile a conto economico o a riserva

Consente di trasformare le riserve in «sospensione d'imposta» in riserve di utili, tassate solo in capo ai soci in caso di distribuzione

Alle riserve di utili si applica presunzione di distribuzione prioritaria rispetto a quelle di capitale

Non opportuno affrancare le riserve se si stima di cedere i beni anteriormente all'inizio del quarto esercizio successivo

corso il 31 dicembre 2019.

Il riallineamento comporta l'obbligo di colmare per intero il divario tra costo fiscale e civile dei beni e dell'avviamento e può, come la rivalutazione, essere fatto per singoli beni; quindi, si ritiene, anche per singoli avviamenti riferiti a unità generatrici di cassa diverse.

Dalle circolari 14/E del 2017 e 18/E del 2006 citate nonché dalla risoluzione 198/E del 2001 si desume che:

- da un lato, il riconoscimento può riguardare solo disallineamenti esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019; pertanto eventuali successivi incrementi del disallineamento (es: ulteriori ammortamenti extracontabili di attività immateriali e avviamento) non sono riconoscibili;

- dall'altro, i maggiori valori riallineabili non possono eccedere quelli ancora esistenti nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019; pertanto eventuali ammortamenti o svalutazioni non deducibili fatti in tale bilancio riducono l'importo riallineabile.

Il riallineamento si può utilizzare anche congiuntamente alla rivalutazione del bene: con il riallineamento, infatti, si ottiene il riconoscimento fiscale del maggior valore del bene risultante dal bilancio mentre con la rivalutazione si realizza l'ulteriore incremento di detto valore - nel rispet-

(circolare 57/E del 2001, risposta 1.4).

Il riallineamento è condizionato all'accantonamento, per ammontare corrispondente ai valori da riallineare, di un'apposita riserva al netto dell'imposta sostitutiva, a cui si applica la disciplina di sospensione d'imposta dei saldi di rivalutazione, nel bilancio relativo all'esercizio in cui il riallineamento è operato. Per chi ha periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e paga l'imposta sostitutiva dopo l'approvazione del bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, la riserva dovrà comunque essere iscritta in bilancio entro l'esercizio successivo a quello di riferimento mediante delibera assembleare, ferma la necessità che la riserva da vincolare sia già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento dei maggiori valori.

In caso d'incapienza o assenza di riserve è possibile rendere indisponibile una quota del capitale sociale, in quanto l'imputazione a capitale della riserva non fa venir meno la sospensione d'imposta. Non è possibile procedere al riallineamento se nel patrimonio netto del bilancio con riferimento al quale si effettua la rivalutazione non c'è capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare (circolare n. 18/E del 2006).

Affrancamento delle riserve

La riserva iscritta a fronte del saldo attivo della rivalutazione o del rico-

Chi intende «liberare» la riserva derivata dalla rivalutazione versa una sostitutiva di Ires, Irap e addizionali al 10%

to del limite economico - con effetti sia civili che fiscali.

Diverso è il caso in cui il costo fiscale del bene è maggiore del suo valore contabile per effetto di svalutazioni non dedotte: se si intende procedere alla rivalutazione, è necessario corrispondere sull'intero importo della rivalutazione stessa l'imposta sostitutiva, ma è possibile in alternativa effettuare il ripristino di valore imputando le differenze a conto economico senza, tuttavia, che le stesse assumano rilevanza fiscale

noscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio può essere affrancata, in tutto o in parte, versando un'ulteriore imposta sostitutiva di Ires, Irap e eventuali addizionali pari al 10%. La riserva confluisce così tra le «riserve di utili», è liberamente distribuibile – fatti salvi i vincoli civilistici in ogni caso da rispettare, ossia delibera dell'assemblea straordinaria e osservanza delle disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 2445 Cc - e non concorre a formare il reddito imponibile della società (il socio percettore assoggetterà a tassazione l'importo secondo le regole ordinarie). Inoltre, sempre in caso di distribuzione del saldo attivo dopo l'affrancamento, troverà applicazione la presunzione di distribuzione prioritaria delle riserve di utile rispetto a quelle di capitale.

Modalità e termini di versamento (rateazione compresa) sono le stesse dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione e sul riallineamento. Secondo l'Agenzia, la sostitutiva del 10% si applica sull'ammontare della riserva "al lordo" dell'imposta sostitutiva del 3%. Di diverso avviso la Cassazione, n. 19772 del 2020.

La scelta di operare l'affrancamento può essere fatta fra la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e il termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi. L'esercizio dell'opzione per l'affrancamento le libera dall'obbligo stesso della costitu-

zione in bilancio della riserva in sospensione (Assonime, circolare 23 del 2009, par. 3.5).

L'imposta sostitutiva sull'affrancamento non è deducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio. Nel caso di imputazione al conto economico, l'esercizio di imputazione è quello in cui viene presentata la dichiarazione in cui è operato l'affrancamento (Assonime, circ. 23/2009, par. 2.11 e 3.5).

Applicando la circolare 33/E del 2005, le riserve sono distribuibili in regime ordinario (come riserve di utili) dall'inizio dell'esercizio nel quale viene operato l'affrancamento (cioè dall'inizio del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019).

La distribuzione dopo l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione non consente di fruire del credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva assolta al momento della rivalutazione (art. 1, c.475, legge 311/2004).

L'affrancamento del saldo attivo non produce effetti sul differimento del riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto in bilancio sui beni in conseguenza della rivalutazione che, ai fini delle plusvalenze e minusvalenze, resta differito all'inizio del quarto esercizio successivo a quello della rivalutazione.

In caso di cessione anticipata dei beni rivalutati non si può scomputare dall'Ires l'imposta sostitutiva sull'affrancamento delle riserve, ma solo quella versata sulla rivalutazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Roberto
Lugano

Più capitalizzati con il «credito»

*Con il decreto legge
«Rilancio»
del maggio 2020
e la legge di bilancio
varata a fine anno
viene definito
il funzionamento
del meccanismo
premiare per soci
e imprese*

L'agevolazione fiscale per le imprese che aumentano il capitale è disciplinata dall'articolo 26 del decreto legge 34/2020. Questa norma prevede:

- le regole generali che riguardano i soggetti, le condizioni e i limiti per la fruizione del credito sia da parte dei soci, sia da parte delle società;
- norme specifiche, introdotte dalla legge 178/2020, che riguardano l'ipotesi in cui l'aumento di capitale sia stato eseguito nel primo semestre del 2021

Le regole di attuazione del bonus sono contenute nel decreto ministeriale del 10 agosto 2020; per completare il quadro dei documenti necessari manca solo il provvedimento del

direttore dall'agenzia delle Entrate che determinerà termini e modalità di presentazione delle istanze.

I requisiti

Sono ammesse al beneficio (si veda la *slide 1*), purché abbiano sede legale in Italia, Spa, Sapa, Srl (anche semplificate), cooperative, società europee e società cooperative europee. Sono invece esclusi intermediari finanziari, holding, assicurazioni, imprese in difficoltà e soggetti che hanno commesso violazioni (irregolarità contributive o fiscali, edilizie, urbanistiche, del lavoro, sugli infortuni e per l'ambiente, mancato rimborso di aiuti europei non spettanti, condanne ad amministratori, soci o titolare effettivo con interdizione dai pubblici uffici, irregolarità antimafia).

Le società devono avere ricavi caratteristici (per cessioni di beni e prestazioni di servizi, nonché cessioni di materie prime, sussidiarie, semilavorati, beni mobili non strumentali) superiori a 5 e fino a 50 milioni di euro; la norma fa riferimento al «periodo d'imposta 2019», per cui non è chiaro come debbano effettuare il calcolo le società con esercizio non coincidente con l'anno solare. Nel caso in cui la società appartenga ad un gruppo, si deve fare riferimento al valore dei ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo.

Un secondo requisito richiesto dalla norma riguarda la contrazione di

I REQUISITI

Forma
Giuridica

Spa, SAPA, Srl, Cooperative

Soggetti
esclusi

Banche, assicurazioni, holding, società con irregolarità di vario tipo

Dimensioni

Ricavi caratteristici superiori a 5 e fino a 50 milioni di euro

Riduzione
di ricavi

Marzo-aprile 2020 inferiori a marzo-aprile 2019 di oltre 1/3

Aumento
di capitale

Aumento a pagamento deliberato dal 20.05 al 31.12 e interamente versato

attività dovuta alla pandemia: in particolare, i ricavi dei mesi di marzo-aprile 2020 in confronto a quelli di marzo-aprile 2019 devono essersi ridotti di almeno un terzo. Anche per determinare questo dato bimestrale, nel caso in cui la società appartenga ad un gruppo, si fa riferimento al valore dei ricavi su base consolidata. Abbiamo più volte osservato che si tratta di una finestra temporale piuttosto ridotta: in sostanza, la norma riesce ad agevolare solo chi ha ridotto l'attività in quei due mesi, penalizzando invece le imprese che hanno subito la riduzione successivamente.

L'ultima condizione consiste nella richiesta di un aumento di capitale a pagamento interamente versato. La norma richiede che la delibera sia stata adottata dopo l'entrata in vigo-

re del decreto (19 maggio), quindi a partire dal 20 maggio 2020, ed entro il 31 dicembre. Come vedremo più avanti, la legge di bilancio 2021 ha ampliato la finestra temporale di riferimento, comprendendo anche gli aumenti di capitale del primo semestre del 2021.

Gli aumenti di capitale

Sugli aumenti di capitale si possono sviluppare alcune considerazioni.

Innanzitutto, il decreto di attuazione amplia la portata delle operazioni valide, in quanto evidenzia che l'agevolazione spetta in relazione ai conferimenti in denaro iscritti alla voce capitale sociale e riserva sovrapprezzo azioni o quote anche a seguito della conversione di obbligazioni convertibili in azioni o quote di nuova emissione. Questa estensione potrebbe condurre, in via interpretativa, a ritenere valide anche le "conversioni" in capitale di precedenti crediti dei soci per finanziamenti concessi alla società. Anche perché, in caso contrario, si obbligherebbero le società e i soci ad effettuare il rimborso dei finanziamenti e il loro immediato riversamento alla società come apporto di capitale o sovrapprezzo.

In secondo luogo, occorre rispettare il vincolo temporale che prevede non solo una data finale, ma anche una data di inizio (l'entrata in vigore del decreto legge 34/20). Sarebbe quindi che non possano accedere al beneficio (stando al tenore

letterale della norma) le società che hanno adottato delibere di aumento di capitale prima del 20 maggio 2020.

Infine, la norma fa riferimento a un versamento integrale dell'aumento di capitale. Ci si chiede cosa avvenga in caso di sottoscrizione parziale dell'aumento di capitale: mentre ai fini civilistici è possibile aumentare il capitale nella misura effettivamente sottoscritta (secondo comma dell'articolo 2439 del Codice civile), ai fini fiscali la richiesta di versamento integrale sembrerebbe escludere dal beneficio. Sempre seguendo il tenore letterale della norma, si dovrebbe poi concludere che se tutto l'aumento viene sottoscritto ma solo una parte viene versata entro la data di riferimento si decade integralmente dal beneficio.

Il credito di imposta per i soci

Ai soggetti che effettuano gli apporti spetta un credito pari al 20% del conferimento in denaro. L'investimento massimo del conferimento non può eccedere i 2 milioni di euro (si veda la *slide 2*).

Su questo aspetto, ricordiamo che il comma 4 dell'articolo 26 del decreto legge 34/20 prevede chiaramente il caso di un soggetto che investe in «una o più società». Questo significa – come in diversi casi può effettivamente accadere – che lo stesso contribuente può conferire denaro in più di una società. Il successivo comma 5 introduce l'importo massimo

di 2 milioni di euro; la norma non chiarisce se il limite si debba applicare per società o per soggetto ma si limita a precisare che «l'investimento massimo del conferimento in denaro sul quale calcolare il credito d'imposta non può eccedere euro 2.000.000». Il decreto attuativo del 10 agosto aiuta a superare il dubbio: sulla base delle istruzioni operative, si dovrebbe concludere che il limite di 2 milioni riguarda il soggetto che apporta il denaro.

Quindi, in un esempio semplice, se un contribuente conferisce 1,5 milioni alla società Alfa e 2 milioni alla società Beta, non potrà ottenere un credito di 700mila euro (il 20% dei 3,5 milioni complessivi) ma dovrà fermarsi a 400.000 (il 20% di 2 milioni).

La scelta di quali conferimenti considerare non è indifferente, visto che occorre rispettare anche il limite complessivo degli 800mila euro, da calcolarsi tenendo conto anche del bonus spettante alle società. In assenza di vincoli normativi, si dovrebbe ritenere che la scelta di quali conferimenti utilizzare ai fini del credito di imposta sia libera. Pertanto, è ragionevole che i soci utilizzino per il calcolo i versamenti eseguiti a società che non hanno perdite (e che quindi non sarebbero destinatarie "in proprio" del relativo credito di imposta).

Segnaliamo poi che non possono beneficiare del credito come soci le società che controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria, sono sottoposte a comune con-

IL CREDITO PER I SOCI

Misura

20% dei conferimenti in denaro

Limite
Massimo

2.000.000

Soggetti
esclusi

Società controllanti

Vincoli
(fino al 2023)

Detenzione della partecipazione.
Divieto di distribuzione di riserve

Fiscalità
del credito

Nessuna tassazione Irpef, Ires, Irap.
Non rileva nei pro rata di spese generali
e interessi passivi

trollo o sono collegate con la stessa ovvero sono da questa controllate. Si crea quindi una situazione particolare per le holding: sono escluse dal novero dei soggetti che possono aumentare il loro capitale (comma 1 dell'articolo 26) ed il conferimento nella partecipata non dà loro benefici in quanto sono un soggetto controllante (comma 4). Il risultato è che per beneficiare del bonus del 20 % i soci della holding avrebbero dovuto immettere capitali direttamente nella società operativa partecipata, ma così facendo si sarebbero trovati ad essere soci direttamente nella conferitaria: paradossalmente, la norma fiscale ha obbligato a fare il contrario di quanto programmato con la creazione della holding.

I soci che beneficiano del credito di

imposta devono rispettare due vincoli. Innanzi tutto, la partecipazione riveniente dal conferimento deve essere posseduta fino al 31 dicembre 2023. Non è chiaro come si debba applicare questa regola quando il socio era tale anche prima dell'aumento di capitale, e quindi possiede una partecipazione "stratificata". La regola del Lifo, per cui si considera ceduta per prima la partecipazione acquisita in data più recente, porterebbe a concludere che in una cessione parziale sia sempre la quota ricevuta in sede di conferimento ad essere ceduta, con la conseguenza di provocare la perdita del bonus. In secondo

parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e in quelle successive;
- a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, anche in compensazione (senza limiti annuali).

Il credito non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di deducibilità di interessi passivi e spese generali.

Il limite è unico anche per i soci che effettuano versamenti per aumenti di capitale in più società

luogo, la distribuzione di riserve, di qualsiasi tipo, prima del 2024, da parte della società, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo del socio di restituire l'ammontare detratto, unitamente agli interessi legali. La norma non prevede nulla a proposito della distribuzione degli utili di periodo, che come tali non sono transitati a riserva, ma prima di concludere per l'irrilevanza di questo tipo di distribuzione sarebbe opportuna una presa di posizione da

La procedura da seguire per i soci

Il decreto ministeriale di attuazione (Dm 10 agosto 2020) prevede quali procedure dovranno essere adottate (si veda la *slide 3*). Possiamo analizzare gli adempimenti dei soggetti interessati dividendoli in fasi temporali:

- ① verifica dei requisiti;
- ② esecuzione dell'aumento di capitale;
- ③ acquisizione dei documenti e presentazione dell'istanza;
- ④ fruizione del credito di imposta.

La prima verifica può già essere affrontata dalle imprese, che di fatto possiedono tutti gli elementi per capire se possono fruire o meno dell'agevolazione. Infatti i parametri dimensionali storici fanno riferimento al 2019, e il decremento dei ricavi

2020 riguarda il periodo marzo – aprile. L'unico parametro che ancora manca è la determinazione della perdita 2020 (per il bonus alle imprese) per il quale si deve attendere il bilancio relativo a quest'anno.

I soci che hanno effettuato conferimenti a fronte dell'aumento di capitale devono ricevere due documenti da parte della società:

- una copia della delibera di aumento di capitale;
- una dichiarazione del legale rappresentante della società che contenga l'attestazione di non avere fruito di altri aiuti di stato Covid superiori a 800mila euro, nonché, se la società ha fruito di aiuti inferiori, l'indicazione dell'importo massimo del credito spettante al conferente.

Ricordiamo infatti che opera il limite massimo, che non può essere superato, di 800mila euro e che è dato dalla somma di tre componenti: **a)** credito ai soci; **b)** credito alla società; **c)** altre misure di aiuto, da qualunque soggetto erogate, di cui la società ha beneficiato ai sensi del paragrafo 3.1 della Comunicazione della Commissione europea recante un «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19».

Se sono verificati tutti i requisiti richiesti, il soggetto conferente potrà presentare l'istanza, con termini e modalità che saranno fissati con lo specifico provvedimento del direttore dall'agenzia delle Entrate.

I dati essenziali dell'istanza sono: i

LA PROCEDURA PER I SOCI

Documenti da acquisire e conservare

- Copia della delibera di aumento di capitale
- Dichiarazione del legale rappresentante di non aver fruito di altri aiuti di stato covid superiori a 800.000 euro, oppure, se la società ha fruito di aiuti inferiori, dell'importo massimo del credito spettante al conferente

Presentazione istanza

Termini e modalità da stabilire con provvedimento del direttore dell'Ade

Riconoscimento

In ordine di presentazione, fino ad esaurimento delle risorse

codici fiscali del conferente e della conferitaria, l'ammontare del conferimento e l'importo del credito di imposta richiesto. Una volta presentata la domanda, l'agenzia delle entrate comunicherà entro 30 giorni la spettanza del credito oppure un eventuale diniego.

Come abbiamo sottolineato, i termini di presentazione non sono ancora noti; in linea generale i tempi sono ampi, dato che la fruizione del credito, in ogni caso, inizierà a partire dalla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2020. Il decreto attuativo (articolo 3 comma 4) stabilisce che «il credito d'imposta è riconosciuto dall'agenzia delle Entrate ... secondo l'ordine di presentazione delle istanze e fino all'esaurimento delle risorse». Occor-

IL CREDITO PER LE SOCIETÀ

Misura

50% di (perdita 2020 - 10% patrimonio netto 2020)

Limite massimo

30% dell'aumento di capitale

Utilizzo

In compensazione, dal decimo giorno successivo all'investimento, dopo l'approvazione del bilancio 2020

Vincolo

Divieto di distribuzione di riserve prima del 2024

Fiscalità del credito

Nessuna tassazione Irpef, Ires, Irap. Non rileva nei pro rata di spese generali e interessi passivi

re quindi tenere conto del fatto che occorrerà essere tempestivi nella presentazione, in modo da non incappare nell'eventuale esaurimento prematuro delle risorse.

Per la distribuzione delle riserve delle società beneficiarie opera un vincolo fino a tutto il 2023

Il socio conferente che riceve il riconoscimento del credito di imposta deve poi effettuare una dichiarazione alla società conferitaria, in modo che questa possa a sua volta eseguire correttamente i calcoli dei propri incentivi secondo le regole e i limiti della sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea riguar-

dante le misure di aiuto di Stato a seguito dell'emergenza Covid.

Il credito alla società in perdita

Se la società rispetta le condizioni che abbiamo ricordato, ha diritto a un credito di imposta pari al 50 % della perdita 2020 per la parte che eccede il 10 % del patrimonio netto (slide 4). Il calcolo deve essere fatto sui dati del bilancio 2020, assumendo il patrimonio netto al lordo delle perdite di periodo.

L'importo massimo del credito spettante è pari al 30 per cento dell'aumento di capitale.

La norma sembrerebbe consentire il beneficio alla società che ha ricevuto l'aumento di capitale indipendentemente dal tipo di soggetto conferente (non è prevista l'esclusione per controllanti, controllate, collegate).

La distribuzione di qualsiasi tipo di

riserve prima del 1° gennaio 2024 (per gli aumenti di capitale conclusi nel 2020) da parte della società comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire l'importo, unitamente agli interessi legali.

La regola sull'utilizzo del credito è stata modificata dalla legge 178/2020 e ora prevede un termine di

impiego molto vicino alla data dell'investimento: il credito è infatti utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a partire dal decimo giorno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, successivamente all'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020 ed entro la data del 30 novembre 2021.

L'approvazione del bilancio 2020 è indispensabile, visto che la quantificazione dei due elementi rilevanti (la perdita e il patrimonio netto) può avvenire solo in tale occasione; non è del tutto chiaro, invece, il riferimento a una data finale (il 30 novembre).

Anche questo credito è fiscalmente irrilevante, sia ai fini Ires e Irap, sia ai fini dei pro rata di indeducibilità di interessi passivi e spese generali.

La procedura per le società

Anche per il credito di imposta per le società che hanno subito perdite nel 2020, le modalità operative sono contenute nel decreto ministeriale del 10 Agosto 2020. Anche questo credito è subordinato alla completa esecuzione dell'aumento di capitale entro il prossimo 31 dicembre, e per la sua quantificazione è necessario procedere con l'approvazione del bilancio 2020. Se in questo bilancio le perdite superano il 10 per cento del patrimonio netto (al lordo delle perdite stesse), il 50 per cento dell'eccedenza diventa credito di imposta a favore della società. Il decreto di

LA PROCEDURA PER LA SOCIETÀ

Documenti da acquisire e conservare

- Copia della delibera di aumento di capitale
- Dichiarazione di ciascun socio conferente che comunica l'ammontare del credito di cui ha fruito

Presentazione istanza

Termini e modalità da stabilire con provvedimento del direttore dell'Ade

Riconoscimento

In ordine di presentazione, fino ad esaurimento delle risorse

attuazione disciplina i passi operativi che si devono compiere

La documentazione che la società deve acquisire e conservare consiste in:

- copia della delibera di aumento del capitale;
- dichiarazione da parte di ciascun socio conferente che comunica l'ammontare del credito da esso fruito (articolo 6 comma 2 del decreto).

Sulla base di queste informazioni la società deve verificare il rispetto del limite massimo di 800.000 euro, determinato tendo conto dei crediti riconosciuti ai soci nonché di altri aiuti di stato connessi alla pandemia Covid concessi alla società.

Per quanto riguarda le perdite, non vanno documentate in qualche mo-

do particolare, dato che risultano dal bilancio approvato dalla società e depositato al registro imprese.

Il passaggio successivo è la presentazione dell'istanza, i cui elementi essenziali sono i seguenti:

- ammontare delle perdite eccedenti;
- ammontare del credito di imposta richiesto;
- credito riconosciuto ai soci (con indicazione per ciascuno di essi del codice fiscale);
- dichiarazioni del legale rappresentante circa l'assenza di cause ostative.

I termini e le modalità di presenta-

Innanzitutto viene spostato il termine per eseguire l'aumento di capitale, che passa dal 31 dicembre al 30 giugno 2021. Questo prolungamento, però, riguarda solo le disposizioni sul credito d'imposta per la società, mentre non produce effetti per quanto riguarda i soci conferenti.

Per poter beneficiare del credito ai soci, quindi, il requisito rimane l'aumento deliberato ed eseguito entro il 31 dicembre 2020.

Questo elemento viene però compensato con l'innalzamento della soglia massima di credito utilizzabile dalle società, che passa dal 30 al 50 per cento dell'aumento di capitale.

Per fare un esempio pratico, consideriamo una società che nel 2020 presenta perdite che superano il 10 per cento del patrimonio netto per un importo di 1 milione, i cui soci eseguono un aumento di capitale di 1 milione.

Se questa operazione si è conclusa nel 2020, il credito spetta per 200mila euro ai soci (il 20% del conferimento) e per 300mila euro alla società (il 30% dell'aumento di capitale).

Se l'operazione è del 2021, i soci non hanno diritto ad alcun credito, mentre alla società spettano 500mila euro (il 50% dell'aumento di capitale). In questo esempio, l'importo del bonus finale non cambia; ciò dipende, però, da una delle due ipotesi che abbiamo adottato, ovvero l'esistenza di perdite significative. Se fossimo in presenza di una società con risultati positivi, l'allungamento al 2021 fini-

Tempi e requisiti delle norme per la capitalizzazione sono stati parzialmente modificati e integrati con la legge di bilancio

zione sono demandati, anche per le società, al provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate, così come vale la regola dell'esame in ordine di presentazione.

Le novità per il 2021

Come abbiamo anticipato, la legge di bilancio 2021 (legge 178/2020) ha introdotto alcune modifiche alle norme sul credito di imposta. Vediamo di riepilogare le novità che si applicheranno dal 1° gennaio 2021.

rebbe invece per non produrre effetti né sui soci né sulla società

Su questo aspetto segnaliamo anche che l'aumento della percentuale al 50% non sembra (dal tenore letterale del comma 8 dell'articolo 26) generalizzata, ma dovrebbe essere riservata agli aumenti deliberati a partire dal 1° gennaio 2021.

La norma infatti prevede che «la percentuale di cui al periodo precedente è aumentata dal 30 al 50 per cento per gli aumenti di capitale deliberati ed eseguiti nel primo semestre del 2021». Si dovrebbe quindi concludere che, nel caso di un aumento di capitale che è stato deliberato nel 2020 ma materialmente eseguito (in tutto o in parte) nel primo semestre del 2021:

- per il 2020 non spetta il credito ai soci, in quanto non c'è stato il perfezionamento integrale dell'aumento;
- gli importi versati nel 2020 generano un plafond di credito massimo per la società per il 30% del loro ammontare;
- gli importi versati nel 2021 generano un plafond per il 50% del loro ammontare.

Il tutto, ovviamente, è subordinato alla conclusione delle operazioni di aumento entro il 30 giugno 2021. Su questo aspetto, però, sarebbero opportune conferme ufficiali.

Lo slittamento del termine per l'aumento di capitale genera anche una modifica nel termine di vincolo alla distribuzione di riserve da parte delle società: per gli

LE NOVITÀ PER IL 2021

Aumenti di capitale

Entro il 30 giugno 2021

Credito ai soci

Nessuno

Limite credito società

50% dell'aumento di capitale

Vincolo sulle riserve

Fino al 1° gennaio 2025

aumenti deliberati ed eseguiti nel primo semestre 2021, le società non potranno distribuire riserve prima del 1° gennaio 2025. È da notare che allo slittamento di sei mesi dei termini per l'aumento di capitale viene associato uno spostamento di dodici mesi del vincolo sulle distribuzioni.

C'è infine da ricordare un'altra modifica introdotta dalla legge 178/2020, di cui abbiamo già dato conto. Le nuove norme hanno infatti cambiato le regole per l'impiego del credito da parte della società, anticipandone l'utilizzo al decimo giorno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, purché successivo all'approvazione del bilancio 2020.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Primo
Cappellini

Il Fisco sostiene le aggregazioni

Le disposizioni introdotte a fine anno si affiancano a quelle già vigenti dalla primavera nel premiare le operazioni di fusione, scissione e conferimento

Le imprese che effettuano operazioni di fusione, scissione o conferimento sono destinatarie di due misure di agevolazione fiscale:

- l'articolo 11 del Dl 34/2019 (il decreto «Crescita») che prevede il riconoscimento gratuito ai fini Ires e Irap del maggior valore attribuito all'avviamento e ai beni strumentali;
- l'articolo 1, commi da 233 a 243, della legge 178 del 30 dicembre 2020 (legge di bilancio 2021), che consente la trasformazione in crediti di imposta delle imposte anticipate relative alle perdite fiscali e alle eccedenze di Ace maturate nei periodi precedenti (trasformazione delle Dta, *deferred tax assets*, in crediti d'imposta).

L'ambito di applicazione delle due

disposizioni è quasi identico, ma il tipo di beneficio è radicalmente diverso, dato che la misura proposta dalla legge di bilancio 2021 interessa sostanzialmente le imprese che arrivano all'operazione straordinaria con una dote di perdite fiscali e/o di rendimento Ace eccedente. E questo forse è l'aspetto che genera le maggiori perplessità, dato che la nuova versione dell'incentivo premia l'aggregazione delle imprese solo quando sono presenti le componenti citate, in molti casi indicatrici di andamenti economici aziendali non molto positivi, mentre l'unione tra aziende con risultati storici senza perdite fiscali e con nessuna eccedenza di Ace, altrettanto valida sotto il profilo della crescita dimensionale, non fruisce di alcun beneficio aggiuntivo.

È evidente l'intento di stimolare i gruppi sani ad aggregare realtà con qualche problema di redditività tuttavia, probabilmente, ai fini sia di un reale impatto sul sistema economico sia dell'interesse concreto degli operatori sarebbe stato più opportuno rinforzare l'agevolazione già in vigore anche eliminando alcuni vincoli e paletti della medesima che la rendono difficilmente utilizzabile.

In ogni caso, dato che i due bonus fiscali riguardano aspetti diversi, ci potranno essere sicuramente situazioni in cui si verificano le condizioni per beneficiare di entrambi: si pensi al caso di una società che presenta perdite pregresse e beni strumentali (o, al limite, avviamento) con valore superiore a quello contabile. Le norme non sembrano escludere il cumu-

LE DUE NORME A CONFRONTO

	Bonus 2019 (Dl 34/19, articolo 11)	Bonus 2021 (L. 178/20, art. 1 commi 233-243)
Operazioni	Fusioni, scissioni, conferimenti	
	Effettuati dall' 1.05.20 al 31.12.22	Deliberati dall' 1.01.21 al 31.12.21
Società risultanti	Spa, Sapa, Srl, Coop	
Requisiti	Operatività (svolgimento attività di impresa) Indipendenza (assenza di gruppo, di controllo comune, di legami > al 20%)	
Estensione	Acquisizione del controllo nel 2021, operazione di aggregazione entro un anno	

lo dei benefici; peraltro si tratta di un aspetto su cui sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale dato che, con riferimento al tema specifico delle aggregazioni aziendali, si verifica la presenza di due agevolazioni relative alla stessa fattispecie.

Riepiloghiamo tratti comuni e differenze dei due bonus.

I soggetti

Per quanto concerne il bonus aggregazioni del Dl 34/19 sono interessati all'applicazione della norma i soggetti individuati dall'articolo 73, comma 1, lett. a), del Tuir (*slide 1*). Pertanto, le entità che risultano dall'operazione di aggregazione aziendale devono essere i seguenti (purché fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italia-

I REQUISITI

OPERATIVITÀ

- Deve esistere da almeno due anni
- Definizione non coincidente con la normativa della società di comodo, comunque utilizzabile per i controlli

INDIPENDENZA

Esclusa nel caso di soggetti sottoposti ad un indirizzo unitario da parte di un unico soggetto.

In passato è stata esclusa l'indipendenza anche quando il controllo spetta a:

- Stessa persona, oppure coniuge, parenti o affini
- Compagini sociali quasi identiche

no): società per azioni; società in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; società cooperative; società di mutua assicurazione; società europea (Regolamento CE 2157/2001); società cooperative (Regolamento CE 1435/2003).

Il bonus è escluso per aggregazioni che vedono quali soggetti finali società di persone e stabili organizzazioni in Italia di società non residenti.

Poiché il bonus aggregazioni del DL 34/19 ricalca le disposizioni normative previste in passato si possono tenere in considerazione le interpretazioni fornite a suo tempo dall'agenzia delle Entrate. Come soggetti di "partenza" (ovvero coloro che danno inizio alle operazioni di aggregazione) possono essere coinvolti anche società diverse da quelle di capitali, ad esempio non resi-

denti (in qualità di soggetti incorporati, fusi o scissi) ovvero residenti ma costituite in una forma societaria diversa (ad esempio le società di persone) ma il progetto deve portare ad ottenere una società di capitali residente. Quindi, ad esempio, se una società di capitali dovesse incorporare una società di persone il bonus sarebbe fruibile dalla società incorporante.

Per il bonus della legge di bilancio 2021 il testo non contiene riferimenti normativi che riguardano i soggetti per i quali la norma risulta applicabile. Tuttavia, dal punto di vista logico sistematico, in attesa di chiarimenti ufficiali, sembrerebbe che l'ambito di applicazione sia il medesimo dell'agevolazione 2019. Nella legge di bilancio 2021 viene evidenziato in modo esplicito che le disposizioni non si applicano per soggetti per i quali sia stato accertato lo stato di dissesto, il rischio di dissesto o lo stato di insolvenza.

I requisiti

I requisiti per beneficiare dell'agevolazione sono così sintetizzabili (*slide 2*):

- operatività: le imprese partecipanti devono esercitare ed avere esercitato un'effettiva attività d'impresa nei due anni antecedenti l'operazione straordinaria;
- indipendenza: le imprese non devono appartenere allo stesso gruppo né essere controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto e non devono essere legate da un rapporto di partecipazione superiore al 20%; l'agevolazione 2021 ammette però

anche la possibilità di effettuare l'operazione straordinaria dopo avere acquisito una società;

- periodo: per il bonus 2019 le operazioni devono essere effettuate dal 1 maggio 2019 al 31 dicembre 2022; per il bonus 2021 occorre che le delibere di fusione, scissione o conferimento siano state prese nel periodo dal 1 gennaio al 31 dicembre 2021.

Come abbiamo rilevato, la principale novità del bonus 2021 consiste nel fatto che è possibile prima acquisire il controllo di una società (mediante operazioni diverse da fusione, scissione e conferimento di azienda, e quindi tramite acquisto o conferimento di partecipazioni) e successivamente procedere con l'aggregazione. I tempi da rispettare sono i seguenti:

- l'acquisizione deve avvenire attraverso operazioni diverse da fusione, scissione e conferimento di azienda tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021;
- la successiva aggregazione deve avere efficacia giuridica entro un anno dalla data di acquisizione del tale controllo.

In tale caso, le perdite fiscali e l'importo del rendimento nozionale Aceccedente rilevanti per l'agevolazione sono quelli maturati fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data in cui è stato acquisito il controllo.

L'operatività

La normativa in entrambe le disposizioni richiede che le imprese che par-

IL BONUS 2019

RICONOSCIMENTO DEL MAGGIOR VALORE

- Beni materiali
- Beni immateriali
- Avviamento
(Anche già completamente ammortizzati o generati internamente)

LIMITE

5.000.000

IN CASO DI SUPERAMENTO

Libertà di scelta sui beni da affrancare

ECCEDENZIA

Affrancabile con imposta sostitutiva

tecipano all'operazione di aggregazione debbano essere operative alla data di effettuazione della stessa da almeno due anni. Non è richiesta semplicemente l'esistenza dell'impresa, quanto la sua effettiva operatività nei due anni precedenti all'operazione, in ciò escludendo dall'agevolazione le imprese che, seppur giuridicamente esistenti da due o più anni, in realtà, nella sostanza, non hanno svolto in concreto alcuna effettiva attività commerciale (slide 2).

Va però osservato che le società che risultano dall'aggregazione (ovvero la società incorporante o risultante dalla fusione, la società beneficiaria nella scissione e la società conferitaria) possono anche essere di nuova costituzione: ad esempio l'agevolazione del DL 34/19 spetta nel caso di operazioni di

conferimento d'azienda ovvero di fusione per unione effettuate da imprese operative da almeno due anni a favore di una società di nuova costituzione. Questa precisazione da parte dell'agenzia delle Entrate potrebbe essere estesa al nuovo bonus 2021 solo nel caso di fusione per unione in una nuova società da parte di soggetti già operativi mentre non sembra essere valida nel caso di conferimento d'azienda essendo quest'ultimo il soggetto titolare delle perdite e delle eccedenze Ace da trasformare in crediti d'imposta.

Sui criteri per determinare l'operatività delle imprese in passato si è espressa l'agenzia delle Entrate a pro-

Di fondamentale importanza il requisito dell'indipendenza tra i soggetti protagonisti delle operazioni straordinarie sostenute dall'agevolazione

posito della rilevanza dei criteri stabiliti dalla disciplina relativa alle società di comodo (articolo 30, Legge 23 dicembre 1994, n. 724). In particolare, l'eventuale ricomprensione della società tra quelle considerate "non operative" non è tale da determinare l'automatica esclusione del beneficio fiscale. Infatti, anche queste società possono dare diritto al beneficio se è possibile dimostrare lo svolgimento di un'effettiva attività commerciale o industriale da parte delle stesse.

L'indipendenza

Anche per questo requisito le norme sono analoghe. Per poter applicare il beneficio, l'operazione deve riguardare imprese che sono a tutti gli effetti "soggetti terzi"; questa condizione di indipendenza deve sussistere sia al momento in cui viene posta in essere l'operazione di fusione, scissione o conferimento sia nei due anni precedenti.

Per evitare l'estensione del beneficio ad aggregazioni solo formali, sono escluse dall'agevolazione le imprese che fanno dello stesso gruppo societario. La nozione di "gruppo societario" dovrebbe presupporre l'esistenza di un soggetto cui sia riconducibile l'esercizio di un potere di indirizzo unitario su tutte le società del gruppo (attività di direzione e coordinamento), o quanto meno la potenzialità di esercitarlo in forza della propria possibilità di controllo.

L'esistenza di una situazione di controllo può derivare:

- dalla disponibilità, diretta o indiretta, di un numero di voti, esercitabili nell'assemblea ordinaria della società direttamente o indirettamente partecipata, sufficienti ad assicurarne il controllo di diritto o di fatto (c.d. controllo assembleare);
- dall'esistenza di rapporti contrattuali tali da consentire un'influenza dominante sull'altro contraente (c.d. controllo contrattuale);
- dall'esistenza di accordi contrattuali o di clausole nello Statuto di una società che espressamente at-

tribuiscono ad altra società il potere di dirigerla e coordinarla (c.d. contratti di dominio)

Dall'agevolazione sono in ogni caso esclusi i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20 per cento ovvero controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto. In base alle istruzioni diramate per le versioni precedenti dell'agevolazione si dovrebbe concludere per l'esclusione dal bonus nelle seguenti ipotesi:

- aggregazioni tra imprese controllate dalla medesima persona fisica oppure da persone fisiche legate da rapporti di coniugio, parentela entro il terzo grado, e affinità entro il secondo (articolo 5, comma 5, del Tuir);
- operazioni di fusione tra due società partecipate in percentuale rilevante dalle stesse persone fisiche senza legami di parentela o affinità.

La possibilità di fruire dell'agevolazione è stata in passato riconosciuta nell'ipotesi di modifica delle compagini sociali anteriormente all'operazione di conferimento, previa conservazione del requisito dell'indipendenza delle imprese che partecipano alla riorganizzazione.

Il bonus 2019 in sintesi

La norma varata nel 2019 consente il riconoscimento gratuito, ai fini fiscali, dei maggiori valori dell'avviamento e dei beni strumentali materiali e immateriali derivanti dall'allocazione del disavanzo da concambio di fusione o di scissione, oppure dai plusvalori del-

IL BONUS 2021

BASE DI CALCOLO

DTA:

- Perdite fiscali
- Eccedenze Ace non utilizzate nei periodi precedenti

BENEFICIO

Trasformazione in credito di imposta delle imposte anticipate (24 %) anche se non imputate a bilancio

IMPORTO MASSIMO

- Per fusioni e scissioni: 2% degli attivi di tutte le società, escludendo quella con importi maggiori
- Per conferimento: 2% delle attività oggetto di conferimento

CONDIZIONI

Si applicano anche per i conferimenti le regole per il riporto delle perdite previste per la fusione (articolo 172 comma 7 del Tuir)

l'azienda conferita (slide 3).

Ricordiamo che è possibile imputare il disavanzo anche ai beni strumentali materiali ed immateriali non esposti precedentemente in bilancio in quanto completamente ammortizzati o perché mai iscritti come, ad esempio, il marchio generato internamente.

È previsto un valore massimo agevolabile, in quanto il riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori contabili è ammesso entro il limite di 5 milioni di euro.

Nel caso in cui, per effetto dell'operazione straordinaria agevolabile, dovesse originarsi un disavanzo da concambio o un maggior valore attribuito ai beni conferiti superiore a 5 milioni di euro:

- sarà possibile scegliere liberamente i beni a cui dare riconosci-

mento gratuito;

- il riconoscimento gratuito sarà fruibile fino a concorrenza della soglia massima di 5 milioni di euro;
- sarà possibile affrancare i maggiori valori eccedenti il limite di 5 milioni con il pagamento delle imposte sostitutive del 12 o del 16% previste dalle disposizioni vigenti in materia.

L'articolo 11, comma 6, del DL 34/2019 prevede inoltre alcune ipotesi in cui si verifica la decadenza dall'agevolazione, fatta salva la possibilità di ottenere la disapplicazione di questa norma mediante apposita istanza di interpello da presentare

narie "intracomunitarie" (ossia perfezionate tra soggetti residenti in Stati UE diversi);

- cedere i beni per i quali ha beneficiato del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti.

In ogni caso, qualora si dovesse verificare la decadenza dall'agevolazione si determinerà l'obbligo di restituzione del beneficio ottenuto.

Bonus 2021: il funzionamento

Il bonus previsto dalla legge 178 consiste nella concessione di un credito di

La legge 178 detta il vincolo delle eccedenze Ace non utilizzate, rischiando di limitare il vantaggio tributario alle realtà più solide

all'agenzia delle Entrate.

In particolare, è prevista la decadenza nel caso in cui, nei primi quattro periodi d'imposta successivi al perfezionamento dell'operazione agevolata (determinati includendo nel computo anche il periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'operazione straordinaria) la società risultante dall'aggregazione dovesse, alternativamente:

- porre in essere ulteriori operazioni straordinarie, e cioè: trasformazione; fusione; scissione; conferimento d'azienda; conferimento di partecipazioni di controllo o collegamento; scambio di partecipazioni mediante permuta o mediante conferimento; operazioni straordi-

imposta che è pari alle imposte anticipate (Dta) calcolate (al 24 per cento, aliquota Ires) su due componenti (*slide 4*):

- perdite fiscali riportabili maturate fino all'esercizio che precede il periodo d'imposta nel quale vi è l'effetto giuridico dell'operazione straordinaria;
- eccedenze di Ace non utilizzate fino al medesimo periodo.

Pertanto, a titolo esemplificativo con riferimento a esercizi coincidenti con l'anno solare, l'agevolazione è fruibile anche per operazioni deliberate nel 2021 (delibera assembleare) ma concluse giuridicamente nel 2022 (ultima iscrizione registro imprese) e in tale caso le posizioni agevolabili sono quelle del 2021. Nel caso di acquisizio-

ne del controllo nel 2021 e fusione del 2022 le componenti agevolabili saranno invece quelle dell'esercizio precedente a quello dell'acquisizione e quindi il 2020.

L'agevolazione riguarda le perdite e le eccedenze Ace delle diverse società coinvolte (incorporata e incorporante, scissa e beneficiaria) tranne nel caso di conferimento dove invece, dal dato letterale della norma, sembrano essere interessati solo i dati della conferitaria.

Non occorre che le imposte anticipate siano state imputate in bilancio, e l'agevolazione, a prescindere dal numero di operazioni straordinarie poste in essere, può essere applicata solo una volta.

Esistono limitazioni soggettive e quantitative che riguardano i calcoli del beneficio fiscale.

Innanzitutto, si deve essere in presenza di società "vitali", e quindi non solo "operative", come abbiamo prima ricordato, ma anche diverse dalle cosiddette "bare fiscali". In altri termini, occorre che le società che partecipano alla fusione o alla scissione siano in grado di superare i consueti vincoli posti dall'articolo 172 comma 7 del Tuir:

- nell'esercizio precedente a quello in cui l'operazione è stata deliberata, deve risultare un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori;
- le perdite possono essere portate in

CREDITO DI IMPOSTA E COMMISSIONE

UTILIZZO DEL CREDITO

- 25 % dalla data di efficacia giuridica
- 75 % dal primo giorno dell'esercizio successivo

PAGAMENTO COMMISSIONE DEL 25 %

- 40 % entro 30 giorni dalla data di efficacia giuridica
- 60 % entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo

diminuzione nel limite dell'ammontare del patrimonio netto dell'ultimo bilancio o, se inferiore, della situazione patrimoniale, senza tener conto dei conferimenti e versamenti degli ultimi ventiquattro mesi.

Analoghe richieste vengono poste per le società destinatarie dei conferimenti di azienda. In tal caso per poter effettuare le verifiche indicate, è obbligatoria la redazione della situazione patrimoniale ai sensi dell'articolo 2501-quater, commi primo e secondo, del codice civile.

È il caso di notare che nelle situazioni in cui non si superano i parametri è possibile presentare un interpello dissaplicativo, volto a dimostrare le ragioni economiche dell'operazione straordinaria e ad ottenere la non applicabilità al caso concreto delle restri-

zioni del Tuir. In questo caso, la risposta positiva all'interpello dovrebbe assumere valore anche ai fini del bonus aggregazioni.

Esiste poi un limite massimo alle perdite e alle eccedenze che possono essere trasformate in crediti; si tratta del 2% di:

- somma delle attività delle società che partecipano alla fusione o alla scissione, escludendo il soggetto che presenta quelle con il valore maggiore;
- attività oggetto di conferimento; come risultanti dalla situazione patrimoniale.

Suddiviso in due esercizi e in due tranches del 40% e del 60% il pagamento della commissione prevista dalla legge di bilancio

Il credito di imposta e la commissione del 25%

L'utilizzo del credito di imposta potrà avvenire in due tranches (*slide 5*):

- per un quarto, alla data di efficacia giuridica delle operazioni straordinarie;
- per i restanti tre quarti, al primo giorno dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni.

Così, ad esempio, se una fusione avesse efficacia (ultima iscrizione presso il registro delle imprese) nel me-

se di dicembre 2021, la fruizione del credito potrebbe avvenire per un quarto nel dicembre 2021 e per tre quarti nel gennaio 2022.

Anche se una parte di Dta si trasforma in credito d'imposta l'esercizio successivo, tutte le perdite e le eccedenze Ace cui si riferiscono le Dta che si trasformano in credito d'imposta non sono più utilizzabili da parte del soggetto che effettua la trasformazione a partire dalla data di efficacia giuridica dell'operazione. A fronte del beneficio è richiesto però il pagamento di una commissione pari al 25% del credito spettante. Questa commissione va versata:

- il 40% entro 30 giorni dalla data di efficacia giuridica delle operazioni;
- il restante 60% entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo.

I tempi di pagamento sono molto vicini a quelli di impiego del credito d'imposta, per cui si può – ragionare in termini di beneficio netto.

Per esemplificare l'impatto del bonus (*slide 6*), si possono evidenziare che ogni 1000 euro di perdite pregresse danno diritto a 240 euro di credito di imposta e a un debito per commissione di 60 euro. A ciò si deve aggiungere poi il fatto che la commissione è deducibile (per cassa) dalle imposte sui redditi e dall'Irap, per cui il 27,9% di 60 (pari a 16,74) viene recuperato.

Il credito d'imposta :

- non è produttivo di interessi;
- può essere utilizzato in compensazione senza limiti di importo;
- può essere ceduto (articolo 43-bis o

- dall'articolo 43-te del Dpr 600/73);
- può essere chiesto a rimborso;
 - va indicato in dichiarazione;
 - non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap;
 - non rileva ai fini del rapporto di deducibilità delle spese generali (articolo 109, comma 5, del Tuir).

Perdite ed eccedenze dopo il bonus

La fruizione del bonus impedisce qualsiasi ulteriore utilizzo di perdite ed eccedenze Ace. La norma prevede infatti che, dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione:

- non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite relative alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta;
 - non sono deducibili né trasformabili in credito d'imposta le eccedenze Ace.
- Infine, sono dettate disposizioni particolari per i soggetti che hanno adottato il consolidato fiscale o il regime di trasparenza fiscale.

In caso di consolidato, ai fini della trasformazione rilevano prioritariamente le eccedenze e le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo; a seguire, si considerano le perdite trasferite al soggetto controllante e non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile da parte dello stesso.

In modo analogo, in caso di opzione per la trasparenza fiscale, per la società partecipata rilevano prioritariamente

UN ESEMPIO

OPERAZIONE	Deliberata nel 2021, con efficacia giuridica il 1 dicembre 2021
PERDITE ED ECCEденZE ACE PREGRESSE	1.000
CREDITO D'IMPOSTA	240
COMMISSIONE	60
UTILIZZI E VERSAMENTI	Dicembre 2021 utilizzo 60 commissione 24 Gennaio 2022 utilizzo 180 commissione 36

le eccedenze e le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della trasparenza congiuntamente a quelle non attribuite ai soci e, a seguire, le perdite fiscali e le eccedenze attribuite ai soci partecipanti e non ancora computate in diminuzione dei loro redditi o trasformate in credito d'imposta.

Infine, la norma non prevede esplicitamente ipotesi di decadenza dall'agevolazione ottenuta. Questo dovrebbe comportare che eventuali operazioni di segno opposto rispetto all'aggregazione (si pensi a una fusione con ottenimento del beneficio, a cui segue una scissione nei periodi successivi) non dovrebbero far venir meno il beneficio fiscale ottenuto, ferma restando la contestabilità di disegni elusivi secondo le disposizioni antiabuso generali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Enzo
De Fusco

La manovra 2021 in aiuto del lavoro

*Tutele e incentivi
tutti intitolati
all'occupazione:
cassa Covid
e «straordinaria»,
misure per pensioni
e contratti a termine,
agevolazioni
contributive
anche del 100%*

La legge di bilancio (legge 178 del 30 dicembre 2020) completa la gamma degli interventi per far fronte alle difficoltà occupazionali. Vediamo le principali novità del 2021.

La cassa integrazione

Distinguiamo tra cosiddetta «Cassa Covid» e Cassa integrazione guadagni straordinaria (Cigs).

■ **Cassa Covid.** L'intervento più atteso è legato alla cassa integrazione emergenziale. Il legislatore conferma anche per il 2021 la possibilità di accedere al trattamento ordinario d'integrazione salariale, all'assegno ordinario e al trattamento d'integrazione salariale in deroga, previsti dal Decreto rilancio per una

durata massima di 12 settimane per i datori che sospendono o riducono l'attività per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Prima novità: ci sono termini diversi per le misure. Per la Cigo le settimane utilizzabili si collocano nel periodo dall'1 gennaio 2021 al 31 marzo 2021, mentre per cassa in deroga e l'assegno ordinario del Fis il periodo di riferimento terminerà il 30 giugno 2021. Nei periodi indicati, le 12 settimane sono la durata massima di Cassa Covid utilizzabile e eventuali periodi residui delle misure del decreto Ristori riducono il periodo utilizzabile e non lo prolungano. Il legislatore, quindi, utilizza anche per la Cassa Covid la formula normativa già vista con il Dl Agosto e con il decreto Ristori e la nuova data spartiacque per determinare il periodo massimo di utilizzo sarà il 1° gennaio.

Novità anche per i lavoratori destinatari: è possibile includere nei programmi d'integrazione salariale anche i lavoratori assunti dopo il 25 marzo 2020 e in ogni caso in forza alla data di entrata in vigore della legge di bilancio.

La nuova cassa non prevede contribuzione addizionale e, per il resto, non si registrano modifiche all'assetto normativo già noto e introdotto con il decreto Rilancio.

Il legislatore non ha dimenticato la cassa integrazione salariale per gli operai agricoli (Cisoa): anche nel 2021 sarà possibile richiederla per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19, per una durata massima di novanta giorni, nel periodo tra l'1 gennaio 2021 e il 30 giugno 2021. I periodi

CASSA COVID 2021

 Durata massima	 Lavoratori interessati	 Periodo di riferimento	 Altre caratteristiche
12 settimane	Benefici riconosciuti anche in favore dei lavoratori assunti dopo il 25/3/2020 e in ogni caso in forza alla data dell' 1/1/2021	CIGO 1/1/2021 – 31/3/2021 FIS/ CIGD 1/1/2021 – 30/6/2021	<ul style="list-style-type: none"> • Non previsto contributo addizionale • Mantiene le altre regole introdotte dal decreto agosto

d'integrazione precedentemente richiesti e autorizzati ai sensi del decreto Agosto, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 31 dicembre 2020 sono imputati ai novanta giorni stabiliti dalla nuova previsione. I periodi d'integrazione autorizzati ai sensi del decreto Agosto e della legge di bilancio sono computati ai fini del raggiungimento del requisito delle 181 giornate di effettivo lavoro utile al conseguimento del diritto alla disoccupazione agricola (art. 8, legge 457/1972).

■ **Cassa Integrazione Guadagni Straordinaria.** Per la Cigs si registrano tre principali misure.

① Viene estesa anche agli anni 2021 e 2022 la possibilità di accedere alla cassa speciale per imprese che cessano l'attività. Lo strumento è stato ideato per consentire l'accesso alla Cigs, con la cau-

INCENTIVI ED ESONERI



Esonero per mancato utilizzo delle nuove 12 settimane di Cassa Covid

- Esonero dal versamento dei contributi previdenziali art. 3 decreto agosto
- Periodo massimo di otto settimane
- Fruibili entro il 31 marzo 2021
- Limiti delle ore d'integrazione salariale già fruite nei mesi di maggio e giugno 2020



Incentivo assunzione donne

- Assunzioni di donne nel biennio 2021-2022
- Esonero contributivo 100 per cento, per un periodo massimo di trentasei mesi, nel limite di 6.000 euro annui
- Realizzazione incremento occupazionale netto

sale di crisi aziendale, alle imprese che hanno cessato o cessano l'attività produttiva e ove sussistano concrete prospettive di cessione dell'attività con conseguente riassorbimento occupazionale, oppure laddove sia possibile realizzare interventi di reindustrializzazione del sito produttivo, nonché, in alternativa, attraverso specifici percorsi di politica attiva del lavoro posti in essere dalla Regione interessata.

② sarà possibile anche nel 2021 e 2022 far ricorso alla Cigs per le imprese con rilevanza economica strategica, anche a livello regionale, che presentino rilevanti problematiche occupazionali con esuberanti significativi nel contesto territoriale. Questa misura offre la possibilità di un ulteriore periodo d'integrazione salariale, in deroga ai limiti di durata del quinquennio mobile, per 12 mesi,

laddove si scelga il percorso di riorganizzazione aziendale o contratto di solidarietà, oppure di 6 mesi, in caso di crisi aziendale. Il tutto passa per un accordo stipulato in sede governativa presso il ministero del Lavoro, con la partecipazione della Regione (o delle Regioni interessate, per imprese con unità produttive coinvolte ubicate in due o più Regioni). L'impresa deve presentare piani di gestione volti alla salvaguardia occupazionale, con azioni di politiche attive concordati con la Regione o le Regioni interessate. La misura è di particolare interesse perché, laddove vengano meno gli strumenti eccezionali introdotti per far fronte all'emergenza epidemiologica legata al virus Covid-19, potrebbe tornare rilevante l'individuazione di strumenti che possano superare le limitazioni di durata legate al quinquennio mobile.

La legge di bilancio prevede che, per dare attuazione ai piani di nuova industrializzazione, di recupero o di tenuta occupazionale relativi a crisi aziendali incardinati presso le unità di crisi del ministero dello Sviluppo economico o delle Regioni, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano possono concedere ulteriori periodi di trattamento di integrazione salariale in deroga, nel limite della durata massima di dodici mesi, anche non continuativi.

③ Ultima novità riguarda il contratto di espansione: con questo strumento è possibile avviare un percorso di riorganizzazione ove si preveda, in tutto o in parte, una strutturale modifica dei processi aziendali finalizzata al progresso e allo sviluppo tecnologico dell'attività e

all'esigenza di modificare le competenze professionali per il personale in organico, mediante un loro più razionale impiego e con l'assunzione a tempo indeterminato di nuove professionalità. La norma era stata introdotta nel 2019, in via sperimentale e con scadenza 2020. La legge di bilancio ne proroga l'efficacia anche al 2021 e consente l'accesso anche a imprese con organico superiore alle 500 unità, calcolate come valore complessivo nelle ipotesi in cui vi sia un'aggregazione d'impresе accomunate da un'unica finalità produttiva o di servizi. Il legislatore permette l'accesso anche a imprese con organico superiore a 250 che possono essere destinatarie di un accompagnamento a pensione. Il tutto passa per un accordo da raggiungere in sede governativa in cui si deve prevedere: il numero dei lavoratori da assumere e l'indicazione dei relativi profili professionali compatibili con i piani di reindustrializzazione o riorganizzazione; la programmazione temporale delle assunzioni; l'indicazione della durata a tempo indeterminato dei contratti di lavoro, compreso il contratto di apprendistato professionalizzante; la riduzione complessiva media dell'orario di lavoro e il numero dei lavoratori; il numero dei lavoratori che possono accedere a percorsi di prepensionamento che si trovino a non più di 60 mesi dal conseguimento del diritto nell'ambito e che potranno uscire dall'azienda nell'ambito di accordi di non opposizione al licenziamento. L'intervento straordinario d'integrazione salariale può essere richiesto per un periodo non superiore a 18 mesi, an-

INCENTIVO ASSUNZIONE GIOVANI



Destinatari

- Datori che effettuano assunzioni a tempo indeterminato o trasformazioni nel biennio 2021-2022
- Lavoratori con età anagrafica non superiore al 36esimo anno di età



Misura

- Esonero contributivo 100 per cento, per un periodo massimo di trentasei mesi, nel limite di 6.000 € annui
- 48 mesi unità produttive ubicate in: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna



Altre previsioni

Nei sei mesi precedenti l'assunzione assenza licenziamenti (collettivi o individuali) lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva e non se ne deve disporre nei 9 mesi successivi all'assunzione

che non continuativi, in deroga alle limitazioni del quinquennio mobile. Non è prevista la contribuzione addizionale normalmente prevista per la Cigs e la disciplina del termine di decadenza per il conguaglio delle prestazioni (circ. Inps 143/2020).

La legge di bilancio introduce anche un nuovo percorso di accompagnamento a pensione, che si affianca a quello ordinario. Rimangono i 60 mesi già previsti dalla previgente normativa, ma si prevede che:

- il datore di lavoro riconosca per tutto il periodo e fino al raggiungimento della prima decorrenza utile del trattamento pensionistico un'indennità mensile, commisurata al trattamento pensionistico lordo maturato dal lavoratore al momento della cessazione del rapporto di lavoro, come determi-

nato dall'Inps;

- se la prima decorrenza utile della pensione è quella prevista per la pensione anticipata, il datore versa anche i contributi previdenziali utili al conseguimento del diritto;
- per l'intero periodo di spettanza teorica della Naspi il versamento a carico del datore di lavoro per l'indennità mensile è ridotto di un importo equivalente alla somma di tale prestazione e anche il versamento a suo carico dei contributi previdenziali utili al conseguimento del diritto alla pensione anticipata, che è decurtato di un importo equivalente alla somma della contribuzione figurativa prevista per la Naspi. Per le imprese o gruppi di imprese con un organico superiore a mille unità lavorative che attuino piani di riorganizzazione o di ristrutturazione di particolare rilevanza strategica in linea con i programmi europei, e che si impegnino a effettuare almeno una assunzione per ogni tre lavoratori che hanno prestato il consenso ai percorsi di prepensionamento, la riduzione dei versamenti a carico del datore opera per ulteriori dodici mesi, per un importo calcolato sulla base dell'ultima mensilità di spettanza teorica della prestazione Naspi. Il datore è obbligato a versare mensilmente all'Inps la provvista per la prestazione e la contribuzione figurativa;
- in assenza del versamento mensile l'Inps è tenuto a non erogare le prestazioni.

La legge di bilancio non proroga in via esplicita la misura che consente il passaggio dalla Cigs alla Cassa Covid. L'Inps,

però, nelle passate circolari ha chiarito che, laddove il legislatore richiama gli articoli da 19 a 22-quinquies del decreto legge 18/2020, intende richiamare anche le previsioni contenute nell'articolo 20, che consentono il passaggio al trattamento speciale per le aziende che si trovano già in cassa integrazione straordinaria. Quindi anche per il 2021, poiché la legge di bilancio si esprime nello stesso modo esaminato dall'Istituto per le passate previsioni, può ritenersi che sia possibile sospendere i trattamenti Cigs in corso, sino all'esaurimento delle nuove 12 settimane di Cassa Covid.

Infine, tra le prime novità del 2021, si registra un decreto del Lavoro (Dm 15/1/2021) relativo alla Cigs con causale crisi, sia per il 2020 che per il 2021 e sino alla cessazione dello stato di emergenza. Più in particolare, il ministero si occupa della Cigs avviata per evento improvviso e imprevisto «legata della pandemia da Covid-19» e stabilisce che per questa tipologia d'integrazione salariale: non è necessario presentare un piano di risanamento, normalmente previsto, ma è necessario attuare le misure seppur parziali di salvaguardia occupazionale; il limite dell'80% delle ore lavorabili per cui possono essere autorizzate le sospensioni del lavoro non è applicabile sempre, ma solo per i periodi in cui non è possibile dimostrare che sono vigenti provvedimenti emergenziali di limitazione all'attività produttiva.

I licenziamenti

Sino al 31 marzo 2021 rimangono in vigore le misure restrittive dei licenzia-

menti. Quindi, continuano a rimanere sospese le procedure di licenziamento collettivo avviate successivamente al 23 febbraio 2020 e i licenziamenti per giustificato motivo oggettivo. Rimane confermato che il divieto di licenziamento non interessa:

- ipotesi dei cambi appalto con salvaguardia occupazionale;
- licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa, conseguenti alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività;
- nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono all'accordo. In questo caso l'Inps con il messaggio n. 4464/2020 ha chiarito che tali risorse avranno titolo per percepire la Naspi, ma dovranno dimostrare di aver aderito all'accordo sindacale.
- i licenziamenti intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa, ovvero ne sia disposta la cessazione.

Agevolazioni contributive

Diverse agevolazioni operano sul versante dei contributi.

- **Esonero per mancato utilizzo delle nuove 12 settimane di Cassa Covid.** Come nei precedenti regimi di Cassa Covid i datori di lavoro privati - esclusi quelli del settore agri-

NOVITÀ IN MATERIA DI CIGS



Proroghe

2021 e 2022 possibile cassa speciale per imprese che cessano l'attività

2021 e 2022 possibile far ricorso alla CIGS per le imprese con rilevanza economica strategica



Novità contratto di espansione

- Misura estesa anche al 2021
- Possibilità di accesso anche alle imprese con almeno 500 unità lavorative, nonché quelle con almeno 250 unità lavorative al fine di consentirne l'esodo
- Le unità lavorative si calcolano come valore complessivo nelle ipotesi in cui vi sia un'aggregazione d'impresе accomunate da un'unica finalità produttiva o di servizi

colo - che non richiedono il nuovo periodo introdotto dalla legge di bilancio possono accedere all'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico ai sensi dall'articolo 3 del Dl 104/2020, per un ulteriore periodo massimo di otto settimane, fruibili entro il 31 marzo 2021, nei limiti delle ore d'integrazione salariale già fruite nei mesi di maggio e giugno 2020, con le regole di computo del beneficio già illustrate dall'Inps (circ. 105/2020, mess. 4254/2020). Le misure agevolative sono di matrice comunitaria e pertanto, per la piena operatività, si dovrà attendere l'autorizzazione. Come per il passato esonero, la somma complessiva degli aiuti non deve superare la

soglia degli 800mila euro (per impresa e all'ordito di qualsiasi imposta o altro onere) e nel valore soglia rientrano anche tutte le altre misure di cui si è usufruito nel 2020 finanziate con le previsioni della sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea del «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19» adottato in data 19 marzo 2020 (C/2020/1863) e successive modificazioni (cosiddetto Temporary Framework).

Allo stesso tempo, i datori che avevano chiesto l'esonero introdotto dal Decreto Ristori possono rinunciare alla frazione di esonero non ancora goduto per accedere alla Cassa Covid della legge di bilancio.

■ **Occupazione giovanile e femminile.** La legge di bilancio potenzia e amplia la portata di alcune misure agevolative già presenti, quali l'incentivo per l'assunzione dei giovani già previsto dalla legge di bilancio 2018 e le misure per il potenziamento dell'occupazione femminile. Vediamo gli aspetti salienti delle novità, segnalando però che, per entrambe le agevolazioni, la tecnica legislativa non è quella di eliminare le vecchie previsioni, ma di introdurre meccanismi per renderle più convenienti nel biennio 2021-2022. Le nuove misure sono riconosciute, sostanzialmente, ai sensi della sezione 3.1 del Quadro temporaneo degli aiuti Stato legati all'emergenza del Covid-19. Sono sottoposte, quindi, al limite degli 800mila euro.

Pertanto può ritenersi che:

- la limitazione è applicabile solo ai maggior importi riconosciuti in ragione della legge di bilancio 2021 e non per le somme già previste nel precedente assetto normativo;
 - in caso di inapplicabilità delle nuove previsioni, ritornano in campo i precedenti incentivi, con le specifiche regole, gli specifici requisiti e le relative limitazioni.
- **Assunzione giovani.** Si prevede una speciale agevolazione per le assunzioni a tempo indeterminato o le trasformazioni dei contratti a termine in contratti a tempo indeterminato, effettuate nel biennio 2021-2022 per promuovere l'occupazione giovanile stabile. Si introduce un esonero contributivo al 100%, per un massimo di trentasei mesi e importo massimo pari a 6mila euro annui. Il requisito previsto per i lavoratori è l'età anagrafica non superiore al 36esimo anno. L'esonero contributivo sale da 36 a 48 mesi per i privati che effettuano assunzioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle Regioni Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna. Per fruire del nuovo esonero, però, nei sei mesi precedenti l'assunzione i datori non devono aver proceduto a licenziamenti (collettivi o individuali) nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva e non ne devono disporre nei nove mesi successivi all'assunzione. L'incentivo è finanziato con fondi comunitari e risente delle relative restrizioni.
- **Assunzione donne.** Per le assunzio-

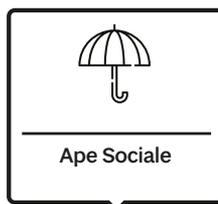
ni di lavoratrici effettuate nel biennio 2021-2022 si prevede un esonero contributivo del 100% con importo massimo pari a 6 mila euro annui. Altra condizione per fruire dell'esonero è che le assunzioni determinino un incremento occupazionale netto calcolato sulla base della differenza tra il numero dei lavoratori occupati rilevato in ciascun mese e il numero dei lavoratori mediamente occupati nei dodici mesi precedenti. Per i dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale, il calcolo è ponderato in base al rapporto tra il numero delle ore pattuite e il numero delle ore che costituiscono l'orario normale di lavoro dei lavoratori a tempo pieno. L'incremento della base occupazionale è considerato scorrendo la riduzione del numero degli occupati verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. Anche questo incentivo è finanziato con fondi comunitari e risente delle relative restrizioni.

■ **Occupazione in aree svantaggiate.** Confermato e rimodulato l'esonero contributivo introdotto dal decreto Agosto per aree caratterizzate da grave situazione di disagio socio-economico. L'agevolazione nasce per essere riconosciuta, dal 1° ottobre 2020 al 31 dicembre 2020, in riferimento ai rapporti di lavoro subordinato, con esclusione del settore agricolo e dei contratti di lavoro domestico, laddove «la sede di lavoro sia situata in Regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compre-

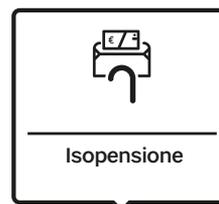
INTERVENTI IN MATERIA PREVIDENZIALE



Estendere regime sperimentale alle lavoratrici che maturano i requisiti anagrafici (58 anni per le lavoratrici dipendenti e a 59 anni per le lavoratrici autonome) e contributivi (pari o superiore a trentacinque anni) entro il 31 dicembre 2020



Proroga dell'anticipo pensionistico fino al 31 dicembre 2021, per i soggetti che hanno compiuto almeno 63 anni di età



Sino al 2023 sarà possibile per le imprese ed i lavoratori avviare i percorsi di esodo incentivato per l'accesso al pensionamento da Isospensione

so tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale». L'Inps, con la circolare 122/2020, aveva chiarito che l'agevolazione spetta se la prestazione lavorativa si svolge in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna o Sicilia. L'istituto ha precisato che per sede di lavoro s'intende l'unità operativa presso cui sono denunciati in Uniemens i lavoratori. La legge di bilancio si rende strutturale lo strumento, con l'applicazione fino al 31 dicembre 2029, come segue: a) al 30% dei complessivi contributi previdenziali da versare fino al 31 dicembre 2025; b) al 20% dei complessivi contributi previdenziali da versare per il 2026 e il 2027; c) al 10% dei complessivi contributi previdenziali da versare

per il 2028 e il 2029.

Dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021 l'agevolazione è fruibile nel rispetto delle condizioni previste dalla comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 final, del 19 marzo 2020, recante «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19». Dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2029 l'agevolazione è subordinata all'adozione della decisione di autorizzazione della Commissione europea in materia di aiuti di Stato.

■ **Settore sportivo dilettantistico.**

La legge di bilancio istituisce un fondo che sarà operativo nel 2021 e nel 2022 per finanziare l'esonero, anche parziale, dal versamento dei contributi previdenziali a carico delle federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive dilettantistiche, con esclusione dei premi e dei contributi dovuti all'Inail. L'esonero opererà per i rapporti di lavoro sportivo instaurati con atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara e sarà cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

La previdenza

Segnaliamo le innovazioni relative al regime di Opzione Donna, all'anticipo pensionistico e all'ipensione:

- per **Opzione Donna** si estende il regime sperimentale alle lavoratrici che maturano i requisiti anagrafici (58 anni per le dipendenti e 59 anni per le autonome) e contributivi (pari o superiore a 35 anni) entro il 31 dicembre 2020, superando il limite prima stabilito a fine 2019;
- per l'**Ape Sociale** la legge di bilancio prevede la proroga dell'anticipo pensionistico, introdotto in via sperimentale fino al 31 dicembre 2021, per i soggetti che hanno compiuto almeno 63 anni di età. Si dispone, inoltre, un ampliamento dei soggetti ammessi, includendo coloro che non hanno beneficiato della prestazione di disoccupazione per carenza del requisito assicurativo e contributivo;
- per l'**isopensione** si estende sino al 2023 la possibilità per imprese e lavoratori di avviare i percorsi di esodo incentivato per l'accesso al pensionamento da isopensione.

Altre misure

Ricordiamo infine, ulteriori modifiche per tutele o incentivi.

- **Contratti a termine.** È estesa al 31 marzo 2021 la possibilità di prorogare o rinnovare contratti a termine (ai sensi dell'articolo 93 Dl 34/2020), per una sola volta oltre i 12 mesi di acausalità, senza inserimento di causali o il rispetto della disciplina di proroghe e rinnovi e nel limite massimo di 24 mesi complessivi di rapporto. Se si è già utilizzata la facoltà di proroga o il rinnovo previsto dall'articolo 93, si ritiene non sia possibile un'ulteriore proroga in deroga, poi-

ché la norma si limita a estendere l'arco temporale di azione del regime speciale previsto del decreto Agosto, senza intervenire su altri aspetti.

■ **Smart working.** La legge di bilancio non interviene sullo smart working, ma il decreto legge milleproroghe ha disposto negli ultimi giorni del 2020 la proroga dello smart working semplificato (art. 90, c. 3 e 4, Dl 34/2020) fino alla cessazione dello stato di emergenza epidemiologica e comunque sino al 31 marzo 2021. La norma è in corso di conversione in legge quindi potrebbe subire modifiche. Nella sua attuale formulazione, inoltre, non interviene sul diritto allo smart working per genitori di figli minori di anni 14 (legato alla cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19) e di minori disabili in condizione di gravità (fissato per legge a oggi al 30 giugno 2021).

■ **Congedo di paternità.** Prorogata anche per il 2021 l'applicazione delle disposizioni sul congedo obbligatorio per il padre lavoratore dipendente, da fruire entro i cinque mesi dalla nascita del figlio, e i giorni di congedo astensione passano da 7 a 10.

■ **Lavoratori fragili.** La legge di bilancio estende dal 1° gennaio 2021 al 28 febbraio 2021 l'applicazione delle disposizioni che equiparano il periodo di assenza dal servizio al ricovero ospedaliero, per i lavoratori dipendenti pubblici e privati in possesso di certificazione rilasciata dai competenti organi medico-legali, attestante una condizione di rischio derivante da immunodepressione o da esiti da patologie oncologiche o dallo svolgimento di relative terapie

ALTRE NOVITÀ E DIVIETO LICENZIAMENTI



Rapporti a termine

- Sino al 31/3/2021 possibile di prorogare o rinnovare contratti a termine per una sola volta oltre i 12 mesi di acausalità, senza inserimento di causali o il rispetto della disciplina di proroghe e rinnovi e nel limite massimo di 24 mesi complessivi di rapporto
- Se si è già utilizzata la proroga/rinnovo acausale del decreto agosto la possibilità viene meno



Licenziamenti

- Prorogate sino al 31/3/2021 le misure limitative dei licenziamenti che rimangono, per il resto, invariate



Congedo di paternità

- Prorogata al 2021 congedo obbligatorio per il padre lavoratore dipendente
- I giorni di congedo astensione passano da 7 a 10

salvavita, inclusi i lavoratori in possesso del riconoscimento di disabilità con connotazione di gravità. I lavoratori fragili, poi, continueranno a svolgere di norma la prestazione lavorativa in modalità agile, anche attraverso l'adibizione a diversa mansione ricompresa nella medesima categoria o area di inquadramento, come definite dai contratti collettivi vigenti, o lo svolgimento di specifiche attività di formazione professionale anche da remoto.

■ **Resto al Sud.** Questo strumento sostiene la nascita e lo sviluppo di nuove attività imprenditoriali o libero professionali nelle regioni del Mezzogiorno e nelle aree del Centro Italia colpite dai terremoti del 2016 e 2017. La legge di bilancio innalza l'età dei soggetti destinatari della misura dai 45 ai 55 anni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Michela
Magnani

Spinta al welfare e alla produttività

*Confermati
I premi di risultato
e il welfare aziendale
In dichiarazione
nuove detrazioni
e misure più favorevoli
per i lavoratori
«impatriati»,
dopo il riordino
del decreto Crescita*

Anche per l'anno 2021 operano diverse disposizioni che puntano a sostenere la produttività e le pratiche innovative di welfare aziendale. Le esaminiamo in dettaglio, estendendo poi l'analisi alle agevolazioni fiscali per gli "impatriati" e alle novità del modello 730/2021.

Premi di risultato

La disciplina sulle retribuzioni premiali e sul welfare aziendale introdotta dalla legge di stabilità del 2016 prevede, in via strutturale, l'applicazione di un regime fiscale di favore sulle somme corrisposte ai lavoratori dipendenti a titolo di premi di risultato di ammontare variabile collegati ad in-

crementi di obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione previsti dalla contrattazione collettiva di secondo livello (aziendale o territoriale), ovvero sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

L'agevolazione fiscale consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali regionali e locali nella misura del 10% («detassazione») fino a un importo di premio in denaro pari a 3mila euro ed è ora riservata ai lavoratori con un reddito di lavoro dipendente, nell'anno precedente a quello di percezione, non superiore a 80mila euro. Inoltre, qualora previsto nell'accordo sottoscritto con le rappresentanze sindacali, i dipendenti possono convertire i premi di risultato assoggettabili a tassazione sostitutiva in beni e servizi (c.d. piani di welfare aziendale) che, ai sensi dell'articolo 51, commi 2 e 3 ultimo periodo del Tuir, non concorrono o concorrono solo parzialmente alla formazione del reddito di lavoro dipendente imponibile, sia ai fini fiscali che contributivi.

I presupposti. Vediamo quali sono i presupposti per la detassazione e per la conversione del premio in tutto o in parte in welfare.

Prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, godevano di una tassazione agevolata le retribuzioni variabili che premiavano l'organizzazione del lavoro e la flessibilità della produzione. Dal 2016, invece non è più sufficiente l'incertezza dell'erogazione della retribuzione incentivante, ma è anche necessario che i valori dei parametri di «produttività redditività, qua-

PREMI DI RISULTATO E WELFARE AZIENDALE 1/2

 <p>Detassazione Conversione</p>	 <p>Presupposti 1</p>	 <p>Presupposti 2</p>	 <p>Attestazione dell'azienda</p>
<p>Fino a 3.000 euro di premio tassati al 10% o convertibili in beni e servizi di welfare detassati a soggetti con un reddito fino a 80.000 euro</p>	<p>Accordo con i sindacati e incremento dei parametri di «produttività» al termine del periodo di maturazione del premio rispetto al loro valore in un periodo precedente</p>	<p>Sottoscrizione dell'accordo con ragionevole anticipo in un momento in cui è incerto il raggiungimento dell'incremento dei parametri</p>	<p>L'azienda può attestare che al momento della sottoscrizione era incerto il raggiungimento dell'obiettivo incrementale relativamente ai parametri scelti</p>

lità, efficienza ed innovazione» previsti nell'accordo sottoscritto con i sindacati raggiungano un obiettivo (valore) incrementale rispetto a un periodo precedente preso a confronto.

Quindi, perché si possa applicare la tassazione agevolata sul premio di risultato erogato ovvero, perché i dipendenti possano convertirlo in tutto o in parte in beni e servizi di welfare non soggetti a imposte e a contributi, occorre che:

- l'accordo sottoscritto con le rappresentanze sindacali individui un periodo di confronto (arco temporale) rispetto al quale riscontrare l'incremento del parametro prescelto;
- alla fine del periodo di maturazione del premio si possa misurare un incremento dell'indicatore prescelto;
- l'accordo di secondo livello sia stato

PREMI DI RISULTATO E WELFARE AZIENDALE 2/2

 <p>Welfare aziendale</p>	 <p>Welfare di produttività</p>	 <p>Welfare ordinario</p>
<p>Iniziativa da contratto o unilaterale finalizzate a migliorare il benessere dei lavoratori e dei loro familiari con modalità alternative e aggiuntive al denaro consistenti nel rimborso di spese e nell'offerta di servizi</p>	<p>I dipendenti con il diritto di ricevere il premio di risultato detassato possono scegliere, entro i 3.000 €, se convertirlo in beni e servizi non tassati e decontribuiti ex art. 51, commi 2 e 3 del Tuir (scelta tra denaro e welfare)</p>	<p>Si aggiunge alla retribuzione in denaro e può essere percepito solo in beni e servizi di welfare. I dipendenti non possono scegliere di convertire in denaro il premio</p>

chiariti con la risposta 550 del 17 novembre 2020, nella quale l'Agenzia ha ritenuto legittimi ai fini del riconoscimento della detassazione anche accordi sottoscritti in un momento temporale molto prossimo al termine del periodo di riferimento purché l'azienda riesca a dimostrare e attestare che, alla data della sottoscrizione, era ancora assolutamente incerto il raggiungimento dell'obiettivo incrementale prescelto dalle parti. La responsabilità della tassazione agevolata è lasciata alle valutazioni dell'azienda e, pertanto, è bene che quest'ultima predisponga un apposito dossier con i criteri di analisi, di valutazione e previsionali utilizzati.

sottoscritto con ragionevole anticipo e comunque in un momento in cui era incerto il raggiungimento dell'incrementalità rispetto al periodo preso a confronto.

I tempi. È importante il momento della sottoscrizione dell'accordo ai fini del riconoscimento della detassazione. Tra i presupposti per la tassazione agevolata (ovvero per la conversione in beni e servizi di welfare) occorre anche, come visto, che i parametri i cui valori devono essere incrementati alla fine del periodo preso a base per la maturazione del premio non siano "postumi" rispetto al periodo stesso e, quindi, che in quel momento il loro valore sia incerto utilizzando gli ordinari indicatori e strumenti di analisi aziendali.

Questi principi sono stati meglio

Il welfare aziendale

Esaminiamo le differenze tra il welfare di produttività e il welfare ordinario.

L'articolo 51, comma 1, del Tuir stabilisce che costituiscono reddito di lavoro dipendente «tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro» e, pertanto, costituisce reddito tassabile tutto ciò che è erogato in denaro o in natura nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente. Al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 del medesimo articolo sono, tuttavia, previste specifiche deroghe alla tassazione relativamente a opere, servizi, prestazioni e rimborsi di spese che non concorrono ovvero concorrono solo in parte a formare la base imponibile dei

dipendenti che li usufruiscono.

Questa normativa è alla base dei cosiddetti piani di welfare aziendale o di *flexible benefit* che, spesso con finalità premiali, mettono a disposizione della generalità o categorie di dipendenti, per importi prestabiliti e talvolta diversificati tra le diverse categorie di dipendenti, un paniere di “utilità” tra i quali i dipendenti possono scegliere quelli più rispondenti alle proprie esigenze.

L’articolo 51, comma 2, del Tuir prevede che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, ad esempio le cosiddette prestazioni e servizi di utilità sociale (lettera f) e, quindi, vengono inseriti nei piani welfare: abbonamenti al cinema o a palestre, corsi di formazione, di musica, cucina, cucito; i rimborsi delle spese scolastiche di ogni ordine e grado comprese le spese per i libri, la mensa e lo scuola bus (lettera f-bis); il rimborso delle spese per l’abbonamento al trasporto pubblico (lettera d-bis). In aggiunta, spesso i piani mettono a disposizione dei dipendenti anche voucher per un valore massimo di euro 258,43 (516,46 per il 2020) ex comma 3, ultimo periodo, dell’articolo 51 Tuir, che permette l’acquisto di beni su piattaforme o strutture convenzionate. In merito alla franchigia di 258,43 euro si ricorda che in essa va ricompreso il valore di tutti i fringe benefit erogati nel periodo d’imposta. Quindi, in linea di principio, non potrà godere di questa tipologia di welfare il dipendente a cui è stata riconosciuta l’auto in uso promiscuo.

Da quanto sopra consegue che nel-

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI IMPATRIATI



l’ipotesi in cui il datore di lavoro decida di corrispondere alla generalità o categorie di dipendenti un premio in beni e servizi compresi tra quelli prima elencati lo stesso, non essendo soggetto a imposte e contributi diversamente dall’ipotesi in cui sia erogato in denaro, potrà essere goduto dai dipendenti per l’intero valore.

Per far sì che tali erogazioni in natura (che possono definirsi di “welfare ordinario”) non si traducano in un aggiramento degli ordinari criteri di determinazione del reddito di lavoro dipendente e, quindi, venga violato il principio di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione, l’agenzia delle Entrate ha sempre negato che i dipendenti possano scegliere se percepirla in denaro (quindi scontando imposte e contributi) ov-

vero in beni e servizi non tassati e non soggetti a contributi.

In deroga a questi principi, l'articolo 1, comma 184 della legge n. 208/2015 (legge di stabilità del 2016) ha invece innovativamente introdotto il «welfare di produttività», riconoscendo ai dipendenti con le caratteristiche reddituali prima indicate la possibilità, se previsto nei contratti aziendali o territoriali, di scegliere se ricevere il premio di risultato, nei limiti dell'importo di 3mila euro in denaro assoggettandolo quindi a contributi e alla tassazione sostitutiva del 10%, ovvero in beni e servizi non tassati e decontribuiti.

Diversamente, come visto, nell'ipotesi di piani welfare, anche con finalità premiali, che non conseguono da tali accordi, ma che vengono offerti ai dipendenti (spesso con redditi superiori a 80mila euro) per volere del datore di lavoro sulla base di regolamenti aziendali, i lavoratori non potranno decidere di convertire in denaro il premio messo a loro disposizione in servizi di welfare.

Lavoratori «impatriati»

Al fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, da alcuni anni sono state introdotte nel nostro ordinamento, analogamente a quanto previsto in molti Paesi stranieri, agevolazioni fiscali dirette ad attirare risorse umane in Italia. Come vedremo, però, le agevolazioni fiscali per gli impatriati devono spesso confrontarsi con interpretazioni restrittive.

Si pone l'attenzione sulla normativa

fiscale applicabile ai lavoratori «impatriati» contenuta nell'articolo 16 del decreto legislativo 147/2015: questa norma, dopo le modifiche introdotte dal Dl 34/2019 prevede, a decorrere dal 2020, l'applicazione delle imposte sul 30% del reddito di lavoro dipendente e assimilato, sul reddito di lavoro autonomo e di impresa prodotto in Italia da soggetti che vi trasferiscono la residenza ai sensi dell'articolo 2 del Tuir e che:

- non siano stati residenti in Italia nei due periodi di imposta precedenti al trasferimento della residenza fiscale e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- svolgano la loro attività prevalentemente nel territorio italiano e, quindi, per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di ciascun periodo di imposta.

L'agevolazione si applica a partire dall'anno di acquisizione della residenza in Italia e per i quattro successivi.

Inoltre, in base all'articolo 16, comma 3-bis introdotto dal Dl 34/2019 è previsto che l'agevolazione si prolunghi per ulteriori 5 anni (per un massimo complessivo quindi di 10 anni) nei confronti dei soggetti:

- con un figlio minorenni o, in alternativa, fiscalmente a carico, anche nel caso di affidi preadottivi (vale a dire il 'periodo di prova' prima della definitiva pronuncia di affidamento);
- che diventino proprietari al 100% - a titolo oneroso - di almeno un immobile di tipo residenziale nel territorio

dello Stato a partire dall'anno precedente al trasferimento in Italia ovvero durante il primo quinquennio. L'acquisto dell'immobile potrà essere effettuato oltre che dal soggetto titolare dell'agevolazione anche dal coniuge del richiedente, dal convivente o dai figli dell'impatriato sia in modo autonomo che in comproprietà con quest'ultimo.

Durante il periodo di estensione dell'agevolazione, il reddito imponibile passerà dal 30% al 50%.

Nella particolare ipotesi in cui il beneficiario dell'agevolazione abbia almeno tre figli minorenni o a carico (anche in periodo preadottivo), nel periodo dei 5 anni di estensione dell'agevolazione la tassazione è invece applicata sul 10% del reddito di lavoro dipendente, assimilato, autonomo o d'impresa prodotto in Italia.

Per l'estensione dell'agevolazione, il primo figlio o il terzo devono essere nati prima del trasferimento in Italia o durante il primo quinquennio di permanenza nel nostro Paese, mentre non rileva il fatto che, durante tale periodo, il figlio (o i figli) diventino maggiorenni o non siano più fiscalmente a carico.

Infine, è prevista la tassazione solo sul 10% del reddito prodotto in Italia già nei primi 5 anni nei confronti dei soggetti impatriati che trasferiscano la propria residenza in un comune delle regioni del Centro e del Sud Italia. Si precisa che, come chiarito dalla circolare 33/2020, ai fini dell'accesso al regime agevolato di maggior favore si fa riferimento al Comune di acquisizione della residenza (dimora abituale in

I NUOVI CHIARIMENTI PER GLI IMPATRIATI

 Estensione	 Agevolazione maggiorata	 Distacchi	 Datore estero	 Anticipazione agevolazione
<p>La nascita del figlio e/o l'acquisto della casa devono avvenire entro il primo quinquennio di permanenza in Italia o prima</p>	<p>Per tassazione sul 10% vale la prima residenza acquisita all'arrivo in Italia. Non rileva il lavoro svolto in una Regione diversa</p>	<p>L'agevolazione si applica solo se il rientro è collegato ad una nuova attività lavorativa con la sottoscrizione di un «nuovo» contratto</p>	<p>Ai fini dell'agevolazione rileva solo la residenza in Italia del produttore del reddito e non del datore di lavoro o del committente</p>	<p>In attesa del decreto sul Fondo controesodo si applicheranno le vecchie norme. Agli sportivi spetterà l'agevolazione dopo il dPCM</p>

senso civilistico) al momento dell'arrivo in Italia. Non risulta invece rilevante ai fini del mantenimento dell'agevolazione "maggiorata" il luogo (diverso da quello di residenza anagrafica) di svolgimento della prestazione lavorativa.

Rispetto alla versione della norma applicabile nei confronti dei soggetti entrati in Italia fino al 29 aprile 2019 che prevede l'applicazione dell'imposta sul 50% del reddito imponibile prodotto in Italia per un periodo di 5 anni, l'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 147/2015 ora applicabile ha allargato la platea dei beneficiari limitando i presupposti richiesti per usufruire dell'agevolazione alla non residenza in Italia per almeno i due periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia, allo svolgimento della prestazione la-

vorativa prevalentemente nel nostro paese ed, infine, alla permanenza in Italia per almeno due periodi di imposta. Ne consegue che, come confermato dalla circolare 33/2020, possono usufruire dell'agevolazione anche coloro che svolgono la loro attività lavorativa in Italia alle dipendenze di datori di lavoro esteri senza stabile organizzazione in Italia, purché mantengano la residenza fiscale in Italia ex art. 2 Tur per almeno 2 anni dal primo anno in cui si è usufruito dell'agevolazione.

Sono state inoltre risolte alcune delle criticità relative alla verifica della residenza fiscale all'estero dei cittadini italiani che non si sono mai cancellati dall'Apr per iscriversi all'Aire. Ora è infatti previsto che, nei confronti di tali soggetti, la verifica del biennio di residenza fiscale estera verrà effettuata tenendo conto anche di quanto previsto dalle convenzioni internazionali.

■ **Sportivi professionisti.** Nella “scomoda” posizione dei soggetti rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 ci sono anche gli sportivi professionisti. L'articolo 13 ter del Dl 124/2019 ha anticipato al 2019 l'applicazione delle norme più favorevoli introdotte dal decreto crescita sia nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019 sia nei confronti degli sportivi professionisti entrati nel nostro paese dalla stessa data.

Per quanto riguarda i primi, lo stesso articolo, a copertura della retroattività dell'agevolazione, prevede l'istituzione di un apposito fondo con dotazione di 3 milioni di euro (c.d. «Fondo Controesodo») mentre, con riferimento

all'agevolazione “speciale” degli sportivi professionisti, il combinato disposto dei nuovi commi 5-quater e 5 quinquies dell'articolo 16 del decreto legislativo 147/2015 prevedono la detassazione sul 50% del reddito (in luogo del 70% previsto per gli altri) nonché l'obbligo del pagamento di un onere aggiuntivo dello 0,5% della base imponibile destinato a finanziare i settori giovanili. È inoltre previsto che un apposito Dpcm dovrà stabilire le modalità di allocazione di tale contribuzione.

In merito a entrambe queste situazioni, la recente circolare 33/2020 ha affermato l'inapplicabilità delle nuove norme sostenendo per i primi soggetti che, solo l'emanando decreto potrà stabilire i criteri per la richiesta delle prestazioni più favorevoli e, pertanto, nell'attesa dello stesso gli impatriati potranno avvalersi dell'agevolazione nell'ordinaria misura del 50% per la durata di 5 anni. Diversamente, per gli sportivi professionisti, l'Agenzia sostiene che la mancata adozione del Dpcm impedisce «di fatto» agli stessi di usufruire del regime agevolativo previsto dall'articolo 16, comma 5 quater del decreto legislativo 147/2015. Questa tardiva e discutibile presa di posizione creerà non pochi problemi a tutte quelle società sportive (datori di lavoro) che, in questi due anni, hanno sottoscritto contratti, presumibilmente per importi “netti”, con sportivi stranieri e italiani arrivati/rientrati in Italia.

■ **Prolungamento dell'agevolazione.** La durata dell'agevolazione per gli impatriati prima del 2020 può essere pro-

lungata a pagamento. L'articolo 1, comma 50 della legge di Bilancio 2021 permette, infine, ai soggetti rientrati in Italia fino al 29 aprile 2019 di prolungare di altri 5 anni il diritto ad usufruire della tassazione agevolata pagando un importo pari al 10% dei redditi già oggetto dell'agevolazione nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione. L'importo da pagare è solo del 5% del reddito in presenza di almeno tre figli minorenni al momento dell'opzione e di acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia.

Un provvedimento dell'Agenzia delle entrate che verrà emanato entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge 178/2020 chiarirà le modalità di esercizio dell'opzione e, si auspica, se la quota da versare debba essere calcolata sul 100% del reddito ovvero solo sulla parte agevolata (50%).

Le novità del 730/2021

Il 730/2021 recepisce gli interventi introdotti dalla legge di bilancio 2020 e delle norme agevolative emanate nel corso dello stesso anno anche a seguito della pandemia. Inoltre, il modello dichiarativo sarà l'occasione per verifi-

MAGGIORE EQUITÀ FISCALE SULLE DETRAZIONI



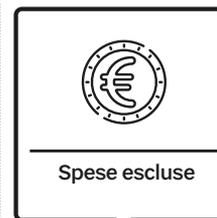
Riproporzionamento
in base al reddito

REDDITO (€)	QUOTA DI DETRAIBILITÀ SPETTANTE (%)
Fino a 120mila	100
Oltre 120mila e fino a 240mila	100 x (240mila - reddito complessivo) / 120 mila
Oltre 240mila	0



Nozione di reddito

Al netto del reddito dell'abitazione principale, al lordo del reddito in regime forfettario per gli autonomi e dei redditi dei fabbricati in «cedolare secca»



Spese escluse

Le spese sanitarie (art. 15, comma 1, lettera c) Gli interessi passivi (art. 15, comma 1, lettere a) e b) e comma 1-ter

care se, sulla base dei redditi complessivi percepiti dal contribuente, il trattamento integrativo del reddito e/o l'ulteriore detrazione introdotti dal mese di luglio 2020 sono stati correttamente riconosciuti da parte dei datori di lavoro.

■ **Detrazioni ed equità fiscale.** Il nuovo comma 3-bis dell'articolo 15 del Tuir stabilisce che, a decorrere dal periodo d'imposta 2020, la detrazione per gli oneri indicati nel medesimo articolo 15 del Tuir spetta:

- per l'intero importo, qualora il reddito complessivo non ecceda 120mila euro;
- oltre i 120 mila euro, spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240mila, diminuito del reddito complessivo, e 120mila (la formula è: $100 \times (240\text{mila} - \text{reddito complessivo}) / 120\text{mila}$);

- non spetta oltre i 240mila euro

Il reddito complessivo da considerare ai fini del computo della detrazione spettante è costituito da tutti i redditi che concorrono a formarlo (ex articolo 8 del Tuir) al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze nonché - si ritiene - al lordo del reddito assoggettato al regime forfettario per gli autonomi (ex articolo 1, comma 75 della legge 190/2014) e di quello dei redditi dei fabbricati assoggettati alla cedolare secca sulle locazioni. Dovrà inoltre essere chiarito se, ai fini del computo del reddito complessivo da considerare ai fini del calcolo della riduzione della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 15 del Tuir, i redditi percepiti da soggetti che usufruiscono di regimi di tassazione speciali vale a dire i "ricercatori" ovvero i c.d. "impatriati" debbano essere considerati per intero oppure solo per la quota che viene assoggettata a tassazione in Italia.

Ai sensi dell'articolo 15, comma 3-*quater*, la rimodulazione delle detrazioni spettanti in funzione del reddito complessivo del contribuente non si applica alle spese:

- per interessi passivi su prestiti o mutui agrari, su mutui garantiti da ipoteca contratti per l'acquisto dell'abitazione principale, su mutui ipotecari contratti per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale (art. 15, c. 1, lett. a) e b) e c. 1-*ter* del Tuir);
- alle spese sanitarie (art. 15, c. 1, lett. c).

In merito alla nuova norma è possibile che, in tutti i casi in cui la spesa ri-

conosciuta come detraibile dall'articolo 15 del Tuir sia sostenuta a favore di un figlio o di un familiare a carico e uno dei due genitori abbia un reddito complessivo superiore a 120mila euro, i contribuenti adottino una "pianificazione fiscale familiare". In proposito, si ricorda infatti che, nell'ipotesi in cui un onere sia sostenuto per i familiari a carico, la detrazione spetta al contribuente al quale è intestato il documento che certifica la spesa (circolare 108 del 3 maggio 1996, risposta 2.4.6) ed inoltre, se la spesa riguarda i figli, la detrazione spetta al genitore che l'ha sostenuta a prescindere dalla circostanza che sia titolare o meno anche della detrazione per figli a carico e dalla modalità di ripartizione con l'altro genitore di tale ultima detrazione (circolare 11 del 16 febbraio 2007, risposta 2.1).

Occorre infine ricordare che, dal 2020, in base all'articolo 1, comma 679 della legge 160/2019 per poter beneficiare delle detrazioni previste dall'articolo 15 del Tuir e in altre disposizioni normative è necessario che l'onere/la spesa sia stata sostenuta con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili individuati dall'articolo 23 del Dlgs 24/1997 (carte di debito e di credito, comprese quelle prepagate, assegni bancari e circolari). Quindi, il responsabile del Caf al fine di poter riconoscere la detrazione dovrà effettuare anche tale verifica o accertarsi dell'esistenza dell'annotazione in fattura, effettuata da colui che ha ceduto il bene o effettuato la prestazione del servizio, che il pagamento è stato fatto con tali modalità.

Fanno eccezione alla nuova regola, le spese per l'acquisto di medicinali e dispositivi medici, nonché le prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio Sanitario Nazionale spese tra l'altro già "monitorate" dal Sistema Tessera Sanitaria.

Detrazioni e dichiarazioni

La legge di bilancio e le altre disposizioni emanate nel corso del 2020 anche a seguito dell'emergenza Covid hanno introdotto nuove detrazioni, anche in percentuale, che si aggiungono alle novità previste per il recupero del patrimonio edilizio. In proposito si ricorda:

- la detrazione pari al 30%, per un importo non superiore a 30mila euro per le erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nell'anno 2020, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali e delle associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19;
- la detrazione del 90% per premi relativi alle assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi stipulate contestualmente alla cessione ad un'impresa di assicurazione del credito d'imposta relativo agli interventi sisma bonus per cui si può fruire dell'aliquota di detrazione del 110 per cento;
- l'aumento a 500 euro dell'importo della detrazione Irpef del 19% per le

TRACCIABILITÀ DELLE SPESE



Obbligo di pagamento con strumenti tracciabili per tutte le spese detraibili

- Versamenti bancari, postali, pagamenti con carte di debito, di credito, prepagate, assegni bancari e circolari o «altri» sistemi
- Ogni pagamento che garantisca la tracciabilità e l'identificazione del suo autore ai fini dei controlli dell'Amministrazione Finanziaria



Spese escluse dall'obbligo di tracciabilità

- Medicinali e dispositivi medici
- Prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio Sanitario Nazionale

spese veterinarie (in precedenza l'importo massimo era 387,34 euro) per la parte eccedente i 129,11 euro;

- la quota del 20% riconosciuta come detrazione d'imposta del bonus vacanze nei limiti dell'importo massimo di 500 euro di bonus per nuclei familiari con tre persone o più;
- il credito d'imposta per un importo massimo di 750 euro per le spese sostenute dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020 per l'acquisto di monopattini elettrici, biciclette elettriche o muscolari, abbonamenti al trasporto pubblico, servizi di mobilità elettrica in condivisione o sostenibile a coloro che, contestualmente all'acquisto di un veicolo con emissioni di CO₂ comprese tra 0 e 110 g/km, rottamano una seconda autovettura.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Raffaele
Rizzardi

Innovazione Iva al via dal 1° luglio

*Anche dopo il rinvio
di un semestre
stabilito in seguito
alla pandemia,
il nuovo regime
per l'imposta
sul valore aggiunto
ha bisogno
di un'intensa attività
di adeguamento*

In questa relazione ci occupiamo del primo passo verso il regime Iva definitivo o del mercato interno, la cui introduzione era prevista dal 1° gennaio 2021. L'emergenza sanitaria ha indotto l'Unione europea a rinviare al 1° luglio successivo le nuove regole per le vendite a distanza e i marketplace, in quanto la concreta attuazione di queste importanti innovazioni richiede significative modifiche delle procedure, sia da parte delle numerose imprese interessate, sia delle amministrazioni finanziarie (si veda la *slide 1*).

Al riguardo i cinque mesi che mancano a questo rilevante appuntamento rischiano di non essere sufficienti. Dobbiamo ancora recepire le direttive europee che di-

sciplinano la materia:

- Direttiva Ue 2017/2455 – oggetto della legge di delegazione n. 117 del 2019, ma non ancora adottata in termini di decreto legislativo;
- Direttiva Ue 2019/1995 – per la quale è ancora in corso di approvazione la legge delega.

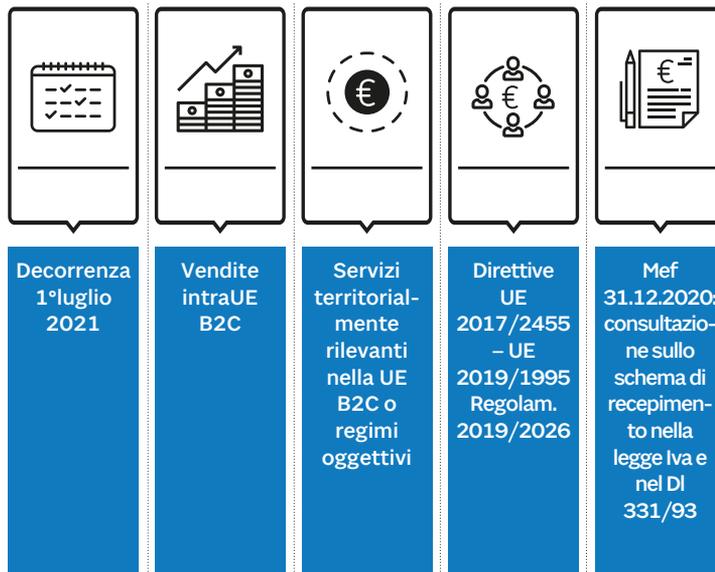
Anche la lettura delle norme europee vigenti presenta alcune criticità, in quanto il sito eur-lex pubblica quelli che noi chiameremmo «testi integrati» con il termine di «testi consolidati», ma li aggiorna solo al momento della loro applicabilità. Pertanto chi consulta oggi il testo consolidato della direttiva dell'imposta sul valore aggiunto (2006/112/CE) non trova inserite le novità, che saranno visibili solo dal 1° luglio prossimo, costringendo a un “copia-incolla” con le due direttive sopra indicate.

Nello scorso mese di settembre la Commissione europea ha pubblicato le note esplicative sull'intero argomento delle vendite a distanza e degli adempimenti correlati, al momento solo in inglese.

Non richiede alcun recepimento, in quanto norma direttamente applicabile, il regolamento Ue 2019/2026, che detta la disciplina di dettaglio per l'attuazione delle disposizioni sopra evidenziate, ad esempio per la documentazione che deve essere predisposta e conservata, nonché per le dichiarazioni fiscali che giustificano il versamento delle imposte.

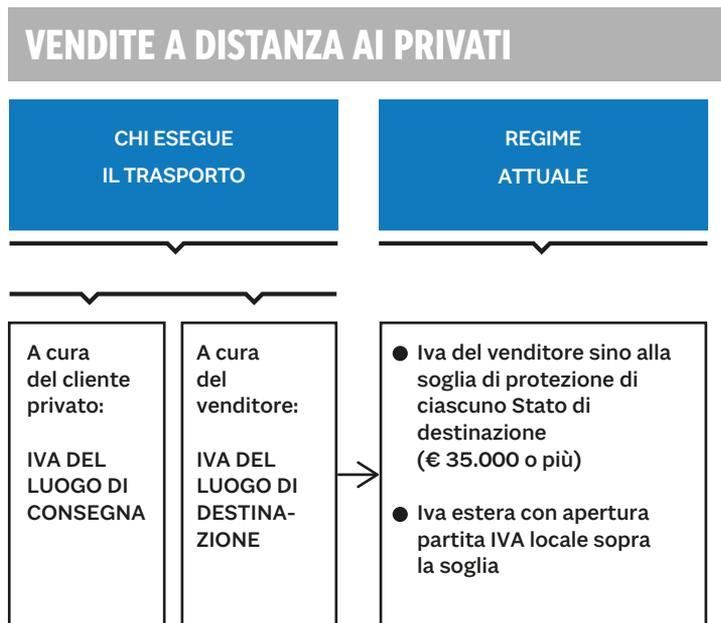
Il 31 dicembre scorso il ministero dell'Economia e delle finanze ha opportunamente messo in consultazio-

VERSO IL REGIME IVA DEFINITIVO



ne il testo dello schema di decreto legislativo delegato di recepimento delle direttive sopra indicate, che andrà a modificare sia la legge Iva (Dpr 633/1972) sia il provvedimento relativo agli scambi intraunionali di beni (Dl 331/93), oltre alle occorrenti disposizioni di coordinamento.

Sarà poi necessario il parere parlamentare prima della pubblicazione del provvedimento. Trattandosi di una norma eminentemente tecnica e che deve essere esattamente speculare a quanto si farà negli altri Stati (pena la doppia imposizione o la doppia non imposizione) non vi dovrebbero essere modifiche sostanziali, ed è quindi bene che le numerose imprese interessate adeguino sin d'ora le loro procedure per queste vendite. Peraltro le novità riguardano non solo le



vendite, ma anche le prestazioni di servizi con le nuove modalità di assolvimento dell'Iva estera quando la territorialità della prestazione si colloca fuori dall'Italia.

Cos'è una vendita a distanza

Questa nozione (si veda la *slide 2*) esiste nella prassi sin dall'introduzione delle regole intracomunitarie del 1993, ma viene solo ora formalizzata come articolo 14, § 4 della direttiva 2006/112/CE. Parliamo di vendite con spedizione in un altro Stato Ue a non soggetti di imposta, cioè a privati consumatori (B2C). L'elemento discriminante riguarda il trasporto del bene in attraversamento delle ex linee doganali:

- se lo esegue il privato, che è andato nell'altro Stato a fare l'acquisto, l'Iva dovuta è quella del Paese del venditore;
- se lo esegue il fornitore, l'Iva dovuta è quella dello Stato di spedizione al consumatore, e siamo nella «vendita a distanza».

La nostra legge - Dl 331/93 - contiene una esemplificazione («cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili» - articolo 40, comma 3) non presente nella direttiva e che aveva dato luogo ad equivoci, come nel caso storico di un mobilificio a confine con l'Austria. Gli ordini dei clienti erano fatti in presenza, e quindi mancavano le modalità previste dalla norma, per cui l'Iva era richiesta dall'Italia, che non considerava l'operazione come vendita a distanza, e dall'Austria, cui spettava il tributo in quanto il fornitore portava i mobili ai clienti austriaci. Fu necessaria una norma di interpretazione (art. 11-quater del Dl 35/2005) per dichiarare l'irrilevanza delle modalità di effettuazione dell'ordine, e rimettere in termine il venditore per chiedere il rimborso dell'Iva italiana.

Tornando sull'aspetto del trasporto ci si è resi conto di una condotta elusiva, attuata nei Paesi in cui l'aliquota è meno elevata nel Paese del venditore. Non era il caso dell'Austria, che all'epoca aveva la stessa aliquota italiana del 20%, ma si prospettava, ad esempio, tra il più costoso Belgio e il Lussemburgo. Il consumatore belga si faceva consegnare i mobili in Lussemburgo e in-

caricava un vettore segnalato dal commerciante. Per contrastare questa prassi il regolamento specifica che siamo nella vendita a distanza anche se il venditore mette in contatto l'acquirente e un terzo o comunica in altro modo a un terzo le informazioni necessarie per la consegna dei beni al consumatore. Ma la stessa norma riconosce che il trasporto organizzato dal consumatore (nel nostro caso se manda un vettore belga a ritirare i mobili) gli consente legittimamente di pagare la minore aliquota dello Stato del venditore.

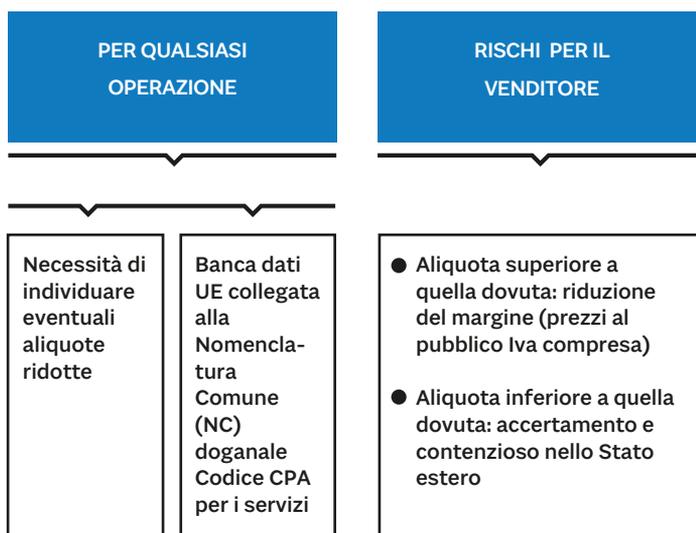
Il regime delle vendite a distanza non si applica ai mezzi di trasporto comunitariamente nuovi ed ai beni soggetti alle accise.

Le «soglie di protezione» per le deroghe

Per evitare di aprire partite Iva in tutti gli Stati europei allo scopo di assolvere il tributo del Paese di destinazione, la normativa del 1993 consente di eseguire vendite a distanza applicando l'Iva del Paese del venditore, ma non oltre il limite (generalmente di 35mila euro), rilevante verso ciascun altro Paese di spedizione ai clienti privati. I venditori possono comunque optare per l'imposta del Paese del cliente, specie nel caso in cui l'aliquota a destinazione fosse inferiore a quella di partenza.

Le soglie di protezione hanno consentito per molti anni di non dover aprire partite Iva in altri Stati, ma l'incremento esponenziale delle vendite

GESTIRE LE DIVERSE ALIQUOTE DEGLI STATI



online, specie durante la pandemia, ha spiazzato le imprese presenti sulle piattaforme, in quanto la merce che il consumatore ordina può essere spedita direttamente dal sito su cui è stato fatto l'ordine, ma in moltissimi casi la spedizione della merce avviene direttamente dal fornitore al cliente finale. Molte piccole e medie imprese italiane si sono così trovate nella necessità di identificarsi in altri Stati, con i conseguenti oneri amministrativi per la consulenza ivi occorrente, finalizzata al corretto adempimento.

La generalizzazione dell'Iva di destinazione

Con il 1° luglio 2021 il regime cambia radicalmente. La possibilità di applicare l'Iva del Paese del prestatore ri-

guarda solo i soggetti con volume d'affari sino a 10mila euro per la totalità delle vendite e dei servizi TBE territorialmente rilevanti nell'insieme degli altri Paesi europei.

Questa soglia esiste già dal 1° gennaio 2019 (anche se tardivamente recepita con il Dlgs 45 del 1° giugno 2020, che ha introdotto l'articolo 7-octies alla legge Iva (Dpr n. 633/1972), ma solo per i cosiddetti servizi TBE (*Telecommunications, Broadcasting and Electronically supplied services*), cioè di telecomunicazione, telera-diodiffusione e servizi elettronici. Con le nuove disposizioni avremo sempre un unico limite di 10mila eu-

nazione del consumatore.

Le aliquote dei Paesi di destinazione

Il primo problema che viene in evidenza riguarda i possibili errori di aliquota (si veda la *slide* 3). La commissione ha predisposto una banca dati (*VAT search*), che richiede l'inserimento della Nomenclatura Comune doganale per le cessioni di beni e del codice CPA (modelli Intrastat) per le prestazioni di servizi. Osserviamo al riguardo che le nostre tabelle delle aliquote Iva contengono ancora il riferimento alle voci doganali del 1972, che sono state sostituite dalla Nomenclatura Comune. Abbiamo provato a fare la ricerca sul prodotto oggetto della risposta a interpello del 10 dicembre 2020, n. 579, da classificare nella NC 2106 90. La risposta dell'Agenzia è per l'aliquota 10%, in base alla voce 80 tabella A, parte III - prodotti alimentari vari (v.d. ex 21.07), ma la consultazione europea indica l'aliquota ordinaria del 22%.

Esiste anche un fascicolo descrittivo di 134 pagine (*VAT rates applied in the Member States of the European Union*), che lascia ovviamente margini di interpretazione e di possibile applicazione dell'aliquota ordinaria e non di quelle ridotte.

Le imprese che spediscono merce ai privati in Europa dovrebbero sin d'ora aggiornare la loro banca dati con l'aliquota di tutti gli altri Paesi Ue, compresi quelli sotto soglia, dove cioè oggi si vende con le aliquote italiane,

Il disallineamento delle banche dati nazionali e europee sulle aliquote aumenta il rischio di errore

ro, che sarà utilizzabile per l'insieme degli Stati di localizzazione dell'operazione e per la totalità del volume d'affari riferibile a:

- servizi TBE;
- qualsiasi cessione di beni a non soggetti di imposta.

Risulta così evidente che chi vende beni online, ricevendo gli ordini direttamente dai consumatori o per il tramite delle piattaforme, dovrà sempre computare le vendite con l'Iva del Paese di desti-

in quanto dovranno sempre applicare le aliquote proprie di ciascuno degli altri Paesi. Nonostante la Brexit avremo ancora altri 27 Paesi, in quanto gli scambi intraunionali riguardano anche l'Irlanda del Nord, con le aliquote del Regno Unito.

Il rischio di errore è rilevante, in quanto il possibile contenzioso sarebbe innescato nel Paese estero, con la necessità di seguire ivi il contenzioso, sia amministrativo che eventualmente giudiziario.

La procedura dello sportello unico

Un termine già oggi utilizzato è quello di «mOSS», cioè mini One Stop Shop, cioè di mini sportello unico, “mini” perché oggi canalizza solo l'imposta sulle operazioni TBE (slide 4). Per il nostro Paese è attualmente gestito dal Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate.

Dal 1° luglio prossimo diventerà «OSS» perché convoglierà l'Iva dovuta per le operazioni territorialmente rilevanti all'estero nei confronti dei privati consumatori e i servizi a localizzazione oggetto Iva (artt. 7-quater e 7-quinquies legge Iva). E dopo dodici mesi – salvo proroghe – anche per le vendite B2B, cioè verso soggetti d'imposta.

In sintesi:

- chi spedisce merce in un altro Stato dell'Unione europea computa nel prezzo al pubblico l'imposta sul valore aggiunto di quello Stato con le relative aliquote;

OSS: LO SPORTELLO UNICO

				
Attualmente miniOSS per i servizi TBE (Telecommunications, Broadcasting, Electronic)	Opzione per evitare di aprire partite Iva nei singoli Stati esteri anche per piccole operazioni	Unicità del regime: chiusura delle partite Iva aperte per le operazioni B2C	Registrazioni contabili separate per l'imposta di ciascun Paese estero	Dichiaraz. trimestrale e versamento entro la fine del mese successivo senza detrazione

- tiene una contabilità idonea ad identificare il dettaglio dell'imposta computata per ciascuno Stato di destinazione;
- presenta una speciale dichiarazione telematica trimestrale all'Agenzia delle entrate con la speciale procedura OSS, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, ed esegue il relativo versamento.

L'Iva estera deve essere versata per intero e non può essere compensata con l'Iva italiana detraibile, il cui scomputo avviene solo con l'Iva dovuta sulle operazioni fuori regime OSS. Chi opera prevalentemente con clienti esteri non soggetti di imposta si troverà pertanto facilmente a credito. In base allo schema del provvedimento sin qui noto queste vendite non danno diritto alla costi-

tuzione di plafond per acquisti senza Iva o a corsie preferenziali per i rimborsi, ma negli ultimi tempi l'amministrazione finanziaria ha sensibilmente ridotto i termini per questo ristoro finanziario.

L'utilizzo dello sportello unico è una opzione messa a disposizione degli operatori, che chiuderanno le partite Iva che hanno dovuto aprire, specie nel 2019/2020. Non è infatti possibile scegliere l'identificazione diretta in uno o più Stati e l'utilizzo dello sportello unico per gli altri. È solo possibile mantenere la partita Iva aperta in un altro Stato per fina-

un privato Ue continuerà ad essere soggetta all'Iva italiana, secondo le regole generali dell'articolo 7-ter legge Iva; se resa ad un privato extra-Ue non sarà invece soggetta ad imposta (articolo 7-septies, comma 1, lettera c).

Per l'applicazione dell'Iva estera alle prestazioni di servizi rese da soggetti italiani abbiamo il caso dell'artigiano edile che, eseguendo una prestazione di servizi all'estero, di qualunque importo, doveva identificarsi in quel Paese, anche se in Italia si trova nel regime delle piccole imprese, quello che noi chiamiamo forfettario.

In arrivo una specifica disciplina per transazioni che avvengono grazie all'interposizione delle interfacce elettroniche come i «marketplace»

lità di altro genere, ad esempio, per la gestione di un deposito che consegna beni a soggetti di imposta di quel Paese.

Tutti i servizi rilevanti all'estero

Uno dei vantaggi semplificativi delle nuove regole riguarda l'unificazione dei criteri per le vendite di beni a clienti domiciliati nella Ue, non soggetti d'imposta (o "privati", come si usa dire), e le prestazioni di servizi localizzate all'estero.

Nulla cambia nelle regole di territorialità, e pertanto la consulenza e assistenza tecnica o legale resa ad

Dal 1° luglio prossimo il pagamento dell'Iva estera potrà avvenire con lo sportello unico.

Vediamo qualche altro caso di servizi resi da soggetti di imposta stabiliti in Italia, territorialmente rilevanti all'estero:

- la prestazione del notaio che stipula la cessione di una casa all'estero;
- il trasporto di persone per viaggi fuori dall'Italia;
- servizi di alloggio in altro Stato;
- ingressi a manifestazioni culturali o educative (tra cui i corsi di formazione), artistiche, sportive, di intrattenimento nella Ue;
- noleggio di mezzi di trasporto messi a disposizione nella Ue.

I marketplaces o piattaforme elettroniche

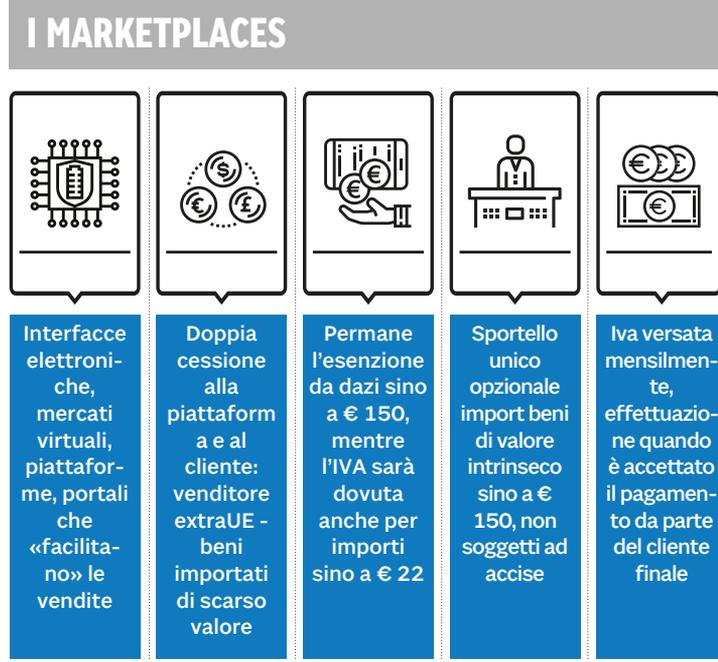
Una parte significativa delle nuove disposizioni disciplina le operazioni che avvengono tramite un'interfaccia elettronica (slide 5). Interfaccia significa che il consumatore dialoga con la piattaforma, e non con il fornitore terzo, che gli spedisce direttamente la merce ordinata e pagata sulla piattaforma.

Cominciamo con la loro definizione, che sarà contenuta nel nuovo articolo 2-bis della legge Iva, che disciplina le operazioni "facilitate" da un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi.

La nuova normativa stabilisce che in due ipotesi, anche se il fornitore spedisce la merce direttamente al consumatore, si pone in essere una triangolazione, cioè una doppia cessione:

- dal fornitore alla piattaforma;
 - dalla piattaforma al consumatore.
- I casi previsti dalla norma riguardano:
- le vendite a distanza e le vendite interne quando il fornitore è domiciliato fuori dalla Ue;
 - le vendite a distanza, da chiunque eseguite, di beni – non soggetti ad accise – importati da fuori Ue, di valore intrinseco non superiore a 150 euro.

La prima regola è un'espansione del precedente regime mOSS per le vendite di servizi TBE da fornitori extraUe ai clienti privati. Come in precedenza questi soggetti devono scegliere in quale paese Ue desidera-



no identificarsi, in quanto la procedura deve essere centralizzata in un solo Stato.

La seconda regola riguarda i beni detti "di scarso valore". In base ai chiarimenti dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli per «valore intrinseco» si intende il valore del bene escluso il costo del trasporto e dell'eventuale assicurazione. Non essendo soggetti a dazi, il transito formale dalla piattaforma eviterà alla dogana di intervenire solo per l'Iva, che sarà assolta dalla piattaforma, anche per i beni di valore totale sino a 22 euro, prima esenti dall'Iva all'importazione e che saranno poi soggetti al tributo con un significativo recupero di entrate a questo titolo.

L'utilizzo del sistema OSS per que-

sto assolvimento dell'imposta dovuta sia in Italia che in altri Paesi Ue sarà disciplinato dall'articolo 74-sexies.1, considerando la cessione effettuata nel momento in cui il pagamento è accettato, con la conseguente esigibilità dell'imposta.

L'utilizzo di questa procedura consente la dispensa degli adempimenti formali dell'Iva, dalla fatturazione in poi. La liquidazione periodica avviene sempre su base mensile, con il contestuale versamento dell'imposta entro la fine del mese successivo a quello di riferimento.

In ogni caso, anche se non viene uti-

La nuova procedura per i natanti abilitati alla navigazione in altomare e per quelli da diporto allo scopo di evitare l'Iva

lizzato lo sportello unico, l'Iva sull'importazione dei beni di scarso valore si potrà assolvere con una procedura basata sulla tenuta di un registro, con dichiarazione e versamento mensile disciplinata dal nuovo articolo 70.1 (verosimilmente 70-bis) della legge Iva.

A scopo di semplificazione è previsto che si applichi sempre l'aliquota ordinaria, con facoltà del destinatario di optare per la normale procedura di importazione per avvalersi dell'aliquota ridotta, se prevista.

Novità Iva per la nautica da diporto

Parlando di imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali, ricordiamo che sia la legge di bilancio 2020 che quella per il 2021 recano alcune significative novità per i mezzi abilitati alla navigazione in alto mare, cioè oltre le dodici miglia marittime dalla costa, con regole specifiche per le imbarcazioni da diporto (si veda la *slide 6*).

La legge di bilancio dello scorso anno (comma 725, legge n. 190/2019) doveva superare una procedura di infrazione europea, che considerava illegittime le istruzioni amministrative dell'agenzia delle Entrate (circolari 76/E-2001 e 49/E-2002) che dettavano una presunzione semplice di utilizzo fuori dalle acque territoriali (e quindi senza Iva) in funzione della lunghezza dell'imbarcazione. Per quelle oltre 24 metri si arrivava al 70 per cento.

La norma di legge è stata attuata con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 29 ottobre 2020, nelle cui motivazioni traspare chiaro il rischio di una concorrenza fiscale da parte di altri Paesi dell'Unione, che potrebbero mettere a disposizione imbarcazioni anche provenienti da Paesi terzi.

Il provvedimento individua i mezzi di prova, per lo più tecnologici, per dimostrare il tempo di navigazione fuori dall'Unione europea. La norma, dopo un intervento correttivo, si applica sia al noleggino delle imbarcazioni da

diporto a breve termine (sino a 90 giorni) effettuato nei confronti di chiunque (soggetti di imposta o privati) in conformità all'articolo 7-quadro, comma 1, lettera e), sia al noleggio non a breve termine nei confronti di soli privati (articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis).

Il termine di adozione di questa procedura è stato da ultimo differito al 1° novembre 2020. Al riguardo il comma 726 della precedente legge di bilancio parla di operazioni effettuate (trattandosi di servizi rileva il pagamento o la fatturazione), ma in via amministrativa, con il provvedimento sopra indicato, anticipato alla risoluzione 30 settembre 2020, n. 62/E, questa data assume rilievo solo per i contratti stipulati da tale data. Per quelli già in essere continua pertanto ad applicarsi – salvo prova contraria da parte dell'amministrazione finanziaria – la precedente presunzione semplice forfettizzata.

La nautica da diporto torna ad essere considerata dal comma 710 della legge di bilancio 2021, peraltro con effetto dal sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento del Direttore dell'agenzia delle Entrate relativo alla speciale modulistica introdotta dalla nuova norma. Rispetto alle disposizioni che abbiamo visto in precedenza, ci stiamo occupando solo del noleggio a lungo termine a non soggetti di imposta, per il quale l'utilizzo dell'imbarcazione nelle acque extraUe deve essere verificato sull'arco di tempo di ciascun anno solare.

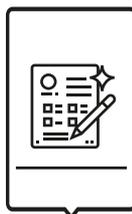
LA NAUTICA DA DIPORTO



Assoggettamento ad Iva escluso per il noleggio con utilizzo fuori dalle acque territoriali



Precedente presunzione semplice di utilizzo extraterritoriale in base alla lunghezza del natante



Nuove regole dai contratti di noleggio stipulati a partire dal 1° novembre 2020



Necessità di documentare l'effettivo utilizzo nel noleggio a breve (90 giorni) o a lungo per i privati



Nel noleggio a lungo per i privati possibile richiesta preventiva, da convalidare a consuntivo

Gli utilizzatori potranno chiedere anticipatamente di non tassare la percentuale stimata di utilizzo dell'imbarcazione fuori dalle acque territoriali.

Il modello relativo sarà analogo alla dichiarazione di intento degli esportatori abituali, e dovrà essere trasmesso telematicamente all'Agenzia, che assegnerà un protocollo di ricezione, da indicare nella fattura del noleggiatore.

Spetterà poi all'utilizzatore comunicare a consuntivo la percentuale effettiva di utilizzo fuori dalle acque territoriali. Se inferiore al previsto comporterà l'emissione di una nota di variazione in aumento (in diminuzione nel caso contrario), senza applicazione di sanzioni e interessi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Benedetto
Santacroce

Non solo Brexit nell'Iva del 2021

Il nuovo anno porta numerosi cambiamenti: un formato diverso per le e-fatture, l'avvio della precompilata, nuove esenzioni e modifiche alle aliquote

Il 2021, ai fini Iva, si è aperto con numerose novità che impongono ai contribuenti l'immediato adeguamento dei sistemi ai nuovi formati delle fatture elettroniche e degli scontrini telematici con la prospettiva dal 2022 dell'abbandono dell'«estrometro»; sempre sul piano degli adempimenti è entrata in operativo l'operazione precompilata Iva che interesserà, in una prima fase sperimentale, ben 2,3 milioni di partite Iva; per quanto riguarda i rapporti internazionali, dopo l'accordo di Natale 2020, sono entrate a regime le regole che disciplinano i nuovi rapporti tra Ue e Regno Unito con la previsione di nuovi obblighi dichiarativi e la revisione, per gli operatori di tutte le prassi Iva connesse alle specifi-

che transazioni che da comunitarie sono divenute extra-Ue; infine sul piano interno, arrivano nuove regole per combattere le frodi Iva con una nuova stretta sulle lettere d'intenti.

Accanto a queste misure di grande impatto operativo, i provvedimenti di fine anno sono intervenuti con misure di dettaglio di sicuro interesse, quali:

- la definizione del regime Iva da applicare alla cessione di pasti e cibi cotti con asporto o consegna a domicilio, per i quali è stata prevista l'applicazione retroattiva dell'aliquota agevolata del 10%;
- l'esenzione per la cessione di vaccini e la loro somministrazione fino al 31 dicembre 2022;
- la proroga di alcuni termini quali la lotteria degli scontrini ovvero i termini collegati alla pandemia;
- la rivisitazione delle regole sanzionatorie legate alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi;
- infine, una nuova impostazione per il pagamento dell'imposta di bollo.

Insomma, un insieme di disposizioni che condizioneranno non poco le attività degli operatori nel corso dell'intero 2021 e che impongono scelte operative immediate a cui nessun operatore economico può sottrarsi.

Registri Iva e precompilata

L'articolo 4 del decreto legislativo n.

127 del 2015 prevede che l'agenzia delle Entrate, in via sperimentale, a partire dal 1° gennaio 2021 mette a disposizione dei soggetti passivi Iva residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia stessa, le bozze dei registri Iva di cui agli articoli 23 e 25 del decreto Iva, utilizzando i dati provenienti dai flussi delle fatture elettroniche, delle comunicazioni transfrontaliere, della comunicazione telematica dei corrispettivi giornalieri e da quest'anno, dell'anagrafe tributaria.

In particolare, quello che verrà proposto dall'Agenzia saranno (almeno per il primo anno) delle informazioni dettagliate e puntuali che, in molti casi, considerando le specificità di ciascuno, avranno bisogno di un'integrazione.

La platea di soggetti cui predisporre per gli anni 2021 e 2022 le bozze dei registri sarà composta dai soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale dell'Iva per opzione e saranno esclusi i soggetti che operano in particolari settori di attività o per i quali sono previsti regimi speciali ai fini Iva (ad esempio, editoria, vendita di beni usati, agenzie di viaggio).

Non potranno fruire del servizio i soggetti esteri semplicemente identificati o rappresentati in Italia. Mentre le informazioni saranno fornite anche alle stabili organizzazioni.

I registri messi a disposizione dei contribuenti potranno essere confermati ovvero integrati. In effetti, per i soggetti passivi Iva che, anche per il tramite di intermediari convalidano, nel caso in cui le informazioni propo-

REGISTRI E PRECOMPILATA



ste dall'Agenzia delle entrate siano complete, ovvero integrano nel dettaglio i dati proposti nelle bozze dei documenti, viene meno l'obbligo di tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del Dpr 633/1972. Naturalmente i contribuenti avranno la possibilità di limitarsi a consultare le bozze dei registri precompilati senza convalidarli e quindi operando con le modalità finora adottate.

Si ricorda che gli intermediari che vorranno operare per conto dei contribuenti dovranno essere in possesso della delega per l'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica (sul portale fattura e corrispettivi).

Per la tempistica di dialogo tra Fisco e contribuente le nuove regole impongono che, a partire dal 5° giorno del mese successivo quello di riferimento (e

comunque entro il giorno 15), il contribuente potrà integrare il registro con i dati non presenti (fatture cartacee o per prestazioni sanitarie, bollette doganali, operazioni con l'estero eccetera) ed entro il 15 del mese successivo quello di riferimento avrà la possibilità di convalidare i registri. Nell'ambito di tale tempistica è necessario considerare la recente modifica introdotta nella legge di bilancio 2021: con la quale si prevede che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per la liquidazione dell'Iva con cadenza trimestrale, possono annotare le fatture emesse entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione dell'operazione e con riferimento allo stesso mese di effettuazione dell'operazione. In virtù di tale modifica, i soggetti che hanno optato per la liquidazione Iva trimestrale potranno integrare e convalidare i registri entro il mese successivo al trimestre di riferimento, comunque in tempo utile per la liquidazione dell'Iva che scade il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre (si veda la *slide 1*).

Fatture elettroniche

Le novità che interessano la fattura elettronica sono dirette a semplificare l'adempimento e a offrire nuovi dettagli informativi al documento. In particolare queste novità riguardano:

- il nuovo formato xml con cui vengono introdotte delle sottocategorie per i codici natura e delle nuove tipologie di documento;
- l'applicazione dell'imposta di bollo

per la quale il Fisco predisporrà direttamente una bozza di liquidazione che potrà essere modificata e integrata dal contribuente;

- la soppressione o meglio la radicale trasformazione dell'«esterometro» a partire dal 2022;
- il divieto per gli operatori sanitari anche con riferimento al 2021 dell'emissione della fattura elettronica nei confronti della persona fisica.

La modifica di maggiore impatto è sicuramente quella del nuovo tracciato fattura. In particolare, dal 1° gennaio 2021, il codice che identifica la natura dell'operazione (campo «NaturaOperazione») si è arricchito di sottocategorie di dettaglio per le voci N2, N3 e N6. Queste sottocategorie definiscono meglio, anche in base alle specifiche norme di riferimento, la classificazione dell'operazione. Questo maggiore dettaglio consente al contribuente di redigere in modo automatico la dichiarazione Iva e al fisco di aggiornare in modo più puntuale i registri precompilati. Attenzione però che l'utilizzo dei sottocodici è obbligatorio, pena lo scarto della fattura da parte del sistema d'interscambio (codice errore 00445). Quello che è necessario fare, lato attivo, è verificare con puntualità, in relazione alla caratteristica dell'operazione, quale codice inserire e, lato passivo, controllare (in special modo in questi primi mesi dell'anno) cosa viene inserito dal nostro fornitore. Questo controllo agevolerà gli adempimenti successivi specialmente in assenza dell'indicazione da parte del

FATTURA ELETTRONICA



Codici
natura

- Articolazioni N2, N3 E N6
- Esempio: N2 → N2.1 e N2.2 Non soggette



Tipi
Documenti

- TD 17 -18 E 19 Operazioni internazionali
- TD 24 Fatturazione differita

fornitore della disposizione di riferimento (*slide 2*).

Ulteriore novità per quanto riguarda il tracciato è la creazione di nuove tipologie di documenti. Qui la modifica, almeno per il momento, non impone dei cambiamenti, ma impone delle scelte strategiche da attuare nel corso del 2021. In effetti, le nuove tipologie di documenti consentono di gestire meglio le operazioni passive internazionali, le operazioni con fattura differita ovvero le operazioni di autoconsumo. Sul piano internazionale l'adozione della tipologia dei documenti aiuterà a gestire meglio e in modo automatico le nuove regole che dal 2022 informeranno l'esterometro.

In effetti, con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022 con soggetti non residenti e

non stabiliti ancorché identificati in Italia, la comunicazione trimestrale sparirà e verrà sostituita da un invio di singole fatture allo SdI con il formato Xml. Questo invio avverrà per le operazioni attive entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi; per le operazioni passive entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento che comprova l'effettuazione dell'operazione. Per ricevimento del documento, come già chiarito per l'esterometro, si ritiene che il legislatore intenda la annotazione sui registri (*slide 3*).

Infine, per il bollo le modifiche in-

primo mese successivo allo stesso trimestre. Il bollo sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre 2021 dovrà quindi essere versato entro il 31 maggio 2021. Le scadenze ordinarie presentano una particolarità quanto al secondo trimestre dell'anno: il pagamento andrà effettuato in questo caso entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo alla chiusura. Quindi il bollo per i mesi di aprile, maggio e giugno dovrà essere pagato entro il 30 settembre.

Tempistiche differenziate di pagamento sono possibili inoltre per il primo e secondo trimestre quando l'imposta dovuta risulta inferiore ai 250 euro: più precisamente se il bollo complessivamente dovuto nel primo trimestre solare non supera tale importo, il contribuente, in luogo della scadenza ordinaria, può pagare entro il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre e quindi entro il 30 settembre. Se l'importo dell'imposta per i primi due trimestri solari, complessivamente considerato, non supera i 250 euro, il pagamento può essere effettuato entro il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre, e quindi entro il 30 novembre.

Per le fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di interscambio dal 1° gennaio 2021, l'agenzia delle Entrate, sulla base dei dati in suo possesso, provvede, per ciascun trimestre, all'integrazione delle fatture che non riportano l'evidenza dell'assolvimento dell'imposta di

Cambio di tempistiche per il versamento dell'imposta di bollo

Dialogo con l'Agenzia sull'importo dovuto

trodotte normativamente nel corso del 2020 e quelle contenute nel Dm 4 dicembre 2020 prevedono delle nuove scadenze di versamento e una nuova modalità di recupero da parte del Fisco attraverso un dialogo con il contribuente.

In base alle nuove tempistiche, il versamento del bollo deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre e non più, come al momento previsto, entro il giorno 20 del

bollo ma per le quali l'imposta risulta dovuta. Entro il giorno 15 del primo mese successivo alla chiusura del trimestre, l'informazione verrà messa a disposizione del cedente o prestatore, o dell'intermediario delegato. Il cedente o prestatore, o l'intermediario delegato, qualora ritenga che, in relazione ad una o più fatture integrate, non risultano realizzati i presupposti per l'applicazione del bollo procede, entro l'ultimo giorno del primo mese successivo alla chiusura del trimestre, alla variazione dei dati comunicati, disponendo pertanto di una stretta tempistica per controllare i dati ricevuti e variare gli stessi. Per le fatture elettroniche inviate nel secondo trimestre, la variazione può essere effettuata entro il 10 settembre dell'anno di riferimento. In assenza di variazioni, le integrazioni effettuate si intendono confermate.

Entro il giorno 15 del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre, l'Agenzia comunica in modalità telematica l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta, calcolata sulla base delle fatture per le quali il cedente o prestatore ha indicato l'assolvimento dell'imposta nonché delle integrazioni. Per il secondo trimestre, il termine è prorogato al 20 settembre. In caso di ritardo, omesso o insufficiente versamento, l'imposta, la sanzione dovuta, ridotta da un terzo, e gli interessi sono comunicati telematicamente al contribuente: il mancato pagamento entro 30 giorni, determina l'iscrizione a

ESTEROMETRO



Operazioni 1° gennaio 2022
Abolizione comunicazione

Operazioni attive

Trasmissione
entro il termine di
emissione delle fatture
o dei corrispettivi

Operazioni passive

Trasmissione
entro il 15° giorno
del mese successivo
a quello di ricevimento

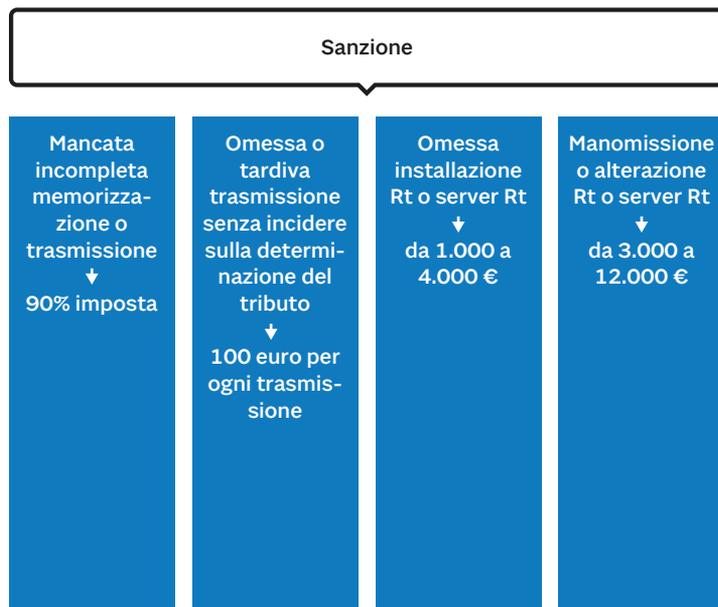
ruolo a titolo definitivo di tali importi.

Memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi

Dal 1° gennaio 2021 l'obbligo di memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi è entrato a regime per la maggior parte degli esercenti al minuto ad esclusione degli esoneri espressamente disciplinati dal Dm 10 maggio 2019 e successive modifiche (ad esempio per l'e-commerce).

Un'importante novità della legge di bilancio 2021 riguarda la rimodulazione della sanzione, in particolare con riferimento alle ipotesi in cui la violazione consista nella omessa trasmissione dell'informazione con corretta liquidazione dell'imposta. In tale caso la sanzione applicabile è di 100 euro

SCONTRINI TELEMATICI



per ciascuna trasmissione irregolare senza applicazione del cumulo giuridico. Al contrario, se le violazioni consistono nella mancata o incompleta memorizzazione del dato, la sanzione è pari al 90% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso e il ravvedimento se la violazione è stata constatata è limitato all'ipotesi di riduzione della sanzione a un quinto (*slide 4*).

Frodi Iva e lettere d'intento

Il proliferare di casi di emissione di lettere d'intento ideologicamente false da parte del cessionario (esportatore abituale) per ottenere l'emissione da parte del fornitore di una

fattura senza Iva e il miglioramento della capacità investigativa dell'agenzia delle Entrate consente finalmente di introdurre un meccanismo che inibisce al frodatore di emettere la lettera d'intenti falsa ovvero al cessionario di inviare allo SdI la fattura senza imposta. A questo risultato si giunge dopo aver modificato la procedura di emissione delle lettere d'intento molteplici volte (l'ultima a gennaio dello scorso anno) e dopo aver inibito l'emissione delle predette lettere d'intento in caso di acquisto di benzina e gasolio per autotrazione.

La nuova inibizione di tipo automatico scatta solo dopo che l'analisi del rischio realizzata dall'Agenzia individua le irregolarità commesse dal falso esportatore. Quello che risulterà problematico è, quando il cedente avrà compreso dal blocco della propria fattura di essere in presenza di un falso esportatore, cosa si possa fare per il passato. Da questo punto di vista il consiglio è quello di inserire in automatico una serie di controlli che limitino i danni, quali ad esempio l'acquisizione della visura del cliente, l'esame della stessa per quanto riguarda la tipologia dell'attività svolta, da quando questa viene svolta, la capienza dei bilanci e ogni altra informazione utile a determinare l'attività estera del cliente (*slide 5*).

Brexit: impatti operativi

L'accordo di recesso del 2019 (pubblicato in ratifica nella Gazzetta Ufficiale

le Ue serie L29 del 31 gennaio 2020) e l'accordo commerciale di natale 2020 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale Ue serie L 444 del 31 dicembre 2020) costituiscono i due elementi portanti che ogni operatore deve valutare per comprendere gli effetti che la Brexit hanno avuto e avranno in relazione alla propria attività.

È chiaro, infatti, che gli accordi stipulati ridisegnano integralmente i rapporti commerciali tra Ue e Uk, in una nuova dimensione internazionale. L'uscita di Uk dall'Ue determina, in primo luogo che Uk diviene a tutti gli effetti un Paese terzo. Alcune eccezioni sono previste nei rapporti con l'Irlanda del Nord per la quale gli accordi, almeno al momento attuale, pur appartenendo a Uk le consente di trattare le cessioni da e verso l'Ue come cessioni intracomunitarie e, al contempo, le cessioni da e verso gli altri Stati Uk come cessioni interne.

Per le operazioni di esportazione e di importazione gli operatori devono confrontarsi, per la prima volta nei confronti di Uk con le relative disposizioni doganali. Inoltre per le importazioni sia in Ue che in Uk l'importatore dovrà essere messo in condizione di attestare alla dogana di entrata la natura di origine preferenziale delle merci. Questo potrà avvenire consegnando, se richiesta, all'autorità d'importazione la documentazione che attesti la produzione e l'approvvigionamento che ha attribuito l'origine preferenziale Uk o Ue.

LETTERE D'INTENTO FALSE



Analisi del rischio
Agenzia Entrate

Falso
esportatore



Interdizione
emissione
lettere d'intento

Fornitore



Interdizione
emissione
e-fattura

Operazioni a cavallo d'anno

Molti operatori potrebbero essersi trovati nella situazione di dover gestire delle operazioni in cui le merci sono state inviate in Uk negli ultimi giorni del 2020 e che sono arrivate alla frontiera dopo il 1 gennaio 2021. In queste situazioni è chiaro che nella maggior parte dei casi le merci che alla partenza erano sottoposte al regime degli scambi intracomunitari potrebbero aver subito dei blocchi alla frontiera per l'espletamento dei dovuti controlli. Comunque, per sciogliere i dubbi degli operatori e risolvere i problemi che potevano sorgere in dogana nei primi giorni di gennaio 2021 è intervenuto per tempo l'accordo di recesso (documento 2019/

C384/01) e le linee di orientamento dell'Unione europea (ultima versione dicembre 2020) che disciplinano proprio le operazioni a cavallo. In particolare, il combinato disposto degli articoli 41, 47, 51 e 52 dell'accordo di recesso prevede espressamente che le cessioni di beni spediti o trasportati dal territorio del Regno Unito al territorio di uno Stato membro e viceversa prima del 31 dicembre 2020 con arrivo dopo il 1 gennaio 2021 rimangono sottoposti alle regole doganali, Iva e accise esistenti prima della fine dell'anno. In altre parole, se sono stati inviati i beni in Uk il 28 dicembre

sportati o dal percorso che i beni realizzeranno per arrivare al cliente (ad esempio per i prodotti soggetti ad accise la prova sarà data dall'E-AD che accompagna la merce e dal codice di identificazione ARC). Per gli altri beni la prova principe sarà costituita dai documenti che attestino il trasporto e la consegna dei beni al vettore.

Altri casi particolari da considerare riguardano le merci che nel 2020 sono state trasferite in Uk, rimanendo di proprietà dello speditore nazionale per essere utilizzate nel 2021 o viceversa merci UK che sono già in Italia dal 2020. Tre sono le ipotesi da considerare: ❶ il conto deposito; ❷ il conto lavoro; ❸ il consignment stock.

■ **Conto deposito.** Nella prima ipotesi, l'operatore IT ha trasferito i beni prima del 1° gennaio 2021 in conto deposito in Uk per venderli successivamente in quel mercato. L'operatore, in base alle regole vigenti nel 2020, dovrebbe aver assoggettato i beni agli adempimenti tipici delle cessioni intracomunitarie. In effetti, l'articolo 41, comma 2 lettera c) del Dl 331/93 stabilisce che il suddetto trasferimento è assimilato ad una cessione intracomunitaria. In questo caso, l'operatore per trasferire a sé stesso i beni ha dovuto identificarsi ai fini Iva in Uk ovvero ha dovuto ivi nominare un rappresentante fiscale. Pertanto, al momento della cessione interna in Uk, dopo il 1 gennaio 2021, dovrà emettere, tramite la propria posizione Uk, una fattura con Iva inglese.

A questo proposito si sottolinea che in Uk la posizione Iva assunta prima

Importante acquisire prove documentali per le operazioni avviate a fine 2020 ma completate solo successivamente

2020 e le merci sono arrivate a destinazione il 3 gennaio 2021 le transazioni sono ancora regolate dalla direttiva Iva e quindi sono ancora operazioni intracomunitarie. Ovviamente l'impegno degli operatori è quello di provare con qualsiasi mezzo che i beni sono partiti prima del 31 dicembre 2020.

Proprio sul piano delle prove, va segnalato che è necessario acquisirle per tempo per evitare poi successivi problemi con le autorità. La prova dipenderà dalla tipologia di beni tra-

del 1 gennaio 2021 potrà essere utilizzata anche successivamente a tale data. Per l'Italia, anche a seguito dell'accordo di Natale, si ritiene che la posizione assunta dall'operatore inglese sia valida anche per le operazioni del 2021, anche se l'Agenzia delle Entrate, con una faq sul proprio sito, pretende la cancellazione dell'identificazione l'assunzione di una nuova partita Iva e nomina di un rappresentante fiscale.

■ **Conto lavoro.** Altra ipotesi da considerare è il conto lavoro. In questo caso potremmo avere due situazioni. L'operatore IT ha mandato i beni dal trasformatore, ma i beni sono destinati, al termine della lavorazione, a rientrare in Italia. In questo caso l'operatore non ha posto alcun adempimento Iva se non l'indicazione degli stessi ai fini statistici sull'Intrastat.

Alternativamente, se i beni inviati al trasformatore erano destinati, al termine della lavorazione, ad essere venduti in Uk ovvero essere trasferiti in altri Stati membri, l'operatore IT li ha trasferiti a sé stesso in Uk con una cessione intracomunitaria assimilata.

In entrambi i casi la soluzione possibile dopo il 1.1.2021 è la seguente:

- se i beni sono destinati ad essere venduti in Uk, la cessione dovrà essere effettuata con Iva inglese con la posizione fiscale Uk;

- se i beni sono destinati a rientrare in Italia ovvero sono destinati ad altro Stato membro, le merci dovranno essere assoggettate agli adempimenti doganali, con potenziali aggravii alla reimportazione.

DALLA UE ALLA BREXIT

Regimi	Invio beni in R. Unito entro il 31/12/2020	Cedo i beni in regime dopo il 01/01/2021
Deposito	Trasferimento di beni a sé stessi (art. 41, DL 331.93)	Cessione interna o comunque rilevante in UK
Conto lavoro	Invio all'estero con semplice compilazione Intra	<ul style="list-style-type: none"> • Cessione interna o comunque rilevante in UK. • Rientro in Ue -> formalità doganali
Consignment stock	Trasferimento presso il destinatario (art 17 bis dir. 2006/112/CE)	<ul style="list-style-type: none"> • Cessione interna o comunque rilevante in UK. • Rientro in Ue -> formalità doganali

Ovviamente al rientro in Italia ovvero nella loro reintroduzione in altri Stati membri si potrà far valere la natura delle prestazioni subite all'estero con evidenziazione nella relativa dichiarazione doganale.

■ **Consignment stock.** Ultima ipotesi da considerare è il caso in cui, sulla base di un contratto di consignment stock, l'operatore Ita abbia, in forza dell'articolo 17 bis della direttiva Iva, trasferito i beni presso il proprio cliente. I beni vengono venduti, però, solo al momento del prelievo da parte del cliente.

In questo caso si provvederà, prendendo una posizione Iva in Uk ad assoggettare l'operazione a Iva inglese al momento della successiva rivendita (slide 6).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gian Paolo
Tosoni

Il Superbonus guadagna tempo

*Il termine
per l'utilizzo
del 110% passa
al 30 giugno 2022
mentre le altre
agevolazioni
in materia
di ristrutturazioni
si estendono
per tutto il 2021*

La detrazione del 110% relativa agli interventi per il risparmio energetico e le misure antisismiche («Superbonus») rappresenta l'agevolazione che più di tutte ha dato impulso all'economia in questo periodo colpito dalla pandemia da Covid-19.

Questa agevolazione è stata introdotta dall'articolo 119 del Dl 19 maggio 2020 n. 34 (decreto Rilancio, convertito dalla legge n. 77/2020) successivamente modificato dal Dl 104 (decreto Agosto) ed è stata oggetto di approfondimento da parte dell'agenzia delle Entrate con le circolari 24/2020 e 30/2020, oltre a numerose risposte ad interpelli.

In questa relazione ci occupiamo delle importanti modifiche nor-

mative introdotte dall'articolo 1, comma 66 e seguenti della legge di bilancio 2021 n. 178/2020, delle proroghe ad alcune agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie ed ecobonus in scadenza. Vengono approfonditi, inoltre, alcuni casi specifici di applicazione del Superbonus.

La proroga delle agevolazioni vigenti

Il primo intervento in materia è la proroga di un anno per alcune agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico, presenti da tempo e che sono nello stesso ambito di applicazione della detrazione del 110 per cento. Si interviene sull'articolo 14 del decreto legge 63/2013 e vengono prorogate al 31 dicembre 2021 le detrazioni sui seguenti interventi.

① Tutti gli interventi di risparmio energetico (comma 1 dell'articolo 14) quali la riqualificazione energetica globale, coibentazione delle strutture opache, collettori solari termici, sistemi di termoregolazione evoluti di caldaie a condensazione, sostituzione di impianti di climatizzazione con impianti generatori di aria calda, impianti di climatizzazione a pompe di calore o con impianti dotati di apparecchi ibridi, microgeneratori: questi interventi beneficiano della detrazione del 65 per cento.

② Sostituzione finestre comprensive di infissi, schermature solari, caldaie a condensazione con efficienza

LE PROROGHE AL 31 DICEMBRE 2021

- Detrazione del 65% per gli interventi di risparmio energetico
- Detrazione del 50% per beni ad efficienza energetica (esempio infissi)
- Detrazione del 50% per interventi di ristrutturazione edilizia (novità incluso gruppo elettrogeno)
- Bonus facciate nella misura del 90% per tutti gli edifici nelle zone A e B del piano regolatore comunale
- Detrazione del 50% per acquisto mobili e grandi elettrodomestici con aumento della spesa a 16.000 euro

energetica prestabilita, impianti di climatizzazione generati da biomasse combustibili: con detrazione al 50 per cento.

Si tratta degli interventi indicati nel citato articolo 14 per i quali era previsto il termine del 31 dicembre 2020. Un elenco dettagliato di tali opere con l'importo della detrazione è contenuto nel Dm 6 agosto 2020 dedicato ai «requisiti tecnici». Si ricorda che nell'articolo 14 sono presenti altri interventi di risparmio energetico per i quali la norma prevedeva già la scadenza al 31 dicembre 2021; si tratta di interventi di risparmio energetico effettuati nei condomini oppure per quelli effettuati unitamente ad interventi antisismici.

Queste detrazioni si applicano a

LA PROROGA DEL 110% AL 30 GIUGNO 2022

- Il termine per beneficiare della detrazione del 110% viene prorogato di sei mesi
- Riguarda sia gli interventi di risparmio energetico che antisismici che i trainati
- Per i pagamenti eseguiti nel primo semestre 2022 il recupero della detrazione è in quattro anni
- Per i condomini che al 30/6/2022 abbiano raggiunto il 60% dell'opera, proroga al 31 dicembre 2022
- La proroga è subordinata alla definitiva approvazione del Consiglio UE

tutti i contribuenti (Irpef e Ires) anche imprese (risoluzione 34/2020 dell'agenzia delle Entrate) e non solo per gli immobili strumentali.

La proroga ha scongiurato la limitazione della detrazione al 36% e riservata alle persone fisiche diverse dalle imprese.

La ristrutturazione edilizia

Viene prorogata di un altro anno la detrazione del 50% fino a un ammontare di spesa pari a 96mila euro ai fini Irpef - quindi limitata ai soggetti Irpef - a fronte delle spese di ristrutturazione edilizia. Le spese ivi comprese sono numerose e vanno dalla manutenzione ordinaria dei condomini a quella straordinaria

delle unità immobiliari residenziali e di tutti gli altri interventi di ristrutturazione edilizia; inoltre sono compresi la ricostruzione degli immobili (anche non residenziali) danneggiati a seguito di eventi calamitosi, realizzazione autorimesse, eliminazione barriere architettoniche, prevenzione atti illeciti, risparmio energetico mediante impianti da fonti rinnovabili come il fotovoltaico, opere antisismiche di messa in sicurezza e bonifica dall'amianto (articolo 16 bis, Tuir).

Viene inserita una novità con il comma 3 bis del citato articolo 16 bis, in base alla quale la detrazione del 50% spetta anche per gli interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione. Per tali spese la norma prevede, letteralmente, il limite di spesa di 48mila euro (schede di lettura) o non di 96mila euro, ma potrebbe trattarsi di un refuso.

Bonus facciate

Viene prorogata di un anno la detrazione relativa al recupero ed al restauro delle facciate compresa anche la sola pulitura e tinteggiatura per tutti gli edifici situati nei centri abitati (zona A e B del piano regolatore). Come è noto la detrazione è pari al 90% della spesa senza limiti di importo ed è ripartibile in dieci anni a partire da quello di sostenimento della spesa.

Si ricorda che ai sensi dell'artico-

lo 121 del Dl 34/2020 per tutti gli interventi sopra indicati (tranne che quelli minori dell'articolo 16 bis, lettere da c) ad l) del Tuir, diversi dagli impianti fotovoltaici), è consentito in alternativa alla detrazione che si recupera in dieci anni, optare per la cessione del credito o lo sconto fattura.

Bonus mobili

In presenza di interventi di recupero del patrimonio edilizio (manutenzione ordinaria dei condomini, straordinaria ed interventi di ristrutturazione e risanamento conservativo per tutti i fabbricati a destinazione residenziale), viene prorogata per l'anno 2021 la detrazione per l'acquisto di beni mobili destinati all'arredamento delle predette abitazioni nonché di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ (classe A per i forni) e per le apparecchiature per le quali non è prevista l'etichetta energetica. L'intervento edilizio che ne è il presupposto deve essere stato iniziato a decorrere dal 1 gennaio 2020 e l'importo massimo della spesa è elevato da 10mila euro a 16mila euro; si ricorda che la detrazione compete nella misura del 50% ed è ripartita in dieci quote annuali.

Bonus idrico

Il bonus idrico introdotto dalla legge di bilancio per il 2021 sarà di 1.000 euro a favore di persone fisiche, per la sostituzione di vasi sanitari in ce-

ramica, apparecchi di rubinetteria sanitaria e docce, con nuovi apparecchi a limitazione di flusso di acqua con limiti di utilizzo pari a 6 litri al minuto o 9 litri per le docce. Sarà emanato un decreto del ministro dell'Ambiente, entro sessanta giorni, per stabilire le modalità di erogazione del beneficio tenuto conto che c'è un limite di spesa complessiva di 20 milioni di euro. Il bonus dovrà essere utilizzato entro il 31 dicembre 2021. Non è previsto se la agevolazione possa cumularsi con le altre detrazioni in materia di ristrutturazione edilizia.

Bonus verde

Viene prorogata di un altro anno la detrazione Irpef del 36%, fino a un ammontare complessivo di 5.000 euro per unità immobiliare, a fronte delle spese sostenute per la sistemazione a verde di aree scoperte compresi gli impianti di irrigazione ed i pozzi, nonché le coperture a verde e giardini pensili comprese la progettazione e la manutenzione esclusa quella ordinaria. La detrazione è ripartita in dieci quote annuali.

Le modifiche al Superbonus

Sono numerose le modifiche normative che intervengono in materia della detrazione del 110% introdotte dall'articolo 119 del Dl 34/2020 e successive modifiche.

La prima modifica contenuta nel

L'UNITÀ FUNZIONALMENTE INDIPENDENTE

- Beneficia di detrazione maggiore (esempio: isolamento termico 50.000 euro anziché 40.000)
- Anche se compresa in un edificio plurifamiliare
- Se l'unità immobiliare non fosse autonoma, ne condominiale, sarebbe preclusa la detrazione
- Deve disporre di accesso autonomo, cancello o portone, anche se tramite strada, cortile o giardino di proprietà non esclusiva
- Dotata di almeno tre impianti autonomi tra: acqua, gas, energia elettrica, riscaldamento

comma 66 della legge di bilancio prevede una proroga della agevolazione al 30 giugno 2022 in luogo del 31 dicembre 2021, ma per le spese sostenute nell'anno 2022 la ripartizione della detrazione/credito di imposta avviene in quattro anni e non in cinque. In sostanza, anche questa proroga conclude il beneficio nel 2025 come per quelle sostenute nel 2021; si ricorda che la prima quota della detrazione è spendibile dal periodo di imposta di sostenimento della spesa.

Analoga proroga al 30 giugno 2022 è prevista per gli interventi antisismici per i quali spetta la detrazione del 110%.

Per gli Istituti autonomi case popolari (Iacp) la detrazione si applica per gli interventi conclusi entro il 31

dicembre 2022 (in luogo del 30 giugno 2022); in questo ultimo caso la detrazione deve essere recuperata nel termine di quattro quote annuali di pari importo.

Per i condomini c'è un prolungamento dei termini; infatti per tali soggetti, qualora alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori almeno pari al 60% dell'intervento complessivo (si ritiene che a tal fine occorra uno stato di avanzamento straordinario), la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022. Una finestra ulteriore è prevista per gli Iacp in quanto per questi enti i termini sono svasati di sei mesi in avanti e quindi se il 60% dei lavori sono stati sostenuti al 31 dicembre 2022 possono protrarre il termine definitivo al 30 giugno 2023.

Il comma 74 dispone che tutte le proroghe in materia di detrazione del 110% rimangono subordinate alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea.

Nuovi interventi agevolati

Viene aggiunta tra gli interventi relativi all'isolamento termico degli edifici anche la coibentazione del tetto. Ciò significa - giustamente - che il "cappotto" può comprendere anche la parte del soffitto mediante appunto la coibentazione del tetto. La norma precisa inoltre che tale ampliamento non limita il concetto di superficie disperdente al solo locale

sottotetto eventualmente esistente; la norma sembra voler dire che anche il sottotetto concorre a formare la quota del 25% della superficie disperdente lorda necessaria per ottenere la detrazione del 110 per cento.

■ **Unità immobiliare indipendente.** Una modifica di sicuro interesse riguarda il concetto di unità immobiliare funzionalmente indipendente fondamentale per fissare il limite di spesa (ad esempio 50mila euro per il cappotto anziché 40mila euro) e per non ricadere nella ipotesi di edificio plurifamiliare senza essere condominio e quindi fuori dalla agevolazione.

Il testo contenuto nell'articolo 119 dispone che l'unità immobiliare situata all'interno di un edificio plurifamiliare si considera funzionalmente indipendente se dispone di uno o più accessi autonomi dall'esterno. Con le modifiche apportate dall'articolo 51, comma 3, del DL 104 del 14 agosto 2020, per edificio unifamiliare si intende quello con accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o dal cortile o dal giardino anche di proprietà non esclusiva.

La circolare 24/2020 richiede inoltre che l'abitazione unifamiliare sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento, di proprietà esclusiva (a esclusione dell'impianto fognario).

NUOVI INTERVENTI AGEVOLATI

- Gli edifici collabenti possono essere privi dell'Ape iniziale e comunque usufruiscono della detrazione del 110%
- L'abbattimento delle barriere architettoniche assume la natura di intervento trainato e quindi usufruisce del super bonus
- Nei comuni in cui si è verificato un evento sismico dal 2009 in poi, i limiti di spesa sono aumentati del 50%
- Gli impianti fotovoltaici sono considerati interventi trainati anche se sono realizzati su strutture pertinenziali
- Le colonnine per la ricarica dei veicoli hanno un limite di spesa differenziato (da 1.200 a 2.000 euro)

Il comma 66 della legge di bilancio 2021 allarga un po' le maglie per la classificazione dell'edificio funzionalmente autonomo compreso all'interno di un edificio plurifamiliare; la nuova norma richiede che l'abitazione sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni di proprietà esclusiva: ① impianti per l'approvvigionamento idrico, ② impianti per il gas, ③ impianti per l'energia elettrica, ④ impianto di climatizzazione invernale. In sostanza, di questi quattro classici impianti di approvvigionamento energetico della abitazione, uno può essere centralizzato.

■ **L'«Ape» e i fabbricati collabenti.** Viene inserito il nuovo comma 1 quarter all'articolo 119, con il quale viene stabilito che fra gli edifici che accedono alle detrazioni sono compresi

anche quelli privi di attestato di prestazione energetica perché sprovvisti del tetto o di uno o più muri perimetrali (fabbricati collabenti) purché al termine dell'intervento raggiungano una classe energetica di fascia A. L'intervento deve comprendere l'isolamento termico anche in caso di demolizione e ricostruzione. La norma finalmente fornisce certezza che anche in caso di demolizione e ricostruzione (articolo 3, lettera d, legge 380/2001), spetta la detrazione del 110% relativamente agli interventi di risparmio energetico.

■ **Barriere architettoniche.** Ven-

vrebbe essere quello proprio di 96mila euro.

■ **Comuni con eventi sismici.** Il decreto di agosto aveva previsto l'aumento della detrazione per gli incentivi fiscali ecobonus e sismabonus nella misura del 50% per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati dal sisma nei Comuni di cui agli elenchi di cui al Dl n. 39/2009 (Regione Abruzzo). La lettera G) del comma 66 estende l'agevolazione a tutti i Comuni interessati da tutti gli eventi sismici verificatisi dopo l'anno 2008 dove sia stato dichiarato lo stato di emergen-

Gli interventi indirizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche vengono inseriti tra quelli che possono essere «trainati» al 110%

gono inseriti fra gli interventi trainati dagli interventi di risparmio energetico (isolamento termico, sostituzione impianto di climatizzazione), anche gli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche (articolo 16 bis, lettera e del Tuir), quali ascensori, montacarichi, robotica ecc. che favoriscano la mobilità interna ed esterna per le persone portatrici di handicap, in situazione di gravità ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 104/1992. L'agevolazione si applica anche se le opere sono effettuate a favore di persone aventi più di 65 anni, senza che siano portatrici di handicap. Il limite di spesa do-

za (ad esempio il terremoto del 2012 in Emilia Romagna e nelle Regioni confinanti). La norma inoltre estende il beneficio per gli interventi eseguiti fino al 30 giugno 2022 allineando la scadenza a quella di tutte le opere con diritto al 110 per cento.

La detrazione del 110% sulla spesa maggiorata spetta nei territori colpiti dal 1 aprile 2009, se dichiarato lo stato di emergenza, per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione.

Il calcolo dovrebbe funzionare così: in presenza di una ristrutturazione avente le caratteristiche antisismiche il limite di spesa di 96.000 diventa 144.000 sul quale si applica il

110%. Si procede analogamente per i lavori trainati.

■ **Impianti fotovoltaici.** Viene concessa la detrazione del 110% a fronte dell'installazione degli impianti fotovoltaici anche sulle pertinenze. Anche per questo intervento, che risulta essere trainato sia dagli interventi di risparmio energetico che antisismici, per le spese sostenute nell'anno 2022 si recupera in quattro quote annuali (dovrebbe trattarsi delle spese sostenute fino al 30 giugno 2022).

■ **Ricarica autoveicoli.** La legge di bilancio riscrive la norma che riguarda gli interventi (trainati) di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici che beneficia della detrazione del 110 per cento.

Oltre alla proroga al 30 giugno 2022, vengono stabiliti nuovi limiti di spesa in luogo di quello generico di 3mila euro fissato dalla norma a regime, che tuttavia rimane spettante per gli interventi in corso di esecuzione al 31 dicembre 2020.

I nuovi limiti sono di 2mila euro per gli edifici unifamiliari ed assimilati, 1.500 euro per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino al massimo otto colonnine e 1.200 qualora le colonnine siano superiori a otto. L'agevolazione si intende riferita ad una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare.

Regole comuni

■ **Gli immobili plurifamiliari assimilati ai condomini.** Viene codifi-

GLI EDIFICI CONDOMINIALI

- Un edificio appartenente ad un unico proprietario che comprenda al massimo 4 unità immobiliari è assimilato al condominio
- Per gli interventi ivi effettuati si applicano le regole dei condomini (esempio: detrazione per impianto di climatizzazione 20.000 euro)
- Nelle assemblee condominiali si deliberano gli interventi con la maggioranza degli intervenuti ed 1/3 dei millesimi
- Per le spese imputate soltanto ad alcuni condomini valgono i medesimi quorum
- Per le spese addebitate solo ad alcuni condomini, ci deve essere il loro parere favorevole

cato ai fini fiscali il piccolo condominio a proprietario unico. Infatti, vengono assimilati ai condomini anche gli edifici plurifamiliari costituiti da un numero massimo di quattro unità immobiliari di proprietà di un'unica persona fisica o di una comunione e comunque una comproprietà di più persone fisiche. La particolare fattispecie assomiglia ai condomini gli edifici plurifamiliari e quindi si devono applicare i limiti di spesa previsti per gli edifici collettivi (ad esempio, per l'isolamento termico 40mila euro per unità immobiliare). Si pone il problema della quantificazione delle unità immobiliari, in quanto l'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 14/D al forum con «Il Sole 24 Ore» ha precisato che qualsiasi unità immobi-

liare, anche se pertinenza, va conteggiata; in sostanza, se questa è l'interpretazione corretta, due appartamenti con due garage costituiscono già l'edificio plurifamiliare assimilato al condominio. Anche in questo caso la detrazione del 110% ha come limite due unità immobiliari per ogni persona fisica.

■ **Le assemblee condominiali.** Il legislatore ha inteso semplificare l'adozione delle deliberazioni per gli interventi finalizzati alla detrazione del 110%. Già con il decreto di agosto era stato stabilito che relativamente:

Semplificate le procedure di approvazione nelle assemblee condominiali dei lavori per il Superbonus, con nuove divisioni di spese

① all'approvazione degli interventi di cui all'articolo 119,

② all'assunzione di eventuali finanziamenti finalizzati a tali interventi,

③ l'adesione all'opzione per la cessione o per lo sconto fattura,

le deliberazioni sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti ed almeno un terzo del valore dell'edificio. Non sono stati modificati i quorum per la costituzione della assemblea (2/3 del valore dell'edificio e la maggioranza dei parte-

cipanti in prima convocazione e 1/3 per entrambi i quorum in seconda convocazione). La legge di bilancio completa il tema precisando che, ove le spese riferite all'intervento vengono imputate ad uno o più condòmini, le deliberazioni sono valide se approvate con il parere favorevole dei condòmini che si accollano le spese e con la maggioranza degli intervenuti e un terzo del valore dell'edificio.

■ **Le polizze assicurative.** Con riferimento al rilascio delle asseverazioni e attestazioni da parte dei tecnici abilitati sia con riferimento all'ecobonus e sismabonus, obbligatorie sia ai fini dell'utilizzo della detrazione che per la cessione del credito e per lo sconto fattura, la legge di bilancio (comma 66, lettera q) offre la possibilità di non stipulare una nuova polizza di assicurazione. Ciò è possibile qualora la polizza di responsabilità civile professionale di cui dispone l'ingegnere o l'architetto preveda già queste condizioni:

- non esclusione delle attività di asseverazione;

- previsione di un massimale non inferiore a 500.000 euro;

- previsione "richiesta fatta" di un'ultrattività pari ad almeno cinque anni in caso di cessazione della attività ed a garanzia delle asseverazioni fatte negli anni precedenti.

Ovviamente il professionista può optare per una polizza dedicata a queste attività con massimale adeguato alle attestazioni e asseverazioni rilasciate e comunque di importo non inferiore a 500 mila euro.

Le regole a regime

Uno degli aspetti più complessi in merito all'applicazione della detrazione del 110% è la contemporanea realizzazione di interventi di sisma-bonus e di risparmio energetico, abbinando anche degli interventi trainati. La fattispecie si complica relativamente al rispetto dei rispettivi plafond di spesa. Il tema è stato affrontato dall'agenzia delle Entrate nella circolare 30/2020, risposta 4.4.3. Cerchiamo di fissare i principi che regolano questa complicata situazione.

Nella fattispecie, è consentito usufruire della detrazione costituita dalla somma degli importi previsti per ciascun intervento. Quindi si devono sommare sia le spese relative agli interventi trainanti (isolamento termico, sostituzione impianto climatizzazione, opere antisismiche e conseguenti interventi trainati).

Devono essere rispettati gli adempimenti amministrativi relativi a ciascun intervento e detrazione.

L'agenzia delle Entrate raccomanda la distinta contabilizzazione relativa ai diversi interventi, non essendo ovviamente possibile fruire per le medesime spese di più detrazioni. Al riguardo, sarà decisivo il controllo sia del tecnico che rilascia l'asseverazione che del professionista che rilascerà il visto di conformità se necessario essendo la situazione di competenza di entrambi i profili professionali.

Quindi, per il calcolo della detrazione per gli interventi trainanti si

PIÙ INTERVENTI IN CONTEMPORANEA

- È possibile usufruire del 110% per gli interventi di risparmio energetico ed antisismici sul medesimo edificio
- La detrazione spettante corrisponde alla somma delle spese sostenute per ciascun intervento agevolato
- L'intervento antisismico comprende ed assorbe le spese di ristrutturazione edilizia
- L'Agenzia con circolare n. 30/2020 raccomanda la distinta contabilizzazione delle spese relative ai vari interventi
- Una attenzione particolare sarà prestata dai professionisti che asseverano l'opera e fanno il visto di conformità

deve fare riferimento ai rispettivi limiti di spesa (ad esempio sisma-bonus 96mila euro), mentre per quelli trainati si assume l'importo della detrazione dividendo l'importo per 1,1 (esempio per gli infissi la detrazione è di 60mila euro e la spesa diventa di 54.545).

In presenza di un intervento antisismico sono inevitabili opere di manutenzione straordinaria, come il rifacimento delle pareti esterne ed interne, pavimenti, soffitti, impianti idraulico ed elettrico. Sono tutte spese che possono concorrere a formare l'ammontare della spesa di 96mila, ma non è ulteriormente applicabile, per la parte eccedente tale importo la detrazione, del 50% di cui all'articolo 16 bis, comma 1, del Tuir.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Barbara
Zanardi

Cessione o sconto ai «bonus di casa»

Imprese del settore e intermediari finanziari protagonisti nell'ampliamento della possibilità di cedere e monetizzare le agevolazioni per chi ristruttura

Il decreto legge 34 del 2020 (decreto Rilancio) ha introdotto per i soggetti che sostengono spese per gli interventi ammessi alla detrazione al 110% (Superbonus) nonché per altre agevolazioni preesistenti, la possibilità di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante:

① per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi, d'intesa con i fornitori stessi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante (il cosiddetto «sconto in fattura»);

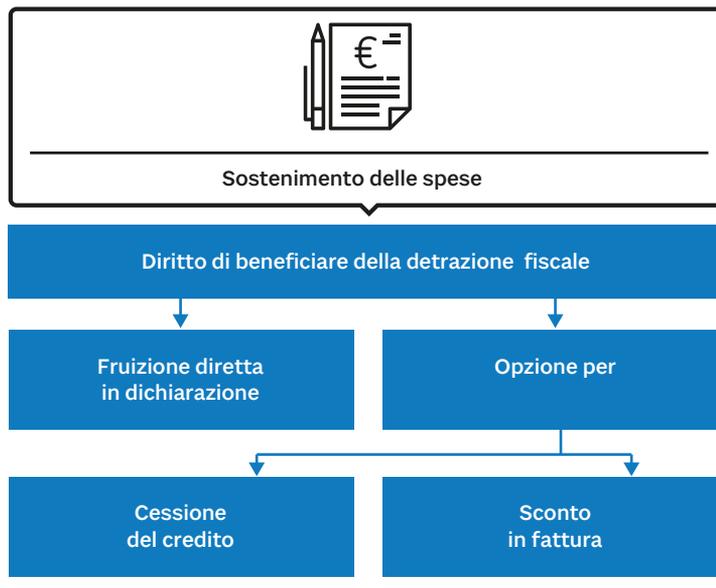
2 per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, ivi compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (la «cessione del credito»).

Interventi con possibilità di cessione o sconto

La possibilità di usufruire dell'agevolazione non in modo ordinario tramite l'esercizio della detrazione nella dichiarazione dei redditi, bensì avvalendosi dello sconto in fattura o della cessione del credito, secondo quanto previsto dall'articolo 121 del decreto Rilancio, è concessa non solo per gli interventi ammessi al Superbonus ma anche per molte delle agevolazioni "preesistenti". In particolare per:

- il recupero del patrimonio edilizio (articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b) Tuir), non ammesso al 110%;
- interventi per l'efficienza energetica (ecobonus, articolo 14 del Dl 63/2013), ammesso al 110% (articolo 119, commi 1 e 2 del Dl 34/2020);
- adozione di misure antisismiche (sismabonus, articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del Dl 63/2013), ammesso al 110% (articolo 119, comma 4 del Dl 34/2020);
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteg-

COME FRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI EDILIZIE



giatura esterna (articolo 1, commi 219 e 220, della l. 160/2019), non ammesso al 110%;

- installazione di impianti fotovoltaici (articolo 16-bis, comma 1, lettera h) Tuir), ammesso al 110% (articolo 119, commi 5 e 6 del Dl 34/2020);
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici (articolo 16-ter, Dl 63/2013), ammesso al 110% (articolo 119, comma 8 del Dl 34/2020).

In relazione agli interventi ammessi al Superbonus 110, la possibilità di optare per la cessione o lo sconto è concessa per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2022, a seguito di una modifica introdotta dalla legge di bilancio 2021 (articolo 121, comma

INTERVENTI AMMESSI ALL'OPZIONE

Agevolazioni edilizie	Superbonus
Recupero del patrimonio edilizio	
Efficienza energetica (cd. "Ecobonus")	✓
Adozione di misure antisismiche (cd. "sismabonus")	✓
Recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna	
Installazione di impianti fotovoltaici	✓
Installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici	✓

7-bis, Dl 34/2020) che ha opportunamente previsto un allungamento del periodo di opzione, per tener coerentemente conto di alcuni maggiori termini concessi per fruire delle detrazioni.

A seguito delle modifiche introdotte resterebbero escluse dalla possibilità di cedere o scontare le spese sostenute nel primo semestre 2023 per gli interventi effettuati dagli istituti autonomi case popolari (Iacp) e dagli enti aventi le stesse finalità sociali, per i quali alla data del 31 dicembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo (articolo 119, comma 8-bis, Dl 34/2020).

Per gli interventi diversi da quelli ammessi al Superbonus, la possi-

bilità di optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura è concessa per le spese sostenute negli anni 2020 e 2021, in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (Sal). Per gli interventi ammessi al Superbonus 110, invece, i Sal cedibili o scontabili non possono essere più di due per ogni intervento complessivo e ciascuno deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

Per l'individuazione del periodo d'imposta cui imputare le spese, occorre fare riferimento per le persone fisiche (inclusi i professionisti) e gli enti non commerciali, alla data di effettivo pagamento mentre per gli imprenditori individuali, le società, gli enti commerciali e le imprese minori vale il criterio di competenza. Per le spese relative ad interventi sulle parti comuni, per le persone fisiche vale la data del bonifico effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata da parte del singolo condomino (circolare 30/2020 dell'agenzia delle Entrate, domanda 5.1.1). È importante evidenziare che il pagamento da parte del singolo condomino se non rileva per l'individuazione dell'anno di sostenimento delle spese, rileva tuttavia al fine della possibilità di cedere il credito a terzi. L'amministratore del condominio, infatti, comunica l'opzione per la cessione del credito solo se il condomino ha versato quanto a lui imputato o, in caso di versamenti

parziali, solo in proporzione a quanto pagato rispetto al dovuto (circolare n. 30/2020 dell'Agenzia delle entrate, domanda 5.1.2).

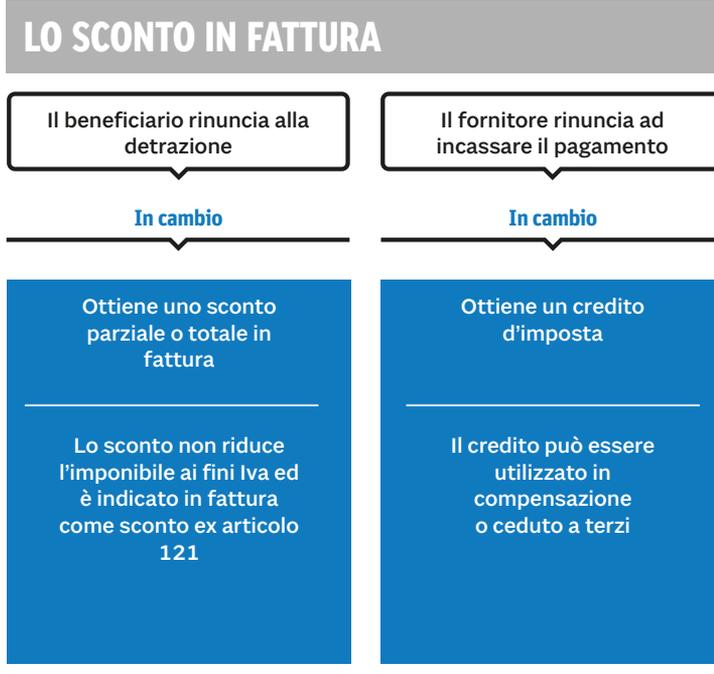
Lo sconto in fattura

La possibilità di optare per lo sconto in fattura in presenza di una detrazione pari al 110% rappresenta una novità che è bene spiegare in dettaglio e con un esempio.

Nei casi in cui il soggetto destinatario della detrazione, d'accordo con il fornitore dell'intervento agevolato decida di optare per lo sconto in fattura, rinuncia in parte o in tutto al diritto alla detrazione mentre il fornitore recupera il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successive cessioni di tale credito ad altri soggetti.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente sostenga una spesa pari a 30mila euro, alla quale corrisponde una detrazione da Superbonus 110 pari a 33mila euro (110%), a fronte dello sconto applicato in fattura pari a 30.000 euro, il fornitore maturerà un credito d'imposta pari a 33.000 euro. Dall'esempio si evince che in capo al fornitore emerge una differenza da gestire contabilmente (nell'esempio pari a 3.000 euro), sulla cui rilevanza e qualificazione fiscale è atteso un chiarimento dell'agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui, invece, il fornito-



re applichi uno sconto parziale, il credito d'imposta è calcolato sull'importo dello sconto applicato. Ciò comporta, in sostanza, che se a fronte di una spesa di 30mila euro, il fornitore applica uno sconto pari a 10mila euro, lo stesso maturerà un credito d'imposta pari a 11mila euro. Il contribuente potrà far valere in dichiarazione una detrazione pari a 22mila euro (il 110% dei 20mila euro rimasti a carico) o, in alternativa, potrà optare per la cessione del credito corrispondente a tale importo rimasto a carico ad altri soggetti, secondo le regole illustrate di seguito.

Il contributo sotto forma di sconto è pari alla detrazione spettante e non può in ogni caso essere superiore al corrispettivo dovuto, non

riduce l'imponibile ai fini Iva ed è espressamente indicato, nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati, quale sconto praticato in applicazione delle previsioni dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020.

Nel caso particolare in cui il beneficiario della detrazione sia uno Iacp riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti (split payment) che intende avvalersi dello sconto in fattura, è esclusa l'applicabilità del meccanismo dello split payment (circolare n. 30/2020, domanda 5.3.4).

L'utilizzo del credito deve obbligatoriamente essere completato per l'intera quota spettante in ogni periodo d'imposta

In caso di sconto in fattura per interventi su parti comuni condominiali, può essere emessa una sola fattura al condominio senza che sia necessario addebitare ad ogni beneficiario la quota ad esso imputabile, in linea con quanto avviene nel caso di fruizione della detrazione. Senza cessione o sconto, infatti, ogni condomino gode della detrazione delle spese fatturate al condominio, imputate in base alla suddivisione millesimale degli

edifici o secondo i criteri indicati dall'assemblea (Circolare n. 30/2020, domanda 5.1.5).

La cessione del credito

Il credito d'imposta è pari alla detrazione spettante ed è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della Comunicazione e comunque non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese.

La quota dei crediti d'imposta che non è utilizzata entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento non può essere utilizzata negli anni successivi, né richiesta a rimborso ovvero ulteriormente ceduta. È dunque importante valutare attentamente la possibilità di utilizzare in compensazione la quota di credito dell'anno in modo tale da fare in tempo a cedere il credito nel caso in cui non vi siano debiti da compensare, evitando così che il credito al 31 dicembre dell'anno di riferimento "scada". L'opzione per la cessione del credito, infatti, può essere esercitata anche per tutte le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute ed è irrevocabile. Ad esempio, il contribuente che ha sostenuto la spesa nell'anno 2020 può scegliere di fruire delle prime due rate di detrazione spettanti, indicandole

nelle relative dichiarazioni dei redditi, e di cedere il credito corrispondente alle restanti rate di detrazione.

La cessione può essere disposta in favore dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi ma anche di altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti, istituti di credito e intermediari finanziari), senza che sia necessario verificare il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione (circolare n. 30/2020, domanda 5.1.3).

Ai fini dell'utilizzo dei crediti:

- i cessionari e i fornitori sono tenuti preventivamente a confermare l'esercizio dell'opzione, nell'area riservata del sito internet dell'agenzia delle Entrate;
- i crediti sono utilizzati in compensazione attraverso il modello F24. Non si applicano il limite generale di compensabilità (la «compensazione orizzontale») pari a 700mila euro, il limite di 250mila euro applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, né il limite previsto per i debiti iscritti a ruolo;
- il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- nel caso in cui l'importo del cre-

L'UTILIZZO DEL CREDITO

I modi	In compensazione in F24 telematico, senza il limite di 700.000 euro (comp. orizz.) e di 250.000 (quadro RU), con gli appositi codici	Diretto in compensazione
I tempi	Dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese e dal 10 del mese successivo a quello di ricezione della Comunicazione	
	Con la stessa ripartizione in quote con le quali sarebbe stata fruita la detrazione	
La scadenza	La quota non utilizzata entro il 31 12 dell'anno di riferimento «scade»	
Ulteriori cessioni	Il credito può essere oggetto di ulteriori cessioni	Indiretto

dito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato e lo scarto è comunicato con apposita ricevuta.

Affinché i crediti possano essere utilizzati in compensazione è necessario che il fornitore o il cessionario confermino l'esercizio dell'opzione, utilizzando le funzionalità della «piattaforma cessione crediti» disponibile nell'area riservata del sito dell'agenzia delle Entrate. Attraverso la medesima piattaforma, in alternativa all'utilizzo in compensazione tramite modello F24, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione

della Comunicazione di opzione, i fornitori e i cessionari possono cedere i crediti ad altri soggetti, anche parzialmente. I successivi cessionari utilizzano i crediti secondo gli stessi termini, modalità e condizioni applicabili al cedente, dopo l'accettazione della cessione da comunicare tramite la piattaforma stessa.

Con la risoluzione n. 83 del 28 dicembre 2020 sono stati comunicati i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti relativi alle detrazioni cedute e agli sconti in fattura:

lo F24 indicando nel campo «anno di riferimento», l'anno in cui è utilizzabile in compensazione la quota annuale del credito. Ad esempio, per le spese sostenute nel 2020, in caso di utilizzo in compensazione della prima quota del credito, nel modello F24 dovrà essere indicato l'anno di riferimento «2021»; per l'utilizzo in compensazione della seconda quota dovrà essere indicato l'anno di riferimento «2022» e così via.

Adempimenti necessari

Più violazioni nel rilascio del visto di conformità possono portare alla sospensione del professionista al quale viene inibita la facoltà di certificazione

- Superbonus, art. 119 Dl 34/2020, codice 6921;
- Ecobonus, art. 14 Dl 63/2013 e Impianti fotovoltaici, art. 16-bis, comma 1, lett. h), del Tuir, codice 6922;
- Sismabonus, art. 16 Dl 63/2013, codice 6923;
- Colonnine ricarica, art. 16-ter Dl 63/2013, codice 6924;
- Bonus facciate, art. 1, commi 219 e 220, legge 160/2019, codice 6925;
- Recupero patrimonio edilizio, art. 16-bis, comma 1, lett. a) e b) Tuir, codice 6926.

Questi codici tributo sono esposti nella sezione Erario del model-

Esaminiamo le indicazioni dettate per il visto di conformità per gli interventi ammessi al Superbonus, le relative sanzioni e l'obbligo di invio della comunicazione di opzione previsto per tutti gli interventi, anche se non ammessi al Superbonus.

■ **Il visto.** Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto per gli interventi ammessi al Superbonus, il contribuente deve richiedere il visto di conformità con il quale si deve attestare la conformità dei dati relativi alla documentazione comprovante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Il visto è rilasciato dai soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni quali gli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf dipendenti e impresa (per tutti i contribuenti a prescindere dal fatto che producano reddito d'impresa o di lavoro dipendente, com indicato nella circolare 30/2020, domanda 6.2.1). Rientrano tra i soggetti che possono apporre il visto di conformità gli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o nell'albo dei consulenti del lavoro, dipendenti di una società di servizi di cui all'articolo 2 del decreto 18 febbraio 1999, anche se sprovvisti di partita Iva (circolare n. 30/2020, domanda 6.1.1).

Il visto si aggiunge all'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici degli interventi effettuati e all'attestazione della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi, dichiarazioni previste ai fini della fruizione della detrazione da Superbonus e necessarie anche in assenza dell'opzione per lo sconto in fattura e la cessione del credito.

In ogni caso, i soggetti che appongono il visto sono tenuti a verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati. L'agenzia delle Entrate ha

ADEMPIMENTI PER OPTARE



Necessario solo per gli interventi ammessi al Superbonus 110



Per tutti gli interventi per i quali si intende optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura

Il mancato invio della Comunicazione nei termini e nelle modalità previste rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle entrate

fornito nella circolare 30/2020 l'elenco dei documenti e delle dichiarazioni sostitutive da acquisire all'atto dell'apposizione del visto di conformità.

Si segnala, infine, che sia le spese sostenute per il visto di conformità sia quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni necessarie per accedere al Superbonus 110, rientrano tra quelle che fruiscono della detrazione. Per la «congruità» delle spese di attestazione e asseverazione, l'Agenzia ha chiarito che si può fare riferimento al decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016 (circolare 30/2020, domanda 5.2.2) mentre per quelle relative all'apposizione del visto di conformità, do-

vrebbe farsi riferimento al DM 140/2012. Sul punto è atteso un chiarimento.

■ **Le sanzioni per il rilascio infedele del visto.** La sanzione applicabile per visto di conformità infedele sulle comunicazioni inviate all'Agenzia delle entrate ai fini dell'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura va da euro 258 ad euro 2.582, prevista dal primo periodo dell'articolo 39, comma 1, lettera a), del Dlgs 241/1997. Trova, inoltre, generale applicazione la disciplina prevista nell'ambito del vi-

domanda 6.5.1).

■ **La comunicazione.** L'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, sia per gli interventi ammessi al Superbonus sia per quelli relativi ad agevolazioni preesistenti eseguiti sulle unità immobiliari, è comunicato all'agenzia delle Entrate utilizzando il modello «Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica» (la «Comunicazione»).

La Comunicazione deve essere inviata esclusivamente in via telematica all'agenzia delle Entrate entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero, nei casi di cessione di rate residue, entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione. Il soggetto che deve inviare la Comunicazione varia in relazione al tipo di intervento agevolato (Provvedimento dell'agenzia delle Entrate n. 283847 dell'8 agosto 2020 e risposta 6.3.1. nella circolare 34/2020).

È bene prestare attenzione al fatto che il mancato invio della Comunicazione nei termini e con le modalità previste rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agen-

Comunicazione soltanto in via telematica all'agenzia delle Entrate per chi sceglie l'opzione della cessione o dello sconto

sto di conformità di cui al Dlgs 241/1997 all'interno del quale, ad esempio, è previsto che in caso di ripetute violazioni ovvero di violazioni particolarmente gravi, può scattare la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità per un periodo da uno a tre anni e, in caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità (circolare 30/2020,

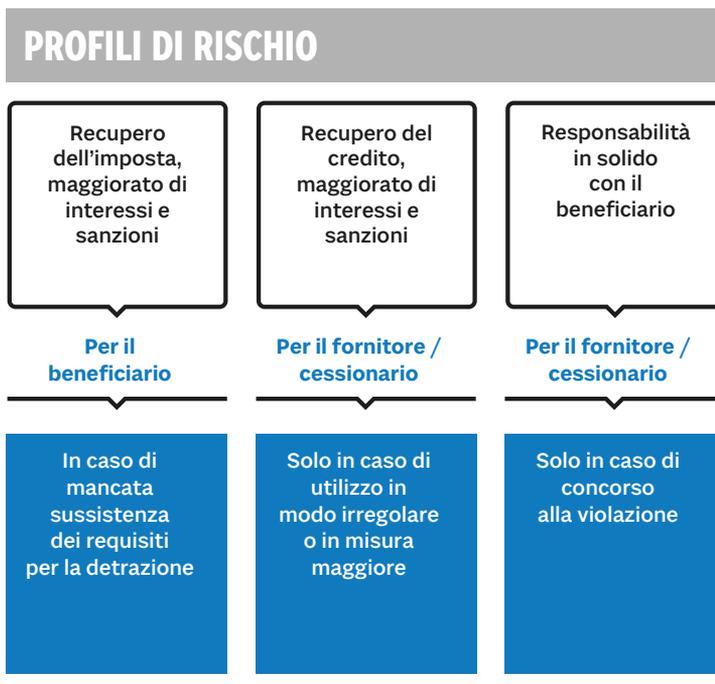
zia delle entrate.

Profili sanzionatori e recupero dell'imposta

L'impianto legislativo della cessione di credito e dello sconto in fattura prevede, come tassello fondamentale per la sua concreta diffusione, che i fornitori e i soggetti cessionari rispondano solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore e non anche per l'eventuale non sussistenza del diritto alla detrazione.

Infatti, se un soggetto acquisisce un credito d'imposta e, durante i controlli dell'Enea o dell'agenzia delle Entrate, emerge che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in "buona fede" non perde il diritto a utilizzare il credito d'imposta (si veda la circolare 30/2020, domanda 5.1.8).

Qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, è nei confronti del beneficiario della detrazione che l'agenzia delle Entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante, degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo e della sanzione per omesso o tardivo versamento.



Solo in caso di concorso nella violazione, il fornitore che ha applicato lo sconto e il cessionario del credito rispondono solidalmente con il beneficiario della somma detratta, dei relativi interessi e della sanzione.

Per la configurabilità del concorso di persone, occorre fare riferimento ai criteri generali in materia sanzionatoria secondo cui sono elementi costitutivi della fattispecie concorsuale:

- 1 una pluralità di soggetti agenti;
- 2 la realizzazione di una fattispecie di reato;
- 3 il contributo di ciascun concorrente alla realizzazione del reato;
- 4 l'elemento soggettivo (circolare 30/2020, domanda 5.1.9).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Dario
Deotto

Termini sospesi, labirinto di date

*Le sospensioni
e le proroghe
introdotte
con l'emergenza
della pandemia
hanno confuso
ulteriormente
un quadro
spesso sbilanciato
a favore del Fisco*

Itermini di decadenza per gli accertamenti d'imposta non possono essere prorogati. Così dispone – solennemente – l'articolo 3, comma 3, dello Statuto del contribuente.

Si tratta, però, com'è noto, di una sorta di "intendimento", quasi di un auspicio, considerate le numerose deroghe presenti nell'ordinamento tributario (abuso del diritto, presunzione per le attività detenute in Paesi a fiscalità privilegiata, sanzioni per le medesime attività, e molte altre). Deroghe che hanno avuto nel 2020 una forte "impennata" a causa delle disposizioni emergenziali e dell'entrata a regime delle misure relative al contraddittorio preventivo.

La norma a regime

L'emergenza sanitaria legata al Covid-19 ha "portato alla luce" per molti operatori del diritto tributario la semisconosciuta previsione dell'articolo 12 del decreto legislativo 159/2015, relativa alla «sospensione dei termini per eventi eccezionali» (norma a regime).

L'articolo 12 richiamato dispone, al comma 1, che le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, nonché degli adempimenti «anche processuali» comporta, «relativamente alle stesse entrate», per un corrispondente periodo di tempo, la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per l'attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso a favore degli enti impositori.

In sostanza, la norma prevede che la sospensione temporale concessa al contribuente per i versamenti e per gli adempimenti in presenza di eventi eccezionali risulta la medesima, sotto il profilo temporale, per l'amministrazione finanziaria, relativamente ai termini di prescrizione e decadenza per l'attività di liquidazione, accertamento eccetera. La norma fa riferimento a «un corrispondente periodo di tempo», che crea, di fatto, un'identica sospensione temporale dei termini concessa al contribuente e la sospensione concessa all'amministrazione. An-

EVENTI ECCEZIONALI, NORMA A REGIME

- L'articolo 12, comma 2, del Dlgs 159/2015 stabilisce il differimento al 31 dicembre del secondo anno successivo al periodo di sospensione dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici, in scadenza nell'anno in cui si è verificata la sospensione

che se poi la norma (sempre il comma 1 dell'articolo 12) stabilisce che il contribuente, salvo diverse disposizioni, deve effettuare i versamenti sospesi entro il mese successivo.

Il successivo comma 2 dell'articolo 12 dispone poi il differimento al 31 dicembre del secondo anno successivo al periodo di sospensione, dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici, in scadenza nell'anno in cui si è verificata la sospensione. Questo differimento è legato alla "sospensione" prevista dal comma 1 per l'attività degli stessi uffici. (si veda la *slide 1*)

L'aspetto che va sottolineato è che la previsione del comma 2 risulta indubbiamente (troppo) di favore per l'amministrazione finanziaria. Se infatti, ad esempio, in un anno X vi è

LA NORMA DEL DL RILANCIO

- Al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, è stato previsto che, in deroga allo Statuto del contribuente, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 (senza tenere conto della sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del Dl 18/2020), devono essere emessi entro tale ultima data (31/12/2020), mentre saranno notificati tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022, salvo casi di indifferibilità e urgenza

una sospensione anche di 2 giorni dei termini di versamento per il contribuente, con conseguente analogha sospensione dei termini di accertamento, riscossione eccetera per l'amministrazione, quest'ultima fruisce di una proroga fino (ben) al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione dei termini di accertamento per i periodi d'imposta in scadenza nell'anno X.

È evidente la sproporzione temporale a favore dell'amministrazione, che solleva sotto il profilo della ragionevolezza più di un dubbio di legittimità costituzionale.

Infine, l'articolo 12 del Dlgs 159/2015 stabilisce al comma 3 che l'agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle du-

rante il periodo di sospensione.

Con specifico riferimento all'emergenza legata al Covid-19, occorre notare che l'articolo 67, comma 4, del Dl 18/2020, nella sua versione originaria, faceva rinvio, in «riferimento ai termini di prescrizione e decadenza», proprio alle disposizioni del predetto articolo 12 del Dlgs 159/2015.

Questo «stato dell'arte» è stato però (giustamente) fatto oggetto di numerose critiche, in conseguenza delle quali, in sede di conversione del Dl 18/2020, è intervenuta una modifica, attraverso la quale è stato specificato che la previsione dell'articolo 12 (del Dlgs 159/2015) deve intendersi riferita ai commi 1 e 3 dello stesso articolo di legge. Tale soluzione tuttavia si è dimostrata inadeguata ed, anzi, tecnicamente errata. Questo soprattutto in considerazione che il rinvio al comma 1 dell'articolo 12 risultava inapplicabile all'emergenza sanitaria del 2020, considerato che per quest'ultima non si registrava affatto (come prescrive, appunto, il comma 1 dell'articolo 12) la stessa simmetria temporale tra la sospensione dei termini accordata al contribuente e quella attribuita all'amministrazione.

Così è accaduto che, di fatto, la norma dell'articolo 67, comma 4, è stata sostanzialmente «superata» dalla previsione dell'articolo 157 del Dl Rilancio (34/2020) con la quale, «al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali», è stato previsto che, in deroga al-

lo Statuto del contribuente, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 (senza tenere conto della sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del Dl 18/2020), devono essere emessi entro tale ultima data (31 dicembre 2020), mentre saranno notificati tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022, salvo casi di indifferibilità e urgenza. (slide 2)

Il Dl Rilancio e il differimento termini

Anche questa norma, tuttavia, ha generato non poche perplessità.

In primo luogo, va notato che si sono determinati due termini di decadenza: uno per l'emissione dell'atto (entro il 31 dicembre 2020), e uno per la notifica al contribuente (1° febbraio 2021 – 31 gennaio 2022), con tutte le note problematiche che si ebbero in passato con riguardo al termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo e il (successivo) termine di decadenza per la notifica della cartella esattoriale.

Nel caso degli atti per i quali opera tale "scissione decadenziale" occorre rilevare che l'articolo 157 del Dl Rilancio stabilisce, al comma 5, che «l'elaborazione o l'emissione degli atti... è provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia

LA PROVA DELL'EMISSIONE DELL'ATTO

- L'articolo 157 del Dl Rilancio stabilisce, al comma 5, che «l'elaborazione o l'emissione degli atti ... è provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima»
- Quello dell'emissione è un termine decadenziale, che non può essere individuato da una norma indeterminata

medesima» (slide 3). In proposito, la circolare 25/E/2020 della stessa Agenzia ha precisato che, sostanzialmente, gli atti devono intendersi emessi se risultano «firmati e protocollati» entro il 31 dicembre 2020. Al riguardo, tuttavia, si nutrono forti perplessità. In primo luogo perché, essendo quello di emissione un termine decadenziale, le relative regole non possono che essere fissate da una norma di legge. Norma che non può essere – a questo punto – la stessa previsione dell'articolo 157 in quanto troppo indeterminata (la norma stabilisce, come si è visto, che l'emissione degli atti è provata «anche» dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia), sicché non essendo intervenuto un provvedimento le-

gislativo (anche di ordine secondario: non è stato emanato nemmeno il provvedimento attuativo previsto dal comma 6) entro il 31 dicembre 2020 per fissare ex lege le regole di emissione degli atti, si reputa che tutti gli atti emessi entro fine 2020, e che saranno notificati nel 2021 (fino a gennaio 2022, in realtà), risultino illegittimi.

Si deve ulteriormente considerare se risulta legittimo che, una volta stabilito che l'atto deve essere emesso entro il 31/12/2020, la notifica dello stesso possa avvenire in un lasso temporale variabile tra uno e 365 giorni. La norma infatti prevede

legittimità, considerato che a parità di data di emissione potrebbe accadere che a un contribuente l'atto venga notificato, appunto, il 1° di febbraio prossimo e ad un altro a fine gennaio 2022. Si ricorderà che tutto questo improprio meccanismo si deve alla "prova di forza" annunciata dall'agenzia delle Entrate nei mesi scorsi agli organi di stampa, in cui venne affermato «che l'Agenzia risultava pronta e che è stata concessa una proroga – quindi un beneficio – al contribuente».

Gli inviti al contraddittorio

Un altro elemento di precarietà risulta quello legato agli inviti al contraddittorio. Nel 2020 hanno trovato applicazione, a far data dagli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio, le nuove disposizioni relative al contraddittorio preventivo.

Misure che, in termini generali, prestano il fianco - come più volte si è riportato sul Sole 24 Ore - a numerose perplessità. Questo sia sotto il profilo oggettivo (in quanto sono stati esclusi atti di accertamento parziali e processi verbali di constatazione, in quest'ultimo caso partendo dall'erroneo presupposto che la previsione dell'articolo 12, comma 7 dello Statuto del contribuente, che vieta agli uffici di emettere l'atto prima dei 60 giorni dalla consegna del Pvc, sia previsione legittimante il contraddittorio preventivo) che sotto un profilo più "strutturale".

Le innovazioni dettate al contraddittorio preventivo comprimono di fatto le possibilità di interlocuzione per il contribuente

che gli atti che risultano in scadenza tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 (senza tenere conto del periodo di sospensione stabilito dall'articolo 67, comma 1, del Dl 18/2020) «sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022». Pertanto, la notifica potrà avvenire per alcuni contribuenti il prossimo 1° febbraio mentre per altri avverrà a gennaio del prossimo anno. Tutto questo appare di dubbia

Quello che è stato introdotto risulta, in realtà, un contraddittorio “postprovvedimentale” (anche se l’atto non risulta notificato), nel senso che il contribuente viene chiamato a interloquire con l’amministrazione una volta che la decisione è già stata sostanzialmente presa. Non può essere definito altrimenti un contraddittorio rispetto ad un invito (articolo 5 del Dlgs 218/1997) che contiene già l’indicazione delle maggiori imposte. Invito che viene inviato al contribuente al fine della «sua adesione» (*slide 4*).

A ogni modo, la norma a regime ha stabilito l’ennesima deroga al principio che i termini di decadenza per gli accertamenti non possono essere prorogati. Risulta previsto (sempre articolo 5 del Dlgs 218/1997), infatti, che se tra la data di comparizione indicata dall’ufficio nell’invito al contraddittorio e il termine di decadenza per l’accertamento intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza viene automaticamente prorogato di 120 giorni (*slide 5*).

La norma vorrebbe ricalcare (in parte) quella sul differimento dei termini di accertamento (un’altra...) per l’abuso del diritto. Previsione, quest’ultima, sicuramente contorta, ma che vorrebbe garantire l’effettività del contraddittorio: il senso della disposizione (comma 7 dell’articolo 10-bis dello Statuto) è quello di dare all’Agenzia un tempo sufficientemente credibile (60 giorni) per ponderare i chiarimenti forniti

IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

- Non può essere considerato un invito riferito al contraddittorio preventivo un invito che reca già l’indicazione della maggiore imposta ai fini della sua “adesione”

dal contribuente in materia di abuso del diritto, che poi devono essere “superati”, a pena di nullità, nelle motivazioni dell’atto di accertamento. Questo perché il contraddittorio preventivo esige che lo stesso risulti effettivo: altrimenti si sostanzia in un mero formalismo.

Nel caso del differimento dei termini previsto in presenza di invito al contraddittorio di cui all’articolo 5 del Dlgs 218/1997 non si registra invece la volontà di stabilire un criterio di effettività dello stesso, essendo il differimento di 120 giorni ancorato non alle risposte fornite dal contribuente, ma alla (semplice) data di comparizione. Insomma, si tratta di una norma che vuole soltanto disporre a favore dell’Agenzia lo slittamento dei

termini di decadenza dell'accertamento di 120 giorni.

Occorre inoltre tenere conto che – perlomeno dal punto di vista dell'agenzia delle Entrate (circolare 25/E/2020) – la previsione sull'invito al contraddittorio dell'articolo 5 del Dlgs 218/1997 non “si incrocia” con quella dell'articolo 157 del Dl Rilancio. In sostanza, per l'Agenzia, poiché in presenza di invito al contraddittorio inviato a partire dal 3 ottobre l'eventuale atto di accertamento deve essere notificato “naturalmente” entro il 30 aprile 2021, il medesimo atto non soggiace alla

(85 giorni) prevista dall'articolo 67 determina l'effetto naturale dello spostamento in avanti dei termini (anche) decadenziali, per un periodo corrispondente a quello della sospensione. Beneficiano, ad esempio, di tale differimento i termini decadenziali dei tributi comunali in scadenza a fine 2020 in quanto per essi non si applica il disposto dell'articolo 157 del Dl rilancio.

In sostanza, per tutti gli atti che non ricadono nello “spettro” dell'articolo 157 del Dl Rilancio si determina un'ampia “zona Cesarini” a favore del Fisco per gli atti che risulta-

L'amministrazione finanziaria in posizione di favore per tutti quegli atti che non ricadono nel perimetro dettato dal decreto legge Rilancio

“procedura” dell'emissione nel 2020 e di notifica nel 2021, perché questa riguarda gli atti che scadono “naturalmente” nel 2020, «senza tenere conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18».

Ma è davvero così?

Il fatto è che la previsione dell'articolo 67, comma 1, del Dl 18/2020 può determinare delle conseguenze che, forse, non sono state troppo meditate. Sul Sole 24 Ore più volte si è avuto modo di riportare quali siano gli effetti di una sospensione dei termini (*tamquam non esset*). Si è in particolare rilevato che la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020

no in scadenza nel 2020. Questa zona Cesarini va sostanzialmente dal 31 dicembre 2020 al 26 marzo 2021. Sicché, per tali atti, il termine di decadenza del potere di notificazione non risulta, in realtà, il 31 dicembre, ma il 26 marzo 2021.

In questo modo, però, tornando agli inviti al contraddittorio, occorre distinguere quelli che sono stati inviati dal 27 dicembre 2020 oppure precedentemente. Il riferimento al 27 dicembre 2020 (sostanzialmente il 28 dicembre perché il 27 era domenica) è legato ai 90 giorni anteriori rispetto al 26 marzo 2021. Solo in questo caso si realizza, infatti, il differimento dei 120 giorni a favore

dell’Agenzia, considerato che la norma dispone, come si è riportato, che devono intercorrere meno di 90 giorni dal termine di consumazione del potere di notifica dell’atto impositivo (che scade, appunto, il 26 marzo 2021). Così, se l’invito risulta inviato dal 27 dicembre, si avrà che il termine di decadenza per gli atti in scadenza a fine anno risulta senz’altro quello dei 120 giorni dopo il 26 marzo 2021. Invece, per gli inviti giunti fino al 26 dicembre si pone un problema interpretativo. In base al dato letterale dell’articolo 157 del DL 34/2020 l’atto dovrebbe essere emesso entro fine anno e notificato nel 2021. Una lettura più sistematica, alla quale si aderisce, induce invece a ritenere applicabile – sia per l’emissione che per la notifica - il termine del 26 marzo 2021.

Si è sempre riportato sulle pagine del Sole 24 Ore che le disposizioni dell’articolo 157 del DL Rilancio avrebbero determinato non pochi problemi: quanto si è fin qui descritto ne è la tangibile conferma.

La strategia cashless contro l’evasione

Da diversi anni il legislatore ha introdotto nell’ordinamento norme aventi come finalità la maggiore diffusione dell’utilizzo di strumenti di pagamento diversi dal contante, tramite i quali risulta possibile tracciare determinate operazioni. Questo anche allo scopo di ridurre l’evasione fiscale (oltre a quello di incen-

GLI INVITI AL CONTRADDITTORIO

- L’articolo 5 del Digs 218/1997 prevede che se tra la data di comparizione indicata dall’ufficio nell’invito al contraddittorio e il termine di decadenza per l’accertamento intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza viene automaticamente prorogato di 120 giorni
- Il termine di decadenza per gli atti non contemplati dall’articolo 157 del DL rilancio e in scadenza originaria al 2020 risulta il 26 marzo 2021

tivare l’adozione di strumenti di pagamento digitali).

Per raggiungere il citato proposito sono state emanate nel corso del tempo:

- disposizioni che incentivano direttamente l’effettuazione dei pagamenti in modalità *cashless*, garantendo vantaggi a chi adotta tale modalità (in particolare, con il neo-introdotto *cashback* e con la lotteria degli scontrini, al pari del credito d’imposta “bonus Pos” e della riduzione dei termini di accertamento);
- norme che limitano la possibilità di utilizzare il denaro contante.

Le misure più rilevanti risultano senz’altro il *cashback* e la «lotteria degli scontrini», che attribuiscono benefici ai relativi destinatari – sog-

getti privati (ossia non esercenti attività economica) – sia in via diretta che “potenziale”. E infatti, se grazie al cashback l’acquirente di beni o servizi che effettua i pagamenti tracciabili ha modo di ottenere un rimborso percentuale rispetto agli importi spesi, dovendo solo effettuare un numero minimo di acquisti per ogni periodo di interesse, con la lotteria degli scontrini risulta possibile partecipare a estrazioni periodiche di premi.

Estrazioni a cui possono partecipare coloro che effettuano i pagamenti con modalità tali da garanti-

centi attività d’impresa o di arte o professione relativamente ai pagamenti elettronici ricevuti da privati. Ciò limitatamente alle imprese e ai professionisti con ricavi/compensi inferiori a 400mila euro nell’anno precedente. Il fatto di poter recuperare parte delle spese sostenute per garantire la tracciabilità dei pagamenti ricevuti dai consumatori finali – pagamenti che devono infatti essere effettuati tramite carte di credito, debito o prepagate – rappresenta senz’altro un impulso rispetto a tale tipo di modalità.

Inoltre, limitatamente ai soggetti tenuti all’emissione di fatture elettroniche (diversi dai cosiddetti «fornitori»), risultano ridotti di due anni i termini di accertamento per coloro che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500. Quanto detto vista la maggiore facilità, per l’amministrazione finanziaria, di verificare dette operazioni, giustificandosi perciò un termine più ridotto per l’effettuazione dei controlli su tali soggetti.

Infine, una norma in un certo senso “di chiusura” rispetto all’ambito dei pagamenti tracciabili è quella relativa al limite per l’effettuazione dei pagamenti in contanti. Limite che, a partire dalla metà del 2020, è stato ridotto a 2mila euro (rispetto ai precedenti 3mila e in vista dell’ulteriore riduzione a 1.000 a partire dall’inizio del 2022). La riduzione del limite massimo per le operazio-

Il contrasto al contante attraverso «Cashback» e «Lotteria degli scontrini» si combina con il bonus per l’installazione dei Pos

re la tracciabilità delle operazioni di acquisto, in modo da incoraggiare l’esecuzione dei pagamenti tramite mezzi elettronici (bancomat e carte di credito).

Vi sono poi due disposizioni dedicate agli operatori economici, i quali possono avvantaggiarsi, in taluni casi, della tracciabilità dei pagamenti (effettuati e ricevuti). In primo luogo, è stato stabilito un credito d’imposta (cosiddetto bonus Pos) per un importo pari al 30% delle commissioni sostenute dagli eser-

ni che possono essere effettuate con denaro contante rappresenta infatti una tendenza in essere già da alcuni anni, tramite il quale si vuole raggiungere l'obiettivo di ridurre il numero delle transazioni economiche effettuate senza l'utilizzo di metodi in grado di garantire la tracciabilità dei pagamenti.

Occorre tuttavia svolgere una riflessione sull'“effettività” delle diverse disposizioni introdotte allo scopo di stimolare l'utilizzo di metodi di pagamento *cashless* (tracciabili) nell'ottica della lotta all'evasione. In sostanza, si è davvero convinti che queste misure possano in qualche modo ridurre l'evasione fiscale?

In proposito, si è del parere che la “vera evasione” non ruoti attorno al denaro contante. Il denaro contante riveste un ruolo, al più, in quella che si può definire “l'evasione da sopravvivenza”, che non per questo non deve essere stigmatizzata.

Quello che si vuole dire è che il fenomeno dell'evasione in Italia è un tema molto ampio e complesso, e la questione del contante è davvero una goccia nel mare. Da molto tempo si sostiene che il vero tema è quello della credibilità del sistema fiscale italiano (*slide 6*).

Oggi il concetto di evasione in Italia contempla, infatti, l'accumunare agli evasori veri quella moltitudine

LE MISURE CASHLESS E L'EVASIONE

- Le nuove misure possono contrastare in parte “l'evasione da sopravvivenza”
- Una delle più incisive misure di contrasto dell'evasione fiscale è la credibilità del sistema tributario

di soggetti che risultano ostaggio di accertamenti molte volte iniqui fatti esclusivamente in nome del gettito – e in conseguenza di un'anomala supremazia, tutta italiana, della prassi – e, poi, di giudici spesso impreparati e (certamente) sottopagati per decidere le controversie.

Più volte abbiamo scritto sul Sole 24 Ore che la credibilità del sistema rappresenterebbe la migliore “medicina” per contrastare l'evasione. Ma, forse, a ben guardare, conviene a molti “attori” delle cose fiscali che queste non mutino più di tanto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Antonio Iorio

Impasse digitale per i processi

La giustizia tributaria ha trovato solo da novembre le indicazioni per lo svolgimento delle udienze a distanza tramite piattaforme informatiche

Le novità in materia di contenzioso e riscossione sono tutte conseguenti alle restrizioni imposte dall'emergenza Covid per ridurre i contatti personali cosiddetti in presenza e, più in generale gli assembramenti (rilevanti ai fini dello svolgimento delle udienze nei processi tributari) e alla grave crisi economia determinata dalla pandemia (rilevante ai fini della riscossione delle imposte).

Contenzioso tributario e udienze

Una volta emanate nei primi mesi di emergenza sanitaria una serie di norme relative alla sospensione/interruzione di termini processuali su cui

si è discusso a lungo in quanto oggetto di numerose interpretazioni, successivamente, l'articolo 27 del DL 137/2020 (il primo decreto Ristori) ha disciplinato le modalità di svolgimento delle udienze fino alla cessazione dell'emergenza sanitaria (cessazione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza nazionale da Covid-19).

È stato autorizzato, in buona sostanza, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerale e delle camere di consiglio con collegamento da remoto con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio.

I decreti dei presidenti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo parzialmente da remoto, ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili.

In tutti i casi in cui sia disposta la discussione da remoto, la segreteria comunica alle parti, di regola, almeno tre giorni prima della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Si dà atto a verbale delle modalità con cui si accerta l'identità dei soggetti partecipanti e la libera volontà delle parti, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali redatti in occasione di un collegamento da remoto e i provvedimenti adottati in

LE UDIENZE TRIBUTARIE DURANTE L'EMERGENZA

- I presidenti di CTP e CTR possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche da remoto ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano

- In alternativa alla discussione da remoto, le controversie in pubblica udienza passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con istanza da notificare alle altre parti e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione

esito a un collegamento da remoto si intendono assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.

In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti.

Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima del-

LA PUBBLICA UDIENZA DIVENTA SCRITTA

Nel caso sia chiesta la discussione ma non si possa procedere con collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di termine:

- non inferiore a 10 giorni prima dell'udienza per deposito di memorie
- 5 giorni prima dell'udienza per le repliche

Se non si può garantire il rispetto dei termini la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini

l'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica.

Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini indicati in precedenza, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini.

In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio.

I componenti dei collegi giudicanti residenti, domiciliati o comunque dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la commissione di appartenenza sono esonerati, su richiesta e previa comunicazione al Presidente di sezione interessata, dalla partecipazione alle udienze o camere di con-

siglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata.

Da evidenziare che le udienze a distanza nel processo tributario sono state previste molto prima dell'inizio della pandemia.

L'articolo 16 del Dl 119/2018 già prevedeva la partecipazione delle parti all'udienza pubblica anche a distanza, su apposita richiesta formulata, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio con modalità tali da assicurare la reciproca visibilità dei presenti.

Sembra una previsione introdotta durante l'emergenza COVID ed invece esiste nel nostro ordinamento da ben due anni, da allora, però, è rimasta quasi del tutto inattuata.

Le linee guida del Cpgt e il decreto Mef

Successivamente all'entrata in vigore dell'articolo 27 citato, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (Cpgt) ha emanato delle linee guida operative sulle udienze scritte, stante le difficoltà a quel momento di eseguire le udienze a distanza.

Nel documento sono anche individuate le ragioni di un possibile differimento dell'udienza a un periodo post emergenziale: (rilevanza, novità, complessità della questione, valore, numero di documenti da esaminare ecc

Viene così implicitamente evidenziata l'importanza dell'udienza

in presenza rispetto a quella scritta o in camera di consiglio, tanto da suggerire, quando in trattazione ci sono questioni delicate e importanti, lo svolgimento della prima, disponendo un rinvio.

Nel documento viene poi previsto lo svolgimento della camera di consiglio da parte di giudici mediante utilizzo di adeguate tecnologie (piattaforme di videoconferenza o altri strumenti di comunicazione digitale) e il Presidente di collegio ne attesterà il funzionamento.

La circostanza è singolare perché non si comprende per quale ragione se i giudici siano in grado di collegarsi mediante strumenti telematici per la camera di consiglio, questa modalità non possa coinvolgere anche le parti processuali.

In altre parole, da un lato, si fa riferimento all'impossibilità di svolgimento della pubblica udienza per l'assenza di mezzi di collegamento a distanza, poi invece si prevede che per le camere di consiglio i giudici utilizzino piattaforme di videoconferenza o altri strumenti di comunicazione digitale. Così la medesima udienza può essere svolta da remoto tra i giudici con strumenti telematici, mentre non può prevedere anche il collegamento dei difensori del contribuente e il rappresentante dell'ufficio.

Con decreto del Direttore generale delle finanze del ministero dell'economia e delle Finanze (Mef) dell'11 novembre 2020 sono state finalmente disciplinate le udienze da remoto

IL PROCESSO TRIBUTARIO A DISTANZA

Articolo 16, DI 119/2018

Ma...

Partecipazione delle parti all'udienza pubblica anche a distanza, su apposita richiesta formulata, mediante un collegamento audiovisivo tra aula e domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio con modalità tali da assicurare la reciproca visibilità dei presenti

Con uno o più provvedimenti del direttore generale delle Finanze, sentito il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia Digitale, sono individuate le regole tecnico operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza

tramite l'utilizzo della piattaforma Skype for Business.

Così, dopo due anni dall'iniziale previsione che poneva il processo tributario all'avanguardia rispetto agli altri riti in tema di udienze a distanza, la partecipazione da remoto delle parti mediante strumenti informatici è sembrata finalmente realizzarsi concludendosi una vicenda che rischiava di creare non poco imbarazzo ma soprattutto ha generato disapprovazione degli addetti ai lavori in un momento già complicato per altre ben note questioni.

Non si comprendevano infatti le ragioni per le quali mentre, ad esempio, nel processo penale le cui trattazioni non sono meno delicate anche ai fini della privacy rispetto a quelle del processo tributario, già dal primo

lockdown era stato possibile svolgere da remoto le udienze anche molto delicate (convalida di arresti, di fermi, giudizi per direttissima, ecc), nel processo tributario (nonostante il decreto lo prevedesse da ben due anni) si fosse dovuto ricorrere (attraverso l'articolo 27 del Dl 137/2020) alle udienze "scritte".

Le criticità

Nonostante tutte queste previsioni e dopo oltre due mesi dall'emanazione del decreto Mef, sulle udienze a distanza permangono molte criticità.

Con l'articolo 27 si è previsto che fi-

con istanza alle altre parti.

E fin qui va dato atto al legislatore che ha offerto in questo ulteriore periodo di emergenza, la soluzione delle udienze a distanza e del rinvio se la parte "insiste" per la discussione orale, come già previsto dall'articolo 83 per il rito tributario (e civile) e dagli articoli 84 e 85 del Dl 18/2020 per le altre giurisdizioni nel primo periodo di crisi.

Tuttavia sempre il citato articolo 27 come si è detto, al comma 2, evidenzia che nonostante si sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto si procede con la trattazione scritta» con facoltà del difensore di depositare «note scritte di trattazione» nel termine di 10 giorni prima dell'udienza, salvo rinvio a nuovo ruolo ove non possano garantirsi siffatti termini.

In sostanza, nel processo tributario si è deciso di introdurre il "contraddittorio cartolare coatto", ovvero quello "imposto" contro la volontà delle parti che, per scelta difensiva, intendono far differire la causa pur di potersi confrontare direttamente con il Giudice.

Si tratta di una disposizione che potrebbe contrastare con i principi regolatori del giusto processo (articolo 111, comma 2, della Costituzione), il diritto di difesa (articolo 24) ed i diritti fondamentali di cui all'articolo 6, paragrafo 1 della Cedu, come interpretato dalla Corte di Giustizia, dovendole parti avere sempre la possibilità di esporre, se lo ritengono,

L'intervento del Dl Ristori non ha completamente rimosso gli ostacoli che condizionano la trattazione dei casi

no alla cessazione degli effetti del nuovo stato emergenziale da Covid-19, i Presidenti delle Commissioni autorizzino le udienze pubbliche, le camerali e le camere di consiglio con collegamento da remoto «ove le dotazioni informatiche della giustizia tributaria lo consentano e nei limiti delle risorse tecniche e finanziarie disponibili». In alternativa, le udienze «passano in decisione sulla base degli atti» salvo che almeno una delle parti non "insista" per la pubblica udienza

oralmente le loro ragioni, in contraddittorio, e con la garanzia procedurale dell'interlocuzione diretta con il giudice, senza che possano frapporsi ostacoli alla possibilità delle parti di ottenere una revisione, in fatto e diritto, della decisione.

In secondo luogo, mal si comprende in caso di udienza scritta, che sembra essere a tutt'oggi quella preferita dalle commissioni tributarie, l'utilità delle ulteriori note scritte.

Più chiaramente, il ripetuto articolo 27, in alternativa alla discussione con collegamento da remoto, prevede che le controversie in udienza pubblica, passino in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con istanza da notificare e depositare almeno due giorni liberi anteriori alla trattazione. Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile il collegamento da remoto, si procede con trattazione scritta.

Viene fissato un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. La controversia è rinviata a nuovo ruolo ove non sia possibile rispettare detti termini ma con possibilità di prevedere la trattazione scritta.

In sostanza, anche se una parte ritenga necessaria l'udienza pubblica, nella maggior parte dei casi (salvo non si svolga l'udienza da remoto, che però a quel punto sarebbe stata già fissata) si procede comunque con trattazione scritta.

PARTONO LE UDIENZE DA REMOTO O I RINVII

Il 10/12/2020 è stata emessa ord. Pres. N. Depositata il 10/12/2020 con il seguente testo:

Il presidente della commissione tributaria provinciale, ai sensi dell'art. 27, comma 2, Dl 137/2020 dispone:fino alla cessazione dello stato di emergenza nazionale da Covid19:

- 1) **Le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica passano in decisione sulla base degli atti**, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione
- 2) **Nel caso in cui sia chiesta la discussione si procede mediante trattazione scritta**, con fissazione di un termine non inferiore a 10 giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di 5 giorni prima dell'udienza per memorie di replica
- 3) Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini, la controversia è rinviata a nuovo ruolo **con possibilità di prevedere la trattazione scritta** nel rispetto dei medesimi termini
- 4) **I presidenti di ogni collegio autorizzano il collegamento telematico per le camere di consiglio, tramite Skype for business o Microsoft teams**. I difensori e le parti processuali non dovranno presentarsi in Ctp nelle date già fissate per le udienze pubbliche, che verranno celebrate nei modi sopra descritti

La circostanza lascia perplessi: non si comprende quale possa essere l'utilità di queste ulteriori memorie considerando che già è previsto nel processo tributario la presentazione di memorie 10 giorni prima dell'udienza e che non possono essere eccepiti nuovi motivi.

In concreto, poi, occorre registrare che le commissioni tributarie, nonostante le chiare previsioni del decreto MEF sullo svolgimento delle udienze da remoto tramite skipe for business, si comportano in modo del tutto disomogeneo addirittura si verifica che in seno alla medesima commissione le sezioni assumano decisioni in senso difforme circa le udienze da remoto.

Nella maggior parte dei casi i ricorrenti hanno richiesto la pubblica udienza.

Ciò dovrebbe comportare stante la previsione contenuta nell'articolo 27 che in automatico l'udienza non si svolga alla presenza fisica delle parti ma da remoto secondo le ripetute regole fissate dal Mef.

E infatti se fino all'emanazione del decreto Mef aveva un senso la previsione dell'udienza in forma scritta (in luogo della pubblica udienza) in quanto non era disciplinata l'udienza da remoto (mancava cioè il decreto Mef) dopo l'emanazione di tale decreto veramente non si comprende per quale ragione continuino a tenersi in molte commissioni tributarie so-

sono meno delicate anche ai fini della privacy rispetto a quelle del processo tributario - già dal primo lockdown si è svolto da remoto consentendo la presenza di difensori, Pm e cancellieri. Sono stati convalidati arresti e fermi, si sono celebrati giudizi per direttissima e si sono aperti dibattimenti attraverso un link e un pc/tablet/cellulare personale o degli uffici giudiziari.

Pare singolare che per le udienze tributarie pubbliche non sia possibile invece replicare una simile metodologia.

In secondo luogo e questa circostanza lascia veramente perplessi è

La persistente preferenza per la forma scritta impedisce un possibile svolgimento più agile, in forma interamente digitalizzata

lo ed esclusivamente udienze in forma scritta quasi che la possibilità di svolgimento da remoto non esista.

Nella maggior parte dei casi vengono addotte motivazioni tecniche consistenti nell'impossibilità di svolgimento dell'udienza da remoto secondo le modalità telematiche: non si comprende tra l'altro, perché soltanto alcune commissioni siano in grado di svolgere le udienze da remoto, nonostante le dotazioni tecniche siano più o meno uguali per tutte le sedi.

La circostanza è poi veramente singolare per una serie di ragioni.

Innanzitutto, sotto un profilo più generale, basti pensare che il processo penale - le cui trattazioni non

incredibile che le medesime udienze, per le quali non è possibile lo svolgimento con modalità a distanza, siano poi comunque svolte (a distanza) alla presenza dei (soli) giudici!

Non resta che sperare nel buon senso di tutti attuando la soluzione più semplice e razionale. In difetto, si rischia di generare il dubbio che, alla fine, il problema non sia la modalità telematica a distanza ma la presenza delle parti in udienza.

Sotto il profilo più operativo, non resta nel momento in cui giunge la comunicazione di trattazione scritta, conviene valutare un rinvio della udienza ad un periodo post emergenziale affinché possa svolgersi in pre-

senza magari rilevando la ricorrenza delle cause suggerite dal Cpgt nelle linee guida, in subordine, converrà richiedere la fissazione dell'udienza da remoto (secondo le regole Mef).

Va da sé che se il collegio ha deciso di non svolgere le udienze a distanza (con le parti) il rinvio della trattazione a un periodo post emergenziale è tutt'altro che scontato.

Anche sotto questo profilo, infatti, si registra una totale disuniformità delle commissioni e delle sezioni della medesima commissione.

Ci sono collegi che a fronte delle istanze comunicano preventivamente il rinvio, altre che attendono l'udienza per disporre un nuovo ruolo, altre ancora che non informano neanche dopo l'udienza, lasciando l'interessato in attesa dell'auspicato rinvio ovvero, ove non sia stato accordato, della decisione.

Il tutto ovviamente dimenticando che dietro a una causa ci sono persone (i contribuenti) che pretendono (giustamente) di essere aggiornati dal proprio professionista su questioni che li riguardano personalmente e di estrema delicatezza. Il difensore, in questa situazione, non è in grado di dare notizie né sullo svolgimento del procedimento, tantomeno sul rinvio.

La ripresa della riscossione

Le attività di riscossione (cautelare ed esecutiva) sono state sospese dal recente Dl 3/2021 fino al 31 gennaio 2021 (in precedenza la sospensione

ECCO I RISULTATI.....

Il 28 dicembre 2020 è stata emessa l'ordinanza, depositata lo stesso giorno con il seguente testo:

«Visto l'art 27. del Dl 137 del 28.10.2020 rilevato che le risorse tecniche disponibili non permettono la trattazione del giudizio da remoto; avvisa le parti

a) che le controversie fissate per la pubblica udienza del giorno 19/1/2021 alle ore ___ verranno trattate allo stato degli atti senza la presenza delle parti;

b) che ciascuna di esse potrà peraltro richiedere che si proceda alla discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno 15 giorni liberi prima della data fissata per la trattazione;

c) che in tale ultima ipotesi, l'udienza si terrà mediante trattazione scritta senza la presenza delle parti con termine per il deposito di memorie conclusionali fino a 10 giorni liberi prima della data dell'udienza ed ulteriore termine per il deposito di repliche fino a 5 giorni liberi prima della data di udienza;

d) che qualora non possa essere garantito il rispetto di tali termini la controversia sarà rinviata a nuovo ruolo. Si comunichi.

era stata prevista fino al 31/12/2020).

Ne consegue che, salvo ulteriori proroghe:

- i pagamenti di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione, in scadenza dall'8 marzo al 31 gennaio 2021, dovranno essere effettuati entro il mese successivo alla scadenza del periodo di sospensione e, dunque, entro l'1 marzo 2021 (il 28 febbraio è domenica);
- le attività di notifica di nuove cartelle, degli altri atti di riscossione nonché degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati, prima della data di entrata in vigore del decreto Rilancio (19 maggio 2020), su stipendi, salari, altre

indennità relative al rapporto di lavoro o impiego, nonché a titolo di pensioni e trattamenti assimilati, riprenderanno l'1 febbraio 2021.

Il decreto Ristori quater (Dl 157/2020) confluito nella legge 176/2020 ha invece apportato alcune modifiche all'istituto della rateizzazione (disciplinato dall'articolo 19 Dpr 602/73)

Viene previsto che a seguito della presentazione della richiesta di rateazione e fino alla data dell'eventuale rigetto ovvero dell'eventuale decadenza dalla dilazione:

- ❶ sono sospesi i termini di prescri-

Ripresa della riscossione con alcune modifiche e riaperture per chi è interessato a rateizzare gli importi

zione e decadenza;

- ❷ non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;

- ❸ non possono essere avviate nuove procedure esecutive.

Inoltre, il pagamento della prima rata determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il

terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Viene anche previsto che non può essere concessa la dilazione delle somme oggetto di verifica effettuata, ai sensi dell'articolo 48-bis del Dpr 602/73 (il «blocco pagamenti Pa»), in qualunque momento antecedente alla data di accoglimento della richiesta.

Con un'altra modifica si stabilisce che per le richieste di rateizzazione presentate dal 30 novembre 2020 (data di entrata in vigore della disposizione) e fino a tutto il 2021 viene innalzata la soglia passando da 60mila euro a 100mila euro, oltre la quale è necessario per il debitore documentare la propria temporanea situazione di difficoltà economica.

Sono poi previste altre modifiche e precisamente:

- si incrementa da 5 a 10 il numero di rate il cui mancato pagamento determina la decadenza dalla dilazione; si fa riferimento alle richieste di rateazione presentate fino al 31 dicembre 2021. Da ricordare che il decreto Cura Italia (art. 68, comma 2-ter, Dl 18/2020) aveva già previsto, relativamente ai piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 dicembre 2020, che gli effetti decadenziali si determinino in caso di mancato pagamento, nel periodo di rateazione, di 10 rate, anche non consecutive;

- viene prevista la possibilità di rateizzare nuovamente, senza saldare le rate scadute alla data di presentazione della relativa richiesta, i carichi per i quali è intervenuta la decadenza dal beneficio del pagamento rateale anteriormente alla data di inizio della sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis del D.L. n.18/2020 – purché la richiesta di rateazione sia presentata entro il 31 dicembre 2021.

In pratica, i carichi contenuti nei piani di dilazione per i quali, anteriormente all'8 marzo 2020 (o 21 febbraio 2020 per le persone fisiche con residenza, sede legale o operativa nelle cosiddette zone rosse), sia intervenuta la decadenza dal beneficio, possono essere nuovamente dilazionati presentando la richiesta di rateazione entro il 31 dicembre 2021, senza necessità di saldare le rate scadute alla data di relativa presentazione.

Riscossione Sicilia. Da segnalare poi che la legge di bilancio (articolo 1 comma 1090) prevede il subentro dell'agenzia delle Entrate- Riscossione in Riscossione Sicilia Spa. Più in particolare Agenzia delle entrate-Riscossione subentra nell'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nel territorio della regione Siciliana.

Tale operazione si è resa necessaria a causa della perdurante situazione di difficoltà economico-finanziaria di Riscossione Sicilia Spa, aggravata ulteriormente dalle significative perdite di ricavi derivanti dalla sospensione della riscossio-

LA RIPRESA DELLA RISCOSSIONE



Rateazione



Richieste
rateazione
fino al 31/12/2021

- Sospensione prescrizione decadenza
- No fermi/ipoteche
- No procedure esecutive
- Non si rateizzano somme già oggetto 48 bis

- No difficoltà economica fino a 100.000 euro (prima 60.000)
- Decadenza 10 rate e non 5

ne fino al 31 dicembre 2020.

La nuova norma consentirebbe di uniformare l'organizzazione del servizio e la governance istituzionale sull'attività di riscossione a livello nazionale, attraverso l'univocità dell'azione di indirizzo e vigilanza svolta dal Ministero dell'economia e delle finanze e dell'azione di controllo esercitata dalla Corte dei conti.

Per garantire senza soluzione di continuità lo svolgimento delle funzioni anche in considerazione dell'elevato indebitamento della società siciliana si prevede l'erogazione in favore di Agenzia delle entrate-Riscossione di una dotazione fino a 300 milioni di euro a salvaguardia dell'equilibrio economico-finanziario dell'Ente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Luca
Gaiani

Corredo di sconti agli investimenti

*Con la legge
di bilancio 2021
si sovrappongono
gli incentivi
per chi decide
di dare corso
sia a progetti
Industria 4.0
sia a quelli
di altra natura*

L'articolo 1, commi da 1051 a 1063 della legge 178/2020 (legge di bilancio 2021) ha introdotto nuovi crediti di imposta sugli investimenti (sia investimenti Industria 4.0 sia ordinari) che si applicano agli acquisti effettuati a partire dal 16 novembre 2020 e, con regole differenziate per i diversi anni, fino al 30 giugno 2023. Le nuove norme vengono in parte a sovrapporsi (investimenti fino al 30 giugno 2021) con le agevolazioni precedenti (commi da 184 a 195 della legge 160/2019) e i contribuenti dovranno pertanto districarsi tra le diverse disposizioni al fine di sfruttare quella più opportuna. Su alcuni aspetti dubbi della normativa sugli investimenti non

sono da escludere interventi chiarificatori del legislatore.

Per il tax credit sulla ricerca e sviluppo, sull'innovazione tecnologica, e sul design, il comma 1064 della legge di bilancio ha prorogato al 2022 le regole introdotte dalla legge 160/2019 e dal Dm del 26 maggio 2020, aumentando, con decorrenza dal 2021, le percentuali e i plafond di spesa agevolabili.

Bonus investimenti: regole comuni

Le agevolazioni sugli investimenti previste dalla legge di bilancio 2021 si dividono, in funzione delle caratteristiche del bene e dell'anno di acquisizione, in cinque distinti blocchi aventi differenti misure del credito di imposta e dei plafond di spesa.

I cinque blocchi di agevolazioni sono riservati (comma 1051) alle imprese residenti (e, limitatamente agli investimenti non-Industria 4.0, agli artisti e professionisti), comprese le stabili organizzazioni di imprese estere, a prescindere dal regime di determinazione del reddito dell'impresa.

I crediti di imposta sugli investimenti non spettano (comma 1052) alle società in liquidazione volontaria o fallimentare, in concordato senza continuità aziendale o sottoposte a procedure concorsuali di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa (decreto legislativo 14/2019) o ad altre leggi

LE MISURE INDUSTRIA 4.0

Le agevolazioni	Nuovi e più elevati crediti di imposta per investimenti dal 16.11.2020 al 30.06.2023
Gli investimenti	Beni strumentali materiali e immateriali nuovi esclusi immobili, auto e beni con ammortamento < 6,5%
I beneficiari	Beni Industria 4.0: solo imprese Beni non-Industria 4.0: anche professionisti
Soggetti esclusi	Escluse imprese in liquidazione o concordato senza continuità e quelle non in regola con le norme sul lavoro
Regole comuni	Momento di effettuazione: art. 109 Tuir Costo rilevante: art. 110, let. t b), Tuir

speciali. Escluse anche le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 231/2001. I crediti di imposta spettano, in ogni caso, a condizione che il contribuente abbia rispettato le norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e gli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali per i lavoratori.

Come era già previsto dalla legge n. 160/2019, i nuovi crediti di imposta riguardano (comma 1053) solamente gli acquisti, anche in leasing, di beni strumentali nuovi destinati a strutture ubicate in Italia, escluse le autovetture e gli altri mezzi di trasporto indicati nell'articolo 164, comma 1, del Tuir, i fabbricati e le costruzioni, nonché i beni con coef-

BENI NON-INDUSTRIA 4.0



Dal 16/11/2020 al 31/12/2021
e coda 30/06/2022 per
prenotazioni entro il 2021

- Beni strumentali materiali:
credito pari al 10% del costo
fino a 2 milioni

- Beni strumentali immateriali:
credito pari al 10% del costo
fino a 1 milione

- Strumenti per lavoro agile:
credito pari al 15%



Dal 01/01/2022 al 31/12/2022
e coda 30/06/2023 per
prenotazioni entro il 2022

- Beni strumentali materiali:
credito pari al 6% del costo fino
a 2 milioni

- Beni strumentali immateriali:
credito pari al 6% del costo fino
a 1 milione

ficiente di ammortamento inferiore al 6,5 per cento. Fuori dal bonus infine i beni gratuitamente devolvibili delle imprese concessionarie nel settore energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione di acque di scarico e rifiuti.

Per stabilire in quale dei cinque blocchi di seguito illustrati si colloca l'investimento (e dunque quale sia la misura del credito e il plafond di spesa spettante), occorre, come per le precedenti agevolazioni, utilizzare i criteri sulla data di sostenimento del costo stabiliti dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir.

① Per gli acquisti di beni strumentali (diretti o in locazione finanziaria), va considerata la data di consegna o spedizione del bene ovvero, se di-

versa e successiva, quella in cui si verifica il passaggio della proprietà.

② Per gli investimenti in appalto, si considera la data di ultimazione della prestazione, ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori previsti dal contratto e aventi efficacia analoga a quella dell'articolo 1666 del Codice civile, quella in cui l'opera (o porzioni di essa) risulta verificata e accettata dal committente. Potrà dunque accadere che un investimento realizzato (in appalto e con liquidazione di stati di avanzamento contrattuali) a cavallo di due blocchi temporali, per il quale il credito di imposta, pur maturando unitariamente dalla data di entrata in funzione o di interconnessione dell'intero cespite, dovrà essere calcolato con due distinte percentuali (una per la parte di costo sostenuta in un blocco, l'altra per la parte di costo dell'altro blocco) e sfruttando due distinti plafond di spesa.

I crediti di imposta si determinano applicando le percentuali e il plafond di seguito illustrati al costo dell'investimento determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del Tuir. Per gli investimenti in locazione finanziaria, il costo è quello sostenuto dalla impresa concedente.

Seguendo le precedenti interpretazioni riguardanti l'iperammortamento, il costo su cui applicare la misura dell'incentivo dovrebbe essere assunto al lordo di eventuali contributi pubblici in conto impianti.

Agevolazione suddivisa in più «blocchi»

L'agevolazione, come si è detto poc'anzi, è distinta in cinque blocchi, di seguito illustrati.

■ **Primo blocco (comma 1054).** Comprende gli investimenti in beni strumentali materiali non-Industria 4.0 - diversi, cioè, da quelli dell'allegato A alla legge 232/2016 - e in beni immateriali non Industria 4.0, diversi, cioè, da quelli dell'allegato B alla legge 232/2016) effettuati da imprese e professionisti tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021 con coda fino al 30 giugno 2022 per "prenotazioni" (cioè ordini confermati e acconti pagati non inferiori al 20% del prezzo) entro il 31 dicembre 2021. Il credito di imposta è del 10% sul costo calcolato su un massimo di 2 milioni per i beni strumentali materiali e su un massimo di 1 milione per i beni immateriali; il credito è aumentato al 15% per strumenti tecnologici destinati alle modalità di lavoro agile (articolo 18, decreto legislativo 81/2017).

■ **Secondo blocco (comma 1055).** Comprende gli stessi investimenti del primo blocco effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2022 con coda al 30 giugno 2023 per "prenotazioni" entro il 31 dicembre 2022. Il credito di imposta di questo blocco è pari al 6% del costo dell'investimento calcolato su un massimo di 2 milioni per i beni strumentali materiali e di 1 milione per i beni immateriali.

BENI INDUSTRIA 4.0



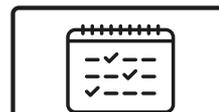
Beni materiali (all. A) dal 16/11/2020 al 31/12/2021 e coda 30/06/2022 per prenotazioni entro il 2021

- Fino a 2,5 milioni: 50% del costo
- Da 2,5 a 10 milioni: 30% del costo
- Da 10 a 20 milioni: 10%
- Oltre 20 milioni: zero



Beni materiali (all. A) dal 01/01/2022 al 31/12/2022 e coda 30/06/2023 per prenotazioni entro il 2022

- Fino a 2,5 milioni: 40% del costo
- Da 2,5 a 10 milioni: 20% del costo
- Da 10 a 20 milioni: 10%
- Oltre 20 milioni: zero



Beni immateriali (all. B) dal 16/11/2020 al 31/12/2022 e coda 30/06/2023 per prenotazioni entro il 2022

- 20% del costo calcolato fino a 1 milione
- Anche spese per servizi per utilizzo beni immateriali mediante soluzioni di cloud computing

■ **Terzo blocco (comma 1056).** Comprende gli investimenti in beni strumentali materiali con caratteristiche Industria 4.0 (conformi all'allegato A della legge 232/2016) effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021 con coda al 30 giugno 2022 per "prenotazioni" effettuate entro il 31 dicembre 2021. Il credito di imposta è riconosciuto per percentuali decrescenti a scaglioni di costo dell'investimento: 50% fino a 2,5 milioni; 30% tra 2,5 milioni e fino a 10 milioni; 10% tra 10 milioni fino al tetto massimo di 20 milioni.

■ **Quarto blocco (comma 1057).** Comprende gli stessi investimenti del terzo blocco (beni strumentali materiali Industria 4.0) effettuati tra il 1° gennaio 2022 e il 31 dicembre

2022 con coda al 30 giugno 2023 per “prenotazioni” effettuate entro il 31 dicembre 2022. Il credito di imposta è riconosciuto con le seguenti percentuali a scaglioni di costo dell’investimento: 40% fino a 2,5 milioni; 20% tra 2,5 milioni e fino a 10 milioni; 10% tra 10 milioni e fino al tetto massimo di 20 milioni.

■ **Quinto blocco (comma 1058).** Comprende gli investimenti in beni immateriali Industria 4.0 (conformi all’allegato B alla legge 232/2016) effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2022 con coda al 30 giugno 2023 per “prenotazioni” effettuate entro il 31 dicembre 2022. Il

tare, premia maggiormente gli investimenti effettuati nel primo periodo temporale di riferimento (16 novembre 2020-31 dicembre 2021, con la coda al 30 giugno 2022) e dunque il primo blocco sul secondo e il terzo blocco rispetto al quarto.

Ciò non toglie che chi pianifica investimenti di ammontare rilevante dovrà prestare attenzione e non concentrarli tutti nel blocco temporalmente più vicino pena la perdita della agevolazione per la parte eccedente il tetto di spesa. I cinque blocchi prevedono infatti tetti di spesa, sui quali calcolare il credito di imposta, che si applicano distintamente agli investimenti compresi in ciascuno di essi. Un’impresa che effettua investimenti compresi in più blocchi, pertanto, può sfruttare la somma dei plafond di spesa.

Una peculiarità, che tende di fatto a limitare l’importo massimo di spesa agevolabile, riguarda i beni immateriali Industria 4.0, per i quali il tetto è unico (anziché doppio come per gli altri investimenti) per l’intero periodo 16 novembre 2020 – 30 giugno 2023. Non sono però esclusi, su questo punto, interventi correttivi del legislatore.

Non è chiaro se per gli investimenti del primo semestre 2022 (cioè effettuati in un arco temporale coperto da due blocchi: il primo e il secondo, da un lato, e il terzo e il quarto, dall’altro) l’impresa possa scegliere quale normativa applicare anche qualora abbia effettuato la

L’agevolazione introdotta a fine 2020 si divide in cinque blocchi diversi per soggetti e ampiezza dell’aiuto

credito di imposta è del 20% sul costo calcolato su un massimo di 1 milione. Si considerano ricomprese in questo gruppo anche le spese per servizi sostenute in relazione all’utilizzo dei beni di cui all’allegato B alla legge 232/2016 mediante soluzioni di cloud computing.

I crediti di imposta di cui ai primi due blocchi spettano anche per gli investimenti degli artisti e dei professionisti (comma 1061).

L’agevolazione, come è facile no-

“prenotazione” dell’investimento entro il 31 dicembre 2021. In particolare, dovrà essere stabilito in via interpretativa se, dopo aver effettuato la “prenotazione” a fine 2021 (bloccando di fatto l’investimento del primo semestre 2022 con le regole del primo o del terzo blocco), l’impresa possa invece applicare le regole del blocco temporalmente successivo (e dunque del secondo o del quarto), che sono meno vantaggiose in termini percentuali, qualora si riscontri di aver superato il tetto di spesa del blocco temporalmente precedente (primo o terzo).

Vediamo un esempio. Alfa ha realizzato nel 2021 investimenti in beni materiali non-Industria 4.0 per complessivi 1,8 milioni di euro (interamente agevolabili con il credito del 10%). Al 31 dicembre 2021, Alfa “prenota” ulteriori investimenti per il primo semestre 2022 per un milione di euro che in base alla norma rientrerebbero sempre nel primo blocco (di cui però solo 0,2 milioni agevolabili). Dovrà chiarirsi se Alfa possa invece rinunciare alla efficacia della “prenotazione” portando gli investimenti 2021 nel secondo blocco con credito del 6% e importo tutto agevolato in quanto contenuto nel relativo plafond.

Modalità di utilizzo e adempimenti formali

I nuovi crediti di imposta, come già quelli della legge 160/2019, possono utilizzarsi (comma 1059) esclusi-

CREDITO IN F24 E ADEMPIMENTI

Come e quando	Compensazione in F24 in tre rate (senza limiti) da anno di entrata in funzione o interconnessione
Ricavi max 5 mln	Credito non-Industria 4.0 del primo blocco temporale compensabile in unica soluzione
Fattura	Indicare richiamo alla norma anche con dicitura da parte dell’acquirente (risp. 438/2020)
Industria 4.0	Perizia giurata per costo > 300 mila Comunicazione al Mise solo a fini informativi
Regime fiscale	Provento del conto economico da iscrivere per competenza non tassato Ires/Irpef o Irap

vamente mediante compensazione in F24 ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 241/1997, senza i limiti di importo previsti dall’articolo 1, comma 53, della legge 244/2007, dall’art. 34 della Legge 388/200 e dall’articolo 31 del Dl 78/2010. La compensazione avviene in tre quote annuali di pari importo (nella legge 160/2019 il credito si ripartisce invece in cinque quote annuali, salvo che il software Industria 4.0, per il quale vale la suddivisione triennale) a partire dall’anno di entrata in funzione dei beni (investimenti del primo e secondo blocco), oppure da quello di interconnessione per gli investimenti Industria 4.0 (blocchi tre, quattro e cinque).

Per gli investimenti in beni strumentali materiali del primo blocco

effettuati da imprese o professionisti con ricavi o compensi inferiori a e 5 milioni (si ritiene che il parametro vada misurato sul 2019), il credito di imposta si potrà utilizzare in compensazione in un'unica quota annuale.

Come già era previsto per la norma vigente nel 2020, è necessaria (comma 1062) la conservazione della documentazione di supporto nonché l'indicazione sulla fattura del riferimento alla norma agevolativa (commi da 1054 a 1058 per ogni distinto blocco); ciò consentirà, per investimenti effettuati nelle ultime

nendo una scritta indelebile, e mandando in conservazione di questo documento integrato. In alternativa, si potrà realizzare un'integrazione elettronica della Fe da unire all'originale e da conservare insieme allo stesso con le modalità indicate nella circolare 14/E/2019. L'acquirente, in questa ipotesi, può inviare tale documento al Sistema di interscambio.

Per i crediti di imposta dei blocchi tre, quattro e cinque (Industria 4.0) è prevista la redazione di una perizia asseverata, già richiesta fin dall'iperrammortamento della Legge

Convenienza inferiore per chi sceglie i crediti d'imposta riconosciuti dalla legge 160 di fine 2019 per operazioni avviate l'anno scorso

settimane 2020 e nel primo semestre del 2021 (potenzialmente rientranti nella disposizione vigente e in quella precedente), di stabilire quale credito di imposta spetta per il singolo investimento.

L'Agenzia, con le risposte n. 438 e n. 439 del 5 ottobre 2020, ha fornito istruzioni sulle modalità di richiamo in fattura che possono essere applicate anche per i nuovi crediti. L'acquirente potrà (anche dopo aver ricevuto la fattura, ma comunque prima che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche) procedere (nel caso ordinario in cui l'investimento risulti da una fattura elettronica – Fe) a stampare il documento appo-

232/2016. Per investimenti 4.0 di costo unitario fino a 300.000 euro, si può sostituire la perizia con una autocertificazione del legale rappresentante.

Ai solo fini del riscontro della efficacia delle misure incentivanti, le imprese che applicano i crediti dei blocchi da tre a cinque dovranno effettuare una rendicontazione al ministero dello Sviluppo economico. La rendicontazione, come ha precisato il ministero in un'avvertenza del 29 dicembre 2020, non è però rilevante ai fini della efficacia dell'incentivo.

Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito di im-

presa o di lavoro autonomo e della base imponibile dell'Irap. Il credito di imposta è cumulabile (comma 1059, ultimo periodo) con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi investimenti, ma a condizione che il cumulo non porti a superare il costo sostenuto.

Verifichiamo con un esempio. Beta acquista un impianto compreso nel terzo blocco (Industria 4.0) del costo di 2 milioni di euro (credito di imposta del 50% pari a 1 milione) con l'erogazione di un contributo pubblico di 300 mila euro. Le agevolazioni cumulate sono pari a € 1,3 milioni di euro e non superano il costo del bene.

Il credito viene rideterminato al ribasso (comma 1060), in modo proporzionale, in caso di cessione o di destinazione a strutture estere dei beni agevolati (sia Industria 4.0 che non-Industria 4.0) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione (primo e secondo blocco) ovvero di interconnessione (terzo, quarto e quinto blocco). Non si decade dal beneficio in caso di effettuazione (e nei limiti di importo) di investimenti sostitutivi ai sensi dei commi 35 e 36 della legge 205/2017.

Dai vecchi ai nuovi crediti d'imposta

I nuovi crediti di imposta vengono in parte a sovrapporsi con le agevolazioni previste dai commi 185 e seguenti della legge 160/2019, che so-

LE ALTRE REGOLE

Crediti della legge 160/2019

- Investimenti da 16/11/2020 a 30/06/2021: si sovrappone la vecchia agevolazione (percentuali e plafond inferiori)
- Da chiarire possibilità di scelta
- Prenotazioni al 31/12/2020 L.160/19: si può rinunciare?

Cumulo con altre agevolazioni

- È consentito il cumulo ma non si può mai superare il 100% del costo tenendo conto anche della non imponibilità del credito di imposta

Recapture

- Vendita o delocalizzazione entro il 31/12 del secondo anno successivo a entrata in funzione o interconnessione: recupero pro quota del credito fruito
- Salvo investimenti sostitutivi

no generalmente meno convenienti.

Quest'ultima disposizione copre infatti gli investimenti effettuati nell'intero anno 2020 (e dunque anche dopo il 16 novembre 2020), con coda al 30 giugno 2021 per "prenotazioni" effettuate entro fine 2020. Per i beni materiali non-Industria 4.0, il credito previsto dalla legge 160/2019 è del 6% fino a un massimo di 2 milioni di euro; per quelli materiali Industria 4.0 il credito è del 40% fino a 2,5 milioni e del 20% tra 2,5 fino a un massimo di 10 milioni. Per i beni immateriali Industria 4.0, 15% fino a 700 mila euro.

La legge 178/2020 non prevede alcuna regola transitoria nel passaggio tra le due disposizioni; in particolare, non viene riproposto quanto indicato nel comma 196 della Legge

160/2019 che escludeva dalla agevolazione gli investimenti con “prenotazione” entro il 31 dicembre 2019, che retavano soggetti al super e all’iperammortamento.

In assenza di modifiche normative, che peraltro potrebbero essere introdotte, vi dovrebbe essere libertà di scelta tra l’una o l’altra agevolazione per investimenti effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2020 e non dovrebbero neppure esservi preclusioni a far rientrare nella nuova e più conveniente agevolazione anche investimenti del primo semestre

(primo blocco) con credito del 10% (180 mila) anziché del 6% (108 mila), posto che il plafond 2 milioni è comunque più che capiente.

Nella scelta, peraltro, dovrà tenersi conto anche di ulteriori investimenti 2021 (e della coda del primo semestre 2022) per sfruttare al meglio i due plafond. Se dunque nel 2021 si programmano ulteriori investimenti per 800 mila euro (di cui solo 200 mila sfruttabili con il nuovo incentivo), sarà conveniente applicare la legge 160/2019 anche a 600 mila euro di acquisti effettuati nel 2020 dopo il 16 novembre, liberando importi 2021 per il nuovo credito del 10%.

Sostegno a innovazione, ricerca e design, con possibile inclusione delle spese sostenute per i canoni di utilizzo per i software

2021 per i quali sono state fatte prenotazioni nel corrente anno, ma la questione dovrà essere confermata dalle Entrate.

Ad esempio: si consideri un’impresa che ha effettuato investimenti in beni materiali non-Industria 4.0 pari a 900 mila euro tra il 1° gennaio 2020 e il 15 novembre 2020 e che, dal 16 novembre al 31 dicembre 2020, ne ha effettuati altri per 1,8 milioni. L’impresa avrà interesse a far rientrare tutti gli investimenti post 16 novembre nella Legge 178/2020

Credito per la ricerca fino al 2022

Il comma 1064 della legge 178/2020 interviene per ampliare e migliorare le agevolazioni previste dai commi 184 e seguenti della Legge 160/2019 in materia di crediti di imposta per le spese di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica sostenute nel 2020, il cui contenuto è regolato dal decreto Mise del 26 maggio 2020.

In primo luogo (lettera a del comma 1064), l’incentivo, originariamente previsto dal comma 198 della legge 160/2019 per il solo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 viene esteso «fino a quello in corso al 31 dicembre 2022». Per i soggetti con periodo “solare”, si tratta degli

esercizi 2021 e 2022.

Sono inoltre incrementate come segue, per i due esercizi sopra richiamati, le percentuali del credito e il tetto di spese ammissibili.

■ Ricerca e sviluppo (articolo 2 del Dm): credito del 20% con un limite di spesa di 4 milioni di euro.

■ Innovazione tecnologica (articolo 3): credito del 10% con un limite di spesa di 2 milioni di euro.

■ Design e ideazione estetica (articolo 4 del Dm): credito del 10% con un limite di spesa di 2 milioni.

■ Innovazione tecnologica per obiettivi digitali 4.0 e obiettivi di transizione ecologica (articolo 5 del Dm): credito del 15% con un massimale di 2 milioni di euro.

È da ritenere che i nuovi limiti di spesa, ancorché siano inseriti in una norma (il comma 203 della legge 160/2019) che aveva durata di un solo esercizio, siano da applicare distintamente per ognuno dei due esercizi di proroga, tenendo conto che la disposizione originaria (non modificata) ne prevede il ragguglio ad anno in caso di esercizio di durata diversa da 12 mesi.

La legge 178/2020 contiene anche ulteriori misure di coordinamento della agevolazione (così la relazione ministeriale). Innanzitutto, la relazione tecnica riguardante le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili, prevista dal comma 206 della legge 160/2019, dovrà essere asseverata (si ritiene già con riferimento alle attività svolte nel 2020).

CREDITI R&S, INNOVAZIONE E DESIGN

Proroga	Nuove misure 2021 e 2022	Altre regole
<ul style="list-style-type: none">• I crediti di imposta L.160/2019 e Dm 26/05/2020 per R&S, Innovazione tecnologica e Design e ideazione estetica si applicano anche nel 2021 e nel 2022	<ul style="list-style-type: none">• Ricerca e sviluppo: 20% max 4 milioni• Innovazione tecnologica: 10% max 2 milioni• Design e ideazione estetica: 10% max 2 milioni• Innovazione tecnologica 4.0 e green: 15% max 2 milioni	<ul style="list-style-type: none">• Relazione tecnica deve essere asseverata• Innovazione tecnologica: spese consulenza ammissibili entro 20% anche delle altre spese• Design: spese ammissibili anche software

Per il credito sull'innovazione tecnologica (comma 201, lettera d), della Legge 160/2019), come già previsto per il credito sulla ricerca e sviluppo (comma 200 della Legge 160/2019), viene precisato che le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti sono ammissibili nel limite massimo complessivo pari al 20%, oltre che delle spese del personale (lettera a del comma 201), delle ulteriori spese ammissibili indicate alla lettera c) del comma 201.

Tra i costi ammissibili per il credito di imposta design e ideazione estetica (comma 203, lettera b), della Legge 160) si comprendono anche le quote di ammortamento e i canoni di leasing dei software.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gian Paolo
Ranocchi

In cerca di crediti, bonus e «ristori»

I provvedimenti varati nel 2020 hanno previsto aiuti di diversi tipi per sostenere settori e categorie di attività fermate o limitate dalle chiusure anti-pandemia

Sono svariati i bonus varati dal governo nel corso del 2020 sotto forma di crediti d'imposta o di accredito sul conto corrente, per aiutare le partite Iva a superare la crisi economica causata dalla pandemia tutt'ora in corso. Il susseguirsi dei decreti legge e delle correlate leggi di conversione ha inoltre fatto sì che i diversi ristori venissero implementati o modificati in corso d'opera non sempre in maniera coordinata ed organica.

Nel 2021, oltre alla gestione dei nuovi aiuti varati con la legge di stabilità 2021, ci sarà la necessità di seguire la coda dei bonus 2020 che non sempre si sono esauriti con l'accredito delle somme sul conto

corrente, nonché tutti gli aspetti dichiarativi e di bilancio correlato ai bonus maturati lo scorso anno. Vediamo le caratteristiche dei principali bonus e crediti d'imposta.

Il tax credit locazioni "base"

Il tax credit locazioni base (Tcl) è l'aiuto fiscale che ha subito più modifiche: basti pensare che la prima versione risale al DL "Cura Italia" (marzo 2020) e l'ultima modifica è stata varata con la Legge di stabilità 2021. Il bonus locazioni può spettare a professionisti e imprese, può maturare (anche se non per tutti) anche nel 2021, e deve essere autoliquidato dallo stesso contribuente. Trattandosi di un credito fiscale l'utilizzo tipico è la compensazione diretta nel modello F24, ma può anche essere ceduto a terzi, locatore compreso, così come utilizzato in dichiarazione dei redditi. Presupposto trasversale per fruire del Tcl è che vi sia stato un calo di fatturato e corrispettivi di almeno il 50% "mese su mese".

Derogano a questa regola i soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa in un comune interessato dalla dichiarazione dello stato di emergenza alla data del 31 gennaio 2020 o coloro che sono definibili come neo attività in quanto hanno aperto la partita Iva dopo il 1 gennaio 2019. Per la definizione di "neo attività" occorre rifarsi ai chiarimenti delle

I PRINCIPALI AIUTI ALLE PARTITE IVA/1

- Contributo a fondo perduto «rilancio» (art. 25, Dl 34/2020) - scaduto
- Contributo a fondo perduto «ristori» (art. 1, legge 176/2020) - scaduto
- Contributo a fondo perduto «ristorazione DL Natale» (art. 2, DL 172/2020) - accredito automatico
- Contributo «centri storici» (art. 59, Dl 104/2020) - parzialmente scaduto - 2021 per Comuni con «santuari religiosi»
- Contributo filiera ristorazione (art. 58, Dl 104/2020) - scaduto
- Contributo «centri commerciali» (art. 1, legge 176/2020) - in scadenza nel 2021
- Contributo «cuochi professionisti» (art. 1, co. 117, legge 178/2020) - in scadenza nel 2021
- Bonus incremento scorte di magazzino (art. 48-bis, Dl 34/2020) - in attesa delle norme attuative
- Bonus rafforzamento patrimoniale delle società (art. 26, Dl 34/2020) - parzialmente prorogato al 2021

Entrate varati nel 2020. Per le partite Iva aperte nel 2020, il Tcl spetta solo se l'attività cui è destinato l'immobile è stata effettivamente avviata (risposta n. 509/2020). Secondo le Entrate, infatti, alla mancata apertura dell'attività consegue la mancanza della destinazione effettiva all'attività d'impresa dell'immobile con conseguente perdita del diritto di beneficiare del credito di imposta. La preclusione, peraltro, è solo temporanea. Quando l'attività viene effettivamente avviata, infatti, realizzandosi l'effettiva destinazione del bene voluta dalla legge, è consentito al contribuente di fruire anche retroattivamente del credito di imposta sui canoni pagati con riferimento ai mesi agevolati

I PRINCIPALI AIUTI ALLE PARTITE IVA/2

- Bonus investimenti pubblicitari comparto sportivo (art. 81, Dl 104/2020)
- Tax credit locazioni negozi e botteghe (art 65, Dl 18/2020) - assorbito da TcI «rilancio»
- Tax credit locazioni «rilancio» (art. 28, Dl 34/2020) - prorogato al 2021 ma solo per taluni settori di attività
- Tax credit locazioni «ristori» (artt. 8 e 8-bis), legge 176/2020)
- Tax credit per i locatori di immobili abitativi (art. 9-quater, legge 176/2020 e co. da 381 a 384, legge 178/2020)
- Credito imposta sanificazione ambienti di lavoro (art. 125, Dl 34/2020)
- Credito imposta adeguamento ambienti di lavoro (art. 120, Dl 34/2020)
- Varie indennità a lavoratori con partita Iva

nei quali l'esercizio dell'attività non si era ancora concretizzato.

Le mensilità interessate dal bonus locazioni sono diverse: da marzo a giugno per i soggetti ordinari, da aprile a luglio per gli stagionali, fino al 30 aprile 2021 per le imprese turistico recettive, le agenzie di viaggio e i tour operator e i 3 mesi finali del 2020 (ottobre, novembre e dicembre) per coloro che rientrano nel campo di applicazione del «TcI Ristori».

Una questione attiene al requisito dell'avvenuto pagamento del canone come presupposto per accedere al bonus. Il comma 5 dell'articolo 28 precisa che il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi

interessati. Sulla questione è intervenuta l'Agenzia con la risoluzione 440/2020 che ha chiarito che il TcI compete anche se il pagamento dei canoni "agevolabili" è avvenuto nel corso del 2019. Ci si chiede se lo stesso principio possa applicarsi anche se il pagamento avvenga nel corso del 2021.

Un'ulteriore questione è relativa alla particolare procedura di cessione del credito e all'utilizzo dello stesso in compensazione da parte del cessionario, dopo l'accettazione del credito. In questo caso il cessionario deve utilizzare il credito di imposta in compensazione entro il 31 dicembre dell'anno di cessione. Il credito non utilizzato può essere riportato nella dichiarazione dei redditi (quadro RU) e compensato con i debiti di imposta derivanti dalla dichiarazione stessa, mentre è certo che non può essere compensato nell'anno successivo in F24.

Tax credit locazioni per i dettaglianti

Il comma 3-bis aggiunto nell'articolo 28 dalla legge di conversione del Dl 34/2020, precisa che, ferme restando le altre condizioni previste per la generalità dei contribuenti, alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 5 milioni di euro nel 2019, il credito d'imposta spetta nella misura ridotta ad 1/3. In pratica per locazioni e concessioni

di immobili il 20% (in luogo del 60%) e per contratti di servizi a prestazioni complesse e affitti di aziende comprensivi di immobili, il 10% (in luogo del 30%). La disposizione fa riferimento a imprese «esercenti l'attività di commercio al dettaglio». Sembra, quindi, rivolgersi solo a coloro che vendono prodotti al consumatore finale escludendo le attività di somministrazione di pasti e bevande.

Un secondo punto attiene alle modalità di calcolo del tax credit per questi soggetti. La disposizione non fissa degli scaglioni per determinare l'agevolazione di modo che un dettagliante che ha scavalato nel 2019 la soglia dei 5 milioni di euro può fruire solo del TcI ridotto. Un dettagliante, invece, con ricavi 2019 inferiori ai 5 milioni di euro, può contare sul bonus pieno (60% o 30% del canone).

Una questione irrisolta è quella che riguarda le modalità di applicazione del comma 3bis ai soggetti multiattività che affiancano il commercio al dettaglio ad altre attività come, ad esempio, l'impresa che opera sia all'ingrosso che al dettaglio.

TcI per il settore turistico ricettivo

Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 28 del Dl 34/2020 a opera della legge di conversione del Dl 104/2020, le modalità di fruizione del TcI per le aziende che rientra-

IL TAX CREDIT LOCAZIONI («TCL»)

Articolo 28 del decreto legge 34/2020

- Soggetti: imprese, lavoratori autonomi, enti non commerciali, agricoltori
- Requisiti (salvo eccezioni): meno di 5 milioni di € di ricavi e compensi nel 2019 e calo di fatturato/corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese 2019
- Periodo (salvo deroghe): marzo, aprile, maggio e giugno (per stagionali: aprile, maggio, giugno e luglio)
- TCL al 60%: locazione immobiliari, leasing (operativi) e concessione di immobili
- TCL al 30%: contratti di servizi a prestazioni complesse e affitto di azienda (50% per strutture turistico ricettive)
- Dettaglianti con ricavi superiori a 5 milioni di euro: TCL al 20% e al 10%
- Pagamento canoni nel 2020 (anche 2019 - int. n. 440/2020). Non necessariamente «tracciato»

no nel comparto turistico ricettivo sono cambiate in meglio.

Il primo intervento ha riguardato la misura del TcI in relazione ai contratti di affitto di azienda che è stato elevato dal 30% al 50%. La modifica ha previsto inoltre che qualora in relazione alla stessa struttura turistica ricettiva siano stipulati due contratti distinti, uno relativo alla locazione dell'immobile e uno relativo all'affitto di azienda, «il credito d'imposta spetta per entrambi i contratti». La modifica, limitatamente alle imprese appartenenti al settore turistico ricettivo, quindi, consente di superare la regola base disciplinata dall'articolo 28 del Dl 34/2020 che prevede che il bonus sia fruibile avendo a riguardo a contratti in

cui sia compreso l'utilizzo di almeno un immobile. È da ritenere che la modifica possa riguardare anche le mensilità precedenti all'entrata in vigore della Legge di conversione del Dl 104/2020.

La seconda modifica attiene all'ambito temporale di applicazione del Tci per le imprese appartenenti al comparto citato, che viene esteso sino al 31 dicembre 2020. In quest'ambito è ulteriormente intervenuta la legge di stabilità 2021 che ha disposto che per le imprese turistico ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta spetti fino al 30 aprile 2021. Per tale

abbiamo trattato in precedenza).

Resta da chiarire quale criterio si debba adottare per qualificare l'attività come «turistico ricettiva» in presenza di attività miste. Un caso molto diffuso è quello delle strutture ricettive (alberghi o hotel) con annessi locali per la somministrazione di alimenti e bevande (bar, pizzerie e ristoranti).

Il tax credit locazione da «Ristori»

I Dpcm dovuti alla pandemia hanno determinato la limitazione o la chiusura di alcune attività sul territorio nazionale e regionale. Per arginare i danni, i decreti Ristori (Dl 137/20, 149/20, 157/2020 confluiti nella legge n. 176/2020) hanno esteso il credito d'imposta sulle locazioni anche ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, ma con specifici requisiti di accesso.

L'estensione spetta alle imprese ovunque operanti nel territorio nazionale nei settori (codici Ateco) di cui all'allegato 1 alla legge 176/2020 e alle imprese i cui codici Ateco sono elencati nell'allegato 2 alla stessa legge, ma con sede operativa nelle «zone rosse».

Entrambe le disposizioni (articoli 8 e 8-bis della legge di conversione) fanno riferimento alle «imprese operanti» lasciando intendere che l'estensione del bonus non può trovare applicazione per i lavoratori autonomi, nonostante alcuni codici Ateco compresi nell'allegato 1 pos-

Nel corso dell'autunno i decreti legge «Ristori» hanno rinnovato o ampliato i crediti d'imposta introdotti al primo lockdown

comparto, quindi, è comunque da ritenersi superato nei fatti il tema dell'obbligo del pagamento dei canoni nel corso del 2020.

L'accesso al bonus per questi soggetti spetta indipendentemente dal volume di ricavi e compensi del 2019, ma resta vincolato al fatto che si sia verificato un calo di fatturato e corrispettivi nel mese agevolato del 2020 rispetto al corrispondente mese del 2019 di almeno il 50% (salvo le esclusioni di cui

sano attenersi ad attività che potrebbero essere svolte non in forma d'impresa (ad esempio 85510 – corsi sportivi e ricreativi e 742011 – attività di fotoreporter).

Sembrano esclusi dal «Tcl Ristori» anche i soggetti con codice Ateco rientrante nell'allegato 4 della legge 176/2020 di conversione dei «Dl Covid» (intermediari di commercio). Costoro rientrano nell'estensione al contributo a fondo perduto ex articolo 1 del Dl 137/2020 ma sembrano poi esclusi dal Tcl per ottobre, novembre e dicembre.

In merito all'estensione del Tcl ad ottobre, novembre e dicembre alle attività di cui all'allegato 2 operanti nelle zone rosse, non è chiaro se la condizione della localizzazione in zona rossa debba o meno essere riscontrata in ciascuna delle mensilità agevolate (ottobre, novembre e dicembre). Sulla base del dato testuale della norma è da ritenere che tale collegamento temporale non sia necessario per cui dovrebbe essere sufficiente il transito in zona rossa per far scattare l'applicabilità del bonus per l'intero periodo agevolato.

Le modalità applicative del «Tcl Ristori» sono mutate dall'articolo 28 del Dl 34/2020 per espressa previsione normativa con la precisazione che l'estensione all'ultimo trimestre 2020 si applica indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrati nel periodo d'imposta precedente. Resta l'ob-

TCL PER IL COMPARTO TURISTICO-RICETTIVO

Articolo 28 del decreto legge 34/2020

- Irrilevante il limite di ricavi 2019 di 5 milioni di euro
- Contratti di affitto di azienda: bonus elevato dal 30% al 50%
- Se per la stessa struttura sono stipulati due contratti distinti (locazione immobile e affitto di azienda) "il credito d'imposta spetta per entrambi i contratti"
- Per le imprese appartenenti al comparto turistico ricettivo, le agenzie di viaggio e i tour operator il TCL è esteso fino al 30 aprile 2021 (Legge di stabilità 2021)

bligo, anche in questi casi, di operare il monitoraggio sul singolo mese del calo di fatturato e corrispettivi di almeno il 50% (sempre salvo le specifiche esclusioni) e di procedere al pagamento entro la fine del 2020 con la sola eccezione del canone di dicembre che, stando a quanto emerge dalla relazione illustrativa, può essere pagato anche nel 2021.

Il tax credit locatore

L'articolo 9 quater della legge 176/2020 ha varato il fondo per la sostenibilità del pagamento degli affitti di unità immobiliari residenziali. Analoga disposizione, peraltro, è stata introdotta anche nella Legge di stabilità 2021 (commi da 381 a 384). Si tratta di un bonus fi-

scafe che può essere riconosciuto per l'anno 2021 al locatore dell'immobile ad uso abitativo che riduce il canone previsto nel contratto di locazione in essere.

Per accedere all'agevolazione occorre rispettare una serie di requisiti.

L'immobile locato deve essere adibito dal locatario ad abitazione principale e situato in un comune ad alta densità abitativa. Inoltre, ai sensi dell'articolo 9-ter, il contratto deve essere in vigore al 29 ottobre 2020. Tale requisito temporale, però, non è più previsto nella disposizione contenuta nella legge di bilancio 2021.

previste dalla legge, il massimo contributo fruibile resterebbe quantificato in 1.200 euro annui, appunto, per soggetto.

La disposizione fa genericamente riferimento al «locatore» per cui è da ritenere che possano accedere al contributo locatori privati, enti, associazioni e anche chi loca in regime d'impresa.

Per accedere al contributo è comunque necessario che il locatore comunichi all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, la rinegoziazione del canone di locazione, pur non essendo obbligato a procedere

Indispensabile la certificazione degli effetti per poter accedere ai contributi intitolati alla sanificazione degli ambienti di lavoro

L'agevolazione consiste in un contributo a fondo perduto pari al 50% della riduzione del canone con massimale annuo di 1.200 euro. La misura della percentuale potrà essere rideterminata tenendo conto delle somme stanziare (50 milioni di euro per il 2021) e dei contributi richiesti con le domande presentate.

La norma prevede che il limite massimo annuo di 1.200 euro valga per singolo locatore. È da chiarire se il termine «singolo locatore» debba intendersi riferito al contratto (soluzione preferibile) o sul soggetto, nel qual caso in presenza di locazione di diversi immobili aventi le caratteristiche

in tal senso in linea generale.

La riduzione del canone è un'opportunità da valutare se il locatore teme di non riscuotere i canoni dal locatario. I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, infatti, concorrono a formare il reddito anche se non percepiti, a meno che la mancata percezione non sia provata dall'intimazione di sfratto o dall'ingiunzione di pagamento. Non è prevista, peraltro, una misura minima o massima della riduzione dal canone.

Le modalità applicative del contributo saranno individuate da uno specifico provvedimento attuativo del

direttore dell'agenzia delle Entrate.

Bonus sanificazione e ambienti di lavoro

Il credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro è disciplinato dall'articolo 125 del Dl 34/2020 e spetta per le spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Il credito, come noto, è correlato ai dati che imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali hanno indicato nella comunicazione telematica il cui invio è scaduto lo scorso 7 settembre e va a ristoro delle spese di sanificazione e acquisto dispositivi sostenute entro il 31 agosto e di quelle stimate da sostenersi entro fine 2020.

È stato chiarito dalle Entrate (circolare 20/E/2020 par. 2.2.1) che le spese di sanificazione devono essere finalizzate ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica Covid-19. Tale condizione risulta soddisfatta qualora sia presente apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base dei Protocolli di regolamentazione vigenti. Ricordiamo che per le Entrate non sono agevolabili i costi sostenuti per i test sierologici sul perso-

TCL ESTESO DAL DL «RISTORI»

Articoli 8 e 8-bis, legge 176/2020

Proroga alle locazioni dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020

- Soggetti interessati (imprese):
 - chi utilizza un codice Ateco (attività prevalente) di cui all'all. 1, legge 176/2020 (irrilevante il luogo di attività)
 - chi utilizza un codice Ateco (attività prevalente) di cui all'all. 2, legge 176/2020 (attività esercitata in zone «rosse»)
- Irrilevante il limite di 5 milioni di euro del volume dei ricavi 2019
- Confermato l'obbligo del calo fatturato (salvo neo attività e attività in Comuni in stato di emergenza)

nale dipendente in quanto ritenuti non riferibili all'attività di sanificazione né all'acquisto dei dispositivi di protezione individuale (risposta n. 510/2020).

Il tax credit sanificazione non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, può essere utilizzato in compensazione in F24, dichiarazione dei redditi o ceduto a terzi.

Con provvedimento n. 302831 dell'11 settembre è stata individuata la misura percentuale di fruibilità del credito, ottenuta dal rapporto tra 200 milioni di euro (stanziamento del Dl 34/2020) e l'importo del credito d'imposta teorico sulle spese comunicate pari a 1.278.578.142. La percentuale è stata del 15,64 per cento. In pratica il tax credit effettivo è sceso

dal 60% al 9,38% (15,64% del 60%).

Con la legge di conversione del decreto Agosto sono state incrementate le risorse finanziarie di 403 milioni di euro portando lo stanziamento a 603 milioni di euro. Ne consegue che la misura del credito d'imposta teorico sulle spese comunicate è diventato pari al 47,1617%, che corrisponde ad un tax credit effettivo del 28,30%.

Il provvedimento protocollo. 2020/381183 del 16 dicembre scorso ha finalmente consentito la compensazione (o la cessione) del maggior credito relativo al bo-

quelle solamente stimate fino alla fine dell'anno. Il bonus compete però sulle spese "sostenute" nel corso del 2020 (comma 1 articolo 125 del Dl 34/2020) onde per cui, per evitare ingiuste assegnazioni, in qualche modo si dovrà procedere con opportuni conguagli (in positivo o negativo) in funzione delle spese effettive a consuntivo. Non è dato però oggi sapere come questo si tradurrà in pratica.

In merito al credito d'imposta relativo alle spese per l'adeguamento dei posti di lavoro di cui all'articolo 120 del Dl 34/2020, si evidenzia che la legge di stabilità 2021 anticipa al 30 giugno 2021 il termine entro il quale il bonus maturato sulle spese sostenute nel corso del 2020 deve essere utilizzato in compensazione o ceduto a terzi.

Originariamente il termine in questione era fissato al 31 dicembre 2021. Ne consegue che specularmente viene anticipato al 31 maggio 2021 anche il termine entro il quale presentare l'istanza telematica di ammissione al bonus, che il provvedimento dell'agenzia delle Entrate del 10 luglio prevedeva in scadenza al 30 novembre 2021.

Il bonus centri commerciali

Ai soggetti che esercitano l'attività all'interno dei centri commerciali e agli operatori delle produzioni industriali del comparto alimentare e delle bevande è previsto il ricono-

Ancora in attesa del provvedimento attuativo le disposizioni del bonus per gli esercenti con attività nei centri commerciali

nus sanificazione ed acquisto Dpi di cui all'articolo 125 del decreto Rilancio, dal giorno successivo alla sua pubblicazione e quindi dal 17 dicembre.

Resta un'ulteriore questione operativa da affrontare. La quantificazione del credito d'imposta concesso indicata sul cassetto fiscale è stata effettuata assumendo l'ammontare complessivo delle spese di sanificazione 2020 indicate nella comunicazione scaduta lo scorso 7 settembre, comprese

scimento di uno specifico bonus a fondo perduto (commi 14-bis e 14-ter, articolo 1, legge 176/2020) nell'anno 2021 che si tradurrà, fondi permettendo, in un accredito sul conto corrente.

Le regole applicative di questo bonus sono diverse a seconda del tipo di soggetti interessati.

Per coloro che svolgono come attività prevalente una di quelle riferite ai codici Ateco riportati nell'Allegato 1 alla Legge n. 176/2020, il contributo è determinato entro il 30% del contributo a fondo perduto "ristori" (e quindi assumendo come parametro di riferimento il contributo nella misura maggiorata rispetto al contributo "base" di cui al Dl Rilancio, come individuata nel citato allegato).

Per questi soggetti non è necessario verificare se vi sia stato o meno il calo di fatturato minimo (33%). È da ritenere che il contributo spetti anche ai soggetti che hanno attivato la partita Iva dopo il 1 gennaio 2019 applicando la suddetta percentuale alla misura minima (1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per gli altri soggetti).

Per coloro che svolgono come attività prevalente una di quelle riferite a codici Ateco che non rientrano, invece, tra quelli riportati nel citato Allegato 1, il contributo è determinato entro il 30% del contributo a fondo perduto "base" di cui al Dl Rilancio (articolo 25 Dl 34/2020).

Per questi soggetti, invece, il

BONUS LOCAZIONI PER IL LOCATORE

- Contributo a fondo perduto per l'anno 2021
- Beneficiario: locatore a prescindere dalla natura giuridica
- Misura: 50% della riduzione del canone annuale concessa con un massimale per «singolo locatore» di 1.200 euro
- Presupposto 1: l'immobile deve essere l'abitazione principale del locatario e ubicato in un comune ad alta densità abitativa
- Presupposto 2: la rinegoziazione deve essere comunicata telematicamente all'agenzia delle Entrate
- Attuazione demandata ad uno specifico provvedimento attuativo

contributo spetta a condizione che si sia verificato il calo di fatturato e corrispettivi nell'aprile 2020 rispetto ad aprile 2019, di almeno un terzo (ad eccezione di coloro che hanno attivato la partita Iva dal 1 gennaio 2019).

L'accesso al contributo sarà comunque possibile solo previa presentazione di specifica istanza secondo le modalità che saranno disciplinate da un provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate. Quindi non è previsto alcun accredito automatico.

La misura effettiva del bonus dipenderà dalla capienza dello stanziamento (280 milioni di euro) rispetto all'ammontare delle richieste in base alle istanze presentate.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

GRUPPO **24**ORE

**PARTNER 24 ORE.
IL NETWORK CHE DÀ ENERGIA
AL BUSINESS DEI COMMERCIALISTI.**



Partner 24 ORE è il network esclusivo rivolto ai commercialisti italiani. La rete professionale garantita da Il Sole 24 Ore che ti mette in contatto con aziende altamente specializzate. Entra a farne parte oggi stesso. Potrai offrire ai tuoi clienti servizi ad alto valore aggiunto, come finanza agevolata, sicurezza sul lavoro, wealth management, compliance e molti altri. Ma anche espandere la tua rete di conoscenze e aumentare la tua visibilità sul mercato.

Scopri di più su: partner24ore.ilssole24ore.com

 **Partner**
24ORE
Commercialisti

TELEFISCO PLUS

*I contenuti extra per il convegno de L'Esperto Risponde:
le relazioni e gli schemi illustrativi
che affiancano o approfondiscono i temi principali*

Angelo
Busani

Perdite da Covid, bivio di regole

*La legge di bilancio
ha corretto
la prima
disposizione
dell'aprile scorso
sul trattamento
delle passività
maturate
in conseguenza
della pandemia*

L'articolo 1, comma 266, legge 30 dicembre 2020, n. 178, recante il bilancio di previsione dello Stato per il 2021, ha innovato la normativa (conseguente alla situazione emergenziale provocata dall'epidemia da Covid-19) in tema di rinvio dei «provvedimenti» da adottare in dipendenza delle perdite maturate dalle società di capitali, contenuta nell'articolo 6 del Dl 8 aprile 2020, n. 23.

Le «perdite emerse»

La nuova norma di cui all'articolo 6, comma 1, Dl 23/2020, si riferisce alle «perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020». Vale a dire che:

- se si tratta di una società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, si ha riguardo alle «perdite emerse» nell'esercizio 2020;
- se si ha a che fare con una società con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, si deve aver riguardo alle «perdite emerse» del corso dell'esercizio “a cavallo” del 31 dicembre 2020, vale a dire nell'esercizio 2020-2021, il quale abbia la sua data di scadenza in qualsiasi giorno del 2021.

Il concetto di «perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020» induce:

- domandarsi, anzitutto, se il termine «emerse» si intenda riferito al momento di “maturazione” o al momento dell’“accertamento” delle perdite rilevanti (dovendosi anche tener conto del fatto che una corretta e tempestiva rilevazione dei fatti d'impresa e l'obbligo di convocare l'assemblea «senza indugio», sia nel caso della perdita che diminuisce il capitale oltre il terzo del suo valore nominale, che nel caso della perdita che diminuisce il capitale oltre il terzo e sotto il minimo legale – e, quindi, entro 30 giorni dall'originazione dell'obbligo di convocazione –, dovrebbero senz'altro concorrere a contenere lo sfasamento temporale tra questi due momenti); e:
- in secondo luogo, a riflettere sul tema delle perdite che siano «emerse» (e, cioè, “maturate”) in esercizi antecedenti al 2020 e che siano ancora esposte in bilanci ap-

ART. 1, COMMA 266, LEGGE 178/2020

NORMA

Sostituisce l'articolo 6, DI 23/2020

CONTENUTO

Amplia la normativa previgente in ordine alla sospensione dei provvedimenti da adottare in caso di perdite rilevanti

RATIO

Non costringere le imprese a interventi di ricapitalizzazione in un periodo ove mancano risorse a causa dell'epidemia

Evitare che gli amministratori di società passino a una gestione conservativa abbandonando la gestione imprenditoriale

provati nel 2020 o che saranno, in tutto o in parte (in quanto non ancora del tutto ripianate o, addirittura, aggravate dai risultati del 2020), ancora esposte nel bilancio relativo all'esercizio «in corso alla data del 31 dicembre 2020».

Sul primo punto (rinviando più oltre per il secondo punto) è ovvio (per il fatto che l'epidemia si è verificata nel 2020) che il termine «emerse» si riferisca anzitutto alle perdite maturate nel 2020 (per brevità espressiva, ci si riferisce al caso dell'esercizio sociale coincidente con l'anno solare), a prescindere dal fatto che si tratti di perdite accertate nel 2020 o nel 2021.

Interpretare «perdite emerse» nel 2020 come espressione riferita solo alle perdite accertate nel 2020 vorrebbe dire, infatti, che le perdite ma-

PERDITE “EMERSE” NEL 2020

Il nuovo articolo 6, Dl 23/2020, si riferisce alle «perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020»

**CON RIFERIMENTO
ALL'ESERCIZIO
IN CORSO
AL 31.12.2020**

Perdite maturate nel 2020 e accertate nel 2020

Perdite maturate nel 2020 e accertate nel 2021

Riferire la legge alle sole perdite maturate nel 2020 e accertate nel 2020 significherebbe andar contro la ratio della norma, che vuole sterilizzare le perdite causate dall'epidemia

turate nel 2020 e accertate nel 2021, non sarebbero interessate dal nuovo articolo 6 del Dl 23/2020. Invero, è evidente che detta nuova norma intenda principalmente riferirsi alle perdite maturate nel 2020, a prescindere dal fatto che il loro accertamento sia avvenuto nel 2020 o avvenga nel 2021. Come appena oltre si vedrà, la norma non pare invece riguardare le perdite che matureranno nel 2021 (e che siano accertate nel 2021 o nel 2022) e negli anni successivi.

Interpretare, poi, «perdite emerse» nel 2020 come concetto comprensivo delle perdite “maturate” nel 2020 (a prescindere dalla data del loro accertamento) e delle perdite “maturate” prima del 2020 e “accertate” nel 2020 significa andare in continuità con la prevalente inter-

pretazione “estensiva” sviluppatasi nella vigenza dell'originario testo dell'articolo 6 e, quindi, senz'altro significa dare una risposta alle esigenze finanziarie delle imprese (le quali, a causa dell'epidemia, hanno a che fare non solo con il problema delle perdite provocate dall'epidemia ma anche di reperire le risorse occorrenti per ripianare le perdite ante epidemia), ma altresì significa:

- trattare con maggior favore le perdite ante epidemia rispetto alle perdite dell'epidemia (queste ultime si devono ripianare in 5 anni, mentre sono concessi 6 anni per le perdite maturate nel 2019 e 7 anni per le perdite maturate nel 2018; anche le perdite del 2018, infatti, non possono non essere oggetto di sospensione, in conseguenza della predetta tesi “estensiva”, come oltre si cercherà di argomentare);
- trattare con minor favore la società che, il 1° febbraio 2020 (magari costringendo a una dolorosa diluizione il socio privo delle occorrenti risorse oppure costringendo tutti i soci a una dolorosa iniezione di nuovo capitale), abbia diligentemente convocato “senza indugio” un'assemblea di ripianamento perdite ai sensi dell'articolo 2447 c.c. (02483-ter c.c.) rispetto alla società che l'abbia convocata, con “maggiore indugio”, il 30 aprile 2020 (e che, perciò, abbia potuto non adottare alcun “provvedimento”, se non il rinvio a nuovo);
- trattare con identico favore le perdite (ante epidemia) maturate nel

2019 (e, “con indugio”, non ripianate entro l’8 aprile 2020 e, perciò, rimandate dapprima al 2022 e ora al 2026) e le perdite maturate nel 2020 a causa dell’epidemia (pure rimandate al 2026).

- trattare con inusitato favore la società che, per perdite oltre il terzo del 2018, non diminuite nel 2019, il 9 aprile 2020 (quando avrebbe dovuto esser già stato tutto predisposto per ripianare la perdita oppure trasformare o sciogliere la società), a un passo dal tracollo, si è insperatamente trovata (a pochi giorni dall’inizio dell’epidemia, quando essa aveva appena iniziato a far sentire le sue conseguenze) con un’ancora di salvezza;
- attribuire alle perdite maturate nel 2018 un trattamento di favore identico a quello delle perdite maturate nel 2020, quando invece, le perdite del 2018 non sono né maturate né state accertate (ma solo straordinariamente riportate a nuovo) «nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020».

Sono, queste, alcune (non lievi) incoerenze che consentono di ribadire qualche dubbio in ordine alla plausibilità, in punto di diritto, della riferita opinione “estensiva” (circa l’interpretazione del previgente testo dell’articolo 6 del Dl 23/2020), la quale si rende, peraltro, senz’altro appropriata, in via di fatto, quando raggiunge l’obiettivo di esser preordinata allo scopo di offrire ossigeno anche alle imprese andate in deficit patrimoniale ante epidemia e di tro-

IL QUINQUENNIO “DI GRAZIA”

ARTICOLO 6, COMMA 2, DL 23/2020

Il termine entro cui la perdita che diminuisce il capitale sociale $>1/3$ (non sotto il minimo) deve risultare ridotta a $<1/3$ «è posticipato al quinto anno successivo» rispetto a quello nel quale la perdita è “emersa”

ESEMPIO

«l’assemblea che approva il bilancio di tale esercizio» «deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate»

Per la perdita maturata nel 2020 (che avrebbe il 2021 come anno di grazia e che dovrebbe essere ripianata nel 2022) sono disposti 5 anni di grazia (dal 2021 al 2025) e l’obbligo di ripianamento è per l’assemblea di bilancio dell’esercizio 2025 da svolgersi nel 2026

varsì in crisi finanziaria a causa dell’epidemia.

La disapplicazione del Codice civile

La nuova norma di cui all’articolo 6, comma 1, del Dl 23/2020, dispone dunque che con riferimento alle «perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020» non si applicano, tra le altre, le seguenti norme:

- l’articolo 2446, comma 2, del Codice civile (in tema di società per azioni), secondo il quale se la perdita, che diminuisce il capitale sociale oltre il terzo, non sia ridotta entro il terzo entro l’esercizio successivo a quello nel quale la perdita è maturata, l’assemblea

che approva il bilancio di tale esercizio successivo deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate;

- l'articolo 2482-bis, comma 4, Cc, che reca una norma identica a quella dell'articolo 2446, comma 2, per la società a responsabilità limitata;
- l'articolo 2447 Cc (in tema di società per azioni), secondo il quale se, per la perdita di oltre un terzo del capitale sociale, questo diminuisce sotto al minimo legale, deve essere «senza indugio» convocata l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo

norma identica a quella dell'articolo 2447, per la società a responsabilità limitata;

- l'articolo 2484, comma 1, n. 4), Cc, che reca la previsione secondo la quale le società di capitali si sciolgono nel caso in cui il capitale sociale si riduca al di sotto dell'importo minimo legale, salvo che non siano adottati provvedimenti di ricapitalizzazione o di trasformazione della società;
- l'articolo 2545-duodecies, Cc, secondo il quale le società cooperative si sciolgono in caso di «perdita del capitale sociale».

Dubbia estensione oltre i cinque anni per le deroghe disposte dalla legislazione varata durante l'emergenza

aumento del medesimo a un importo non inferiore al minimo legale o la trasformazione della società (invero, come appena oltre si annota, con il nuovo articolo 6, comma 1, non viene meno l'obbligo di svolgere questa assemblea, ma viene meno solo l'obbligo di provvedere a una immediata ricapitalizzazione o alla trasformazione della società in società di persone o allo scioglimento della società);

- l'articolo 2482-ter Cc, che reca una

Il “quinquennio di grazia”

La nuova norma di cui all'articolo 6, comma 2 del Dl 23/2020, dispone che il cosiddetto “anno di grazia” (vale a dire l'esercizio successivo a quello nel quale matura la perdita che diminuisce il capitale sociale di oltre un terzo, la quale non riduce però il capitale sociale sotto la soglia minima di legge), può ora essere considerato come il “quinquennio di grazia”.

La norma in esame si esprime, infatti, nel senso che:

- il termine entro il quale la perdita che diminuisce il capitale sociale per oltre un terzo, la quale non intacchi la soglia minima del capitale sociale, deve risultare ridotta a meno di un terzo, «è posticipato al quinto anno successivo» rispetto a quello nel quale la perdita è “emersa”;
- «l'assemblea che approva il bilan-

cio di tale esercizio» (vale a dire il quinto esercizio successivo a quello nel quale la perdita è “emersa”) «deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate».

“*Quinquennio di grazia*” negli esercizi successivi?

La nuova norma di cui all’articolo 6, comma 2, disponendo il “quinquennio di grazia” (per le perdite che diminuiscono il capitale per oltre un terzo, ma non sotto il minimo di legge) non fa esplicito riferimento (come, invece, accade per la norma di cui al comma 1) alle «perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020», ma detta solo la disposizione per la quale l’articolo 2446, comma 2, Cc, e l’articolo 2482-bis, comma 4, devono essere letti nel senso che, anziché disporre un “anno di grazia”, dispongono, appunto, un “quinquennio di grazia”.

È comunque evidente che l’articolo 6, comma 2, non può che esser letto in stretta connessione con il precedente comma 1: infatti, mentre il comma 1 sospende (per le «perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020») l’applicazione delle norme in tema di “anno di grazia”, il comma 2 impone, conseguentemente, di leggere tali norme come se fossero scritte (in relazione alle «perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020») con riferimento al “quinquennio di grazia”.

Tuttavia, riflettendo sul punto che

PERDITE “MATURATE” NEL 2019

Previgente art. 6, DI 23/2020: «per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la [...] data» del 31 dicembre 2020

INTERPRETAZIONE RESTRITTIVA

Non beneficiate dall’articolo 6 DI 23/2020 previgente

INTERPRETAZIONE ESTENSIVA (PREVALENTE)

Articolo 6 DI 23/2020 previgente si applica alla perdite maturate nel 2019 e accertate dopo il 9.3.2020

INTERPRETAZIONE IN CONTINUITÀ CON OPINIONE ESTENSIVA

Il nuovo articolo 6 DI 23/2020 si deve leggere comprensivo delle perdite del 2019 accertate nel 2020, in adesione all’idea che la norma osserva sia le perdite del 2020 sia le perdite ante epidemia, da ripianare durante l’epidemia

l’epidemia è lungi dall’essere terminata e che i danni economici da essa provocati non saranno di certo limitati all’esercizio «in corso alla data del 31 dicembre 2020» potrebbe anche immaginarsi (stante, appunto, il fatto che l’articolo 6, comma 2, non si riferisce espressamente alle «perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020») che le norme del Codice civile in tema di “anno di grazia” debbano continuare a essere lette come riferite al “quinquennio di grazia” e, quindi, riferibili anche a «perdite emerse» (nel senso di “maturate”) in esercizi successivi a quello «in corso alla data del 31 dicembre 2020» (e comunque correlate all’epidemia con un nesso di causalità, ad esempio correlate al fatto di essere maturate nel periodo qualifi-

cato come “stato di emergenza”).

Questa lettura appare, tuttavia, essere un po' troppo aperta. Contrasta con essa sia la rubrica dell'articolo 6 (che parla di «Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale») sia anche la considerazione secondo la quale se il legislatore, in conseguenza dell'epidemia, avesse veramente voluto transitoriamente introdurre il “quinquennio di grazia” anche per «perdite emerse» (nel senso di “maturate”) in esercizi successivi a quello «in corso alla data del 31 dicembre 2020» avrebbe probabilmente dovuto utilizzare

teriore alla legge 178/2020, in conseguenza del fatto che la predetta tesi “estensiva” ha ritenuto tale normativa riferita non solo alle perdite del 2020, ma anche a quelle maturate nel 2019 (e risultanti da bilanci non ancora approvati alla data del 9 aprile 2020, giorno di entrata in vigore del Dl 23/2020) se ne è dovuto derivare che, essendo il 2020 il loro anno di grazia “ordinario”, l'assemblea di bilancio svoltasi nel 2020 ha potuto deliberare (ai sensi dell'articolo 6, Dl 23/2020 allora vigente) di considerare il 2021 come anno di grazia “straordinario”.

Appare lecito l'anticipo all'esercizio 2019 per le passività subite in quell'anno e riportate a nuovo nel periodo successivo

un'espressione diversa da quella contenuta nel nuovo articolo 6, comma 1 («perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020») e avrebbe pure dovuto disporre una espressa temporaneità per una simile previsione.

Sei anni di grazia per le perdite 2019

Riferendo il discorso che segue, per semplicità espositiva, all'esercizio sociale che coincida con l'anno solare (e alle perdite che riducano il capitale per oltre un terzo, ma non sotto il minimo), nella vigenza della norma di cui all'articolo 6 nella versione an-

In sostanza, con questa interpretazione estensiva dell'articolo 6 previgente alla legge 178/2020, erano stati spostati all'assemblea che sarebbe stata convocata per l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2022, da svolgersi nel 2023, tutti i «provvedimenti» che sarebbero stati sospesi:

- nel 2021: si sarebbe trattato della ricapitalizzazione delle perdite maturate nel 2019, accertate dopo l'8 aprile 2020, portate a nuovo nel 2020 e non ripianate nell'anno di grazia 2020;
- nel 2022: si sarebbe trattato della ricapitalizzazione delle perdite maturate nel 2020, portate a nuovo nel 2021 e non ripianate nel-

l'anno di grazia 2021.

Quello fin qui descritto era, dunque, l'impatto della interpretazione estensiva della norma di cui all'articolo 6 nella versione anteriore alla legge 178/2020.

Ci si chiede ora, essendo stato sostituito l'intero testo dell'articolo 6 con una norma che si riferisce alle «perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020» e che dispone per esse un «quinquennio di grazia», come questa considerazione sia da interfacciare con riferimento alle «perdite emerse» (e, cioè, maturate) nell'esercizio 2019 e accertate nel 2020 (sia prima che dopo l'entrata in vigore del DL 23/2020).

Ebbene, le perdite maturate nel 2019 (e accertate in qualunque data del 2020) in tanto possono ritenersi contemplate dal nuovo articolo 6, in quanto il termine «emerse» si interpreti nel senso di «rilevate in un bilancio approvato nel 2020»; se il termine «emerse» si intendesse, invece, come «maturate», queste perdite parrebbero prive di considerazione da parte del nuovo articolo 6, in quanto non «maturate» nel 2020.

Quest'ultima restrittiva lettura, tuttavia, pare non praticabile per una pluralità di ovvii motivi, e principalmente:

- il fatto che la predetta opinione prevalente, formatasi nel vigore del vecchio testo dell'articolo 6, abbia inteso tale norma come riferita anche alle perdite «maturate» anteriormente al 9 aprile 2020 e «rilevate» da tale data in avanti, per la

SEI ANNI DI GRAZIA PER LE PERDITE DEL 2019

**PREVIGENTE
ARTICOLO 6,
DL 23/2020**

- 2020 = Anno di grazia ordinario
- 2021 = Anno di grazia straordinario
- 2022 = Obbligo di ripianamento se perdite non rientrate entro il terzo

**ARTICOLO 6,
DL 23/2020
VIGENTE**

- 2020 = Anno di grazia ordinario
- 2021-2025 = Anni di grazia straordinari
- 2026 = Obbligo di ripianamento se perdite non rientrate entro il terzo

principale ragione che la normativa emergenziale non avrebbe potuto non essere intesa come attinente sia alle perdite maturate nel periodo di emergenza sia alle risorse finanziarie che scarseggiano a causa del periodo di emergenza (e che occorrerebbero per ripianare sia le perdite «maturate» nel periodo d'emergenza, sia quelle maturate anteriormente, ma «rilevate» nel periodo d'emergenza);

- l'indubbio affidamento che il legislatore emergenziale ha dato alle imprese circa la rimandabilità dei provvedimenti inerenti a dette perdite.

Pertanto, facendo perno sul fatto che la norma di cui all'articolo 6 nella versione conseguente alla legge 178/2020 consente, per le «perdite

emergere» nel 2020, di considerare, come periodo di grazia, il quinquennio 2021-2025, al fine di spostare l'obbligo del loro ripianamento nell'assemblea di bilancio in calendario nel 2026, se ne può desumere che lo stesso discorso possa ripetersi anche per le perdite del 2019 (mandate a nuovo in qualunque data del 2020, con il risultato che esse beneficeranno di sei anni di grazia).

Perdite che riducono il capitale

La nuova norma di cui all'articolo 6, comma 3, dispone che, in caso di

Le due stesure successive dell'articolo 6 nel Dl 23 autorizzano un ulteriore arretramento al 2018 del «periodo di grazia»

perdite che riducano il capitale per oltre un terzo e sotto il minimo di legge, deve essere convocata «senza indugio» l'assemblea dei soci, la quale, può deliberare (in alternativa alla ricapitalizzazione della società, alla sua trasformazione in società di persone o al suo scioglimento) di rinviare i «provvedimenti» relativi a dette perdite.

Circa la durata di questo periodo di rinvio "a nuovo", la norma in questione dispone che le decisioni in ordine a dette perdite si debbano

prendere «alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2», vale a dire nel corso della «assemblea che approva il bilancio» del «quinto esercizio successivo» a quello «in corso alla data del 31 dicembre 2020» e, quindi (considerando gli esercizi sociali coincidenti con l'anno solare), nell'assemblea di bilancio riferito all'esercizio 2025 che si svolgerà nella primavera del 2026.

Perdite maturate 2018: settennato di grazia?

Se la riferita interpretazione estensiva ha potuto ritenere che le perdite maturate nel 2019 (anche quelle ultra-azzeranti) siano state sterilizzate dall'articolo 6 nella sua versione previgente alla legge 178/2020, per il fatto di esser state accertate in bilanci approvati dopo l'8 aprile 2020, appare discriminatorio escludere da questa sterilizzazione le perdite (diminutive del capitale sociale per oltre un terzo, ma non sotto il minimo), maturate nel 2018 e mandate a nuovo nell'anno di grazia 2019, in vista di una ricapitalizzazione da effettuarsi nel 2020 (ove non ripianate).

Ebbene, il 2020 era l'anno della (programmata e obbligatoria) ricapitalizzazione, ma il 9 aprile 2020 è entrata in vigore una norma che «per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro» il 31 dicembre 2020, ha disposto che «non si [sarebbero dovuti] applica[re] gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, com-

mi quarto, quinto e sesto, e 2482-ter del Codice civile» e, quindi, non si sarebbe dovuto applicare anche l'obbligo di ricapitalizzazione in esito all'infruttuoso decorso dell'anno di grazia di cui all'articolo 2446, comma 2, c.c. (e alla corrispondente norma dettata nell'ambito della società a responsabilità limitata).

Invero, non dovrebbe dubitarsi che la «fattispecie» dell'obbligo di ricapitalizzazione nel 2020 per le perdite del 2018 che hanno avuto l'anno di grazia nel 2019 possa essere ricompresa tra le «fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro» il 31 dicembre 2020 e non appare potersi dubitare che, se la ragione della normativa emergenziale è quella di sopperire alle esigenze sia patrimoniali che finanziarie delle imprese, a causa dell'epidemia, il ripianamento delle perdite del 2018, da effettuarsi nel 2020, è un'operazione che pare pienamente rientrare tra quelle osservate sia dal vecchio che dal nuovo articolo 6.

Con la conseguenza, dunque, che per le perdite del 2018 (mandate a nuovo nel 2019 e da ricapitalizzare nel 2020):

- l'articolo 6 nel vecchio testo ha consentito di parificarle alle perdite maturate nel 2020 e, quindi, da ricapitalizzare nell'assemblea dell'esercizio 2022 (da svolgersi nel 2023) dovendosi considerare il triennio 2020-2022 come un triennio di grazia ulteriore all'anno di grazia 2019;

PER IL CAPITALE SOTTO IL MINIMO

ARTICOLO 6, COMMA 3, DL 23/2020 (NUOVO TESTO)

Per le perdite (maturate nel 2020, accertate nel 2020 o nel 2021) che riducano il capitale sotto il minimo, in luogo della ricapitalizzazione immediata si può procedere a un suo rinvio fino all'assemblea di bilancio dell'esercizio 2025 da svolgersi nel 2026

LE PERDITE DEL 2019

Le perdite del 2019, rimandate al 2022 (insieme alle perdite del 2020) ex art. 6 DL 23/2020 previgente (in quanto accertate dopo il 9 aprile 2020), sono ora anch'esse rimandate al ripianamento nel 2026

- l'articolo 6 nel nuovo testo, letto estensivamente, in continuità con la lettura estensiva data al vecchio testo) consente sempre di parificarle alle perdite maturate nel 2020 e, quindi, da ricapitalizzare nell'assemblea dell'esercizio 2025 (da svolgersi nel 2026) dovendosi considerare il periodo 2020-2025 come un sessennio di grazia ulteriore all'anno di grazia 2019;

Una "lettura estensiva" del nuovo testo di legge significa attribuire all'espressione «perdite emerse», di cui all'articolo 6 nel nuovo testo, lo stesso predetto significato che si poteva attribuire all'espressione «fattispecie verificatesi» nel vigore dell'articolo 6 nel vecchio testo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Nicola
Cavalluzzo

Società e sindaci: test di continuità

Alle disposizioni del Codice civile si sono aggiunte le indicazioni dei Dpcm chiamando i collegi a ulteriori verifiche sulla correttezza dei comportamenti aziendali

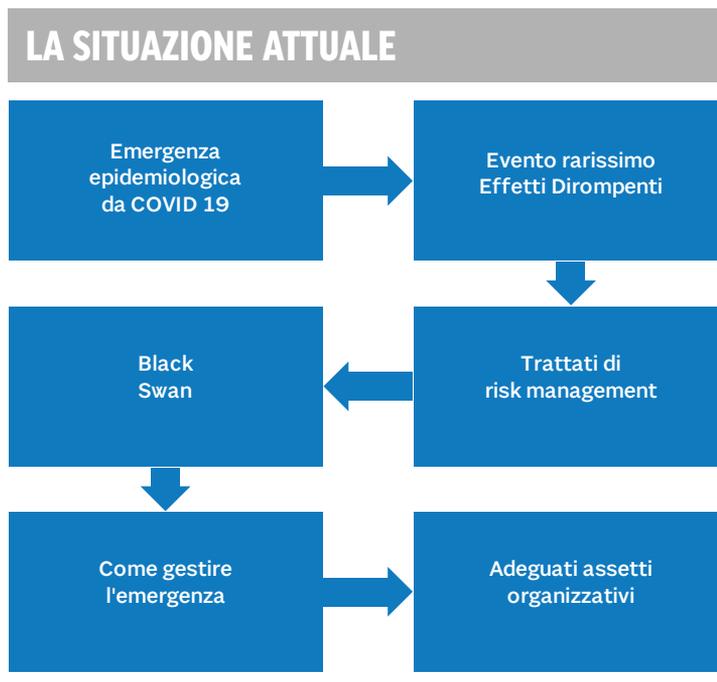
Il bilancio d'esercizio ha lo scopo di informare gli *stakeholders* sull'andamento della società al termine di ciascun esercizio sociale. Tale finalità si consegue attraverso un procedimento che trova le sue "linee guida" nel Codice civile ed è sottoposto a vigilanza da parte dell'organo di controllo. La normativa prevede un preciso iter per la formazione e approvazione del documento annuale, che può essere così schematizzato:

- redazione del progetto di bilancio;
- presentazione agli organi preposti al controllo;
- deposito del bilancio presso la sede sociale;
- approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci;
- deposito del bilancio presso il Registro imprese.

L'organo amministrativo della società predispose il progetto di bilancio costituito dal bilancio d'esercizio e dalla relazione sulla gestione che potrà essere omessa in caso di redazione del bilancio in forma abbreviata ai sensi degli articoli 2435 bis e ter. Non è previsto un termine entro il quale il progetto debba essere approvato dall'organo competente, ma è necessario che lo stesso sia consegnato al collegio sindacale e al revisore almeno 30 giorni prima del termine fissato per la presentazione ai soci. L'organo di controllo ha 15 giorni di tempo per effettuare (*rectius*: completare) verifiche e accertamenti e redigere la relazione che dovrà, tra l'altro, indicare se approvare, non approvare o modificare il bilancio.

Questo, in estrema sintesi, l'iter che quest'anno dovrà tenere in debita considerazione l'impatto sulla società ma anche sull'operatività dell'organo di controllo dell'epidemia da Covid-19. Si ricorda che il termine per sottoporre all'assemblea il bilancio non deve essere superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salvo che si tratti di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedano particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società. In questi ultimi casi, l'approvazione del bilancio deve comunque intervenire entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio e la Relazione sulla gestione deve indicarne le ragioni.

Lo scorso anno il legislatore, con il primo provvedimento emanato per



far fronte alla pandemia e cioè il DL 18/2020, aveva disposto un differimento generalizzato del termine senza la necessità di verificarne la spettanza. Poiché tale norma potrebbe non essere riprodotta, è consigliabile valutare al più presto l'opportunità di richiedere ai soci la rinuncia al termine per acquisire maggiori flussi informativi fino alla data di convocazione dell'assemblea.

Occorre ricordare che per la maggior parte dello scorso anno l'attività di vigilanza dei sindaci, per la grave crisi sanitaria, è stata difficile sia a causa della necessità di evitare gli spostamenti, sia per il rispetto degli obblighi circa l'apertura o meno delle aziende, gli accessi nelle stesse, le modalità di espletamento del lavoro.

Ciò ha comportato la difficoltà, se

LA NORMATIVA



Il legislatore neutralizza gli effetti devianti ex Covid-19

- Art 38*-quater decreto Rilancio
- Articolo 6** decreto Liquidità
- Articolo 8 decreto Liquidità

(*) Sostituisce art. 7 decreto Liquidità. (**) Sostituisce da art. 1 co 266 L.178/2020

non l'impossibilità, di poter svolgere nei modi "canonici" le verifiche ed i colloqui con i diversi soggetti con i quali normalmente interloquisce il collegio anche in vista del rilascio dell'apposita relazione al bilancio.

L'attività del collegio nel 2020: i doveri

Nonostante la situazione emergenziale, anzi a maggior ragione per la sua presenza, i sindaci hanno comunque adempiuto nel corso del 2020 ai doveri loro imposti dall'articolo 2403 Cc controllando, in primis, il rispetto della legge e quindi anche dei vari Dpcm che si sono succeduti nel corso dell'anno. Hanno verificato, ad esempio, l'appartenenza o meno della società a quelle annoverate tra i

servizi essenziali al fine di acquisire tutte le informazioni sulle modalità di effettuazione dell'attività con garanzia della sicurezza e salute sul posto di lavoro anche attraverso l'applicazione del «Protocollo condiviso di regolamentazione per il contenimento della diffusione del Covid-19» nonché le modalità di "accesso" dei lavoratori al *remote working*.

La verifica della continuità

Il principio della continuità aziendale è uno dei presupposti fondamentali cui l'organo amministrativo deve attenersi nella redazione del bilancio d'esercizio. L'articolo 2423-bis, comma 1, nr. 1) Cc prevede infatti che la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito. In tale contesto le attività e le passività sono valutate e classificate tenendo conto che l'impresa sia in grado di realizzare le proprie attività e soddisfare le proprie passività nel normale svolgimento della sua attività.

Il principio contabile Oic 11 definisce la continuità aziendale, come la capacità dell'impresa di costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale, relativo ad un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Secondo il medesimo principio contabile Oic 11, nel caso in cui la direzione aziendale dovesse riscontrare incertezze nella valutazione prospettica della continuità, la nota integrativa dovrà riportare chiaramente le informazioni relative ai «fattori di rischio», alle «assunzioni effettuate» e alle «incertezze identificate», nonché ai «piani aziendali futuri» volti a fronteggiare dette incertezze.

Nella Nota integrativa dovranno inoltre essere esplicitate anche le ragioni che qualificano tali incertezze come significative e infine le ricadute che le stesse possano determinare sulla continuità aziendale.

I casi più ricorrenti in cui si evincono incertezze nella valutazione della continuità aziendale si identificano nelle situazioni di crisi aziendale.

L'Oic 11 specifica che, nel caso in cui la direzione aziendale ravvisi l'insussistenza della continuità aziendale e ritenga non ci sia alternativa alla cessazione dell'attività, pur non essendosi ancora manifestata alcuna causa di scioglimento di cui all'articolo 2484 Cc, la valutazione di bilancio debba ancora attenersi ai criteri di funzionamento, sulla base della continuità aziendale, ma tenendo in considerazione dell'impatto derivante dal limitato orizzonte temporale residuo. Ne è un esempio la valutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali che terrà sicuramente conto della revisione della vita utile nonché della perdita durevole di valore correlata alla limitata prospettiva del loro impiego.

LA NORMATIVA

Il legislatore neutralizza gli effetti devienati ex Covid-19

Articolo 38 - quater decreto Rilancio

Oggetto Sterilizzazione

SI

Effetti perdita
going concern

NO

Verifica
going concern

Obbligo amministratori valutare going concern attraverso adeguati assetti organizzativi

Se invece si fosse già manifestata una delle cause di scioglimento, il bilancio dovrà ancora essere predisposto secondo criteri di funzionamento, non in prospettiva di continuità e tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale residuo. L'Oic specifica inoltre di adottare il medesimo approccio anche nel caso in cui la causa di scioglimento dovesse manifestarsi tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di redazione del bilancio.

La conservazione del principio della continuità aziendale è inoltre uno degli elementi chiave della Riforma della crisi d'impresa. Secondo il Codice della crisi, la continuità aziendale è infatti uno dei criteri da tenere maggiormente monitorati al fine di evidenziare sul nascere lo stato di crisi e

definire così le relative contromisure.

Lo stato di crisi è definito dalla riforma come lo «stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per l'impresa si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici per far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate». A ben vedere la riforma della crisi, dimezza l'arco temporale di monitoraggio, definendo indicatori di crisi quegli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, che possono incidere sulla sostenibilità dei debiti per l'esercizio in corso o per i 6 mesi successivi. In linea

La continuità aziendale (il «going concern») può essere certificata facendo riferimento ai conti ante-pandemia

con tali presupposti è altresì l'integrazione apportata al secondo comma dell'articolo 2086 Cc («gestione dell'impresa»). Tale norma impone all'imprenditore che opera in forma collettiva o societaria di:

- ① istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato;
- ② assicurarsi che tale assetto sia (anche) in grado di rilevare tempestivamente la crisi e la perdita della continuità aziendale;
- ③ attivarsi senza indugio per adotta-

re strumenti che consentano il superamento della crisi e il recupero del *going concern*.

La riforma della crisi d'impresa, come detto, persegue l'obiettivo di anticipare l'emersione della crisi per poterne contenere o addirittura annullare le conseguenze.

Tale disposizione è coerente anche con quanto già previsto dal Principio di Revisione Isa Italia 570 che, da sempre, identifica la direzione aziendale quale soggetto responsabile della valutazione del presupposto della continuità.

Tale valutazione comporta una analisi, in un dato momento, sull'esito futuro di eventi o circostanze per loro natura incerti. A tal fine, il principio di revisione indica tre elementi che impattano in modo significativo su tale valutazione: l'arco temporale, la dimensione e la complessità dell'impresa e la disponibilità di informazioni al momento della valutazione.

Il grado di incertezza nella definizione della continuità aziendale sarà infatti maggiore tanto più sarà remoto l'esito di un evento e tanto più sarà grande e complessa l'impresa. L'incertezza sarà invece minore, laddove maggiori saranno le informazioni a disposizione per la valutazione.

Tenuto conto di tali elementi gli amministratori sono chiamati ad esprimersi sul fatto che l'impresa sia in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento della propria attività, o quantomeno nei

successivi 12 mesi, ai fini della redazione del bilancio d'esercizio.

Le disposizioni introdotte dal Codice della crisi hanno un notevole impatto anche sull'attività dell'organo di controllo, cui è demandata la vigilanza e l'eventuale segnalazione in anticipo della sussistenza di segnali di crisi, quali gli squilibri di natura patrimoniale, reddituale e finanziario.

Orbene, la pandemia ha sicuramente inciso sul *going concern* anche per le palesi difficoltà nel predisporre attendibili piani futuri e, per tale ragione, il legislatore è intervenuto da ultimo con il decreto Rilancio (art. 38-quater), che si iscrive nel solco dell'articolo 7 del precedente decreto Liquidità, sostituendolo con una formulazione in larga misura chiarificatrice e senz'altro più puntuale anche invertendo l'ordine della norma precedente.

Il comma 2 disciplina il peso di tale "principio" nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2020 o comunque in corso a tale data. Nella predisposizione di tali bilanci «la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, primo comma, numero 1), del codice civile può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020».

Questa verifica retrospettiva è la condizione al contempo necessaria e sufficiente per l'attivazione di una deroga che il primo comma della nuova disposizione prevede in ter-

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Obblighi

Informativa in nota integrativa
Accantonamento riserva indisponibile*
* Documento FNC 15 gennaio 2017

Informativa

- Ragioni deroga
- Iscrizione/importo riserva
- Influenza rappresentazione Patr/finanz/risultato economico

Accantonamento

- Utile inferiore:integrocon riserva
- NO riserve: utili es successivi

mini automatici («è effettuata») per i bilanci approvati nel corso del 2020, mentre il secondo comma configura come opzione alternativa («può comunque essere effettuata»). La diversità terminologica non merita però di essere enfatizzata, posto che gli eventi successivi dei quali si consente (nel secondo comma) o si impone (nel primo) di non tenere conto, in base alla nuova disposizione, sono unicamente quelli suscettibili di incidere negativamente sulla prospettiva della continuità aziendale, determinando «un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio» tale da indurre a non ritenere più appropriato il presupposto al momento della redazione del bilancio (Oic 29, par. 59 c). Per contro,

quelle società che abbiano registrato un impatto positivo per gli eventi occorsi nei primi mesi dell'anno, tale da far recuperare il presupposto della continuità aziendale, che risultava difficilmente accertabile a fine 2019, potranno – *recte*, dovranno – operare le valutazioni di bilancio *on going concern basis*.

A essere sterilizzati sono dunque unicamente gli effetti negativi degli eventi sopravvenuti della continuità aziendale salvo volontà dei soci di procedere alla liquidazione. Per i bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2020 – e quindi per il bilancio 2020 e

per il tramite di assetti a tal fine adeguati e destinati anzi ad un doveroso adattamento al nuovo scenario. La convergente indicazione del paragrafo 22 del principio Oic 11 e del secondo comma dell'articolo 2086 impone, rispettivamente, di illustrare i piani aziendali futuri per far fronte alle incertezze e di attivare strumenti idonei al recupero della continuità aziendale.

Su tutto ciò dovranno vigilare i sindaci unitamente al puntuale assolvimento da parte degli amministratori circa gli obblighi d'informativa relativi al presupposto della

Gli amministratori sono tenuti ad attivare tutte le iniziative necessarie per adeguare il comportamento dell'impresa al nuovo scenario

per quello con inizio nel 2020 – l'ancoraggio alla continuità preesistente alla pandemia rimane invece una opzione facoltativa, rimessa alla discrezionalità degli amministratori. Risulta pertanto confermato che oggetto della sterilizzazione normativa non è dunque la verifica del *going concern*, ma gli effetti che la perdita del requisito determina sull'iscrizione delle poste di bilancio, così prevenendo le conseguenti svalutazioni dello Stato patrimoniale. Anche la nuova formulazione non esonera dunque gli amministratori dall'obbligo di procedere a una valutazione della continuità aziendale, che rimane oggetto di monitoraggio

continuità aziendale.

Infatti, la mancata o inappropriata informativa potrebbe dar luogo a un giudizio *non clean* da parte del revisore, ma soltanto ove riscontri carenze significative di *disclosure*, non certo per il presupposto della continuità che risulta contestabile soltanto qualora sia in dubbio la sua sussistenza al 31 dicembre 2019. Sotto questo profilo la nuova disciplina dovrebbe limitare i margini delle *no opinion*.

L'attività del collegio: la compliance

L'attività del collegio sindacale sul bi-

lancio d'esercizio è essenzialmente un'attività di compliance normativa (*regulatory compliance*) ovvero di conformità di quanto effettivamente fatto dall'organo amministrativo con le specifiche disposizioni impartite dal legislatore, e ciò anche al fine di evitare una erronea applicazione di norme volte si a salvaguardare i rendiconti dagli effetti perversi della crisi pandemica, ma di cui comunque non si dovrà fare un uso distorto.

La situazione emergenziale ha infatti comportato l'emanazione anche disorganica di norme con valenza talvolta transitoria e tra l'altra a regime. In aggiunta a quelle per la salvaguardia della salute, sono state emanate disposizioni per "difendere" i bilanci delle imprese da un evento che ha determinato una discontinuità di tale rilevanza nel sistema economico mondiale da rappresentare l'esempio di *black swan* ossia di un evento rarissimo ma altamente impattante.

Si è trattato di un processo di normazione dalle differenti caratteristiche, con impatto sia civilistico sia fiscale quali, ad esempio, le deroghe ai principi di redazione dei bilanci, le agevolazioni per le ricapitalizzazioni, la rivalutazione degli asset e le deroghe agli obblighi di agire pur in presenza di uno stato di crisi. Tutto questo ovviamente richiede una grande attenzione da parte dell'organo di controllo il cui compito è anche quello di verificare il puntuale rispetto delle norme di legge. Esaminiamo alcune.

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

	2019	2020
EBTA	100.000	100.000
Ammortamento civilistico	10.000	-
Ammortamento fiscale	-	10.000
Imposte	25.110	27.900*
Utile netto	64.890	72.100**

(*) 25.110 (correnti) + 2.790 (differite passive);
 (**) 72.100 - 10.000 + 2.790 = 64.890
 Δutile = 72.100 - 64.890 = 7.210 e NON 10.000!!!

Ammortamento non imputato a Conto economico: DEDUCIBILE

DISALLINEAMENTO valore civilistico/fiscale

Obblighi

Rilevazione imposte differite passive

La sospensione dell'ammortamento

La crisi e le conseguenti misure di contenimento hanno costretto molte aziende a ridurre la propria capacità produttiva per un tempo più o meno lungo. Dal che lo scorso esercizio non potrà essere considerato un esercizio di normale svolgimento dell'attività e ciò si rifletterà nel processo di predisposizione del bilancio. Una delle tematiche maggiormente sentite è la rilevazione degli ammortamenti che, come previsto dai principi contabili, rappresenta la modalità di concorso alla determinazione del reddito dei beni ad utilità pluriennale. L'Oic ha offerto un immediato riscontro a tale istanza del mondo imprenditoriale e, con una comunicazione del 16 luglio

scorso, ha ammesso la possibilità di cambiare il metodo di ammortamento utilizzato fino al lockdown ovvero della definizione della vita utile residua stimata dei cespiti.

Lo standard setter italiano ha dato disco verde al passaggio dal metodo di ammortamento fino a quel momento utilizzato (quello «a quote costanti») al metodo «per unità di prodotto» considerando il secondo metodo, previsto dai principi contabili, maggiormente rappresentativo della residua possibilità di utilizzazione del cespite, poiché per effetto degli accadimenti pan-

no essere evidenziate in Nota integrativa, unitamente alle ragioni dei cambiamenti, alle modifiche effettuate, agli effetti sul bilancio e alle eventuali implicazioni fiscali.

Tale comunicazione non ha avuto seguito anche per l'intervento del legislatore che in sede di conversione del decreto Agosto (Dl 104/2020) ha previsto, per i soggetti Oic adopter, la possibilità di sospendere fino al 100% dell'ammortamento dell'esercizio 2020, mantenendo inalterato il valore di iscrizione delle immobilizzazioni, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. Si tratta di un intervento che seppur apprezzabile confligge con il postulato della veridicità e correttezza del bilancio.

Le quote di ammortamento previste dal piano, possono slittare (parzialmente o totalmente) di un esercizio, con conseguente aumento della vita utile. La norma peraltro è estensibile, con decreto del ministero dell'Economia e delle finanze, ad un numero non precisato di esercizi successivi, «in relazione all'evoluzione della situazione conseguente alla pandemia». Coloro che si avvarranno della disposizione dovranno destinare a una riserva indisponibile una quota dell'utile fino a concorrenza dell'ammortamento non imputato. In caso di non capienza, il vincolo si estende alle altre riserve di utili o alle altre riserve patrimoniali disponibili ovvero agli utili degli esercizi successivi.

Nel mandato del collegio i controlli sulla corretta applicazione delle novità in materia di ammortamenti e di rivalutazione dei beni

demiche le immobilizzazioni non sono state adoperate per alcuni mesi e anche il ritorno alla normalità non si prevede in tempi immediati.

Il metodo di ammortamento per unità di prodotto rileva con maggiore precisione la reale vita utile del bene e il suo utilizzo durante un determinato esercizio, specialmente in un contesto straordinario come quello dell'esercizio 2020, nel quale le valutazioni su base storica sono di difficile applicazione. Tali modifiche in ogni caso dovranno

La nota integrativa evidenzierà le motivazioni a base della sospensione dell'ammortamento, l'importo della riserva indisponibile, l'impatto sul risultato d'esercizio. Poiché è comunque prevista la deducibilità in dichiarazione, si genererà un disallineamento tra i valori civili e quelli fiscali che richiederà lo stanziamento di imposte differite passive che in parte annullerà l'effetto di miglioramento dei conti.

L'attenzione dei sindaci all'impostazione del bilancio, soprattutto nel caso in cui sia loro affidata anche la revisione legale, dovrà essere maggiore in quanto in un momento di difficoltà nel mercato in cui opera l'impresa, il ricorso alla sospensione degli ammortamenti per un mera finalità di *window dressing* potrebbe scontrarsi con la necessità di effettuare l'*impairment test* dei beni iscritti all'attivo immobilizzato con contestuale rilevazione di una perdita durevole di valore che ovviamente sarà maggiore rispetto a quella che si sarebbe rilevata con un valore netto contabile diminuito degli ammortamenti.

La rivalutazione dei beni

L'attività di compliance normativa da parte dell'organo di controllo si estende anche alla verifica della corretta applicazione delle disposizioni previste sempre dal già richiamato decreto Agosto, che offre la possibilità di procedere alla rivalutazione degli asset dell'impresa, resa particolarmente interessante

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA



- Maggiore valori beni
- NO imposta sostitutiva
- Rafforzamento patrimonio



- Imposta sostitutiva "ridotta"
- "Rilevanza" immediata
- NO categorie omogenee

dalla presenza di una imposta sostitutiva d'importo modesto (3%).

Poiché la contropartita del maggior valore è una posta di patrimonio netto che potrebbe tornare particolarmente utile in un momento di deficit economico, ai sindaci è richiesto di controllare il processo di formazione di tale riserva ed attestare che la rivalutazione non ecceda il valore effettivamente attribuibile ai beni. In presenza del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, l'imposta sostitutiva riduce l'apposita riserva; in caso di rivalutazione senza riconoscimento, l'operazione crea una divergenza tra valori civili e fiscali con rilevazione delle imposte differite a riduzione della riserva iscritta nel Patrimonio netto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Luigi
Lovecchio

Le «ripartenze» della riscossione

La necessità di dare respiro alle attività compromesse dalla pandemia ha modificato la disciplina delle dilazioni con l'agente della riscossione

La materia della riscossione coattiva è stata fortemente interessata dalla normativa emergenziale, dettata per far fronte alla pandemia da Covid-19, che ha più volte sospeso le operazioni di recupero dell'agente della riscossione. Interventi congiunturali hanno altresì riguardato le dilazioni, semplificando le modalità di presentazione delle istanze e eliminando talune cause ostative.

La legislazione d'emergenza ha offerto l'occasione per adottare anche talune misure a regime, quali ad esempio la sospensione dei termini di decadenza e prescrizione, in pendenza del piano di rientro, e l'espressa previsione di estinzione delle procedure esecutive in corso, per effetto del pagamento della prima rata della rateazione.

Le norme varate nel 2020

Con gli articoli 67 e 68 del Dl 18/2020 (decreto Cura Italia, convertito dalla legge 24 aprile 2020, n. 27) la legislazione emergenziale ha adottato le prime misure in materia di accertamento e riscossione, ispirate a una logica di favore dei contribuenti, contemperando nel contempo le esigenze degli enti impositori.

Il contenuto dei due articoli è tuttavia molto diverso, anche con riferimento all'individuazione dei destinatari delle norme.

In particolare, l'articolo 67 è rivolto alla totalità degli enti impositori, inclusi quindi gli enti territoriali, soprattutto i Comuni ma anche province e regioni. Esso inoltre reca una sospensione dei termini delle attività di controllo che, come più volte segnalato nella prassi amministrativa (si veda la circolare 6/2020 dell'agenzia delle Entrate), non comporta affatto la sospensione delle attività degli uffici fiscali, che potevano comunque proseguire, con precedenza ovviamente agli atti indifferibili e urgenti. Il periodo di sospensione era quello compreso tra l'8 marzo e il 1° giugno (il 31 maggio cadeva di domenica) individuato da plurime disposizioni legislative - in primis le norme sulle sospensioni dei versamenti degli avvisi bonari, degli atti di accertamento con adesione e in generale riferite alla generalità dei pagamenti in favore dell'agenzia delle Entrate recate nel decreto Rilancio, ad esempio, negli articoli 144 e 149 - come l'arco temporale interessato dal picco del-

MODIFICHE ALLE NORME EMERGENZIALI/1

CON ISTANZE PRESENTATE ENTRO
IL 31 DICEMBRE 2021 È POSSIBILE:

- Ampliare a 10 rate non pagate la condizione di decadenza dal piano di rientro
- Chiedere una nuova dilazione per debiti inclusi in rateazioni decadute alla data dell'8 marzo 2020, senza pagare le rate scadute
- Fruire dell'aumento a 100.000 euro del limite oltre il quale va documentata la situazione di difficoltà del debitore

l'emergenza epidemiologica.

Gli effetti più rilevanti di tale sospensione dei termini sono rappresentati dal corrispondente differimento dei termini di decadenza non scaduti alla data dell'8 marzo scorso, che costituisce la conseguenza legale naturale delle sospensioni medesime. In questo senso, si veda la risposta 5.9, nella circolare 11/2020 dell'agenzia delle Entrate. Con la successiva circolare 25/2020, l'Agenzia ha peraltro ritenuto che la suddetta sospensione/proroga dei termini di decadenza sia venuta meno per effetto dell'emanazione della disposizione speciale di cui all'articolo 157, Dl 34/2020, sulla quale si veda più oltre.

Spostandosi ora all'articolo 68 del Dl 18/2020 è in primo luogo evidente che in questo ambito il destinatario dei precetti di legge è l'incaricato della ri-

MODIFICHE ALLE NORME EMERGENZIALI/2

PER I SOGGETTI DECADUTI A FINE 2019 DALLE PRECEDENTI
TRE EDIZIONI DELLA ROTTAMAZIONE:

- È possibile chiedere una nuova dilazione del debito residuo senza pagare le rate scadute

scossione coattiva, nel caso delle entrate erariali, l'Ader. Inoltre, sotto l'aspetto propriamente dispositivo, la norma stabilisce la sospensione dei versamenti dovuti all'Ader in scadenza nel periodo dall'8 marzo al 31 gennaio 2021, dopo la modifica apportata da ultimo dall'articolo 1, del Dl 3/2021.

Infine, si segnala che il medesimo articolo 68 reca un rinvio al contenuto integrale dell'articolo 12 del decreto legislativo 159/2015. Quest'ultimo articolo prevede, al secondo comma, il differimento di tutti i termini in scadenza nell'anno in cui è emanata la normativa di sospensione per eventi eccezionali al 31 dicembre del secondo anno successivo. Nell'ultimo comma dello stesso articolo 12 è altresì disposto il divieto di notificare cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione dei termini di pagamento.

I versamenti sospesi

Come anticipato, la disciplina di riferimento ha sospeso tutti i pagamenti che siano in scadenza nel periodo dall'8 marzo al 31 gennaio 2021. Tra questi, rientrano senz'altro le cartelle per le quali il termine di versamento (60 giorni dalla notifica della cartella) cade nel lasso temporale della moratoria. La norma del già ricordato articolo 68 menziona inoltre i pagamenti che trovano titolo negli accertamenti esecutivi e negli avvisi di addebito.

Ci si è chiesti se gli accertamenti esecutivi menzionati nella previsione in esame fossero quelli per i quali l'ordinario termine di versamento scadesse durante la moratoria. In proposito, si ricorda che la scadenza del pagamento dell'atto impositivo coincide con il termine per la proposizione del ricorso. L'agenzia delle Entrate, nella circolare 5/2020, ha preferito la risposta negativa, in forza di una interpretazione di carattere sistematico. È stato in particolare osservato che, poiché l'intero articolo 68 del decreto Cura Italia è indirizzato all'agente della Riscossione, ne deriva che il riferimento non possa che essere agli accertamenti esecutivi già affidati all'Ader.

Alla luce di tale conclusione, si pone tuttavia l'ulteriore problema di stabilire in quali casi il termine di pagamento scada nella fase di moratoria e possa dunque ritenersi sospeso, ove si tenga conto del fatto che per essere stati affidati all'agente della riscossione la scadenza ordinaria di legge si è necessariamente consumata. Si ricorda, al ri-

guardo, che il carico tributario recato in un accertamento esecutivo è affidato all'agente della riscossione a decorrere dal trentunesimo giorno successivo alla scadenza del termine per ricorrere.

L'unica risposta possibile risiede nelle rate delle dilazioni accordate ai sensi dell'articolo 19 del Dpr 602/1973. Ne consegue che tutte le rate in scadenza nel periodo tra l'8 marzo e il 31 gennaio 2021, relative a piani di rientro conseguenti a cartelle di pagamento, avvisi di accertamento esecutivi e avvisi di addebito, sono sospese.

La ripresa dei pagamenti sospesi e le dilazioni

In base all'articolo 68 del Dl 18/2020, i versamenti sospesi nel periodo di moratoria devono essere eseguiti, di regola, in un'unica soluzione entro il mese di febbraio 2021 (in realtà, il primo marzo, essendo il 28 febbraio domenica), ovvero il mese successivo alla scadenza della moratoria. In realtà, questo non è sempre vero. Nelle *Faq* dell'Ader si è in proposito esemplificato il caso della cartella con termine di pagamento nel periodo di sospensione.

L'Agenzia conferma che tale cartella può senz'altro essere oggetto di un piano di dilazione, secondo le regole generali dettate nell'articolo 19 del Dpr 602/1973. A tal fine, il debitore potrà presentare un'apposita istanza entro il primo marzo 2021, bloccando così le azioni di recupero dell'agente della riscossione.

Ma le medesime considerazioni non possono non valere nei riguardi di cartelle e/o avvisi di accertamento esecu-

LA SOSPENSIONE DEI PAGAMENTI

COSA È COMPRESO NELLA SOSPENSIONE DEI PAGAMENTI DI CUI ALL'ARTICOLO 67, DL 18/2020:

- Il pagamento delle cartelle non scadute all'8 marzo 2020
- Il pagamento delle rate delle dilazioni in scadenza nel periodo tra l'8 marzo e il 31 gennaio 2021
- Il divieto di notificare cartelle di pagamento tra l'8 marzo e il 31 gennaio 2021
- Il divieto di adottare misure cautelari o avviare azioni esecutive tra l'8 marzo e il 31 gennaio 2021

tivi scaduti e mai dilazionati. Anche in questo caso, in base alla disciplina ordinaria recata nel suddetto articolo 19, il debitore può sempre proporre domanda di rateazione.

La norma dei provvedimenti emergenziali non ha certo lo scopo di restringere la portata delle disposizioni a regime bensì di apportare misure di maggior favore per il contribuente. Semmai va evidenziato che, trattandosi di debiti già scaduti, sarà opportuno anticipare il momento di trasmissione della domanda, al fine di prevenire le operazioni di riscossione coattiva.

Al riguardo, si segnala altresì che la novella dell'articolo 154 del decreto Rilancio (Dl 34/2020, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77) dopo le modifiche del decreto di agosto e del Dl 125/2020, ha introdotto

un'importante novità sempre in materia di rateazioni. È infatti disposto che per tutti i piani di rateazione non decaduti alla data dell'8 marzo nonché con riguardo alle istanze presentate entro il 31 dicembre 2020, senza che rilevi la data di effettiva concessione della dilazione, la condizione di perdita del beneficio del termine sale a 10 rate non pagate, in luogo delle ordinarie 5.

Da ultimo, l'articolo 7 del Dl 157/2020, poi confluito nell'articolo 13 decies, Dl 137/2020, convertito con modificazioni dalla legge 176/2020, ha esteso tale beneficio a tutte le domande presentate dal 30 novembre scorso - data di entrata in vigore del Dl

2021. Grazie all'estensione della condizione di conservazione del beneficio del termine, infatti, il piano di rientro non decade, qualora si eviti di incorrere nell'omesso versamento di tutte le 11 rate in scadenza nel periodo da marzo 2020 a gennaio 2021.

Il sopra citato articolo 13 decies, Dl 137/2020, ha disposto ulteriori misure di favore relativamente alla disciplina delle dilazioni, talune a regime, altre a tempo.

Il primo comma del predetto articolo è intervenuto sul testo dell'articolo 19, Dpr 602/1973, riformulandolo senza innovazioni di grande rilievo, se non con riferimento al regime della decadenza e della prescrizione. In sostanza, l'originario comma 1-quater viene scomposto nei commi 1 - quater, 1 - quater 1 e 1 - quater 2. Si conferma in particolare che, una volta trasmessa l'istanza di dilazione e fino al rigetto della stessa ovvero alla decadenza del piano di rientro:

- **non possono essere iscritti** nuovi fermi amministrativi dei veicoli o nuove ipoteche ma restano salvi quelli già apposti;
- **non possono essere avviate** nuove procedure esecutive. In caso di pignoramenti già in corso alla presentazione della domanda, con il pagamento della prima rata se ne determina l'estinzione (nella formulazione previgente veniva adottata l'espressione «impossibilità di proseguire» che non sembra radicalmente diversa da quella attuale), purché non si sia ancora tenuto l'incanto - funzionale alla vendita all'asta del bene pignorato - con esito positivo, ovvero non sia sta-

Le disposizioni a regime sui termini di prescrizione si allineano all'orientamento dettato dalle sentenze della Corte di Cassazione

157/2020 - fino al 31 dicembre 2021.

Il raddoppio di questa soglia di tolleranza è peraltro da mettere in correlazione anche con la ripresa dei pagamenti delle somme sospese. E invero, ben potrà accadere che il debitore non sia in grado di versare il dovuto interamente a febbraio 2021. In tal caso, egli può corrispondere due o più rate in pendenza del periodo di sospensione, acquisendo così il diritto a proseguire nei pagamenti rateali del programma originario, a decorrere da febbraio

ta presentata istanza di assegnazione del bene pignorato ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva (nel caso del pignoramento presso terzi di crediti o beni), o non sia stato emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati (nel caso del pignoramento presso terzi dei crediti). Si tratta di vicende che si verificano nello stadio terminale del procedimento di recupero coattivo e che si caratterizzano per il fatto di vedere l'insorgere di diritti in capo a soggetti terzi;

■ **sono sospesi** i termini di decadenza e prescrizione. Questa è l'unica novità importante della revisione effettuata e ha la funzione di prevenire il formarsi di preclusioni al recupero coattivo, dopo che si verificano inadempimenti nei pagamenti nei piani di dilazione, magari, non tempestivamente rilevate dall'Ader. La modifica è da mettere in correlazione con l'orientamento oramai granitico della Corte di Cassazione, originato dalla sentenza n. 23397/2016 delle Sezioni Unite, secondo cui, in caso di recupero di somme derivanti da cartelle divenute definitive, il termine di prescrizione non si converte automaticamente nel termine ordinario decennale ma resta quello riferito all'entrata originariamente affidata all'agente della riscossione. Questo significa, in concreto, che in presenza di entrate caratterizzate da termini brevi di prescrizione (si pensi ad esempio al bollo auto per il quale la prescrizione è triennale) le operazioni di riscossione devono essere tempestive. Da qui, la previsione in esame

LA RIPRESA DEI PAGAMENTI

LA RIPRESA DEI PAGAMENTI SOSPESI:

- Deve avvenire di regola in un'unica soluzione, entro il mese successivo al termine della sospensione (febbraio 2021)
- In presenza di dilazioni pendenti all'8 marzo 2020, se le rate scadute e non versate sono complessivamente meno di 10, è possibile limitarsi a proseguire i pagamenti mensili del piano
- In presenza di debiti mai dilazionati, è possibile presentare istanza di rateazione a partire da febbraio 2021
- In presenza di dilazioni pregresse scadute all'8 marzo 2020, in via eccezionale, è consentito chiedere una nuova rateazione, entro la fine del 2021, senza dover pagare le rate scadute

che sostanzialmente “congela” i termini correlati alle azioni di recupero per tutta la durata della rateazione, fino alla decadenza della stessa.

Si è altresì stabilito che per tutte le domande presentate a partire dal 30 novembre 2020 ed entro la fine del 2021 il limite di importo oltre il quale occorre documentare, con l'esibizione dell'Isee oppure con i dati di bilancio, lo stato di difficoltà del debitore viene elevato da 60mila a 100mila euro. Questo significa tra l'altro che, fino al 31 dicembre 2021 ed entro la cifra di 100mila euro, il contribuente è libero di scegliere la durata che preferisce del piano di rientro, entro il limite massimo delle 72 rate mensili.

Per importi maggiori di tale cifra, invece, si ricorda che le persone fisiche e i titolari di ditte individuali in regimi fi-

scali semplificati devono allegare alla richiesta di dilazione l'Isee relativo al proprio nucleo familiare. Le ditte individuali in contabilità ordinaria e le società di persone devono farsi attestare le informazioni necessarie per il calcolo dell'indice di liquidità e dell'indice Alfa in forma aggregata: i dati emergono dalla situazione contabile del richiedente, riferita a un periodo non superiore ai 2 mesi prima della presentazione dell'istanza di rateazione. Le società di persone presentano una copia dell'atto costitutivo e/o dello statuto, mentre quelle di capitali allegano alla richiesta anche l'ultimo bilancio depositato.

Va altresì rimarcato che accanto alla rateazione ordinaria sussiste la maxi rateazione. Con il Dm del 6 novembre 2013 è stata infatti resa operativa la modifica all'articolo 19, Dpr 602/73, apportata dal decreto "del fare" (Dl 69/13). Sotto il profilo soggettivo, non vi sono preclusioni di sorta quanto all'accesso alla procedura della maxi dilazione. Ne consegue che vi possono rientrare tanto le persone fisiche che i soggetti diversi da queste (società, enti, eccetera). Il decreto delle Finanze stabilisce in primo luogo che le condizioni di accesso alla rateazione straordinaria sono due:

- l'impossibilità del debitore di far fronte alla rata determinata secondo l'ordinaria tempistica;
- la solvibilità dello stesso rispetto alla rata derivante dalla maxi dilazione.

I criteri di verifica di queste condizioni sono stati individuati in modo distinto, a seconda che si tratti di persone fisiche e soggetti diversi da queste. In

entrambi i casi, tuttavia, il decreto attuativo non lascia alcuna discrezionalità all'agente della riscossione, predeterminando in modo rigido i requisiti di accesso. Per le persone fisiche il punto di riferimento è il reddito del nucleo familiare (Isr: indicatore della situazione reddituale), desunto dall'Isee, che va allegato all'istanza. Il relativo valore deve essere mensilizzato, dividendo l'importo per 12. Se la rata mensile, determinata in forza dei piani ordinari di rateazione, supera il 20% del suddetto reddito mensile sono rispettati, in linea di principio, entrambi i requisiti di accesso alla dilazione straordinaria. Sono equiparate alle persone fisiche le ditte individuali che fruiscono di regimi fiscali semplificati. Appartengono a tale tipologia le imprese in contabilità semplificata e i soggetti che applicano discipline agevolative, quali ad esempio quella relativa ai contribuenti minimi (legge 244/07). Le imprese individuali in contabilità ordinaria rientrano invece nell'altra categoria di soggetti.

Per tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, i punti di riferimento sono due: il valore della produzione e l'indice di liquidità. Il valore della produzione è dato dalla somma dei dati contabili di cui alle voci A1 (ricavi), A3 (incremento dei lavori su ordinazione) e A5 (altri proventi dell'attività tipica) del conto economico civilistico (articolo 2425 Cc). Tale importo, mensilizzato, va confrontato con la rata mensile del piano ordinario di dilazione. Se la rata è maggiore del 10 per cento del valore della produzione è rispettato il re-

quisito dell'insostenibilità della rateazione normale. Per verificare il requisito della solvibilità rispetto alla maxi rateazione occorre poi guardare all'indice di liquidità. Si tratta di un indicatore che già costituisce una condizione di accesso alla dilazione ordinaria. Si ottiene ponendo al numeratore la somma della liquidità differita e della liquidità corrente ed al denominatore le passività correnti. Se il valore non supera 1 si è ammessi al piano di rateazione ordinario. Per l'accesso alla dilazione straordinaria occorre invece che l'indice in esame assuma un valore compreso tra 0.50 e 1. I debitori diversi dalle persone fisiche devono allegare all'istanza la documentazione contabile aggiornata. Normalmente, ciò comporta che i dati devono risalire a non oltre 60 giorni prima. Dovrebbe però essere possibile far riferimento all'ultimo bilancio approvato, se questo è stato chiuso non oltre sei mesi prima della domanda di rateazione.

Allo scopo di determinare il numero massimo delle rate concedibili, al decreto delle Finanze sono allegate delle tabelle contenenti la correlazione del periodo di dilazione in corrispondenza al valore del rapporto tra rata ordinaria e reddito di riferimento, per le persone fisiche, e valore della produzione, per gli altri soggetti. La maxi rateazione può essere prorogata una sola volta per un periodo massimo non superiore ad altre 120 rate. Le regole della rateazione ordinaria e di quella straordinaria sono autonome. Ne consegue che il debitore che non presenta i requisiti per accedere alla dilazione di

L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE/1

GLI EFFETTI DELLA DILAZIONE CON L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE:

- Divieto di iscrizione di nuovi fermi amministrativi e di ipoteca
- Divieto di avviare nuove azioni esecutive
- Con il pagamento della prima rata, si estinguono le procedure esecutive in corso e si sospendono gli effetti dei fermi amministrativi già adottati
- Si sospendono i termini di prescrizione e decadenza relativi alle entrate dilazionate

10 anni potrà comunque beneficiare della rateazione ordinaria, che può giungere sino a 72 rate.

Alla dilazione dell'agente della riscossione non pare, inoltre, applicabile l'istituto del lieve inadempimento, che, con riferimento alle rateazioni degli avvisi bonari e degli atti di accertamento, consente di far salvo il beneficio del termine in caso di brevi ritardi di pagamento ovvero omissioni di versamento di lieve entità (ex articolo 15 ter, Dpr 602/73). Il legislatore ha ritenuto verosimilmente che il debitore fosse già tutelato dal margine di tolleranza, a regime, delle cinque rate impagate, che - come sopra rilevato - diventano 10 rate impagate per tutte le dilazioni richieste entro la fine dell'anno in corso.

Potrebbero tuttavia verificarsi situa-

zioni nelle quali una certa elasticità dell'Ader si rivela utile. Si pensi agli effetti della domanda di rateazione, con riferimento alle procedure esecutive in corso. Si è infatti stabilito che le attività in essere si estinguono con il pagamento della prima rata. È certamente auspicabile che l'agente della riscossione non consideri ostativi, a tale scopo, comportamenti omissivi del contribuente non gravi, che attestino la buona fede del debitore.

Un'altra novità della normativa emergenziale di notevole impatto riguarda i debitori che già prima dell'8 marzo scorso erano incorsi nella decadenza da un piano di dilazione. Si stabilisce al riguardo che, in deroga alla disciplina a regime, per le domande presentate entro la fine del 2021 la concessione della nuova rateazione non sia subordinata al pagamento delle rate scadute. Potranno così essere inclusi in un unico piano di rientro sia le dilazioni già decadute sia i debiti maturati successivamente.

Gli effetti della moratoria sugli atti esecutivi

Come ricordato, in forza del richiamo al testo integrale dell'articolo 12, Dlgs 159/2015, recato nell'articolo 68, Dl 18/2020, durante la fase di sospensione è fatto divieto di notificare le cartelle di pagamento. Da tale divieto, l'Ader - si vedano le FAQ pubblicate sul sito Ader nonché la circolare 25/2020 dell'agenzia delle Entrate - ha coerentemente dedotto la preclusione alla attivazione di nuove procedure esecutive

nonché all'adozione di nuove misure cautelari (fermo dei veicoli e iscrizione di ipoteca). Ne consegue che fino al 31 gennaio 2021 sono inibite tutte le azioni di recupero coattivo. Fanno eccezione le azioni esecutive iniziate alla data dell'8 marzo nonché gli strumenti cautelari già adottati alla medesima data.

La novità in materia di rottamazioni

Una modifica di impatto rilevante, apportata dal sopra citato articolo 13 decies, Dl 137/2020, ha interessato i debitori che sono decaduti dalle definizioni agevolate degli affidamenti all'agente della riscossione. Al riguardo, si ricorda che l'articolo 68, DL 18/2020, dopo l'intervento del decreto Rilancio (DL 34/202), aveva già ammesso i debitori decaduti dalla rottamazione ter, alla data del 31 dicembre 2019, alla presentazione di una nuova richiesta di dilazione del debito residuo. Tanto, in espressa deroga al disposto della norma a regime contenuta nell'articolo 3, DL 119/2018, secondo cui, in ipotesi di caducazione della definizione agevolata, non solo si ripristinava il debito originario ma sussisteva divieto di rateizzare gli importi ancora dovuti.

Ebbene, questa stessa facoltà è stata ora estesa a tutti i soggetti decaduti, sempre alla fine del 2019, dalle prime due edizioni della rottamazione: la prima rottamazione (articolo 6, Dl 193/2016) e seconda rottamazione (articolo 1, Dl 148/2017). Si evidenzia, peraltro, che in questi casi la temporaneità della previsione agevolativa non

è legata alla scadenza di presentazione della domanda di rateazione, che infatti può essere trasmessa, in teoria, anche oltre la fine del 2021, bensì all'individuazione della data di intervenuta decadenza dalla definizione agevolata, che deve essersi verificata entro la fine dell'anno scorso. È tuttavia chiaro che converrà comunque rispettare il termine del 31 dicembre 2021, se non altro, allo scopo di fruire dell'ulteriore vantaggio rappresentato dall'estensione a 10 rate non pagate della condizione di decadenza dal beneficio del termine.

In proposito, si ricorda che nelle prime Faq dell'Ader era stato precisato che i soggetti decaduti dalla rottamazione ter per i quali, alla data di inoltro del modello di sanatoria, era già venuto meno un precedente piano di rientro, potevano chiedere una nuova dilazione solo saldando previamente tutte le rate scadute. È del tutto evidente come una simile condizione rendesse di fatto impossibile l'accesso alla opportunità concessa con il decreto Rilancio.

Si è tuttavia dell'avviso che tale condizione ostativa debba ritenersi superata dal citato decreto legge 137/2020, nella parte in cui si è stabilito che per la totalità delle dilazioni decadute all'8 marzo scorso si può proporre istanza di rateazione senza dover prima pagare nulla degli importi scaduti. Non è un caso, peraltro, che la suddetta riposta dell'Ader nelle Faq successive è stata eliminata. Per i soggetti che versano in tale situazione, peraltro, occorrerà rispettare la scadenza del 31 dicembre 2021 ai fini della trasmissione della ri-

L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE/2

LE REGOLE ORDINARIE DELLA DILAZIONE CON L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE:

- Il piano di rientro non può eccedere 72 rate mensili
- In caso di particolare difficoltà economica, comprovata dal valore di taluni indici, la durata massima del piano può arrivare a 120 rate mensili
- In caso di comprovato peggioramento della situazione del debitore, questi può ottenere per una sola volta la proroga della dilazione per un periodo non superiore a 72 rate mensili, a condizione che la dilazione non sia decaduta
- In caso di mancato pagamento di complessive 5 rate, anche non consecutive, il piano decade
- È possibile rientrare in una dilazione decaduta versando tutte le rate scadute

chiesta del nuovo piano di rientro, come rilevato in precedenza.

Sempre in tema di definizioni agevolate, il termine del 10 dicembre 2020, relativo alla proroga delle scadenze 2020 di tutte le rate delle rottamazioni disciplinate dal Dl 119/2018, è stato ulteriormente differito al primo marzo 2021. Quest'ultimo termine è peraltro tassativo, nel senso che ad esso non si applica la tolleranza di 5 giorni di ritardo consentita a regime dalla normativa di riferimento. Si ricorda al riguardo che, come più volte osservato dall'Ader, le somme da versare sono le stesse delle rate originarie, di tal che è possibile utilizzare i bollettini di pagamento inviati dall'agente della riscossione in allegato al piano iniziale dei versamenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gabriele
Sepio

Enti non profit, debutta il Registro

*Arriva alla
piena operatività
il Registro unico
nazionale del
Terzo Settore
con effetti di
semplificazione,
trasparenza
e innovazioni
tributarie*

Il 2021 segnerà un traguardo fondamentale per il non profit, con la piena operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts). A partire dall'attivazione del Registro, attesa per aprile di quest'anno, gli enti potranno infatti assumere la nuova qualifica di ente del Terzo settore (Ets) e accedere a un sistema pubblicitario unitario, che consentirà di semplificare controlli e procedure e implementare la trasparenza nei confronti degli stakeholder.

Si completa così la prima fase della riforma prevista dal Codice del Terzo settore (Cts) alla quale seguirà poi, come vedremo, l'entrata in vigore dei nuovi regimi fiscali indirizzati agli Ets, subordinata al vaglio della Commissione Ue.

A questa importante novità si aggiungono, nella legge di bilancio, altre misure di interesse per il Terzo settore, che riguardano in particolare la riduzione della tassazione sugli utili percepiti dagli enti non commerciali (commi 44-47) e un nuovo regime per la tassazione dei ristorni attribuiti a capitale sociale nelle cooperative (commi 42-43). È stata invece stralciata, nella versione finale della legge di bilancio, la disposizione che tramutava in esenti Iva alcune operazioni degli enti associativi, che restano quindi per ora escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Il nuovo Registro unico nazionale

Il 21 ottobre scorso è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto istitutivo del Runts, che ne individua la struttura e le regole di funzionamento (Dm 15 settembre 2020 n. 106). Il Registro sarà strutturato in sette sezioni, corrispondenti alle diverse tipologie di Ets contemplate dalla riforma. Nell'ambito dell'apposita procedura, ciascun ente sarà quindi chiamato ad indicare la sezione alla quale intende iscriversi, in ragione del modello organizzativo adottato.

In tal senso, è stata prevista l'istituzione di sezioni nelle quali troveranno collocazione gli enti in possesso di particolari qualifiche, già previste nel quadro ante-riforma. Si tratta delle organizzazioni di vo-

RUNTS: OPERATIVITÀ ATTESA PER APRILE 2021

- Dm 15 settembre 2020 n. 106 del Ministro del Lavoro disciplina l'organizzazione e il funzionamento del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) operativo da aprile 2021
- Con l'iscrizione scatta la qualifica di Ente del Terzo settore (Ets) con applicazione delle disposizioni contenute nel Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo Settore) già in vigore

LA STRUTTURA

- Il RUNTS si articola in 6 sezioni per altrettante tipologie di Ets, più una settima sezione «residuale»

L'ORGANIZZAZIONE

- Uffici periferici RUNTS (regioni e province autonome). Reti associative gestite Min. Lavoro

SEZIONI RUNTS

- Organizzazioni di volontariato
- Associazioni di promozione sociale
- Enti filantropici
- Imprese sociali
- Reti associative
- Società di mutuo soccorso
- Altri enti del Terzo settore

lontariato (OdV), delle associazioni di promozione sociale (Aps), delle imprese sociali (incluse le cooperative sociali) e delle società di mutuo soccorso. Per quest'ultime, l'accesso al Runts potrà valutarsi tenuto altresì conto della proroga al 31 dicembre 2021 del termine per l'eventuale trasformazione in Aps o in altra associazione del Terzo settore (articolo 11 del cosiddetto decreto Milleproroghe).

Ulteriori tre sezioni completano la struttura del Runts, due delle quali dedicate a nuove specifiche tipologie di Ets: enti filantropici e reti associative. La prima qualifica potrà essere acquisita da enti costituiti in forma di fondazione o associazione riconosciuta, che si occupano principalmente di gestire risorse con la

ISCRIZIONE NEL RUNTS: EFFETTI FISCALI/1

TEMPI E MODALITÀ DI ISCRIZIONE DIFFERENZIATI

- OdV e Aps: «trasmigrazione automatica» nel RUNTS dai registri di settore
- Imprese sociali e società di mutuo soccorso (SMS): l'iscrizione nel registro imprese comporta l'ingresso nel Runts
- Fino 31 dicembre 2021 le SMS possono mutare qualifica in Aps o altre associazioni del Terzo settore
- Altri Ets: si applicano criteri generali di iscrizione disciplinate dal decreto Runts
- Onlus: iscrizione al Runts fino al 31 marzo successivo all'autorizzazione UE (abrogazione della disciplina Onlus)
- ASD: compatibilità RUNTS/Registro Coni

finalità di erogare denaro, beni o servizi per il sostegno di persone svantaggiate o attività di interesse generale. Con l'istituzione di una sezione dedicata alle reti associative, il legislatore ha poi inteso riconoscere il ruolo degli «enti di secondo livello» nel promuovere e coordinare le attività degli Ets a essi aderenti.

Chiude il sistema una sezione residuale, destinata agli «altri enti del Terzo settore», nella quale confluiranno tutti gli Ets che non abbiano acquisito una delle peculiari qualifiche appena elencate, siano essi associazioni, fondazioni o altri enti di carattere privato diversi dalle società.

Le strutture periferiche del sistema di organizzazione del Runts sono individuate in appositi uffici a li-

vello regionale e provinciale, mentre è istituito presso il ministero del Lavoro un ufficio statale destinato unicamente alle reti associative. La competenza regionale degli uffici periferici è meramente gestionale, in quanto la nuova disciplina stabilisce regole di accesso e di permanenza unitarie vigenti su tutto il territorio nazionale.

Tempi e modalità di iscrizione

L'accesso degli enti al Runts avverrà progressivamente a seconda delle diverse tipologie di Ets.

Il popolamento iniziale si realizzerà con l'iscrizione di OdV e Aps, per le quali già in conformità alla disciplina previgente era stato approntato un regime di pubblicità organizzato in registri di settore. Pertanto, l'articolo 54 del Cts ha previsto per OdV e Aps attualmente iscritte a livello regionale una «trasmigrazione automatica» dei dati nelle rispettive sezioni del Runts. La relativa procedura partirà dalla data fissata per l'avvio della migrazione, che sarà stabilita dal ministero del Lavoro sulla base dello stadio di realizzazione del sistema telematico (presumibilmente aprile).

In vista della migrazione, le OdV e Aps sono tenute ad adeguare i propri statuti alle disposizioni del Cts, ponendo approvare con le maggioranze dell'assemblea ordinaria, entro il prossimo 31 marzo, le modifiche di «mero adeguamento» alla riforma.

OdV e Aps potranno inoltre riunirsi avvalendosi della possibilità di svolgere le assemblee in videoconferenza fino al prossimo 31 marzo o, se anteriore, sino alla data di cessazione dello stato emergenziale (termine da ultimo prorogato con il decreto Milleproroghe).

Come chiarito dalla prassi del ministero del Lavoro, questa data non rappresenta una scadenza perentoria, ma deve essere considerata come una opportunità da quelle associazioni che intendano avvalersi della procedura semplificata per l'approvazione delle modifiche. Nel caso di OdV e Aps, la revisione dello Statuto dovrà essere comunque effettuata in tempo utile per consentire la migrazione nelle rispettive sezioni del Registro. In particolare, dal momento della comunicazione dei dati dagli attuali Registri di settore, gli Uffici del Runts avranno 180 giorni per svolgere i relativi controlli, potendo chiedere all'ente, in caso di informazioni incomplete, di integrare la documentazione. L'omessa trasmissione di quanto richiesto comporterà la mancata iscrizione dell'ente nella sezione OdV/Aps (con conseguente perdita della relativa qualifica).

Ove emergano elementi ostativi all'iscrizione l'ente potrà comunque, entro 10 giorni, presentare controdeduzioni o comunicare di voler procedere alla regolarizzazione della situazione (dandone prova entro 60 giorni). Ove non sussistano le condizioni per l'iscri-

PROROGA TERMINI

Proroga termine per le riunioni assembleari e cda a distanza

Entro il 31 marzo 2021

Onlus, OdV, APS e imprese sociali possono approvare le modifiche statutarie di «mero adeguamento» alla riforma con le maggioranze dell'assemblea ordinaria riunioni degli organi sociali con modalità telematiche (tenuto conto dell'emergenza sanitaria - Decreto "Milleproroghe")

ARTICOLO 106 CURA ITALIA

- Voto per corrispondenza o elettronico e assemblea in videoconferenza
- Modalità estese espressamente anche alle associazioni e fondazioni «diverse» da Onlus, ODV e APS

ARTICOLO 73 CURA ITALIA

- Per tutte le società, associazioni e fondazioni (incluse Onlus, ODV e APS): possibilità di riunirsi in videoconferenza, anche se non previsto dallo statuto, previa fissazione criteri di trasparenza e tracciabilità

zione come Odv e Aps, l'Ufficio potrà proporre all'ente la collocazione in una diversa sezione (in presenza dei relativi requisiti).

Iscrizione delle Onlus

Diversamente da OdV e Aps, per le quali l'iscrizione nel Runts è condizione per il mantenimento della qualifica, le Onlus sono chiamate a operare una scelta in merito all'adozione della nuova qualifica di Ets. In tale valutazione, incide la circostanza che la disciplina Onlus di cui al decreto legislativo 460/1997 verrà abrogata con la completa attuazione della riforma, a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Ue sui nuovi regimi fiscali.

In virtù di tale circostanza, il decreto prevede che le Onlus possano decidere se iscriversi al Runts a partire dalla data che verrà appositamente comunicata dall’Agenzia delle entrate (mediante pubblicazione degli iscritti nella relativa Anagrafe) e fino al 31 marzo dell’anno successivo all’autorizzazione Ue, che segnerà anche il venir meno della qualifica fiscale Onlus. Nel caso in cui l’ente ritenga di non accedere al Runts entro il medesimo termine del 31 marzo, sarà tenuto a devolvere il patrimonio incrementale acquisito nel periodo in cui ha beneficiato del regime Onlus.

Le iscrizioni distinguono tra le realtà in possesso di personalità giuridica e quelle che invece non intendono acquisirla

Data l’eterogeneità degli enti attualmente iscritti nell’Anagrafe Onlus, in via generale riconducibili a diverse tipologie di Ets e quindi a sezioni differenti del Runts, per tali soggetti non è prevista una “trasmigrazione automatica” nel Registro unico.

Le Onlus dovranno decidere in quale sezione iscriversi, operando a tal fine una valutazione per verificare il possesso dei requisiti richiesti e apportando, se del caso, i necessari

adeguamenti statutarî.

Anche per le Onlus è prevista la possibilità di ricorrere alle maggioranze dell’assemblea ordinaria entro il prossimo 31 marzo 2021, per approvare le modifiche di «mero adeguamento» alla riforma, nonché quella di svolgere le riunioni in videoconferenza entro il medesimo termine.

Tuttavia, fino a quando l’ente continuerà ad essere iscritto nell’Anagrafe Onlus e ad applicare il relativo regime fiscale, lo Statuto dovrà mantenere i requisiti di cui all’articolo 10 del Dlgs 460/1997. Pertanto, l’efficacia delle modifiche statutarie di adeguamento, incompatibili con la disciplina del Dlgs 460/1997, dovrà essere rinviata al momento del venir meno dell’attuale qualifica Onlus.

Iscrizione delle altre tipologie di enti

Gli enti non profit che non siano dotati di particolari qualifiche potranno scegliere di iscriversi al Runts con le tempistiche che ritengono più opportune. A tal fine, l’ente dovrà individuare la sezione di riferimento all’interno del Registro e apportare le modifiche statutarie di adeguamento. La procedura da seguire per l’iscrizione varia a seconda che l’ente sia o meno dotato di personalità giuridica, o intenda acquisirla al momento dell’iscrizione.

La disciplina introdotta in esito alla riforma con il Cts ha disposto, in-

fatti, una peculiare disciplina finalizzata al riconoscimento della personalità giuridica degli Ets. Questi ultimi, una volta che il Registro sarà operativo, non dovranno più espletare l'attuale regime concessorio di cui al Dpr 361/2000, ma potranno acquisire la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Runts, previo controllo da parte del notaio, analogamente a quanto avviene attualmente per le società di capitali. In particolare, ricevuto l'atto e verificata la sussistenza dei relativi requisiti, il notaio provvederà al deposito presso il Runts. L'ufficio effettuerà un controllo formale e potrà richiedere, nei successivi 30 giorni, eventuali integrazioni. Una procedura analoga è prevista per gli enti che abbiano già acquisito il riconoscimento ai sensi del Dpr 361/2000: in questo caso, la precedente iscrizione nel registro delle persone giuridiche (presso la Prefettura o la Regione) rimarrà sospesa per il tempo in cui l'ente è iscritto al Runts.

Al contempo, per gli enti privi di personalità giuridica, e che non intendano acquisirla, il decreto prevede una procedura telematica ad hoc per l'iscrizione nel Runts, con trasmissione della domanda dal legale rappresentante. L'ufficio territorialmente competente provvederà ad iscrivere l'ente entro 60 giorni dalla domanda, ovvero richiedere un'integrazione documentale o rettifiche, assegnando all'ente un termine di 30 giorni entro cui adempire. In tali ultimi casi, decorrerà un ul-

ISCRIZIONE NEL RUNTS: EFFETTI FISCALI/2

ISCRIZIONE AL RUNTS

- Adozione della qualifica di Ets e possibilità di fruire dei connessi benefici
- Fino autorizzazione UE: per Odv, Aps regime fiscale attuale
- Dopo autorizzazione UE: nuovi regimi fiscali e criteri «non commercialità» del Cts (articolo 79)

EFFETTI MANCATA ISCRIZIONE AL RUNTS

- Devoluzione patrimonio incrementale
- Per Aps (e altre associazioni diverse da Asd): dopo vaglio Ue, no regime 398/91 e applicazione regime ordinario

teriore termine di 60 giorni allo scadere del quale l'ufficio provvederà a comunicare l'iscrizione o, in alternativa, i motivi ostativi.

Un iter semplificato, con termini dimezzati, è previsto per gli enti che abbiano redatto atto costitutivo e statuto secondo modelli standard tipizzati, predisposti dalle reti associative e approvati dal ministero del Lavoro. In tal caso, la risposta dell'Ufficio dovrà avvenire entro 30 giorni e si baserà sul controllo formale della documentazione.

In via generale, per assicurare certezza sui tempi, per i procedimenti di iscrizione è previsto un meccanismo di silenzio assenso: allo scadere dei termini procedurali assegnati all'Ufficio, la domanda di iscrizione si intende accolta.

Per quanto riguarda le modifiche statutarie di adeguamento, va ricordato che gli enti diversi da Onlus, OdV e Aps possono fruire della semplificazione prevista per le assemblee societarie, che consente nel periodo di emergenza di avvalersi del voto per corrispondenza, in forma elettronica e del-

tuito (articolo 82).

Questa appare l'interpretazione più coerente della disciplina transitoria dettata dal Cts, tenuto conto che tali agevolazioni sono applicabili già dal 2018 alle Onlus, OdV e Aps iscritte nei rispettivi registri e che le medesime misure non sono sottoposte al vaglio Ue.

L'iscrizione nel «Runts» consentirà agli enti di accedere al nuovo e più favorevole regime fiscale, tuttora però in attesa di autorizzazione europea

l'adunanza in audio/video conferenza. La possibilità di fruire delle modalità telematiche, anche in deroga allo statuto, è stata prorogata al 31 marzo 2021 (articolo 3, comma 6 del decreto Milleproroghe).

Fiscalità e enti sportivi

Dall'iscrizione in una delle sezioni del Runts discenderà l'adozione della qualifica di Ets e la possibilità di fruire dei connessi benefici.

Sebbene i nuovi regimi fiscali ai fini delle imposte dirette non siano ancora entrati in vigore (essendo sottoposti ad autorizzazione della Commissione Ue), l'iscrizione nel Runts dovrebbe consentire sin da subito agli Ets l'accesso a rilevanti misure agevolative, tra le quali, i benefici per chi effettua liberalità in favore dei medesimi enti (articolo 83 Cts), o gli incentivi a fronte degli acquisti a titolo oneroso o gra-

L'iscrizione consentirà, inoltre, l'accesso al contributo del 5 per mille: a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Runts, infatti, l'attuale categoria dei beneficiari degli «enti del volontariato» sarà sostituita con quella degli «enti del Terzo settore», che comprenderà tutti gli Ets, comprese le coop sociali e con la sola esclusione delle imprese sociali in veste societaria. A tal fine, l'ente potrà manifestare direttamente al momento dell'iscrizione nel Runts l'intenzione di essere inserito nell'elenco dei beneficiari del contributo.

Quanto alle conseguenze della mancata iscrizione, per gli enti già iscritti in particolari registri potrebbero determinarsi effetti devolutivi sotto il profilo patrimoniale, connessi alla perdita dell'attuale qualifica. È il caso, ad esempio degli enti dotati della qualifica fiscale Onlus,

tra le quali rientrano “di diritto” anche la maggior parte delle OdV.

La completa attuazione della riforma comporterà, inoltre, rilevanti novità fiscali per gli enti associativi. Per le Aps, ad esempio, il Cts introduce un regime fiscale in continuità con quello attuale, che prevede la decommercializzazione dei corrispettivi versati dagli associati per lo svolgimento delle attività istituzionali (articolo 85) e la possibilità di tassare i ricavi delle attività commerciali secondarie, entro la soglia di 130 mila euro, con un coefficiente di redditività forfetario al 3% (articolo 86). Potranno optare per questo regime di favore, entro la medesima soglia di ricavi, anche le OdV (con coefficiente di redditività all'1%).

È bene considerare che le Aps perderebbero, anche rimanendo al di fuori del Runts, la possibilità di tassare le attività commerciali con l'attuale regime forfetario della legge 398/1991. Con la piena attuazione della riforma, infatti, quest'ultimo regime non troverà più applicazione per la generalità delle associazioni senza scopo di lucro, ma rimarrà in vigore solo per le associazioni e società sportive dilettantistiche (Asd e Ssd) che non siano iscritte al Runts. In caso di mancata iscrizione, pertanto, le attuali Aps applicheranno il regime ordinario degli enti non commerciali.

Anche le Asd potrebbero valutare l'iscrizione al Runts, in quanto l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche è ricompresa tra le at-

LE NOVITÀ DELLA LEGGE DI BILANCIO

PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

- Detassazione del 50% degli utili percepiti dagli enti non commerciali senza scopo di lucro, a decorrere dal 1° gennaio 2021, purché il risparmio d'imposta venga accantonato in apposita riserva indisponibile ed indivisibile e destinato allo svolgimento di attività di interesse generale nei settori indicati dal articolo 1 comma 45 della Legge di Bilancio. La disposizione si applica anche alle fondazioni di origine bancaria

PER LE SOCIETÀ COOPERATIVE

- Possibilità per le società cooperative di optare, contestualmente all'imputazione a capitale dei ristorni spettanti ai soci persone fisiche, per l'applicazione di una ritenuta d'imposta pari al 12,50% (anziché ritenuta al 26% applicabile al momento del rimborso)
- L'agevolazione non si applica ai soci persone fisiche che detengano una partecipazione qualificata o che siano imprenditori individuali

tività d'interesse generale di cui all'articolo 5 del Codice. A livello fiscale, in caso di accesso al Runts la Asd non applicherà più la legge 398/1991, ma potrà optare per i nuovi regimi previsti per le singole tipologie di Ets. L'iscrizione al Runts potrebbe rilevarsi particolarmente conveniente per quelle Asd che abbiano i requisiti per qualificarsi come Aps: in questo caso, l'ente potrà optare per il citato regime forfetario dell'articolo 86 Cts, che prevede anche notevoli semplificazioni sul fronte degli adempimenti Iva e degli obblighi contabili.

La valutazione sui possibili effetti fiscali potrà essere comunque effettuata, in prospettiva, tenendo conto delle nuove disposizioni dell'articolo 79 del Codice, che recano specifici

criteri per definire la «non commercialità» delle attività di interesse svolte dagli Ets.

Si tratta di modifiche fiscali di carattere “strutturale” che non diverranno immediatamente efficaci per gli enti che si iscriveranno nel Runts, ma che saranno operative solo a partire dal periodo d’imposta successi-

Resta ancora in sospeso la questione della procedura di infrazione per il regime Iva degli enti non profit da allineare alle norme Ue

vo al vaglio della Commissione Ue. Fino ad allora, rimarranno in vigore per gli enti iscritti nel Runts le attuali disposizioni fiscali di settore, ad esempio quelle della legge 266/91 o i citati regimi per gli enti associativi.

Le novità della legge di bilancio

Accanto alle novità connesse all’istituzione del Runts, vanno citate ulteriori modifiche di interesse per gli enti non profit, previste dalla legge di bilancio per il 2021.

Viene introdotta un’ipotesi di tassazione agevolata per gli utili percepiti dagli enti non commerciali operanti in specifici settori (commi 44-47). In breve, la norma comporterà –dall’esercizio in corso al 1° gennaio

2021 – una detassazione pari al 50% dei dividendi percepiti dagli enti non profit che svolgono attività d’interesse generale, in deroga alla disciplina che prevede per gli enti non commerciali l’assoggettamento di tali proventi ad imposizione nella loro interezza. Per fruire del beneficio, l’ente dovrà destinare le risorse derivanti dal risparmio d’imposta, con accantonamento in apposita riserva, al finanziamento di attività d’interesse generale nei settori indicati dalla norma (che includono, ad esempio: famiglia; formazione; assistenza agli anziani; diritti civili; salute pubblica, ambiente, arte e cultura).

In questo senso, la disposizione pone qualche dubbio interpretativo sul coordinamento tra la nozione di «attività di interesse generale», che sembra richiamare l’articolo 5 del Codice del terzo settore (punto di riferimento per gli Ets iscritti nel nuovo Runts) e i “settori” contemplati dalla norma per lo svolgimento di tali attività, che non coincidono con quelli del citato articolo 5, ma sembrano invece richiamare i settori di intervento delle Fondazioni di origine bancaria.

Altra misura di possibile interesse per il non profit è l’introduzione di un regime opzionale per la tassazione dei ristorni attribuiti a capitale sociale nelle società cooperative (commi 42-43). Per le partecipazioni detenute da persone fisiche, viene prevista la facoltà di applicare ai ristorni imputati ad aumento di capi-

tale una ritenuta a titolo di imposta al 12,5% (purché la partecipazione non sia qualificata). In sostanza, viene anticipata la tassazione del ri-storno al momento dell'aumento di capitale, con una aliquota agevolata rispetto a quella del 26% che sarebbe invece applicabile, in caso di scioglimento della coop o di recesso del socio, al momento del rimborso.

La soppressione dell'articolo 108 del Ddl

Da ultimo, si segnala lo stralcio, nella versione finale della legge di Bilancio, della disposizione inizialmente contenuta nell'articolo 108 dell'originario disegno di legge, che mirava ad includere in campo Iva – se pur in regime di esenzione – alcune entrate tipiche degli enti associativi, quali le prestazioni rese nei confronti degli associati a fronte di corrispettivi specifici (articolo 4, comma 4 Dpr 633/1972). Il proposto articolo 108 qualificava esenti le relative operazioni, aggravando sensibilmente il novero degli adempimenti posti in capo agli enti associativi in questione.

La Commissione V della Camera ha approvato lo stralcio della previsione, rilevando la necessità di intervenire alla formulazione di un nuovo intervento legislativo, che riesca a contemperare il rispetto della normativa eurounitaria con la tutela degli operatori del settore.

L'emendamento lascia però irrisolto il problema della procedura di

L'ARTICOLO 108, PROPOSTO E SOPPRESSO

- In base alla procedura di infrazione 2008/2010, la versione originaria del Ddl di Bilancio conteneva una disposizione che includeva in campo Iva, come operazioni esenti, la maggior parte delle entrate degli enti associativi (contributi specifici e supplementari versati dai soci, oggi esclusi dal campo Iva)
- La proposta di modifica è stata stralciata dalla Commissione Bilancio della Camera, che ha rilevato l'eccessiva onerosità per la maggior parte degli enti coinvolti dell'assoggettamento agli obblighi formali tipici delle operazioni rilevanti ai fini Iva
- Per il momento, rimangono quindi esclusi dal campo Iva i contributi specifici e supplementari, di cui all'articolo 4 del decreto Iva
- Tuttavia, lo stralcio dell'art. 108 non chiude la procedura di infrazione, per la definizione della quale bisognerà attendere un nuovo intervento da parte del legislatore

infrazione nei confronti dell'Italia, con conseguente necessità di una modifica normativa. In tal senso, occorrerà preliminarmente dirimere alcune questioni interpretative legate alla Direttiva Iva, posto che affinché un ente non profit possa qualificarsi come soggetto passivo lo stesso deve svolgere un'attività qualificabile come «economica». In tal senso, secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia la corrispondenza di contributi da parte dei membri non dovrebbe comportare, in automatico, la qualificazione dell'attività come economica, ove gli stessi compensino, in particolare, le perdite causate dall'attività stessa (Cfr. Corte di Giustizia Ue, C-267/2008).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Valerio
Vallefucio

Alleanza tra Fisco e antiriciclaggio

I più recenti sviluppi normativi per la vigilanza anticrimine e per il contrasto all'evasione mostrano un'interazione sempre crescente tra i due ambiti

O rmai la normativa antiriciclaggio, sia nella sua componente sovranazionale sia in quella domestica, è sempre più vicina alle regole fiscali cogenti almeno in materia di trasparenza, individuazione del titolare effettivo e di segnalazione delle operazioni sospette.

Questo emerge, in particolare, dall'articolo 9, comma 9, del decreto legislativo 231/2007, con le successive modifiche e integrazioni intervenute: secondo questo articolo, i dati e le informazioni acquisite nell'ambito delle attività di prevenzione del rischio di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo sono utilizzabili ai fini fiscali, secondo le disposizioni vigenti. La norma vale a implementare nell'ordi-

namento interno le previsioni della direttiva UE 849/2015 (IV direttiva antiriciclaggio) che, in linea con le raccomandazioni riviste del Gafi, espressamente fa rientrare i reati fiscali, connessi alle imposte dirette e indirette nell'ampia definizione di «attività criminosa».

Sul piano applicativo, la possibilità di un utilizzo diretto ai fini fiscali dei dati e delle informazioni acquisite nel corso di un controllo antiriciclaggio, vale a superare la necessità di acquisire nuovamente tali dati, attraverso l'attivazione dei poteri ispettivi, di cui ai Dpr 633/1972 e 600/1973. L'articolo 34, comma 1, del medesimo decreto antiriciclaggio, aggiunge che, «nel rispetto del vigente quadro di attribuzioni e competenze, i dati e le informazioni conservate secondo le norme di cui al presente Capo sono utilizzabili a fini fiscali». La norma, sempre nell'ottica di massimizzare lo scambio di informazioni tra diverse sfere operative, quella del procedimento antiriciclaggio e quella del procedimento amministrativo-tributario, consente di utilizzare ai fini fiscali anche il patrimonio informativo che l'articolo 31 del Dlgs 231/2007 impone ai soggetti obbligati di conservare.

Dunque, sulla base delle nuove previsioni normative, è possibile un utilizzo diretto ai fini fiscali di tutte le informazioni acquisite nel corso di un'ispezione o di un controllo antiriciclaggio nonché di tutti gli elementi frutto ad esempio di un approfondimento investigativo di segnalazione di operazioni sospette trasmesse

ANTIRICICLAGGIO E REGOLE FISCALI

SANZIONI ED ESENZIONI PER I PROFESSIONISTI

- Normativa antiriciclaggio e prevenzione dei reati fiscali
- UIF: Schemi rappresentativi di comportamenti anomali; Operatività connessa con illeciti fiscali
- DAC 5 recepita dal D.Lgs. 60/2018 – DAC 6 recepita dal D.Lgs. 100/2020 – Proposta DAC 7
- Sanzioni antiriciclaggio e tributarie
- Esenzioni dall'obbligo di SOS antiriciclaggio e fiscale

dalla Uif. Sono inoltre utilizzabili tutte le informazioni registrate dai soggetti obbligati dalla legge antiriciclaggio, nell'ambito dell'adempimento dell'obbligo di conservazione dei dati e delle informazioni.

Anche gli ultimi sviluppi normativi intervenuti nelle materie dell'antiriciclaggio e del contrasto all'evasione fiscale e alle frodi fiscali mostrano una sempre più stretta interazione sistematica tra i due ambiti. In particolare, il Dl 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge 157/19, recante «Misure di contrasto all'evasione ed alla frode fiscale», interviene sulla normativa antiriciclaggio, introducendo all'articolo 49 nuovi limiti e sanzioni per il trasferimento di denaro contante fra soggetti diversi. Il decreto legislativo 4

NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO

La prevenzione degli illeciti fiscali

Raccomandazioni GAFI 2012: Ampliamento della sfera dei reati presupposto di riciclaggio compresi i crimini fiscali



ottobre 2019, n.125, emanato in sede di recepimento della V direttiva antiriciclaggio, dispone che per clienti già acquisiti, i soggetti obbligati adempiono agli obblighi di adeguata verifica in occasione dell'assolvimento degli obblighi prescritti dalla Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e dalla pertinente normativa nazionale di recepimento, in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

Ansomma, aumentano i punti di contatto tra due sistemi destinati sempre più a "parlarsi" non solo per una evidente ragione di economia procedimentale ma anche per consentire un rafforzamento dei presidi a fronte di fenomeni come quello dell'evasione fiscale e del riciclaggio di

danaro sporco che spesso vanno a braccetto.

Schemi rappresentativi di comportamenti anomali

Il collegamento tra normativa fiscale e regole antiriciclaggio si è ulteriormente rafforzato con l'aggiornamento, datato 10 novembre 2021, da parte dell'Uif degli schemi di anomalia adottati nel 2010 e nel 2012, rispettivamente in tema di frodi sull'Iva intracomunitaria e in materia di frodi fiscali internazionali e nelle fatturazioni. L'aggiornamento coinvolge direttamente l'operatività dei soggetti obbligati antiriciclaggio che sono ora chiamati a tenere conto dei nuovi fattori di rischio in sede di adempimento dell'obbligo di segnalazione di operazione sospetta. Le indicazioni operative contenute nei nuovi schemi, pur indirizzandosi a tutti i soggetti obbligati presentano delle specificità, venendo alcuni ad attanagliarsi meglio all'attività degli intermediari bancari e finanziari e altri all'attività dei professionisti.

In particolare, si rivolge prevalentemente a questi ultimi il nuovo schema sulla cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi, «schema D». Nella materia dell'antiriciclaggio quando si parla di professionisti si intende fare riferimento a talune specifiche figure, quali per esempio i notai, gli avvocati, i dottori commercialisti, gli esperti contabili. Tali figure rientrano a tutti gli effetti nella categoria dei soggetti obbligati ai sensi della legge antiriciclaggio, come tali tenuti

ad una serie di adempimenti tra cui l'obbligo di segnalare alla Uif eventuali operazioni in odore di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo.

Il nuovo schema D richiama l'attenzione dei professionisti sulle operazioni connesse con la cessione dei crediti fiscali, posto che queste cessioni possono essere oggetto di condotte fraudolente, connesse alla natura fittizia dei crediti ceduti e all'indebita compensazione degli stessi con debiti tributari, oneri contributivi e premi realmente dovuti dalle imprese cessionarie.

Secondo l'analisi della Uif, le cessioni fraudolente hanno a oggetto prevalentemente crediti Iva ma riguardano anche altri crediti d'imposta. Molteplici possono essere gli indici sintomatici di una operatività connessa con la cessione di crediti fiscali fittizi.

Sotto il profilo soggettivo, occorre prestare attenzione soprattutto al modo in cui le imprese cedenti o accollanti risultano strutturate nonché alle vicende sociali:

- quanto al primo profilo, può essere indice rivelatore del rischio, per esempio, il fatto che l'impresa cedente o quella cessionaria o l'accollante sia di recente costituzione o il fatto che riprenda a operare anche solo apparentemente dopo un periodo di inattività. Anche una forma giuridica caratterizzata da eccessiva flessibilità e semplicità sotto il profilo strutturale o gestionale o anche dal punto di vista degli adempimenti deve destare più di qualche preoccupazione;
- per il secondo profilo, devono invece far sospettare, per esempio, le fre-

GLI SCHEMI UIF

Schemi rappresentativi di comportamenti anomali; operatività connessa con illeciti fiscali

COMUNICAZIONE UIF DEL 10 NOVEMBRE 2020		QUADERNI DELL'ANTIRICICLAGGIO NUMERO 15 DICEMBRE 2020
A	Utilizzo ovvero emissione di fatture per operazioni inesistenti	● Funzione e caratteristiche delle società cartiere
B	Frodi sull'Iva intracomunitaria	● Le cartiere secondo il GAFI
C	Frodi fiscali internazionali e altre forme di evasione fiscale internazionale	● Le cartiere nelle sentenze della Corte di Cassazione
D	Cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi	● Le cartiere nelle segnalazioni di operazioni
		● Un indicatore sintetico per l'individuazione delle

quenti variazioni nella compagine proprietaria e/o amministrativa o della sede sociale. Non bisogna poi sottovalutare l'eventuale presenza di prestanomi. A tal fine, lo schema dell'Uif, indica come possibili elementi rappresentativi dell'incoerenza rispetto al ruolo ricoperto, per esempio, l'età, lo status lavorativo/reddituale, la residenza in luoghi anche molto distanti dalla sede legale.

La valutazione del soggetto obbligato in vista di una eventuale segnalazione di operazione sospetta non può però arrestarsi al profilo soggettivo ma deve prendere in considerazione anche le caratteristiche oggettive dell'operazione.

Anche da questo punto di vista, l'Uif offre tutta una serie di casistiche che richiamano l'attenzione del professionista sulle modalità attraverso cui la ces-

sione si viene a realizzare. Ad esempio, un prezzo di cessione del credito fiscale notevolmente inferiore al valore nominale del credito stesso o modalità di regolamento della cessione particolarmente vantaggiose per l'acquirente, dovrebbe mettere il soggetto obbligato sul chi va là. Le casistiche contenute negli altri tre casi (A, B, C) potrebbero invece tornare utili, oltre che ai professionisti, anche agli intermediari bancari e finanziari. Lo schema A è relativo all'utilizzo ovvero all'emissione di fatture per operazioni inesistenti. Vengono anche analizzate le «cartiere», che sono oggetto di uno specifico quaderno antiriciclaggio pubblicato dall'Uif, n.15/2020. Lo schema B fa specifico riferimento alle frodi sull'Iva intracomunitaria, individuando quali elementi di caratterizzazione del fenomeno, il coinvolgimento di entità spesso prive di effettiva organizzazione o consistenza economica, costituite ad hoc. Infine, lo schema C riguarda le frodi fiscali internazionali e altre forme di evasione fiscale internazionale.

Comunicazioni di operazioni fiscali sospette

Con l'adozione del decreto legislativo 100/2020, riguardante l'attuazione della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, è giunta a completamento la

lunga fase di introduzione nel panorama legislativo italiano della cosiddetta «Dac6», che ha disciplinato lo scambio automatico, tra amministrazioni finanziarie, delle informazioni relativi ad alcuni “meccanismi transfrontalieri” di natura fiscale.

Si tratta di schemi, accordi o progetti in cui almeno uno dei partecipanti non sia residente in Italia, ad esempio, perché residente contemporaneamente in Italia e in una o più giurisdizioni estere oppure svolga attività in una giurisdizione estera senza esservi residente. I meccanismi debbono essere comunicati dall'intermediario (inteso come chi commercializza lo schema o che ne gestisce l'attuazione) o dal contribuente entro 30 giorni dalla messa a disposizione dello schema o della sua attuazione o dall'effettuazione della consulenza. La comunicazione riguarda, come noto, anche schemi già attuati e i tempi sono stretti: gli schemi “nati” tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2020 vanno comunicati entro il 31 gennaio 2021; quelli attuati tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020, entro il 28 febbraio 2021.

La nuova normativa ha introdotto, in sostanza, obblighi di segnalazione di operazioni transfrontaliere fiscali sospette, per tutti gli intermediari bancari finanziari assicurativi, per i professionisti e, in genere, per tutti i soggetti già obbligati alla normativa antiriciclaggio nonché per gli stessi clienti. Secondo il nuovo decreto, i meccanismi transfrontalieri che devono essere comunicati alla nostra agenzia delle Entrate, sono tutti quegli schemi, accordi o progetti che riguardano l'Italia e una

o più giurisdizioni estere ma solo se si verificano alcune condizioni specifiche: non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato Italiano; uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio Italiano e in una o più giurisdizioni estere; gli schemi, accordi o pianificazioni fiscali possono alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

Questa nuova normativa ha profondi legami con l'antiriciclaggio, tanto che si prevedono obblighi di segnalazione proprio per tutti quei meccanismi che compromettono le procedure di adeguata verifica utilizzate dalle istituzioni finanziarie per ottemperare agli obblighi di comunicazione di informazioni sui conti finanziari o ne sfruttano le debolezze, compreso l'uso di giurisdizioni con regimi inadeguati o deboli di attuazione della legislazione antiriciclaggio o con requisiti di trasparenza deboli per quanto riguarda le persone giuridiche o i dispositivi giuridici. Dovranno altresì essere segnalati tutti i meccanismi che comportino una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche formali, non sostanziali ed opache. Saranno segnalate quindi, per es., quelle strutture che non svolgono un'attività economica sostanziale supportata da un idoneo substrato organizzativo.

LA DIRETTIVA «DAC»

DAC 5 recepita dal Dlgs 60/2018 – DAC 6 recepita dal Dlgs 100/2020 – Proposta DAC 7

Direttiva 2016/2258/Ue, nota come "DAC5" recepita dal Dlgs 60/2018

Gli Stati membri dispongono per legge l'accesso da parte delle autorità fiscali ai meccanismi, alle procedure, ai documenti e alle informazioni in materia di: adeguata verifica della clientela; titolarità effettiva di società e altre entità giuridiche e istituzione di un registro centrale; titolarità effettiva dei trust e istituzione di un registro centrale; obblighi di conservazione dei documenti e delle informazioni. In particolare, è previsto che l'Agenzia delle Entrate e la GdF possono accedere ai documenti, ai dati e alle informazioni o più semplicemente fare controlli ai professionisti

Direttiva 2018/822/Ue, nota come "DAC6" recepita dal Dlgs 100/2020

Gli intermediari, tra cui i professionisti, e i contribuenti individuati all'art. 2, comma 1, lettere c) e d), del Dlgs 100/2020 sono obbligati alle comunicazioni del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle Entrate e alle altre Autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea. tVengono introdotte anche in Italia le sos fiscali

La nuova proposta di Direttiva "DAC7", già avallata dall'Ecofin, introduce la facoltà per le agenzie fiscali europee di poter fare delle richieste di informazione di gruppo, ispezioni transfrontaliere congiunte, imponendo, inoltre, degli obblighi informativi penetranti alle piattaforme di commercio elettronico

A completamento del decreto legislativo è stato emanato un decreto ministeriale che oltre a specificare ulteriormente gli *hallmarks* e i criteri per individuare l'esistenza di un vantaggio fiscale secondo quanto previsto dal decreto legislativo, contiene anche altri chiarimenti. Viene definito, innanzitutto, il contenuto della comunicazione da inviare all'amministrazione, con alcuni elementi – come la descrizione del meccanismo – che vengono lasciati alla libera interpretazione del soggetto obbligato, intermediario o contribuente che sia.

Gli intermediari richiamati nel decreto legislativo sono divisi in due categorie: i promotori (coloro che elaborano, commercializzano, mettono a disposizione o gestiscono l'attuazione di un meccanismo) e i fornitori di servizi (che svolgono attività di consulenze

za o assistenza alle attività dei promotori). Questi ultimi non sempre rientrano tra gli intermediari obbligati a comunicare: l'obbligo scatta se soddisfano lo "standard di conoscenza", o se, allo stesso tempo, conoscono effettivamente il meccanismo e possiedono competenza necessaria a fornire assistenza o consulenza. Non è sufficiente a integrare la condizione dello standard la semplice effettuazione di operazioni bancarie o finanziarie di routine. Viene stabilito come determinare il valore del meccanismo, riconducibile sia al vantaggio fiscale che ri- viene dalla sua applicazione sia, nel caso di aggiramento degli obblighi del *common reporting standard*, il valore dei conti finanziari non comunicati. Di rilievo è la specifica sugli obblighi di adeguata verifica, che non debbono superare, per i fornitori di servizi, quelli previsti dalle norme vigenti.

Il decreto ministeriale, oltre a specificare meglio alcuni aspetti del decreto legislativo, ne delimita il campo di applicazione sotto diversi profili; tra l'altro, riduce l'applicabilità di alcuni degli *hallmarks* ai casi di riduzione delle imposte previste dalla Direttiva sulla cooperazione amministrativa in campo fiscale (2011/16) e indica che sussiste un vantaggio fiscale solo quando quest'ultimo è pari almeno alla metà dei complessivi vantaggi emergenti dall'applicazione del meccanismo. Seppure nel complesso il decreto ministeriale contribuisca a chiarire alcuni punti della normativa introdotta con il decreto legislativo, anche grazie agli esempi di meccanismo transfrontalieri presenti nell'allegato A, pre-

senta diversi punti rimessi alla valutazione dei soggetti – siano essi gli intermediari o i contribuenti – obbligati alla comunicazione, che dovranno essere ulteriormente chiariti dall'Amministrazione nel poco tempo (poco più di 60 giorni) a disposizione per procedere alle prime comunicazioni.

Infine, da una prima lettura degli allegati al decreto del Mef, effettivamente ci sono ipotesi (specialmente negli allegati A e B) che hanno numerosi punti di contatto con l'ultima comunicazione Uif sugli schemi di comportamenti anomali relativi agli illeciti fiscali rilevanti ai fini delle segnalazioni di operazioni sospette ai fini antiriciclaggio. Gli stessi allegati del Mef fanno espresso riferimento alla normativa antiriciclaggio e prevedono ipotesi che legittimano la SOS fiscale in buona parte simili allo schema C della comunicazione Uif che legittima la «Sos» antiriciclaggio in caso di frodi fiscali internazionali o altre ipotesi di evasione internazionale come l'utilizzo di giurisdizione opache per cambi di residenza fittizi e utilizzo di veicoli societari opachi. Pertanto, lo scambio e il confronto tra gli esperti fiscali e antiriciclaggio sarà sempre più serrato per l'applicazione delle due normative parallele ma sempre convergenti.

Sanzioni applicabili ai professionisti

La violazione della normativa antiriciclaggio può determinare l'applicazione di sanzioni sia di natura penale che di natura amministrativa. Il ricorso alla

sanzione penale resta, tuttavia, circoscritto alle sole violazioni degli obblighi di adeguata verifica della clientela e di conservazione dei documenti, perpetrate attraverso frode o falsificazione, all'inosservanza del divieto di comunicazione dell'avvenuta segnalazione e alle condotte di indebito utilizzo di carte di credito. L'impianto punitivo amministrativo si sostanzia invece nella previsione di misure sanzionatorie amministrative pecuniarie non determinate in misura fissa, ma diversamente quantificabili in ragione della gravità dell'inadempienza.

Limitando la nostra analisi ai principali obblighi antiriciclaggio, rileviamo che per la violazione degli obblighi di adeguata verifica della clientela è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria che parte da un minimo di 2mila euro e può arrivare fino a 50mila. Stessa sanzione si applica nei casi di inosservanza degli obblighi di conservazione. Diverso, invece, il trattamento sanzionatorio per le violazioni dell'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette. In tal caso, si applica ai soggetti obbligati una sanzione amministrativa pecuniaria compresa entro una cornice edittale che va da un minimo di 3mila euro a un massimo di 300mila, salvo che il fatto non costituisca reato. Tale clausola di riserva, apre l'importante capitolo delle interferenze con le fattispecie penali. A tal riguardo, occorre rilevare che la giurisprudenza è ormai orientata a desumere dalla consapevole e ripetuta mancata segnalazione di operazione sospetta la sussistenza

SANZIONI ANTIRICICLAGGIO E FISCALI

La violazione della normativa antiriciclaggio determina l'applicazione di:

SANZIONI PENALI (articolo 55, Dlgs 231/2007, ss. ii. mm.)

Sanzione: • per i reati di frode o falsificazione: reclusione da 6 mesi a 3 anni e multa da 10.000 a 30.000 euro; • per violazione divieto comunicazione: arresto da 6 mesi ad 1 anno e ammenda da 5.000 a 30.000 euro; • per falsificazione, utilizzo o possesso di cc o documento analogo per trarne profitto: reclusione da 1 a 5 anni e multa da 310 a 1.550 euro

SANZIONI AMMINISTRATIVE PECUNiarIE

(articoli 56, 57 e 58, Dlgs 231/2007, ss. ii. mm.; art.12, Dlgs 100/2020)

Sanzione per omessa sos fiscale: da 2.000 a 21.000 aumentata della metà; (se inesatta o incompleta la stessa sanzione ridotta della metà)

Sanzione per omessa sos: salvo il fatto non costituisca reato, sanzione di 3.000 euro; se violazioni gravi, ripetute o sistematiche o plurime, sanzione da 30.000 a 300.000 euro; se le violazioni producono vantaggio economico, l'importo max della sanzione : a) è elevato fino al doppio dell'ammontare del vantaggio medesimo, qualora sia determinato o determinabile e non inferiore a 450.000 euro; b) è elevato fino a un milione di euro, qualora non sia determinato o determinabile; omessa esecuzione al provvedimento di sospensione dell'operazione sospetta da 5.000 a 50.000 euro

SANZIONI DISCIPLINARI (articolo 66, Dlgs 231/2007, ss. ii. mm.)

Sanzione: Interdizione da 2 mesi a 5 anni

l'elemento soggettivo del reato di riciclaggio (Cfr. Cassazione penale, Sez. II, Sent., (ud. 17.05.2013) 10 luglio 2013, n. 29452; Cass. pen., Sez. III, Sent., (ud. 14.01.2016) 8 marzo 2016, n.9472). In altri termini, l'omissione della segnalazione di operazione sospetta, una volta riconosciuta l'operazione come anomala, ben può essere valutata dal giudice penale come indice della sussistenza della componente volontaristica del reato di riciclaggio.

In tutti i predetti casi, la costruzione degli illeciti si sviluppa attorno a due diverse fattispecie: la fattispecie "tipica", non connotata dalla presenza di ulteriori elementi qualificanti della condotta materiale, e quella "qualificata" contraddistinta, sotto il profilo oggettivo dalla presenza, alternativa o cumulativa, di ulteriori elementi costitutivi del

fatto materiale, quali il carattere “grave”, “ripetuto”, “sistematico” o “plurimo” della condotta. In presenza di una fattispecie qualificata possono trovare applicazione alcune misure accessorie anche di carattere disciplinare, come l’interdizione dallo svolgimento della funzione, dell’attività o dell’incarico, per un periodo che non può essere inferiore a due mesi e superiore a cinque anni. Se la violazione grave, ripetuta, sistematica ovvero plurima concerne le disposizioni in materia di adeguata verifica, di conservazione, di segnalazione di operazione sospetta e di controlli interni, il decreto sanzionatorio è pubblicato senza ritardo e per estratto, su una apposita sezione del sito web del ministero dell’Economia e delle Finanze.

Sul tema delle sanzioni applicabili ai professionisti, si inserisce anche l’articolo 12 del Dlgs 100/2020 che individua le sanzioni applicabili nei casi di omessa o incompleta/inesatta comunicazione fiscale transfrontaliera. La sanzione di riferimento è quella recata dall’articolo 10, comma 1 del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 471, per la violazione degli obblighi degli operatori finanziari, che va da un minimo di 2mila euro a 21mila.

Nello specifico, nei casi di omessa comunicazione, tale sanzione è aumentata della metà e ammonta, quindi, ad un importo compreso tra 3mila e 31.500 euro; nel caso di comunicazione incompleta o inesatta la sanzione base è ridotta della metà, andando da 1.000 a 10.500 euro.

Data la possibile duplicità della fonte sanzionatoria, per i professionisti si pongono in evidenza due problematiche. Una prima, riguarda la retroattività

della norma determinata dal fatto che il decreto legislativo 100/2020 prevede un obbligo di reportistica per fatti antecedenti la sua entrata in vigore. Ne consegue che, l’intermediario o il professionista, si troverebbe ad essere sanzionato per fatti antecedenti l’entrata in vigore della norma in violazione, tra l’altro, del principio di legalità e di irretroattività sancito dall’articolo 7, della Cedu e dell’articolo 49 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea. La seconda, pone una problematica di sovrapposizione dei comportamenti in merito alle sanzioni del Dlgs 100/2020. Difatti, trattandosi di sanzioni afflittive che potrebbero avere carattere sostanzialmente penale, senza una norma di coordinamento si potrebbero verificare dei casi di violazioni del principio *ne bis in idem*, ancora una volta in aperta contraddizione con i principi generali della Cedu e della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea.

Le esenzioni per i professionisti

Infine, anche per le esenzioni dall’obbligo di segnalazione di operazioni sospette la normativa fiscale ha mutuato molto dalle regole antiriciclaggio. Ai sensi dell’articolo 35, comma 5, del Dlgs 231/2007, l’obbligo delle segnalazioni di operazioni sospette non si applica ai professionisti per le informazioni che essi ricevono o ottengono, nel corso dell’esame della posizione giuridica del loro cliente o dell’espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi a un’au-

torità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, anche tramite una convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ai sensi di legge, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso. La stessa esenzione vale per la comunicazione fiscale da parte degli intermediari e dei professionisti (cfr. articolo 3, comma 4, Dlgs 100/2020). Inoltre, il tentativo del professionista di dissuadere il cliente dal porre in atto un'attività illegale non costituisce, ex articolo 39, comma 6, dello stesso decreto antiriciclaggio, violazione del divieto di comunicazione inerente le segnalazioni di operazioni sospette. Diverso invece il divieto di divulgazione nell'ambito fiscale che di contro è molto esteso a ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo transfrontaliero di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente interessato. La divulgazione si giustifica poiché gli intermediari possono essere esonerati se possono provare che le medesime informazioni concernenti il meccanismo transfrontaliero sono state comunicate da altro intermediario all'agenzia delle Entrate o all'autorità competente di uno Stato membro dell'Unione europea o di altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore un accordo per lo scambio di informazioni. Questa differenza potrebbe creare dei problemi di coordinamento qualora dagli stessi fatti potessero scaturire sia una segnalazione antiriciclaggio che fiscale sospetta, infatti nel caso della normativa antiriciclaggio addirittura la divulgazio-

ESENZIONI DALL'OBBLIGO DI «SOS»

Articolo 35, comma 5, Dlgs 231/2007

L'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette non si applica ai professionisti per le informazioni che essi ricevono da un loro cliente o ottengono riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento innanzi a un'autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, anche tramite una convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ai sensi di legge, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso

Articolo 3, comma 4 e 5, Dlgs 100/2020

4. L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione per le informazioni che riceve dal proprio cliente, o ottiene riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica del medesimo o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente stesso in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso. In ogni caso, le comunicazioni effettuate ai sensi del presente decreto legislativo, se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo.

5. L'intermediario è esonerato dall'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero qualora dalle informazioni trasmesse possa emergere una sua responsabilità penale.

ne è punita con una sanzione penale.

Altro esonero espresso dalla normativa fiscale per l'obbligo di comunicazione è previsto quando dalle informazioni trasmesse possa emergere una responsabilità penale dello stesso intermediario anche a titolo di concorso. Lo stesso esonero non è previsto espressamente dalla normativa antiriciclaggio tuttavia il principio è pacifico per le sanzioni penali ma è stato esteso dalla giurisprudenza per quelle amministrative sostanzialmente punitive come quelle antiriciclaggio sul punto di recente si è espressa favorevolmente di recente anche la nostra Corte Costituzionale (cfr. Ord. 117/2019) alla luce dell'articolo 24 della Costituzione (diritto di difesa), dell'articolo 6 Cedu e degli articoli 48 e 49 della Carta Europea dei Diritti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Andrea
Vasapoli

Limiti e tecniche di rivalutazione

La facoltà di intervento per aggiornare i valori in bilancio deve mantenersi entro il perimetro consentito dalla legge e dall'Organismo italiano di contabilità

La disciplina della rivalutazione introdotta dall'articolo 110 del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, è facoltativa e opera in deroga alle disposizioni in materia di criteri di valutazione contenute nell'articolo 2426 del Codice civile.

L'articolo 2426, comma 1, n. 1, Cc, in materia di criteri di valutazione delle voci di bilancio stabilisce che le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione al netto dei fondi di ammortamento.

Non è quindi di norma ammesso iscrivere in bilancio i beni ad un valore superiore al costo di acquisto o di produzione, anche se il valore di mercato degli stessi sia notevolmente e durevolmente superiore al valore di costo.

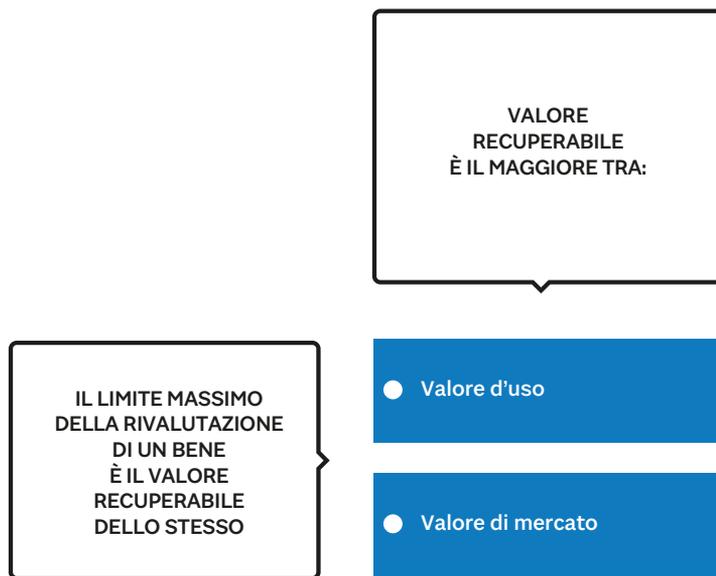
In questo senso depongono anche i

Principi contabili Oic (Principio contabile Oic 16, par. 78 e Principio contabile Oic 24, par. 79), dove viene precisato che le immobilizzazioni possono essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta e che, conseguentemente, non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni.

La rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni nuovamente introdotta dal legislatore con il Dl 104/2020 rappresenta quindi una deroga al principio generale di valutazione delle immobilizzazioni e delle partecipazioni che va coordinato con il principio generale del «quadro fedele» (*true and fair view*), previsto dalla Direttiva 2013/34/UE, quale criterio guida nella predisposizione del bilancio e che è stato recepito dal legislatore italiano nel secondo comma dell'articolo 2423 Codice civile, secondo il quale «il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio».

Tale necessità di coordinamento la si rinviene anche nello stesso articolo 110 in commento il quale, richiamando l'applicabilità del comma 2 dell'articolo 11 della legge 342/2000, prescrive che i «valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori cor-

LIMITE ECONOMICO DELLA RIVALUTAZIONE



renti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri». Al riguardo, l'articolo 6 del Dm 13 aprile 2001, n. 162, la cui applicabilità è richiamata dal comma 7 dell'articolo 110 in commento, ha disposto che, anche ai fini fiscali, il valore attribuito ai singoli beni in seguito alla rivalutazione, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore al valore realizzabile nel mercato, tenuto conto dei prezzi correnti e delle quotazioni di Borsa, o al maggior valore che può essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacità produttiva e della possibilità di utilizzazione economica nell'impresa.

Ne consegue quindi che, sebbene i processi di stima siano per loro natura soggettivi, essi debbano allo stesso tempo essere ragionevolmente atten-

ESEMPIO NUMERICO

PROSPETTO DI SINTESI

Società: Alfa SpA

Categoria di beni: Impianti speciali

Anno di acquisizione: 2013

Vita residua

stimata (anni): Non definita

Dati relativi al bene da rivalutare

Costo storico	1.200.000
Fondo ammortamento fine esercizio	900.000
Val di mercato fine esercizio	600.000
Aliquota di ammortamento	10%
Costo residuo a fine esercizio	300.000
% già ammortizzata	75%
Plusvalenza latente	300.000
Originaria vita utile	10,0
Vita residua a fine esercizio ante rivalutazione	2,5

Rivalutazione applicata 300.000

Imposta sulla rivalutazione

Rateizzazione imposta (SI/NO) SI

ANNO	IMPORTO
2021	3.000
2022	3.180
2023	3.360
TOTALE	9.540

dibili e non arbitrari al fine di non violare l'obiettivo finale del bilancio, cioè la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. Più in generale, il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa, che in nessun caso può essere superato.

Come previsto dal Documento interpretativo 5 dell'Oic, emanato a fronte della analoga disposizione recata dalla legge di rivalutazione 2019 (articolo 1, commi 940-946, legge 30 dicembre 2018, n. 145), che a sua volta richiama l'applicabilità del sopra citato articolo 11 della L. 342/2000, ai fini dell'individuazione del valore costituente il limite massimo alla rivalutazione si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso sia il

criterio del valore di mercato. In senso analogo si esprime la bozza del Documento interpretativo 7 dell'Oic, nel testo pubblicato in consultazione che riproduce pressoché pedissequamente il Documento interpretativo 5.

Per ciascun bene oggetto di rivalutazione è possibile scegliere quale di tali due diversi valori adottare.

In merito, il Principio Contabile Oic 9 prevede che per valore recuperabile di una immobilizzazione deve intendersi il maggiore tra il valore d'uso e il suo valore equo (fair value), al netto dei costi di vendita, dal che si desume che anche in sede di rivalutazione si può utilizzare, come limite massimo, il maggiore di tali due valori.

Il fair value di un'attività è il prezzo che si percepirebbe per la vendita del bene oggetto di rivalutazione in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione, al netto dei costi della vendita. Secondo i principi contabili Oic la migliore evidenza del fair value di un'attività è il prezzo pattuito in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione. In mancanza di tale accordo vincolante di vendita ed in assenza di un mercato attivo per un'attività, il fair value è determinato in base alle migliori informazioni disponibili per riflettere l'ammontare che la società potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell'attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili. Nel determinare il fair value del bene da confrontare con il suo valore contabile, il redattore del bilancio dovrà quindi basarsi su una stima, che quando possibile

tenga conto dei risultati di transazioni recenti che hanno avuto ad oggetto beni simili e che sono intervenute nel medesimo settore industriale in cui opera l'impresa che intende rivalutare il bene, ovvero che ipotizzi quale sarebbe l'esito di una transazione tra parti indipendenti. Ne consegue che il fair value del bene, che corrisponde al valore di mercato, sarà influenzato dall'attuale contesto di incertezza e rallentamento generale dell'economia dovuto all'emergenza sanitaria ancora in corso e dalle aspettative più o meno positive circa la sua prevedibile evoluzione.

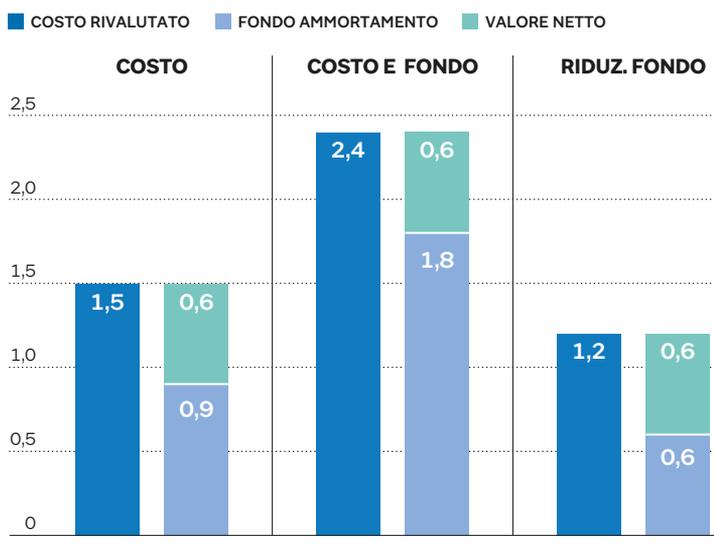
L'altro parametro da tenere in considerazione al fine di determinare il valore massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione è il suo valore d'uso, che tuttavia può non essere stimato se vi è motivo di ritenere che il fair value ne approssimi il valore.

Il valore d'uso è costituito dal valore attuale dei flussi di cassa che si prevede di poter ritrarre dall'uso continuativo del bene oggetto di valutazione, al netto dei costi di dismissione che si prevede di sopportare al termine del periodo di utilizzo.

La determinazione del valore d'uso risulta più complessa e si pone in un'ottica differente rispetto alla determinazione del valore di mercato, in quanto si basa su specifiche valutazioni di utilità del bene per l'impresa che lo impiega. Inoltre l'attuale contesto di generale incertezza rende ancora più difficile stimare attendibilmente i flussi di cassa attesi (in entrata ed in uscita) derivanti dall'utilizzo di una immobilizzazione, flussi che sono alla base della determi-

VALORI DI BILANCIO POST RIVALUTAZIONE

Valori di bilancio post produzione. *Dati in milioni di euro*



nazione del valore d'uso.

La determinazione del valore massimo della rivalutazione, trovando come suo limite il valore recuperabile alla data di riferimento del bilancio, è da vedersi in senso speculare rispetto al procedimento di determinazione del valore recuperabile di un bene ai fini di una eventuale svalutazione.

Con riferimento all'esercizio 2019, con i chiarimenti interpretativi forniti dall'Oic nella comunicazione Oic9 e Covid-19 - Valore d'uso di un'immobilizzazione nel bilancio al 31 dicembre 2019, era stato sostanzialmente affermato che nella determinazione dei flussi di cassa futuri ai fini della valutazione del valore d'uso di una immobilizzazione, gli amministratori avrebbero dovuto tener conto esclusivamente degli elementi in essere alla data di riferimento

del bilancio (31 dicembre 2019), in quanto il Covid-19, essendo un evento successivo alla chiusura dell'esercizio che non doveva essere recepito nei valori di bilancio, non doveva nemmeno essere preso a riferimento come elemento per la determinazione del valore recuperabile di una immobilizzazione. Le medesime conclusioni erano valide, affermava l'Oic, anche per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese che possono adottare un approccio semplificato alla determinazione del valore recuperabile di una immobilizzazione basato sulla capacità di ammortamento ovvero dal margine economico che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti.

Per i soggetti solari la rivalutazione prevista dal decreto Agosto deve tuttavia essere posta in essere nel bilancio alla data del 31 dicembre 2020 in cui si riverteranno gli effetti economici negativi della pandemia da Covid 19 e nel quale si riproporrà l'esigenza di effettuare opportune valutazioni. In sede di determinazione del valore d'uso dei beni (e quindi dei flussi di cassa futuri) ai fini della rivalutazione, pertanto, si riproporrà il problema di tenere conto degli effetti della pandemia di Covid-19 sull'andamento economico prospettico.

Le imprese con difficoltà reddituali sono certamente interessate a rivalutare i propri beni, perché la rivalutazione, mediante l'emersione del saldo attivo di rivalutazione, porta ad un incremento del patrimonio netto contabile utilizzabile per coprire le perdite d'esercizio.

La circostanza che un'impresa sia in

perdita non significa inevitabilmente che il valore delle immobilizzazioni non possa essere recuperato. In quest'ambito però l'opportunità di effettuare una rivalutazione dovrà essere valutata attentamente, in particolare se la crisi reddituale non derivi da fatti di natura eccezionale e di durata temporanea.

A titolo esemplificativo, per una società che presenta una redditività prospettica della gestione caratteristica negativa (corrispondente al cosiddetto EBIT - Earnings Before Interest and Tax) e, quindi, non in grado di coprire gli ammortamenti, può risultare difficile dimostrare che il maggior valore che si vuole attribuire ai beni da rivalutare non ecceda il loro valore d'uso, cioè dimostrare che la gestione caratteristica prevista per i successivi esercizi genererà adeguati flussi finanziari.

In generale, nelle imprese con un risultato della gestione caratteristica (Ebit) positivo, spesso il valore d'uso delle immobilizzazioni è superiore al loro valore equo (fair value). Al contrario, per quelle aventi una redditività della gestione caratteristica negativa e, quindi, con una redditività non in grado di coprire tutti gli ammortamenti, di norma non è possibile giustificare un valore d'uso delle immobilizzazioni superiore al loro valore equo (fair value), a maggior ragione se si considera che, in seguito alla rivalutazione, vengono imputati al conto economico maggiori ammortamenti. Ne consegue che per tali imprese solitamente il valore equo (fair value) rappresenta il valore massimo al quale i beni possono essere rivalutati.

Si rammenta che nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati, in quanto la rivalutazione è ritenuta un'operazione successiva. In altre parole, nell'esercizio in cui si esegue la rivalutazione gli ammortamenti sono calcolati sul valore ante rivalutazione e oggetto di rivalutazione è il valore del bene al netto anche dell'ammortamento di tale esercizio.

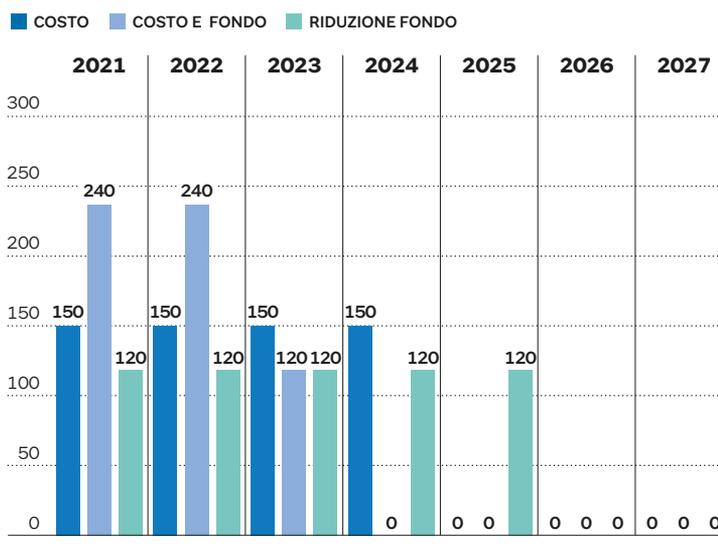
In sede di rivalutazione non è necessario rivalutare i beni per l'intero loro maggior valore, potendosi effettuare la rivalutazione iscrivendo il bene ad un valore intermedio, liberamente scelto, tra l'originario valore di iscrizione in bilancio ed il suo valore recuperabile (in senso conforme si veda anche la Circolare n. 18/2006 dell'Agenzia delle Entrate, punto 1.4).

Rivalutazioni successive

Nell'Approfondimento Assonime 7 febbraio 2013, n. 2, è stato osservato, nella considerazione che «i provvedimenti di rivalutazione si sono succeduti nel tempo con riferimento alle medesime categorie di beni aziendali», che «appare logicamente configurabile e giuridicamente corretta la rivalutazione di beni che fossero stati oggetto anche di una precedente rivalutazione ma che conservano - al momento del successivo provvedimento di rivalutazione - ancora un valore economico "rivalutabile". La precedente rivalutazione, infatti, potrebbe non aver interessato l'intero valore economico all'epoca utilizzabile (la precedente rivalutazione,

COMPARAZIONE DEI PIANI DI AMMORTAMENTO

Dati in migliaia di euro



cioè, potrebbe essere stata parziale), oppure il valore contabile/fiscale del bene precedentemente rivalutato poteva risultare nuovamente inferiore all'effettivo valore economico per effetto degli ammortamenti medio tempore effettuati o ancora il valore economico del bene poteva aver subito un ulteriore incremento».

Sul tema si è pronunciata la Corte di Cassazione (Sezione VI civile, con l'Ord. 24 novembre 2017, n. 28173), nella quale è stato stabilito che, in caso di rivalutazione di un bene d'impresa già in precedenza rivalutato, occorre esplicitare in modo puntuale i motivi che hanno portato ad un valore eccedente quello corrispondente alla prima rivalutazione. Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, la quale ha confermato la sentenza di secondo grado favorevole all'Agenzia del-

le Entrate, una società aveva rivalutato un bene prima nel 2000 e poi nel 2005, difettando però negli atti societari le indicazioni dei criteri che hanno portato all'evidenza di valori, nel 2005, superiori a quelli del 2000.

Quanto affermato nell'ordinanza trae origine dal fatto che le disposizioni del comma 2 dell'articolo 11 della legge 21 novembre 2000, n. 342, la cui applicabilità è richiamata dall'articolo 110, prevedono che «[i] valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni». In linea generale è da ritenersi ammissibile la rivalutazione successiva di beni già in precedenza rivalutati solo qualora nella prima rivalutazione l'impresa abbia deciso di attestarsi a valori inferiori a quelli massimi consentiti oppure quando il costo di iscrizione in bilancio del bene è stato ridotto degli ammortamenti medio tempore effettuati o ancora nel caso in cui, pur essendosi la prima rivalutazione attestata su valori massimi, il bene abbia registrato un ulteriore incremento di valore (in tal senso anche l'Approfondimento Assonime n. 2/2013).

Ne consegue, quindi, che la rivalutazione successiva di beni già rivalutati può essere effettuata se ne sussistono i sopra menzionati motivi e gli stessi sono esplicitati nella documentazione societaria, così come del resto indicato al comma 3 dell'articolo 11 della Legge 342/2000, già prima richiamato, dove è previsto che «[g]li amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri se-

guiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non eccede il limite di valore di cui al comma 2».

Tecniche contabili di rivalutazione

Secondo il paragrafo 77 del Principio contabile Oic 16 e il paragrafo 82 del Principio contabile Oic 24, la rivalutazione di un'immobilizzazione, materiale o immateriale, non può comunque avere l'effetto di modificare «la stima residua vita utile del bene» oggetto di rivalutazione, essendo che tale vita utile «prescinde dal valore economico del bene».

In base al Principio contabile di cui sopra, pertanto, la rivalutazione in sé considerata non può avere come effetto l'allungamento del periodo originario di ammortamento. La medesima considerazione è ripresa al paragrafo 15 del Documento Interpretativo Oic 29 aprile 2019, n. 5 che commenta gli aspetti contabili della rivalutazione ex lege 30 dicembre 2018, n. 145, ma che si ritiene statuisca principi di carattere generale in caso di rivalutazioni economiche. Il medesimo documento precisa, inoltre, che resta ferma la necessità, in base ai principi contabili nazionali di riferimento, di aggiornare la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima.

Il paragrafo 14 del Documento Interpretativo Oic 29 aprile 2019, n. 5, precisa inoltre che quando un bene ammortizzabile è oggetto di rivalutazione, si può

procedere applicando uno dei seguenti tre diversi metodi:

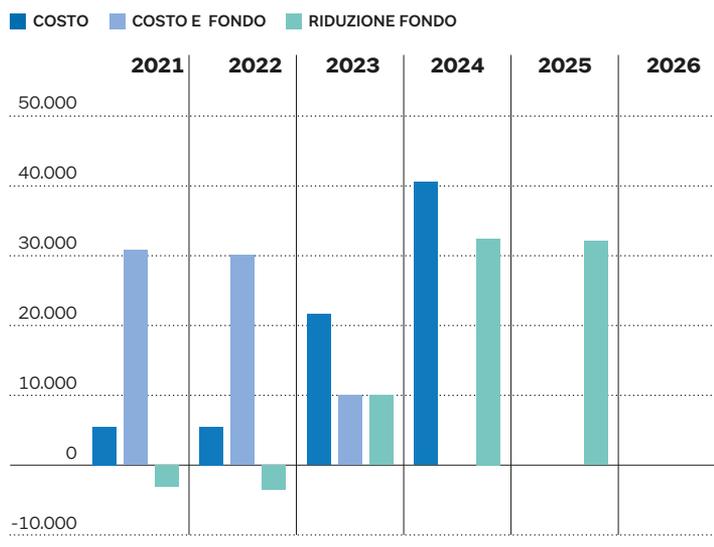
- metodo a): si procede alla rivalutazione proporzionale sia del costo storico del bene che del relativo fondo di ammortamento, in modo che l'effetto netto della rivalutazione sia pari al maggior valore che si vuole attribuire al bene;
- metodo b): si pone in essere la rivalutazione del solo costo storico, lasciando quindi immutato l'ammontare del fondo di ammortamento;
- metodo c): si riduce il fondo di ammortamento in misura pari alla rivalutazione che si vuole porre in essere, lasciando invariato il costo storico del bene.

Nell'ipotesi che si utilizzi un ammortamento lineare mantenendo l'aliquota di ammortamento invariata, nell'applicare il metodo a) non si verifica l'allungamento del periodo originario di ammortamento, il quale rimane immutato. L'applicazione di tale metodo, quindi, risponde alla prescrizione prima esaminata dei paragrafi 77 del Principio contabile Oic 16 e 82 del Principio contabile Oic 24, in base alla quale la rivalutazione di un'immobilizzazione, materiale o immateriale, non può comunque avere l'effetto di modificare la stimata residua vita utile del bene cui viene applicata.

Applicando invece i metodi b) e c) si ha, nell'ipotesi che si utilizzi un ammortamento lineare con aliquote invariate, un allungamento del periodo originario di ammortamento. L'applicazione di tali metodi, pertanto, richiede la modifica (in aumento) dell'aliquota di ammortamento

L'IMPATTO SUL FLUSSI DI CASSA

Differenza di cash flow. Valori attualizzati



mento al fine di soddisfare il requisito di mantenere invariato il residuo periodo di ammortamento dell'immobilizzazione (nell'assunto che sia invariata la sua residua vita utile), con le conseguenti implicazioni fiscali; in alternativa, l'applicazione di tali metodi impone una diversa valutazione della residua vita utile dei beni.

Si deve inoltre considerare che il metodo a) non risulta applicabile tutte le volte in cui il bene da rivalutare risulta essere interamente ammortizzato, in quanto l'incremento proporzionale del costo storico e del fondo di ammortamento, essendo tali poste di pari ammontare, non permetterebbe mai di evidenziare un maggior valore del bene.

I presupposti per l'allungamento della vita utile di un cespite, con conseguente applicazione dei metodi b), c)

ad aliquote di ammortamento invariate, possono sussistere, ad esempio, in conseguenza di un piano di ammortamento originariamente troppo breve, per cui il cespite risulta iscritto in bilancio a un valore residuo di libro inferiore a quello che avrebbe dovuto avere se il periodo di ammortamento non fosse stato sottostimato.

In ogni caso appare necessario ammortizzare il valore residuo di libro risultante dopo la rivalutazione tenendo conto della residua possibilità di utilizzazione del bene, eventualmente anche aggiornata al verificarsi dei motivi prima accennati. Tale obiettivo può anche essere raggiunto mediante una variazione delle aliquote di ammortamento originariamente applicate.

Con riferimento al metodo a), se, ad esempio, l'aliquota di ammortamento fosse il 10 per cento (ammortamento a quote costanti), il costo storico del bene fosse di 100, il relativo fondo di ammortamento, al termine del quinto anno e comprensivo dell'ammortamento di competenza di tale anno ante rivalutazione, fosse di 50 (per cui il valore netto di libro fosse di 50) e si volesse attribuire al bene un maggior valore di 150 (cioè tre volte il valore netto di libro), allora il costo storico dovrebbe essere rivalutato da 100 a 400 (cioè aumentato di tre volte) e il relativo fondo di ammortamento da 50 a 200 (anch'esso quindi aumentato di tre volte). In questo modo l'aliquota d'ammortamento del 10 per cento verrebbe applicata al costo storico rivalutato di 400 dando luogo ad una quota di ammortamento di 40 che permetterebbe di ammortizzare il nuovo

valore netto di libro, di 200, nei residui cinque anni di originariamente stimata residua vita utile del bene.

Sempre in merito ai metodi a) e b) di cui sopra, si ritiene non condivisibile l'affermazione che si rinviene al punto 1.4 della circolare 18/2006 e al punto 3 della circolare n. 13/2014, dove è stato sostenuto che «la rivalutazione ... non potrà mai portare il costo rivalutato del bene ad un valore superiore a quello di sostituzione», dove «per valore di sostituzione si intende il costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia, oppure il valore attuale del bene incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità». Si ritiene, infatti, che ciò che conta sia solo che la differenza tra il costo rivalutato e il relativo fondo di ammortamento post rivalutazione non superi il «valore recuperabile» del bene (come prima definito).

Dal punto di vista fiscale, per effetto del richiamo contenuto al c. 7 dell'art. 110 in commento, le modalità di rivalutazione dei beni ammortizzabili sono disciplinate dall'articolo 5 del Dm 13 aprile 2001, n. 162. In particolare, in esso si legge che, per i beni ammortizzabili materiali e immateriali, la rivalutazione può essere eseguita:

- «rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti», ovvero
- «rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo», ovvero
- «riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento» (per degli esempi numerici di applicazione di tali tre

metodi si veda il punto 3 della circolare 4 giugno 2014, n. 13/E).

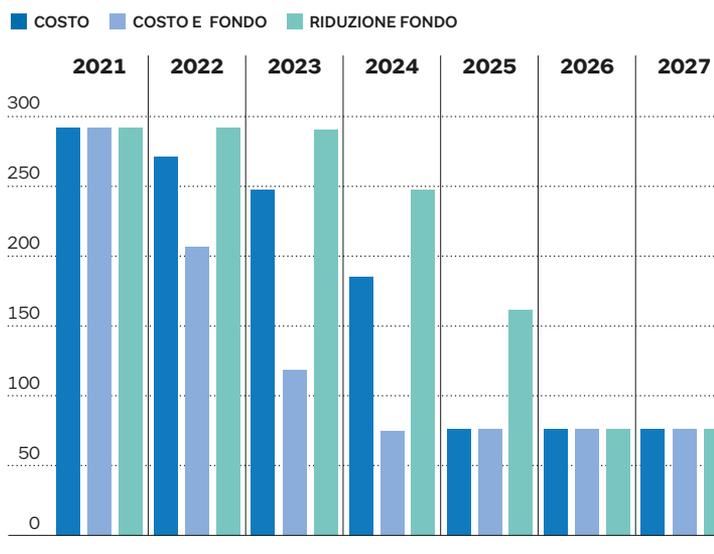
Sono quindi le medesime modalità contabili di rivalutazione indicate nel Documento Interpretativo Oic 29 aprile 2019, n. 5, che a tale Dm ha fatto riferimento.

Al punto 1.2 della Circolare 13 maggio 2002, n. 40/E, è stato precisato che i diversi metodi di rivalutazione previsti dall'articolo 5 del Dm 162/2001 «possono essere utilizzati anche contestualmente per rivalutare il medesimo bene» (nello stesso senso anche il punto 1 della circolare 25 giugno 2002, n. 57/E, e il punto 3 della circolare 6 maggio 2009, n. 22/E). In pratica, a titolo esemplificativo, la rivalutazione può anche essere eseguita riducendo il fondo di ammortamento e, contestualmente, rivalutando il valore dell'attivo lordo per la rivalutazione residua. Tale interpretazione ha trovato conferma al punto 3 della circolare 4 giugno 2014, n. 13/E, nel quale è riportata anche una esemplificazione numerica alla quale si rimanda. La medesima disposizione non si rinviene invece nel Documento Interpretativo Oic 29 aprile 2019, n. 5, dove non viene espresso nessun orientamento in merito all'applicazione congiunta di più metodi.

Per una corretta applicazione delle disposizioni sopra esposte recate dall'articolo 5 del Dm 162/2001, bisogna tuttavia ancora considerare che lo stesso articolo prevede che le modalità di rivalutazione da esso disciplinate si applicano «fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio». Questo vuole dire che, come

L'IMPATTO SUL PATRIMONIO NETTO

Maggiore patrimonio netto generato dalla rivalutazione. In migliaia di euro



già prima illustrato, nel caso in cui la tecnica contabile di rivalutazione adottata conduca ad un allungamento del periodo di ammortamento del cespite oggetto di rivalutazione, occorre verificare che esista il presupposto dell'allungamento della sua vita utile. Questo principio è affermato anche al paragrafo 15 del Documento Interpretativo Oic 29 aprile 2019, n. 5, secondo cui «[l]a rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile. Resta ferma la necessità, ai sensi dei principi contabili nazionali di riferimento, di aggiornare la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima. (Oic 16, Oic 24 «Immobilizzazioni immateriali»)».

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**Il progresso è il partner
perfetto per il tuo business.**



Scopri le formule finanziarie Audi più adatte alle tue esigenze.

Le innovative formule finanziarie Audi Value ti offrono la soluzione ideale per guidare verso il futuro a bordo di modelli che si distinguono per avanguardia, sostenibilità e sicurezza. Che tu sia una partita IVA, un'azienda o preferisca la libertà del noleggio, Audi ha la formula perfetta. **Scopri di più su [audi.it/formulefinanziarie](https://www.audi.it/formulefinanziarie)**

Audi è Main Partner di Telefisco 2021.

Gamma Audi e-tron Sportback. Consumo ciclo di prova combinato (WLTP): 21,7 - 27,7 kWh/100 km; autonomia ciclo di prova combinato (WLTP): 280 - 446 km; emissioni CO₂ ciclo di prova combinato: 0 g/km. I valori indicativi relativi al consumo di energia e alle emissioni di CO₂ sono rilevati dal Costruttore in base al metodo di omologazione WLTP (Regolamento UE 2017/1151 e successive modifiche e integrazioni). Eventuali equipaggiamenti aggiuntivi, lo stile di guida e altri fattori non tecnici possono modificare i predetti valori. Per ulteriori informazioni sui predetti valori, vi invitiamo a rivolgervi alle Concessionarie Audi e a consultare il sito [audi.it](https://www.audi.it)