

# La Circolare per i clienti

## Aprile 2021

### Anteprima

Dichiarazione IVA in caso di fallimento	pag. 2
Integrazioni salariali nel Decreto Sostegni: chiarimenti dai consulenti del lavoro	pag. 2
Regime CFC: nuovi chiarimenti dall'AE	pag. 3
E-commerce: istanze di accesso alla procedura agevolata	pag. 4
Assegno unico per i figli a carico: in Gazzetta la legge delga	pag. 5
Efficacia dei periodi riscattati con il sistema contributivo: nuove precisazioni INPS	pag. 7
IFRS 16: prorogata la contabilizzazione semplificata degli incentivi	pag. 10
Esente da bollo l'istanza per il rimborso della mensa scolastica	pag. 11
Prima casa: vendita parziale in caso di donazione	pag. 11
Atto costitutivo delle start-up innovative costituite in forma di SRL	pag. 12
Regimi di determinazione del reddito e cessione del credito: chiarimenti AE	pag. 13
Integrazione salariale percepita da un soggetto non residente in Italia: quale tassazione si applica?	pag. 13
ACE: riserva negativa per copertura di flussi finanziari attesi	pag. 13
Amministratore giudiziario e immobili oggetto di sequestro antimafia: adempimenti	pag. 14
ACE: errori contabili corretti con l'integrativa	pag. 15
Superbonus e corrispettivo del general contractor: limiti all'applicazione	pag. 15
Trasferimento tra Fondi pensione: quali sono gli adempimenti del sostituto d'imposta?	pag. 16
Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: ammissibili le spese per la realizzazione del prototipo	pag. 16
Cooperative sociali e servizi a minori con bisogni educativi speciali: IVA al 5%	pag. 17
Agevolazioni prima casa e immobile ricevuto per successione	pag. 17

### Adempimenti

Secondo acconto 2020: pagamento al 30 aprile 2021	pag. 19
Dal 17 maggio in pagamento i contributi INPS 2021 per artigiani e commercianti	pag. 21

### Guide operative

Decreto Sostegni: il 30 aprile segna la fine della sospensione dell'attività di riscossione	pag. 24
Imposta di bollo sulle e-fatture: la guida dell'Agenzia delle Entrate	pag. 26

## FISCO

### Dichiarazione IVA in caso di fallimento

Per le operazioni attive perfezionate **prima dell'apertura della procedura concorsuale**, il relativo credito dell'Erario è concorsuale anche se l'imposta diventa esigibile successivamente, nel corso della procedura. Diversamente, il debito **IVA maturato durante la procedura rappresenta un credito prededucibile dell'Erario**.

Al fine di distinguere tali situazioni, il curatore deve presentare la dichiarazione annuale IVA seguendo le istruzioni per la compilazione del par. 2.3, punto A, Mod. "Fallimento e liquidazione coatta amministrativa", con **due moduli**:

- nel primo, deve indicare le operazioni effettuate nel **periodo ante fallimento** la cui IVA è divenuta esigibile e/o detraibile dopo l'apertura della procedura;
- nel secondo, deve indicare le **operazioni attive e passive effettuate nel periodo d'imposta della dichiarazione** (post apertura procedura).

Inoltre, nel caso in cui dalle operazioni relative al periodo ante fallimento emerga un debito IVA, occorre riportare nel quadro VX solo il credito o il debito risultante dal quadro VL relativo al periodo successivo alla dichiarazione di fallimento, in quanto i saldi risultanti dal quadro VL dei due moduli non possono essere né compensati né sommati tra loro.

L'eventuale **eccedenza a credito IVA** emergente dal quadro VX può essere utilizzata per **compensare**, tramite Mod. F24, debiti fiscali e contributivi maturati successivamente all'apertura del fallimento.

Il curatore deve inoltre trasmettere all'AE la comunicazione delle operazioni relative al periodo ante fallimento, la cui imposta è divenuta esigibile dopo l'apertura del fallimento al fine di consentirne l'insinuazione tardiva al passivo.

[Risp. AE 8 aprile 2021 n. 230](#)

### Integrazioni salariali nel Decreto Sostegni: chiarimenti dai consulenti del lavoro

L'INPS ha fornito le prime indicazioni sulla gestione delle **nuove domande di cassa integrazione ordinaria (CIGO), in deroga (CIGD), assegno ordinario (ASO) e cassa integrazione per operai agricoli (CISOA)** previste dal [Decreto Sostegni \(Mess. INPS 26 marzo 2021 n. 1297\)](#).

La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro ha cercato di far luce su alcuni punti critici in materia.

I datori di lavoro hanno complessivamente a disposizione **25 settimane** di trattamenti CIGO dal 1° gennaio al 30 giugno 2021, suddivise come segue:

- 12 settimane dal 1° gennaio 2021 al 31 marzo 2021;
- ulteriori 13 settimane dal 1° aprile 2021 al 30 giugno 2021.

Il computo della "**settimana**" è legato ad un periodo di 6 giorni intercorrente dal lunedì al sabato. Quindi nel segmento temporale compreso tra il 1° aprile 2021 e il 30 giugno 2021, si contano soltanto **12 settimane**, escludendo dalle tutele due distinti intervalli temporali: quelli che corrono da giovedì 1° aprile a sabato 3 aprile e da lunedì 28 giugno a mercoledì 30 giugno, che formano per sommatoria **una settimana "scomposta"**. Secondo i consulenti del lavoro, l'INPS dovrebbe allora modificare la nozione di "settimana" nel senso di "**periodo di 7 giorni**" comunque collocato. Un ulteriore problema sorge per le modalità di richiesta della CIGO per la settimana intercorrente dal 29 marzo al 3 aprile 2021, nella quale insistono giorni (dal 29 al 31 marzo e dal 1° al 3 aprile) connessi sia ai periodi previsti con la [Legge di Bilancio 2021](#), sia a quelli previsti con il [Decreto Sostegni](#).

Per quanto riguarda invece i periodi di ASO e CIGD, l'INPS ha interpretato la disposizione del [Decreto Sostegni](#) in termini di favore per i datori di lavoro, dichiarando che il nuovo periodo di trattamenti (28

settimane) deve ritenersi **aggiuntivo** a quello precedente previsto dalla [Legge di Bilancio 2021](#) (12 settimane). Pertanto, i datori di lavoro in questo caso hanno complessivamente a disposizione **40 settimane di ASO e CIGD per tutto il 2021**.

Dato che i beneficiari delle misure previste dal [Decreto Sostegni](#) sono i lavoratori alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione al 23 marzo 2021, mentre per quelle previste dalla [Legge di Bilancio 2021](#) sono i lavoratori assunti al 4 gennaio 2021, i consulenti registrano un vero e proprio **vuoto di tutele per tutti i lavoratori assunti a decorrere dalla data del 5 gennaio 2021**, aggravato dall'inserimento in zona rossa di numerosi territori comunali e regionali.

Per quanto riguarda i termini di presentazione delle domande, l'INPS precisa che il termine di trasmissione resta regolato dalla disciplina a regime anche per le domande riferite a sospensioni o riduzioni di attività iniziate nel mese di aprile 2021, con la conseguenza che le relative istanze di accesso potranno continuare a essere trasmesse, a pena di decadenza, **entro il 31 maggio 2021**.

Rimane infine inalterata la possibilità per l'azienda di anticipare le prestazioni e di conguagliare gli importi successivamente, così come la possibilità di richiedere il pagamento diretto da parte dell'INPS, senza obbligo di produzione della documentazione comprovante le difficoltà finanziarie dell'impresa.

[Decreto Sostegni](#)

[Mess. INPS 26 marzo 2021 n. 1297](#)

[Legge di Bilancio 2021](#)

[Approfondimento Fondazione Studi Consulenti del Lavoro 6 aprile 2021](#)

### **Regime CFC: nuovi chiarimenti dall'AE**

Con tre nuovi documenti, l'AE ha chiarito alcuni aspetti della disciplina del **regime CFC** nella versione in vigore fino all'11 gennaio 2019 ([art. 167 TUIR](#)). In particolare, le indicazioni si riferiscono alla determinazione con modalità semplificate della tassazione effettiva estera e della tassazione virtuale domestica, i cui criteri sono stati fissati dal [Prov. AE 16 settembre 2016 n. 143239](#).

**Regime lussemburghese di esenzione** ([Princ. dir. AE 6 aprile 2021 n. 5](#))

Il regime lussemburghese di esenzione totale delle plusvalenze e dei dividendi non prevede l'integrale indeducibilità dei costi connessi alla partecipazione, considerata, dal regime CFC, equivalente all'imposizione italiana **nei limiti del 5%** ([par. 5.1 lett. g Prov. AE 16 settembre 2016 n. 143239](#)).

La normativa lussemburghese, infatti, prevede che l'indeducibilità dei costi e delle svalutazioni delle partecipazioni trovi applicazione nei soli limiti del reddito esente e che, al momento della cessione della partecipazione, l'eventuale plusvalenza realizzata venga assoggettata a tassazione fino a concorrenza delle eccedenze dedotte. Tale meccanismo (c.d. **recapture**), quindi, opera solo laddove la società ceda la partecipazione e a condizione che, da tale cessione, si realizzi una plusvalenza di ammontare almeno pari a quanto dedotto.

**Indeducibilità interessi passivi** ([Princ. dir. AE 6 aprile 2021 n. 8](#))

Nel calcolo della **tassazione effettiva estera e della tassazione virtuale domestica**, non si può qualificare l'indeducibilità degli interessi passivi ([art. 96 TUIR](#)) come "variazione non permanente con riversamento certo e predeterminato in base alla legge o per piani di rientro" ([par. 5.1 lett. d Prov. AE 16 settembre 2016 n. 143239](#)). Il riversamento non può considerarsi "certo e predeterminato", non solo per quanto concerne l'esercizio di riferimento ma, soprattutto, per quanto attiene all'evento generatore, dal momento che in assenza di interessi attivi o di ROL capienti tale eventualità potrebbe non verificarsi mai.

La variazione in aumento effettuata ai fini del calcolo del tax rate virtuale domestico connessa all'indeducibilità degli interessi passivi deve, pertanto, essere considerata rilevante ai fini della verifica delle condizioni in quanto legata ad un evento incerto nell'an e nel quantum.

**Livello nominale di tassazione** ([Princ. dir. AE 6 aprile 2021 n. 9](#))

I regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano **privilegiati** laddove il livello nominale di tassazione risulti **inferiore al 50%** di quello applicabile in Italia ([art. 47 bis c. 1 lett. b TUIR](#)).

Ai fini della verifica di tali condizioni, il termine di confronto da utilizzare dal lato estero non può che essere la sola imposta sul reddito cui è soggetta la società estera, mentre non rileva la tassazione che subiranno i soci al momento dell'effettiva distribuzione dei redditi.

[art. 167 TUIR](#)

[Prov. AE 16 settembre 2016 n. 143239](#)

[Princ. dir. AE 6 aprile 2021 n. 5](#)

[Princ. dir. AE 6 aprile 2021 n. 8](#)

[Princ. dir. AE 6 aprile 2021 n. 9](#)

[art. 96 TUIR](#)

[art. 47 bis c. 1 lett. b TUIR](#)

#### **E-commerce: istanze di accesso alla procedura agevolata**

Per accedere all'apposita procedura prevista dall'AD per la definizione e la semplificazione delle formalità da svolgere per le **operazioni di importazione relative ad acquisti effettuati attraverso piattaforme telematizzate e-commerce**, i corrieri e gli altri operatori economici dovranno presentare apposita **istanza di autorizzazione entro il 22 aprile 2021**. La procedura in questione è riservata alla merce di valore trascurabile, ricondotto a due differenti soglie, € 22 oppure € 150, avente come destinatario finale un soggetto privato, ed è stata introdotta, fino all'entrata in vigore delle norme di cui al c.d. pacchetto IVA, in considerazione della previsione di un notevole incremento di tali operazioni.

L'istanza al rilascio dell'autorizzazione preventiva è presentata presso **l'Ufficio delle Dogane** competente sul luogo di tenuta delle scritture contabili principali ai fini doganali. I soggetti autorizzati sono iscritti in un apposito Elenco, istituito presso la Direzione Dogane e denominato **"e-commerce P4I" (platform for import)**, in sezioni distinte in base alla categoria di soggetto autorizzato (Corrieri Espresso – Altri operatori economici) e con l'indicazione della soglia di riferimento (€ 22 o € 150).

I soggetti autorizzati, successivamente ai controlli di sicurezza previsti sulle merci pervenute nel punto di primo ingresso nel territorio doganale dell'Unione e al successivo spostamento delle stesse in regime di transito presso i propri magazzini autorizzati, potranno effettuare le formalità dichiarative in procedura ordinaria presso luogo approvato, con indicazione, al campo 33 del DAU, del codice convenzionale 9990 9909 00 anziché dello specifico codice di nomenclatura combinata identificativo della merce introdotta. Tale semplificazione è applicabile anche alle operazioni della specie svolte dai soggetti autorizzati in procedura ordinaria presso dogana. Sono escluse le spedizioni che contengono i prodotti alcolici, i profumi e l'acqua da toilette, i tabacchi e i prodotti del tabacco.

Il rilascio dell'autorizzazione per l'iscrizione alla sezione **"Altri operatori economici"** dell'elenco è subordinato alla dimostrazione, da parte del soggetto richiedente, della sussistenza dei seguenti requisiti e condizioni di tipo oggettivo e soggettivo:

1. **2.000 operazioni minime mensili**, per le autorizzazioni efficaci dalla pubblicazione della presente determinazione; nessun numero di operazioni minime mensili, per le autorizzazioni efficaci dal 1° maggio 2021;

2. possesso, da parte dell'istante o dell'operatore doganale incaricato dal medesimo, **dell'autorizzazione per lo sdoganamento** presso "luogo approvato" nonché per "destinatario autorizzato transito";
3. utilizzo del **codice EORI** e possesso dell'autorizzazione AEO C+S;
4. **tracciabilità della filiera** dall'origine del flusso logistico nel Paese terzo alla consegna della merce sul territorio nazionale, con possibilità di identificare precisamente le fasi dello spostamento delle merci;
5. possibilità per ADM di accedere, ai fini dei controlli doganali, alla piattaforma "logistica" entro cui vengono svolte le operazioni, messa a disposizione dal soggetto;
6. **adeguata organizzazione del magazzino** per consentire l'esecuzione dei controlli della merce;
7. predisposizione di procedure e di un sistema di **controllo interno** che siano anche in grado di impedire/intercettare la presentazione di dichiarazioni doganali contenenti errori e/o inesattezze e che rendano disponibili all'Autorità doganale l'accesso completo ad ogni flusso logistico.

Per l'ottenimento dell'autorizzazione relativa alle spedizioni di **valore fino € 150** è, altresì, necessario il soddisfacimento delle seguenti condizioni:

1. titolarità di autorizzazione alla dilazione di pagamento e di connessa autorizzazione alla costituzione di garanzia globale e relativa garanzia, nelle forme usualmente accettate dall'AD;
2. a decorrere dal 10 maggio e fino al 14 giugno 2021, **disponibilità all'avvio della sperimentazione operativa**, in ambiente reale, del nuovo sistema dichiarativo reingegnerizzato dell'AD per tutte le dichiarazioni della specie (valore da € 22 a € 150).

I soggetti autorizzati alla semplificazione devono inoltre garantire, a pena di decadenza, i seguenti adempimenti:

1. **corretta compilazione** della dichiarazione doganale a dati ridotti, secondo le modalità descritte in apposito disciplinare di servizio redatto dall'ufficio competente, a seguito dell'iscrizione all'Elenco "e-commerce P4I", oppure già impartite nelle autorizzazioni possedute dai soggetti iscritti d'ufficio;
2. per ogni carico di merce in arrivo sul territorio nazionale, fornire il dato relativo al **valore** ed alla qualità/descrizione delle merci presenti sul mezzo di trasporto, che successivamente dovranno essere dichiarate;
3. per ogni carico di merce, su richiesta e per via elettronica, fornire un **elenco riepilogativo delle singole transazioni** con relativa documentazione, che consenta di verificare che i diritti dovuti siano stati indicati in modo corretto e che la merce non sia sottoposta a vincoli e/o limitazioni;
4. consentire all'AD di **inter-operare con la piattaforma logistica** e, qualora necessario, fornire l'informazione relativa alla corrispondenza di valore tra quanto dichiarato nel DAU e l'acquisto effettuato (ottenuto dalla piattaforma di marketplace entro cui è stato avviato l'ordine che ha dato origine alla movimentazione).

[Determinazione AD 6 aprile 2021 n. 100615](#)

### **Assegno unico per i figli a carico: in Gazzetta la legge delega**

Il Governo ha ricevuto la delega per l'adozione di uno o più decreti legislativi volti a disciplinare l'assegno mensile unico e universale, con lo scopo di riordinare, semplificare e potenziare le misure a sostegno dei figli a carico.

La legge delega, nell'affidare l'incarico al Governo, definisce alcuni criteri direttivi, generali e specifici.

### **Principi e criteri direttivi e generali**

**Ogni figlio a carico**, entro i limiti previsti e secondo i criteri di universalità e progressività, ha diritto di accedere all'assegno, corrisposto nella **forma di credito d'imposta o di erogazione mensile di una somma in denaro**.

### **Determinazione dell'importo**

L'ammontare dell'assegno è modulato sulla base della condizione economica del nucleo familiare, come individuata attraverso **l'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE)** o sue componenti, tenendo conto dell'età dei figli a carico e dei possibili effetti di disincentivo al lavoro per il secondo percettore di reddito nel nucleo familiare.

Ai fini dell'accesso e per il calcolo di altre prestazioni sociali agevolate, il computo dell'assegno unico può essere differenziato nell'ambito dell'ISEE fino al suo eventuale azzeramento.

L'assegno non è considerato per la richiesta e per il calcolo delle prestazioni sociali agevolate, dei trattamenti assistenziali e di altri benefici e prestazioni sociali previsti da altre norme in favore dei figli con disabilità. Le borse di lavoro volte all'inclusione o all'avvicinamento in attività lavorative di persone con disabilità non sono considerate ai fini dell'accesso all'assegno e per il calcolo di esso.

### **Ripartizione tra i genitori**

L'assegno spetta:

- in pari misura tra i genitori o, in loro assenza, è assegnato a chi esercita la responsabilità genitoriale;
- al genitore affidatario in caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio e in mancanza di accordo;
- in pari misura tra i genitori nel caso di affidamento congiunto o condiviso e in mancanza di accordo.

### **Compatibilità**

L'assegno unico è pienamente **compatibile**:

- con eventuali **altre misure in denaro a favore dei figli a carico** erogate dalle regioni, dalle province autonome di Trento e di Bolzano e dagli enti locali;
- il **reddito di cittadinanza** ([art. 1 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)). I due benefici sono corrisposti congiuntamente con le modalità di erogazione del reddito di cittadinanza. Nella determinazione dell'ammontare complessivo si tiene eventualmente conto della quota del beneficio economico del reddito di cittadinanza attribuibile ai componenti di minore età presenti nel nucleo familiare, sulla base di parametri della scala di equivalenza ([art. 2 c. 4 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)).

### **Principi e criteri direttivi specifici**

#### **Requisiti**

Il richiedente l'assegno deve essere:

- **cittadino italiano** o di uno Stato membro dell'Unione Europea, o suo familiare, titolare del diritto di soggiorno o del diritto di soggiorno permanente, o essere cittadino di uno Stato non appartenente all'Unione Europea in possesso del permesso di soggiorno UE per soggiornanti di lungo periodo o del permesso di soggiorno per motivi di lavoro o di ricerca di durata almeno annuale;
- **soggetto al pagamento** dell'imposta sul reddito in Italia;
- **residente e domiciliato** con i figli a carico in Italia per la durata del beneficio;
- **stato o essere residente in Italia per almeno due anni**, anche non continuativi, o essere titolare di un contratto di lavoro a tempo indeterminato o a tempo determinato di durata almeno biennale.

In caso di comprovate esigenze connesse a casi particolari e per periodi definiti possono essere concesse specifiche deroghe ai requisiti previsti.

#### **Ambito di applicazione**

L'assegno mensile è riconosciuto:

- per ciascun figlio minorenni a carico a decorre **dal 7° mese di gravidanza** (per i figli successivi al secondo, l'importo dell'assegno è maggiorato);
- per ciascun figlio maggiorenne a carico **fino ai 21 anni** che:
  - frequenta un percorso di formazione scolastica o professionale oppure un corso di laurea;
  - svolge un tirocinio o un'attività lavorativa limitata con reddito complessivo inferiore a un determinato importo annuale;
  - è registrato come disoccupato e in cerca di lavoro presso un centro per l'impiego o un'agenzia per il lavoro o svolge il servizio civile universale.

L'importo dell'assegno è inferiore rispetto a quello previsto per i figli minorenni e può essere corrisposto direttamente al figlio al fine di favorirne l'autonomia.

### **Ipotesi particolari**

È riconosciuto un assegno mensile di importo maggiorato a favore:

- delle madri di età inferiore a 21 anni;
- di ciascun figlio con disabilità, in misura non inferiore al 30% e non superiore al 50%, graduata secondo le classificazioni della condizione di disabilità.

In caso di figlio maggiorenne disabile a carico l'assegno è riconosciuto, senza maggiorazione, anche dopo il compimento dei 21 anni di età.

Eventuali misure e importi in vigore per il coniuge a carico e per gli altri familiari a carico diversi dai destinatari dell'assegno unico restano validi.

### **Superamento delle attuali misure**

È previsto un graduale superamento o soppressione delle seguenti misure:

- assegno ai nuclei familiari con almeno 3 figli minori ([art. 65 L. 448/98](#));
- assegno di natalità ([art. 1 L. 190/2014](#); [art. 23 quater c. 1 e 2 DL 119/2018 conv. in L. 136/2018](#); [art. 1, c. 340, L. 160/2019](#));
- premio alla nascita ([art. 1 c. 353 L. 232/2016](#));
- fondo di sostegno alla natalità ([art. 1 c. 348 e 349 L. 232/2016](#));
- detrazioni fiscali per carichi di famiglia ([art. 12 c. 1 lett. c DPR 917/86](#));
- assegno per il nucleo familiare ([art. 2 DL 69/88 conv. in L. 153/88](#)) e assegni familiari ([DPR 797/55](#)).

[art. 1 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)

[art. 2 c. 4 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)

[L. 46/2021 GU 6 aprile 2021 n. 82](#)

[art. 65 L. 448/98](#)

[art. 1 L. 190/2014](#)

[art. 23 quater c. 1 e 2 DL 119/2018 conv. in L. 136/2018](#)

[art. 1, c. 340, L. 160/2019](#)

[art. 1 c. 353 L. 232/2016](#)

[art. 12 c. 1 lett. c DPR 917/86](#)

[art. 2 DL 69/88 conv. in L. 153/88](#)

[DPR 797/55](#)

### **Efficacia dei periodi riscattati con il sistema contributivo: nuove precisazioni INPS**

La determinazione dell'onere da riscatto secondo il criterio del calcolo a percentuale, consentito quando la liquidazione della pensione deve avvenire esclusivamente con il **sistema contributivo**, riguarda tutte le tipologie di riscatto il cui onere, in mancanza dell'esercizio delle facoltà che comportino la liquidazione della pensione esclusivamente con il sistema contributivo, sarebbe stato determinato con il criterio della riserva matematica.

Ricadono in tale ipotesi, ad esempio, il riscatto del lavoro all'estero, il riscatto dei periodi corrispondenti all'astensione facoltativa fuori dal rapporto di lavoro, il riscatto del corso di studi universitario.

A precisarlo è l'INPS che torna ad occuparsi degli effetti del riscatto di periodi che si collochino nel sistema contributivo, chiarendo le ipotesi in cui gli oneri da riscatto sono determinati con il criterio del calcolo a percentuale in luogo del criterio della riserva matematica.

### **Riscatto del corso di studio universitario**

Nel caso in cui il corso di studi si collochi temporalmente nel periodo da valorizzare ai fini del calcolo della pensione, in parte con il sistema retributivo e in parte con il sistema contributivo, l'onere da riscatto è quantificato utilizzando le seguenti due modalità:

- 1) per i periodi che si collochino nel sistema di calcolo retributivo della pensione, si utilizzerà il metodo **della riserva matematica**;
- 2) per i periodi che si collochino nel sistema di calcolo contributivo della pensione, si utilizzerà il **metodo del calcolo a percentuale**, applicando il criterio scelto dall'interessato tra:
  - retribuzione assoggettata a contribuzione nei 12 mesi meno remoti rispetto alla data della domanda e aliquota contributiva di finanziamento vigente nel regime ove il riscatto opera alla data di presentazione della domanda;
  - livello minimo imponibile annuo moltiplicato per l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche dell'AGO per i lavoratori dipendenti.

Per effetto dell'esercizio di una delle facoltà che consentono di calcolare la pensione esclusivamente con il sistema contributivo, anche per il periodo che si colloca nel sistema di calcolo retributivo, l'onere da riscatto verrà determinato con il metodo di calcolo a percentuale, secondo una delle due modalità a scelta dell'interessato.

### **Esercizio dell'opzione per il sistema di calcolo contributivo della pensione**

L'opzione per il sistema contributivo può essere esercitata nel corso della vita lavorativa o contestualmente alla domanda di pensione ed è subordinata al perfezionamento dei seguenti requisiti contributivi:

- meno di 936 settimane (pari a 18 anni) al 31 dicembre 1995;
- almeno 780 settimane (pari a 15 anni) di cui almeno 260 settimane (pari a 5 anni) dal 1° gennaio 1996;
- almeno un contributo anteriormente al 1° gennaio 1996.

La liquidazione del trattamento pensionistico esclusivamente con le regole del sistema contributivo è comunque concessa a coloro che possono far valere un'**anzianità contributiva di almeno 18 anni al 31 dicembre 1995, a condizione che abbiano esercitato il diritto di opzione entro il 1° ottobre 2001**. L'accertamento dei predetti requisiti contributivi va effettuato tenendo conto dei criteri di valutazione previsti per il diritto a pensione dalle gestioni pensionistiche nelle quali si fa valere la contribuzione necessaria per l'opzione, al momento del suo esercizio.

Nei casi in cui l'interessato eserciti la facoltà di opzione per il sistema contributivo nel corso della vita lavorativa, occorre distinguere tre fattispecie:



1. se la facoltà di opzione è stata esercitata **prima della presentazione della domanda di riscatto**, i periodi da riscattare non rilevano ai fini della verifica della permanenza dei requisiti contributivi perfezionati e accertati alla data di presentazione della domanda di opzione accolta; il sistema di calcolo applicabile per determinare l'onere del riscatto è quello a percentuale - su richiesta "agevolato" se il riscatto riguarda il corso universitario di studio - anche con riferimento ai periodi che si collocano antecedentemente al 1° gennaio 1996. Il pagamento di almeno una rata del riscatto rende irrevocabile l'esercizio della facoltà di opzione, avendo quest'ultima prodotto effetti;
2. se la facoltà di opzione è esercitata **contestualmente alla presentazione della domanda di riscatto**, i periodi da riscattare rilevano ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti contributivi. Ad esempio, se per effetto dei periodi da riscattare l'assicurato maturi una anzianità pari o superiore a 18 anni al 31 dicembre 1995, l'opzione al contributivo non può essere validamente esercitata e l'onere del riscatto sarà determinato con le modalità ordinarie (criterio della riserva matematica per periodi che si collochino nel sistema retributivo). Fuori da quest'ultima ipotesi, il sistema di calcolo applicabile per determinare l'onere del riscatto è quello a percentuale - su richiesta "agevolato" se il riscatto riguarda il corso universitario di studio - anche con riferimento ai periodi che si collocano antecedentemente al 1° gennaio 1996. La quota di onere relativa al riscatto dei periodi determinanti per il perfezionamento dei requisiti prescritti per l'esercizio della facoltà di opzione deve essere versata in unica soluzione. Il pagamento di almeno una rata del riscatto, oppure della quota di onere relativa al riscatto dei periodi determinanti per il perfezionamento dei requisiti prescritti per l'esercizio della facoltà di opzione, rende irrevocabile l'esercizio della predetta facoltà, avendo quest'ultima prodotto effetti;
3. **se la facoltà di opzione è esercitata successivamente alla presentazione della domanda di riscatto**, la domanda di riscatto è definita secondo le regole ordinarie, con riferimento alla data di presentazione della domanda stessa (criterio della riserva matematica per periodi che si collochino nel sistema retributivo). I periodi già acquisiti alla data di esercizio della facoltà di opzione - compresi quelli con riferimento ai quali, alla medesima data, è stato versato il relativo onere di riscatto - rilevano ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti contributivi. Il sistema di calcolo ordinario applicato per determinare l'onere del riscatto - diversificato a seconda del sistema di calcolo della pensione applicabile e della collocazione temporale dei periodi da riscattare - se versato in tutto o in parte, non può essere rideterminato a seguito dell'esercizio della facoltà di opzione. Infatti detto esercizio non può essere interpretato come rinuncia alla domanda di riscatto in corso, in quanto la prestazione di riscatto presenta una causa autonoma e non riconducibile alle finalità dell'opzione.

Nei casi in cui l'interessato **esercita la facoltà di opzione per il sistema contributivo al momento del pensionamento e contestualmente presenti domanda di riscatto**, i periodi da riscattare rilevano ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti contributivi. Il sistema di calcolo applicabile per determinare l'onere del riscatto è quello a percentuale – su richiesta "agevolato" se il riscatto riguarda il corso universitario di studio - anche con riferimento ai periodi che si collocano antecedentemente al 1° gennaio 1996. Le modalità di pagamento dell'onere del riscatto sono diversificate (unica soluzione o rateizzazione) a seconda della gestione previdenziale nella quale sono accreditati i periodi da riscattare.

**Nei casi in cui sia esercitata l'opzione per il sistema di calcolo contributivo della pensione al fine di avvalersi dei criteri di calcolo a percentuale dell'onere di riscatto, non può operare l'esclusione dal massimale contributivo (art. 21 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019).** Detta deroga si riferisce solo ai soggetti che siano iscritti a far data dal 1° gennaio 1996 e non può essere estesa a coloro che abbiano intenzionalmente optato per il sistema contributivo. In questi casi, continuerà pertanto ad applicarsi

il massimale annuo della base contributiva e pensionabile, con effetto sui periodi contributivi e sulle quote di pensione successivi alla data di esercizio dell'opzione al sistema contributivo.

#### **Esercizio della facoltà di totalizzazione dei periodi assicurativi**

Al pari della domanda di riscatto presentata contestualmente alla domanda di pensione con la c.d. "opzione donna", il criterio di calcolo a percentuale dell'onere da riscatto si applica anche con riferimento a tutti i periodi da riscattare, nel caso di presentazione delle domande di riscatto presentate contestualmente alla **domanda di pensione in totalizzazione** ([D.Lgs. 42/2006](#)) da liquidare interamente con il sistema di calcolo contributivo. In tale ipotesi, **i periodi da riscattare rilevano ai fini:**

1. del perfezionamento del requisito contributivo per il diritto alla pensione;
2. della verifica del perfezionamento di un diritto autonomo a pensione nella gestione presso la quale è stato chiesto il riscatto;
3. della determinazione del sistema di calcolo del pro rata di pensione a carico della gestione presso la quale è stato chiesto il riscatto.

Per la determinazione dell'onere del riscatto non è possibile applicare il sistema di calcolo a percentuale nei casi in cui il pro rata a carico della gestione presso la quale è stato richiesto il riscatto debba essere calcolato, tenendo conto anche del periodo da riscattare, con il sistema retributivo.

Nei casi in cui, a seguito dell'esercizio della facoltà di totalizzazione dei periodi assicurativi, l'onere da riscatto, che si sarebbe dovuto determinare in tutto o in parte applicando il criterio della riserva matematica, è invece calcolato interamente applicando il criterio a percentuale, i periodi riscattati con l'applicazione di tale ultimo criterio non rilevano ai fini della determinazione dell'anzianità contributiva maturata al 31 dicembre 1995, per l'individuazione del sistema di calcolo del pro rata di pensione a carico delle gestioni interessate dalla totalizzazione diverse da quella presso la quale è stato effettuato il riscatto. La medesima esclusione avviene per l'individuazione del sistema di calcolo del pro quota di pensione in cumulo ([art. 1 c. 239 e s. L. 228/2012](#); [art. 14 c. 2 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)), a carico delle gestioni diverse da quella presso la quale è stato effettuato il riscatto.

[Circ. INPS 6 aprile 2021 n. 54](#)

[art. 21 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)

[D.Lgs. 42/2006](#)

[art. 1 c. 239 e s. L. 228/2012](#)

[art. 14 c. 2 DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)

#### **IFRS 16: prorogata la contabilizzazione semplificata degli incentivi**

Lo IASB ha approvato l'amendment "Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021" con il quale viene **prorogato fino al 30 giugno 2022** il periodo di applicazione degli amendments all'IFRS 16 (paragrafi 46A e 46B) che consentono alcune **semplificazioni nella contabilizzazione degli incentivi, relativi ai leasing, collegati al Covid-19, ad esempio sospensione o riduzione dei canoni d'affitto**.

Più in dettaglio, i locatari non sono tenuti a valutare se tali incentivi costituiscano modifiche al contratto di leasing e possono quindi contabilizzarli **direttamente a conto economico**.

Tali misure, previste inizialmente fino al 30 giugno 2021, sono ora estese fino al 30 giugno 2022, in ragione del protrarsi della pandemia da Covid-19 e tenuto conto delle segnalazioni inoltrate dagli stakeholders allo IASB.

L'amendment si applica agli esercizi che hanno inizio il 1° aprile 2021 o successivamente.

---

### Esente da bollo l'istanza per il rimborso della mensa scolastica

L'istanza di **rimborso del corrispettivo del servizio mensa scolastica** (non goduto per ragioni connesse al Covid-19 e alla sospensione della didattica in presenza) è **esente dall'imposta di bollo** in quanto rientra tra le "Domande per ottenere certificati ed altri atti e documenti esenti dall'Imposta di bollo" ([art. 14 Tabella B All. DPR 642/72](#)). È quanto concluso dall'AE dopo aver escluso che l'istanza in questione ricada tra le domande, cui si applica il bollo nella misura di € 16 per foglio, dirette agli uffici dei Comuni e tendenti ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili ([art. 3 c. 1 Tariffa parte 1 All. DPR 642/72](#)), in quanto il Comune non emette un provvedimento amministrativo.

L'esenzione in parola non può essere estesa ad altre istanze presentate al Comune: le norme recanti esenzioni o agevolazioni fiscali non sono suscettibili di interpretazione né analogica né estensiva, dovendo, al contrario, trovare applicazione per le sole fattispecie tassativamente contemplate dalla previsione agevolativa.

Le **esenzioni dall'imposta di bollo sono previste in maniera espressa**, e precisamente si tratta di:

1. quelle elencate nella [Tabella B All. DPR 642/72](#);
2. quelle contenute in specifiche disposizioni normative.

[Risp. AE 2 aprile 2021 n. 227](#)

[art. 14 DPR 642/72](#)

[art. 3 DPR 642/72](#)

### Prima casa: vendita parziale in caso di donazione

In caso di acquisto di abitazione con l'agevolazione prima casa pur possedendo un'altra abitazione acquisita con l'agevolazione, in parte a titolo oneroso e in parte a titolo gratuito, per conservare l'agevolazione è **sufficiente alienare, entro un anno dal nuovo acquisto**, la quota della prima casa acquistata a titolo oneroso con il beneficio **mentre non è necessario alienare anche l'ulteriore quota acquistata per donazione**. L'alienazione della quota acquistata a titolo oneroso può avvenire sia a **titolo gratuito** che a titolo oneroso.

La titolarità di un diritto derivante da successione o donazione permette quindi, nell'ipotesi di successivo acquisto di un'altra abitazione, di fruire dell'agevolazione prima casa ([art. 69 c. 3 e 4 L. 342/2000](#)) anche in caso di precedente acquisto di immobile avvenuto solo parzialmente per donazione.

Nel caso esaminato, il contribuente era proprietario di un immobile acquistato con l'agevolazione prima casa:

- per la quota del 50% per donazione;
- per la restante quota del 50% a titolo oneroso.

Per usufruire dell'agevolazione sull'acquisto di altra abitazione in un Comune diverso, il contribuente dovrà cedere - a titolo oneroso o gratuito - **entro un anno la sola quota acquistata a titolo oneroso**.

In proposito, l'AE rammenta anche che per gli adempimenti relativi all'agevolazione prima casa, e dunque anche per la cessione dell'immobile preposseduto, i termini in corso al 23 febbraio 2020 sono sospesi fino al 31 dicembre 2021 e ricominceranno a decorrere dal 1° gennaio 2022 ([art. 3 c. 11 quinquies DL 183/2020 conv. in L. 21/2021](#)).

[Risp. AE 2 aprile 2021 n. 228](#)

[art. 69 c. 3 e 4 L. 342/2000](#)

[art. 3 c. 11 quinquies DL 183/2020 conv. in L. 21/2021](#)

### **Atto costitutivo delle start-up innovative costituite in forma di SRL**

Il Consiglio di Stato ha sancito l'illegittimità del [DM MISE 17 febbraio 2016](#), relativa alle modalità di **redazione degli atti costitutivi delle start-up costituite in forma di s.r.l.**, nella parte in cui stabilisce la redazione in modalità esclusivamente informatica dell'atto costitutivo e dello statuto e nella parte in cui amplia i poteri ordinari di controllo del Registro Imprese.

Per i giudici, il Decreto, che avrebbe dovuto avere un contenuto meramente esecutivo, non si è limitato a recepire le indicazioni della fonte primaria ([art. 4 c. 10-bis DL 3/2015 conv. in L. 33/2015](#)) ma si è posto in contrasto con essa, **in violazione del principio di gerarchia delle fonti**.

L'[art. 4 c. 10-bis DL 3/2015](#), infatti, prevede che l'atto costitutivo e le successive modificazioni di start-up innovative possono **essere redatti per atto pubblico o per atto sottoscritto** con le modalità previste dall'[art. 24 D.Lgs. 82/2005](#) (codice dell'amministrazione digitale).

L'atto costitutivo e le successive modificazioni sono redatti secondo un modello uniforme adottato con decreto del MISE e trasmessi al competente Ufficio del registro delle imprese).

Il provvedimento in esame, invece, prevede, tra l'altro, che l'atto costitutivo e lo statuto, ove disgiunto, sono redatti in **modalità esclusivamente informatica** ([art. 1 c. 2 DM MISE 17 febbraio 2016](#)), senza alcuna autentica di sottoscrizione ([art. 1 c. 5 DM MISE 17 febbraio 2016](#)), escludendo, in palese contrasto con la legge, l'altra modalità alternativa, quella basata sulla redazione per atto pubblico.

La sentenza ha, inoltre, sancito l'illegittimità del provvedimento nella parte in cui definisce i controlli sostanziali che gli Uffici del registro delle imprese devono eseguire in sede di deposito degli atti societari, che esulano dai poteri ad essi attribuiti dalla disciplina primaria italiana ([art. 8 L. 580/93](#) e [art. 11 DPR 581/95](#)). Il Consiglio di Stato ha evidenziato, ancora, come il Registro delle imprese possa effettuare, in base alle competenze attribuite dalla disciplina primaria, **solo verifiche formali** all'atto della costituzione di una start-up innovativa, in contrasto con la normativa comunitaria, che impone un controllo di legalità in sede di costituzione, modificazione ed estinzione delle società di capitali che gli uffici del registro delle Imprese non sono competenti a fare ([art. 11 Dir. 2009/101/CE](#) e [art. 10 Dir. 2017/1132/UE](#)).

Il Consiglio di Stato ha, infine, confermato l'annullamento, già avvenuto in primo grado con la sentenza del [TAR 2 ottobre 2017 n. 10004](#), dell'[art. 4 DM](#) citato nella parte in cui prevede, nel caso di perdita delle condizioni per l'iscrizione nella sezione speciale delle start-up, il passaggio della s.r.l. nella sezione ordinaria del registro in assenza di qualsiasi controllo formale o sostanziale sulla sussistenza delle condizioni e dei requisiti a tal fine necessari e dunque in violazione del procedimento costitutivo disciplinato dalla legge. Il passaggio automatico alla sezione ordinaria resta, quindi, **possibile solo per le start-up costituite come s.r.l. con atto pubblico**.

[Cons. Stato 29 marzo 2021 n. 2643](#)

[DM MISE 17 febbraio 2016](#)

[art. 1 c. 5 DM MISE 17 febbraio 2016](#)

[art. 4 c. 10-bis DL 3/2015 conv. in L. 33/2015](#)

[art. 24 D.Lgs. 82/2005](#)

[art. 8 L. 580/93](#)

[art. 11 DPR 581/95](#)

[art. 11 Dir. 2009/101/CE](#)

[art. 10 Dir. 2017/1132/UE](#)

---

[TAR 2 ottobre 2017 n. 10004](#)

#### **Regimi di determinazione del reddito e cessione del credito: chiarimenti AE**

Un contribuente che è passato dal regime forfetario a quello semplificato per fruire della cessione del credito e che, a seguito del [DL Rilancio](#) che consente di fruirne anche in regime forfetario, decide di ritornarvi, **deve attendere la conclusione del triennio previsto dal regime semplificato**.

Nel caso di specie, il contribuente, per beneficiare della detrazione prevista per la **ristrutturazione edilizia** ([art. 16-bis DPR 917/86](#)), rinunciava al regime forfetario per aderire al regime semplificato, ma a seguito della possibilità per i soggetti in regime forfetario, riconosciuta dal [DL Rilancio](#), di cedere a soggetti terzi le detrazioni fiscali sotto forma di crediti d'imposta, il contribuente chiedeva di ritornare al regime forfetario e, successivamente, cedere il credito.

L'AE ha evidenziato che la suddetta novità non ha alcun impatto sul regime semplificato né su quello forfetario né introduce una nuova modalità di determinazione del reddito delle persone fisiche che svolgono, come nel caso di specie, lavoro autonomo.

Pertanto, poiché l'opzione per il regime semplificato, esercitata dal contribuente, ha **validità triennale**, prima di tale periodo non è possibile tornare al regime forfetario, tranne che in caso di modifiche ai sistemi di tassazione di riferimento. Dunque, il contribuente **dovrà permanere nel regime semplificato fino alla conclusione del triennio**.

[DL Rilancio](#)

[art. 16-bis DPR 917/86](#)

[Risp. Interpello AE 26 gennaio 2021 n. 917-93](#)

#### **Integrazione salariale percepita da un soggetto non residente in Italia: quale tassazione si applica?**

L'**integrazione salariale** erogata dal Fondo speciale del trasporto aereo (FSTA) nel 2020 a un pilota residente nei Paesi Bassi - consistente in una compensazione del mancato svolgimento dell'attività lavorativa a causa del fermo voli previsto per l'emergenza COVID-19 - **deve essere assoggettata ad imposizione**:

4. concorrente in Italia e nei Paesi Bassi, ai sensi della [Convenzione tra Italia e Paesi Bassi](#) per evitare le doppie imposizioni (art. 15, par. 1, Convenzione), per la quota riferibile al lavoro dipendente svolto a bordo di aeromobili impiegati per tratte nazionali (italiane) e all'eventuale attività lavorativa effettuata a terra (ad esempio attività di formazione) nel nostro Paese;
5. esclusivamente nei Paesi Bassi, per la quota di reddito percepito dal pilota riferibile all'impiego in voli internazionali (art. 15, par. 3, Convenzione).

Ai fini dell'individuazione delle quote, considerato che l'anno 2020 rappresenta un periodo del tutto anomalo di svolgimento dell'attività lavorativa, potrà essere presa a riferimento la proporzione relativa all'anno di imposta 2019.

[Risp. AE 23 aprile 2021 n. 290](#)

#### **ACE: riserva negativa per copertura di flussi finanziari attesi**

Ai fini del limite del beneficio ACE fruibile in ciascun esercizio, il patrimonio netto da considerare non deve essere inciso dal valore della "**Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi**".

Nel caso di specie tale riserva accoglie le **variazioni di fair value di strumenti finanziari** derivati di copertura di flussi finanziari sottoscritti e già estinti. In particolare, accoglie la parte del fair value degli IRS estinti non pagata al momento dell'estinzione e considerata nel nozionale dei nuovi IRS, comportando addizionali flussi periodici di pagamento a rimborso.

Il rilascio della riserva (mediante imputazione a conto economico come componente economico negativo) avverrà man mano che si verificheranno i relativi flussi finanziari. Secondo quanto discende **dal principio OIC 32**, in caso di cessazione di uno strumento finanziario derivato di copertura, solo se non si prevedono ancora futuri flussi finanziari dell'elemento coperto, l'importo della riserva deve essere riclassificato immediatamente nella **sezione D del conto economico**.

Nella fattispecie, gli strumenti di copertura (derivati) sono giuridicamente cessati e l'elemento coperto (i.e. il set di finanziamenti oggetto di estinzione) è stato sostituito integralmente dal nuovo set di finanziamenti che avendo restituito, prevedendone il rimborso, i finanziamenti, rappresenta, sostanzialmente, un continuum dei finanziamenti precedenti. L'originario pacchetto di finanziamenti, nonché il 65% del fair value negativo del derivato, è "sostituito" da nuovi finanziamenti che produrranno certamente flussi finanziari futuri" (vale a dire gli interessi sul nuovo indebitamento). I nuovi derivati sono correlati ai nuovi finanziamenti e al debito relativo all'estinzione dei precedenti derivati per il pagamento del 35% del loro fair value alla data di estinzione.

In tale contesto, la riserva in questione è stata mantenuta iscritta in bilancio, poiché, in sintesi:

1. si è in presenza di una "**sostituzione dell'elemento coperto**" (il finanziamento) con un altro strettamente correlato al primo (in quanto utilizzato per il rimborso del finanziamento originario nonché del 65% del fair value negativo dei derivati);
2. si prevede che si verifichino ancora futuri **flussi finanziari dell'elemento coperto** (vale a dire interessi sul nuovo finanziamento).

Conseguentemente, anche dopo la rinegoziazione, la riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi non dovrà essere considerata ai fini del calcolo del limite del patrimonio netto, da prendere a riferimento per il calcolo dell'ACE.

[Risp. AE 23 aprile 2021 n. 284](#)

### **Amministratore giudiziario e immobili oggetto di sequestro antimafia: adempimenti**

Ai fini dell'espletamento degli obblighi fiscali riferibili agli immobili oggetto di "**sequestro antimafia**", l'amministratore giudiziario di un compendio immobiliare appartenente a società e persone fisiche, deve assolvere, per conto e in luogo di ciascuno dei titolari, a tutti gli obblighi fiscali riferibili agli immobili sequestrati. Rientra, tra gli adempimenti, l'obbligo di fatturazione dei proventi riferibili agli immobili appartenenti alle società, tenendo conto della peculiarità della disciplina di riferimento che prevede la **sospensione del versamento delle imposte sui redditi, l'irrilevanza dei redditi** (quando determinati secondo le regole del reddito fondiario) e **l'esenzione dalle imposte di registro, ipocatastali e di bollo** (cfr. [Circ. AE 30 dicembre 2014 n. 31/E](#)).

Al fine dell'espletamento di tali adempimenti:

3. l'amministratore **deve utilizzare** il codice fiscale e la partita IVA (ove esistente) di ciascun soggetto, ed assolvere con riferimento a ciascun titolare, agli obblighi dichiarativi dei redditi relativi agli immobili, indicando, il codice carica 5 "Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati";
4. il modello dichiarativo da utilizzare va individuato **in base alla natura giuridica del soggetto** (persona fisica o giuridica) titolare del bene immobile.

Non rileva l'esistenza di un diverso e ulteriore sequestro gravante sulle quote societarie delle società proprietarie degli immobili. Ciò in quanto il sequestro preventivo delle quote sociali non colpisce né la società persona giuridica né il suo patrimonio, ma i poteri amministrativi e i diritti economici derivanti dalla partecipazione sociale.

[Risp. 21 aprile 2021 n. 276](#)

[Circ. AE 30 dicembre 2014 n. 31/E](#)

#### **ACE: errori contabili corretti con l'integrativa**

L'AE ha chiarito il trattamento fiscale relativo alla **correzione di errori contabili** e le modalità per la corretta determinazione della base imponibile ACE.

La correzione di un errore contabile comporta per il contribuente la necessità di operare, nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione, **una variazione per sterilizzare sul piano fiscale** il componente transitato al conto economico, non necessaria solo se per i componenti imputati al patrimonio netto.

Nel caso in questione la correzione dell'errore ha determinato la possibilità di recuperare la **deduzione di ammortamenti fiscali** effettuata per diversi esercizi in misura inferiore. Tale recupero va effettuato solo tramite dichiarazione integrativa quindi **solo per gli anni ancora emendabili**.

Quanto alla determinazione della base imponibile ACE, in caso di errori contabili rilevanti, il contribuente dovrà presentare una dichiarazione integrativa.

Si ricorda che per il calcolo della base ACE occorre sommare le variazioni del capitale proprio e il risultato ottenuto va raffrontato con il patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio.

Nel caso in questione, secondo l'AE, il contribuente, ai fini del calcolo, dovrà considerare il patrimonio netto indicato nel bilancio oggetto di correzione contabile.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 279](#)

#### **Superbonus e corrispettivo del general contractor: limiti all'applicazione**

In tema di **Superbonus**, non rientra tra i costi agevolabili l'eventuale corrispettivo per il general contractor (GC) per **l'attività di mero coordinamento** svolta e per lo sconto in fattura applicato, trattandosi di costi non direttamente imputabili alla realizzazione dell'intervento.

Nel caso di specie il rapporto giuridico che si instaura tra il GC (Energy Service Company) e il committente degli interventi inclusi nel perimetro di applicazione del Superbonus si qualifica come un **contratto atipico complesso** che include sia la realizzazione in via diretta di alcune attività (progettazione e realizzazione) sia il rapporto, gestito secondo lo schema del mandato senza rappresentanza, con i professionisti che svolgono le attività riguardanti l'apposizione del visto di conformità e il rilascio delle asseverazioni previste dalla disciplina agevolativa.

In particolare, i professionisti - incaricati direttamente dai soggetti beneficiari della detrazione Superbonus - addebitano la propria prestazione nei confronti del GC che, in applicazione dello schema giuridico del mandato senza rappresentanza, ribalta il costo del servizio - senza aggiungere alcun margine proprio - **sui beneficiari dell'agevolazione**. Ne consegue che anche questi importi riaddebitati costituiscono parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito al committente. I documenti contabili e fiscali consentiranno di identificare la quota di corrispettivo generata dal ribaltamento dei costi sostenuti per le prestazioni professionali fruite per i servizi summenzionati.

In ogni caso, tra **gli oneri oggetto di ribaltamento**, non può essere incluso alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal GC, in quanto esso costituisce un costo non

incluso tra quelli **detraibili al 110%** poiché espressamente menzionati nelle disposizioni del Superbonus. Nella fattura emessa dal GC per **riaddebitare le spese relative ai servizi professionali**, o in altra documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso.

[Risp. AE 19 aprile 2021 n. 261](#)

#### **Trasferimento tra Fondi pensione: quali sono gli adempimenti del sostituto d'imposta?**

L'**operazione di liquidazione di un Fondo pensione** e il successivo trasferimento delle posizioni previdenziali ad altro Fondo senza soluzione di continuità, con trasferimento dell'attivo residuo e successione negli eventuali rapporti passivi ancora in essere, può essere assimilata nel suo complesso ad una incorporazione. È quanto concluso dall'Agenzia delle Entrate (AE) in relazione a un'operazione che prevede il trasferimento, tra i due Fondi, delle posizioni individuali dei lavoratori iscritti **al 30 settembre 2020** ([Risp. Interpello AE 21 aprile 2021 n. 275](#)).

Quindi, il Fondo subentrante (o Fondo trasferitario) come **sostituto d'imposta** è tenuto:

- 1) alla **predisposizione delle CU** con riferimento ai redditi erogati ed alle ritenute operate nell'anno solare 2020 dal Fondo in liquidazione;
- 2) alla **presentazione del Modello 770/2021** relativo al periodo d'imposta (il Fondo dovrà presentare un'unica dichiarazione dei sostituti d'imposta comprensiva anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui il Fondo trasferito ha operato);
- 3) all'**autoliquidazione e al versamento dell'imposta sostitutiva**, ove dovuta, sul risultato di gestione dell'anno 2020 e sugli importi corrisposti dal Fondo trasferito nel corso del 2020 agli iscritti a titolo di garanzia di risultato, in quanto forma pensionistica trasferitaria delle posizioni degli iscritti ([art. 17 D.Lgs. 252/2005](#));
- 4) alla **presentazione del modello Redditi EnC 2021** per l'annualità 2020, ivi includendo anche i valori concernenti le posizioni previdenziali dei soggetti che risultano già iscritti al Fondo trasferito (compresa la gestione del "risparmio d'imposta").

Anche il risparmio di imposta deve infatti considerarsi trasferito al Fondo subentrante, che può utilizzare la somma a scomputo di un futuro debito di imposta.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 275](#)  
[art. 17 D.Lgs. 252/2005](#)

#### **Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: ammissibili le spese per la realizzazione del prototipo**

Il "**prototipo di R&S**" è un modello originale creato appositamente per l'esecuzione del progetto - e non disponibile, quindi, come prodotto di serie né come unità di pre-produzione destinata all'ottenimento di certificazioni tecniche o giuridiche - che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto finale da realizzare.

L'Agenzia delle Entrate (AE) ha fornito, in tema, un chiarimento sulla fruibilità del credito d'imposta R&S, evidenziando come le attività svolte nel 2018 e 2019 dalla società istante in relazione alla **realizzazione del prototipo**, così come descritte nell'istanza d'interpello, costituiscano attività di sviluppo sperimentale nell'accezione rilevante agli effetti del credito d'imposta ([art. 3 DL 145/2013 conv. in L. 9/2014](#)).



L'AE ritiene che possano rientrare nel credito d'imposta, in quanto rispondenti ai requisiti di pertinenza e congruità:

8. le **spese del personale** interno direttamente impiegato nelle attività di sviluppo sperimentale;
9. le **spese per materiali e forniture direttamente impiegati** nella realizzazione del prototipo, così come indicate per tipologia e importi dalla società istante.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 280](#)  
[art. 3 DL 145/2013 conv. in L. 9/2014](#)

### **Cooperative sociali e servizi a minori con bisogni educativi speciali: IVA al 5%**

In merito ai servizi rivolti a minori con bisogni educativi speciali, **l'aliquota IVA agevolata (5%)** trova applicazione anche per i servizi di sostegno all'apprendimento resi ai genitori dei minori affetti dagli anzidetti disturbi.

**L'aliquota IVA ridotta** si applica, sotto il profilo soggettivo, alle prestazioni rese da cooperative sociali e loro consorzi nei confronti degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Sotto il profilo oggettivo, l'aliquota IVA agevolata trova applicazione, tra l'altro, con riferimento alle:

- **prestazioni educative** dell'infanzia e della gioventù, le prestazioni d'insegnamento scolastico o universitario e quelle per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;
- **prestazioni socio-sanitarie**, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili.

Per quanto concerne le prestazioni socio-sanitarie, la norma definisce tali "tutte le attività atte a soddisfare, mediante percorsi assistenziali integrati, bisogni di salute della persona che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale", specificando che esse comprendono:

- 1) **prestazioni sanitarie a rilevanza sociale**;
- 2) **prestazioni sociali a rilevanza sanitaria**, cioè tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute.

Nel caso in esame, trattandosi di un'attività caratterizzata da una duplice funzione, **educativa e socio-sanitaria**, l'AE ha confermato che - seppur in presenza di erogazione a distanza tramite webinar a causa dell'emergenza Covid-19 - alla prestazione di servizi descritta dalla Cooperativa resa a favore di minori con bisogni educativi speciali **può essere applicata l'IVA con aliquota del 5%**.

[Risp. AE 20 aprile 2021 n. 274](#)

### **Agevolazioni prima casa e immobile ricevuto per successione**

In tema di **agevolazione prima casa** il contribuente **potrà avvalersi del beneficio anche se, nello stesso comune, possiede già un altro immobile, acquisito tempo addietro per successione**; sarà quindi possibile applicare l'IVA agevolata sull'acquisto oneroso, purché **entro un anno venga alienato l'immobile precedentemente ottenuto mortis causa**.

Secondo l'AE, la disciplina agevolativa riservata alla prima casa trova applicazione anche con riferimento agli acquisti effettuati a titolo gratuito a seguito di successione o donazione (cfr. [Circ. AE](#)

[8 aprile 2016 n. 12/E](#)). La finalità della norma, infatti, è quella di agevolare il contribuente nella sostituzione dell'abitazione agevolata preposseduta, concedendo un lasso temporale di un anno per l'alienazione dell'immobile da sostituire.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 277](#)

[Circ. AE 8 aprile 2016 n. 12/E](#)

## ADEMPIMENTI

### **Secondo acconto 2020: pagamento al 30 aprile 2021**

Il 30 aprile 2021, i soggetti colpiti dall'emergenza sanitaria da COVID-19 dovranno effettuare il versamento, senza applicazione di sanzioni e interessi, della seconda o unica rata di acconto sospesa che scadeva il 30 novembre 2020 in un'unica soluzione oppure, **ove previsto**, mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con versamento della prima rata entro il termine del 30 aprile.

### **Soggetti beneficiari**

Ai sensi dell'[art. 98 del Decreto Agosto \(DL 104/2020\)](#) i soggetti che hanno potuto usufruire della proroga sono innanzi tutto i **soggetti ISA**, cioè coloro che rispettano le due seguenti condizioni:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA);
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze (pari a 5.164.569,00 euro).

Ricorrendo tali condizioni, risultano interessati dalla modifica anche i contribuenti che:

- 5) applicano il regime forfetario di cui all'[art. 1 cc. 54 ss. L. 190/2014](#);
- 6) applicano il regime di vantaggio di cui all'[art. 27 cc. 1 e 2 DL 98/2011](#) (c.d. "contribuenti minimi");
- 7) determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- 8) ricadono nelle altre cause di esclusione dagli ISA.

Il differimento si applica anche a coloro che partecipano a società, associazioni e imprese con i suddetti requisiti e devono dichiarare redditi "per trasparenza".

La proroga per i soggetti ISA si applica soltanto a **condizione che**, nel primo semestre dell'anno 2020, l'ammontare del fatturato o dei corrispettivi sia diminuito di almeno il 33% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

Il [Decreto Ristori Bis](#) ha comunque stabilito ([art. 6 DL 149/2020](#)), per determinati contribuenti esercenti le attività oggetto delle ulteriori restrizioni a causa dell'emergenza COVID-19, che il differimento opera anche in assenza della riduzione del 33% del fatturato. Si tratta in particolare:

- 3) dei ristoratori ubicati nelle zone arancioni;
- 4) soggetti ubicati nelle zone rosse, che esercitino una delle attività che sono state sospese o limitate a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, individuate nell'[All. 1 DL 149/2020](#), e nell'[All. 2 DL 149/2020](#), come integrato dall'[art. 1 c. 2 DL 154/2020](#) (c.d. "Ristori-ter") e che abbiano il domicilio fiscale o la sede operativa nelle aree del territorio nazionale caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con le ordinanze del Ministro della Salute adottate in relazione al monitoraggio dell'evoluzione dell'emergenza epidemiologica.

### **Imprese e professionisti estranei agli ISA**

Ai sensi dell'[art. 13 quinquies c. 3 DL 137/2020](#) beneficiano della proroga al 30 aprile 2021 anche i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, che abbiano i seguenti requisiti:

- ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto;
- diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33 per cento nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

Tale disposizione si applica, a prescindere dai requisiti relativi ai ricavi o compensi e alla diminuzione del fatturato o dei corrispettivi, ai soggetti che operano nei settori economici individuati nell'[All. 1 DL 149/2020](#), e nell'[All. 2 DL 149/2020](#), come integrato [art. 1 c. 2 DL 154/2020](#) e hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle c.d. Regioni "rosse" o gestiscono ristoranti nelle c.d. Regioni "arancioni", indipendentemente dall'andamento del fatturato e dei corrispettivi e dall'ammontare dei ricavi o compensi 2019.

In tal caso il pagamento potrà essere eseguito ([art. 13 quinquies c. 3 DL 137/2020](#)), senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione;
- oppure, ove previsto, mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con versamento della prima rata entro il termine del 30 aprile 2021.

#### **Imposte da pagare**

Saranno dunque versate entro il 30 aprile 2021, le seguenti imposte se (in base a quanto anticipato) soggette a proroga:

- Imposta sostitutiva per il regime di vantaggio;
- Imposta sostitutiva per il regime forfetario;
- Cedolare secca sulle locazioni di immobili abitativi;
- Imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE);
- Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE);
- Addizionale IRPEF/IRES sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza;
- Maggiorazione IRES del 10,5% per le società non operative;
- Addizionale IRES del 3,5% per gli intermediari finanziari e la Banca d'Italia;
- Addizionale IRES del 3,5% per i concessionari del settore dei trasporti;
- Addizionale IRES del 4% per le imprese con elevata capitalizzazione di Borsa che operano nei settori del petrolio e dell'energia;
- IRAP Soggetti con ricavi o compensi del 2019 non superiori a 250 milioni di euro, diversi da intermediari finanziari e imprese di assicurazione relativamente al versamento dell'importo del saldo 2019 e del primo acconto 2020, senza applicazione di sanzioni e interessi, non effettuato per errata applicazione dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 C (2020) 1863 final relativa al "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modificazioni.

Ai sensi dell'[art. 18 c. 4 D.Lgs. 241/97](#), i nuovi termini previsti per il pagamento della seconda o unica rata dell'acconto IRPEF si estendono anche al versamento del secondo acconto dei contributi INPS dovuti dai professionisti iscritti alla Gestione separata ex [L. 335/95](#).

### Dal 17 maggio in pagamento i contributi INPS 2021 per artigiani e commercianti

Al via i pagamenti dei contributi per artigiani e commercianti. Il 17 maggio dovrà essere infatti pagata la prima rata per l'anno 2021. I contribuenti, collegandosi al sito dell'INPS e accedendo ai servizi online con il proprio PIN dispositivo, potranno accedere alla gestione deleghe, area nella quale si trovano gli appositi moduli in pdf, da scaricare, stampare e compilare.

Come noto, la legge in vigore impone per i titolari e i loro collaboratori familiari iscritti alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti, il pagamento di un **contributo previdenziale** che deve essere

- calcolato sulla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF;
- rapportato ai redditi d'impresa prodotti nello stesso anno al quale il contributo si riferisce (quindi in riferimento ai redditi 2020 il conguaglio deve essere effettuato con la denuncia dei redditi al Fisco che si andrà a fare nel 2021).

Con la [Circ. INPS 9 febbraio 2021 n. 17](#), l'INPS ha comunicato che il reddito minimo annuo da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo IVS dovuto dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali è pari a **€ 15.953,00**.

Pertanto, le aliquote per il corrente anno risultano come segue:

	<b>Artigiani</b>	<b>Commercianti</b>
Titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni	24%	24,09%
Coadiuvanti/coadiutivatori di età non superiore ai 21 anni	22,35%	22,44%

La riduzione contributiva al 22,35 % (artigiani) e 22,44% (commercianti) è applicabile fino a tutto il mese in cui il collaboratore interessato compie i 21 anni.

Il contributo calcolato **sul reddito "minimale"** risulta così suddiviso:

	<b>Artigiani</b>	<b>Commercianti</b>
Titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni	€ 3.836,16 (3.828,72 IVS + 7,44 maternità)	€ 3.850,52 (3.843,08 IVS + 7,44 maternità)
Coadiuvanti/coadiutivatori di età non superiore ai 21 anni	€ 3.572,94 (3.565,50 IVS + 7,44 maternità)	€ 3.587,29 (3.579,85 IVS + 7,44 maternità)

La circolare fa presente che per i periodi di assicurazione inferiori all'anno solare, i contributi vanno calcolati solo per i **mesi di effettiva attività**.

Per gli artigiani e commercianti già pensionati presso le gestioni Inps e con più di 65 anni di età, il contributo previdenziale può essere, a richiesta, applicato nella misura del 50%.

### Contribuzione IVS sul reddito eccedente il minimale

Il contributo per l'anno 2021 è dovuto, come anticipato, sulla totalità dei redditi d'impresa prodotti nel 2021 per la quota eccedente il predetto minimale di € 15.953,00 annui in base alle

citare aliquote e fino al limite della prima fascia di retribuzione annua pensionabile pari, per il corrente anno, all'importo di € 47.379,00.

Per i redditi superiori a € 47.379,00 annui resta confermato l'aumento dell'aliquota di un punto percentuale, disposto dall'[art. 3-ter L. 438/92](#).

Le aliquote contributive, pertanto, risultano determinate come segue:

	<b>Scaglione di reddito</b>	<b>Artigiani</b>	<b>Commercianti</b>
Titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni	fino a € 47.379,00	24,00%	24,09%
	superiore a € 47.379,00	25,00%	25,09%
Coadiuvanti/coadiutivatori di età non superiore ai 21 anni	fino a € 47.379,00	22,35%	22,44%
	superiore a € 47.379,00	23,35%	23,44%

In presenza di un reddito d'impresa superiore al limite di retribuzione annua pensionabile cui si applica la percentuale massima di commisurazione della pensione prevista per l'assicurazione generale obbligatoria IVS dei lavoratori dipendenti, la quota di reddito eccedente tale limite, per il 2021 **pari a € 47.379,00**, viene presa in considerazione, ai fini del versamento dei contributi previdenziali, fino a concorrenza di un importo pari ai due terzi del limite stesso.

Per l'anno 2021, pertanto, il **massimale di reddito annuo** entro il quale sono dovuti i contributi IVS è pari a **€ 78.965,00** (€ 47.379,00 + € 31.586,00).

#### **Scadenze anno 2021**

I contributi per la pensione sono dovuti sulla base di un minimale di reddito, fissato per l'anno 2021 in € 15.953,00, da versare alle seguenti scadenze:

- prima rata 17 maggio 2021 (poiché il 16 cade di domenica);
- seconda rata 20 agosto 2021;
- terza rata 16 novembre 2021;
- quarta rata 16 febbraio 2022.

Qualora la somma dei contributi sul minimale e di quelli a conguaglio versati alle previste scadenze sia inferiore a quanto dovuto sulla totalità dei redditi d'impresa realizzati nel 2021, è dovuto un ulteriore contributo a saldo da corrispondere entro i termini di pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche. I contributi ai quali si applicano le scadenze ai fini IRPEF possono essere versati con un differimento sino a 30 giorni, applicando sempre la sola maggiorazione di una quota pari allo 0,40% dell'importo dovuto, a titolo di interessi corrispettivi.

Quindi il versamento delle quote eccedenti il minimale, dovrà essere eseguito:

3. **saldo 2020**, in unica rata o a rate a partire dal 30 giugno 2021 o dal 30 luglio 2021 con la maggiorazione dello 0,40%;
4. **acconto 2021** in due rate uguali di cui la prima in unica soluzione o a rate a partire dal 30 giugno 2021 o al 30 luglio 2021 con una maggiorazione dello 0,40% e il secondo acconto al 30 novembre.

#### **Casi particolari**

---

Qualora il **titolare si avvalga anche dell'attività di familiari collaboratori**, i contributi eccedenti il minimale devono essere determinati con le seguenti modalità:

a) **imprese familiari legalmente costituite**: sia i contributi per il titolare sia quelli per i collaboratori debbono essere calcolati tenendo conto della quota di reddito denunciata da ciascuno ai fini fiscali;

b) **aziende non costituite in imprese familiari**: il titolare può attribuire a ciascun collaboratore una quota del reddito denunciato ai fini fiscali; in ogni caso, il totale dei redditi attribuiti ai collaboratori non può superare il 49% del reddito globale dell'impresa; i contributi per il titolare e per i collaboratori debbono essere calcolati tenendo conto della quota di reddito attribuita a ciascuno di essi.

Gli esercenti **l'attività di affittacamere** ed i produttori di assicurazione di terzo e quarto gruppo iscritti alla Gestione dei commercianti, non sono soggetti all'osservanza del minimale annuo di reddito per questo motivo sono tenuti solo al versamento dei contributi a percentuale IVS calcolati sull'effettivo reddito, maggiorato dell'importo della contribuzione dovuta per le prestazioni di maternità che è pari a € 7,44 (€ 0,62 mensili).

I soggetti che hanno aderito al **regime agevolato fiscale e previdenziale** nel 2020 (che consiste nella riduzione contributiva del 35%) possono godere dei relativi benefici anche nel 2021 purchè continuino a sussistere i requisiti richiesti per l'agevolazione fiscale per l'anno 2021 e non vi abbiano espressamente rinunciato.

I soggetti che hanno invece iniziato nel 2020 una nuova attività d'impresa possono beneficiare del regime agevolato nel 2021 se abbiano comunicato la propria adesione entro il termine perentorio del 28 febbraio 2021.

**I soggetti, infine, che intraprendono una nuova attività nel 2021, per la quale intendono aderire al regime agevolato, devono comunicare tale volontà con la massima tempestività rispetto alla ricezione del provvedimento d'iscrizione, in modo da consentire all'Istituto la corretta e tempestiva predisposizione della tariffazione annuale.**

GUIDE OPERATIVE

**Decreto Sostegni: il 30 aprile segna la fine della sospensione dell'attività di riscossione**

*di Ada Ciaccia*

Il Decreto Sostegni ([DL 41/2021](#)) è intervenuto sulle attività di riscossione ed ha previsto ([art. 4](#)) la proroga della sospensione legata alla notifica di cartelle di pagamento.

Nello specifico la norma ha previsto la sospensione dei termini di versamento con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, in scadenza nel periodo **dall'8 marzo 2020 al 30 aprile 2021**, derivanti da:

- cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione;
- accertamenti esecutivi emessi dall'Agenzia delle Entrate;
- avvisi di addebito emessi dall'INPS;
- atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ai fini della riscossione delle risorse proprie tradizionali e della connessa IVA all'importazione;
- ingiunzioni emesse dagli enti territoriali;
- accertamenti esecutivi emessi dagli enti locali.

Entro il mese successivo al 30 aprile, quindi **entro il 31 maggio**, i contribuenti dovranno effettuare, in una o più soluzioni, il pagamento di tutti gli importi oggetto di sospensione.

I soggetti che non riusciranno a rispettare tale termine potranno richiedere un piano di dilazione beneficiando delle nuove agevolazioni introdotte dal [DL 34/2020](#) (Decreto Rilancio) ossia:

- 1) estensione da 5 a 10 del numero massimo delle rate, anche non consecutive, al cui mancato pagamento si incorre nella decadenza dai benefici della dilazione;
- 2) innalzamento a 100mila euro della soglia di debito oltre il quale è necessario comprovare, tramite apposita documentazione, la situazione di obiettiva difficoltà di adempire.

Al fine di evitare l'attivazione di procedure di recupero da parte di Agenzia delle entrate Riscossione, la **richiesta di rateizzazione** deve essere presentata entro il 31 maggio 2021.

Il Decreto Cura Italia ([DL 18/2020](#)) aveva previsto all'[art. 68](#) l'applicabilità della disciplina relativa alla sospensione dei termini per eventi eccezionali ([art. 12 D.Lgs. 159/2015](#)). Tale applicabilità viene confermata anche nel [Decreto Sostegni](#) stabilendo precisamente che:

- le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione;

b) i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione;

c) l'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione.



### **Rottamazione e definizione agevolata**

Il [Decreto Sostegni](#) ha apportato altresì delle modifiche al c. 3 dell'[art. 68 DL 18/2020](#) che prevede disposizioni in tema di:

- rottamazione ter,
- definizione agevolata delle risorse,
- saldo e stralcio,
- riapertura termini per gli istituti della rottamazione ter e del saldo e stralcio.

In particolare, la nuova disposizione prevede che il versamento delle rate da corrispondere nell'anno 2020 e di quelle da corrispondere il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021 è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente:

- a) entro il 31 luglio 2021, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2020;
- b) entro il 30 novembre 2021, relativamente alle rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021.

Inoltre, la norma stabilisce che in caso di tardivo versamento delle relative rate non superiore a 5 giorni, l'effetto di inefficacia della definizione non si produce e non sono dovuti interessi.

### **Carichi affidati all'agente della riscossione**

Visto il prorogarsi della situazione di emergenza legata alla pandemia da Covid-19 e che il periodo di sospensione dei carichi affidati all'agente della riscossione viene ad interessare anche l'anno 2021, è stato necessario applicare una gradualità nel riavvio delle procedure di recupero.

Nello specifico, il [decreto](#), in riferimento:

3. ai carichi affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione che va dall'8 marzo 2020 al 30 aprile 2021 e successivamente a tale periodo, fino al 31 dicembre 2021;
4. ai carichi affidati anche dopo il 31 dicembre 2021 se relativi:
  - alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018,
  - alle somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017;
  - alle somme che risultano dovute a seguito della liquidazione definitiva dell'indennità di fine rapporto e delle prestazioni pensionistiche, alle dichiarazioni delle imposte sui redditi presentate nell'anno 2017;
  - alle somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale per le dichiarazioni dei redditi per gli anni 2017 e 2018 ([art. 36-ter DPR 600/1973](#));

dispone la **proroga**:

- **di 24 mesi** ai fini dei termini di decadenza e prescrizione;
- **di 12 mesi** del termine di notifica della cartella ai fini del riconoscimento del diritto al discarico delle somme iscritte a ruolo.

Differita al 30 aprile anche la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati su stipendi, salari, altre indennità relative al rapporto di lavoro o impiego, nonché a titolo di pensioni e trattamenti assimilati.

Il datore di lavoro riprenderà ad effettuare le relative trattenute a decorrere dal mese di maggio 2021.

---

**Imposta di bollo sulle e-fatture: la guida dell’Agenzia delle Entrate**

*di Ada Ciaccia*

L’Agenzia delle Entrate il 14 aprile 2021, ha messo a disposizione dei contribuenti una guida con cui fornisce alcune indicazioni **sull’applicazione dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche**, con particolare riguardo alla annotazione da riportare sulle fatture soggette all’imposta e su modalità e termini di versamento.

L’[art. 6. DM 17 giugno 2014](#) ha disciplinato l’assolvimento dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche, prevedendo l’obbligo di **riportare una specifica annotazione** su quelle soggette a tale imposta e disponendo modalità e termini di versamento.

In particolare, l’annotazione di assolvimento dell’imposta di bollo sulla fattura elettronica avviene valorizzando a **“SI” il campo “Bollo virtuale”** contenuto all’interno del tracciato record della fattura elettronica.

**Nota bene:** La modalità prevista per l’assolvimento dell’imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche non deve essere confusa con il cosiddetto “bollo virtuale” (cioè con la modalità di pagamento indicata nell’[art. 15 DPR 642/72](#), che stabilisce che l’imposta di bollo può essere assolta in modo virtuale, su richiesta degli interessati, per determinati atti e documenti, definiti con appositi decreti ministeriali). Tale procedura consiste nella richiesta di apposita autorizzazione all’Agenzia delle Entrate, nell’indicazione dell’assolvimento del bollo in modalità virtuale sui documenti cartacei, nella presentazione di una dichiarazione annuale per la liquidazione dell’importo dovuto per l’imposta di bollo e nel versamento tramite modello F24.

Periodicamente, l’importo complessivo dell’imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche deve essere versato dal contribuente mediante presentazione di modello F24. L’Agenzia delle Entrate, successivamente al periodo di avvio della fatturazione elettronica, nell’ottica di fornire ai contribuenti una procedura utile per un corretto assolvimento dell’imposta di bollo, mette a disposizione dei contribuenti e dei loro intermediari delegati, all’interno del portale “Fatture e corrispettivi”, i dati relativi all’imposta di bollo emergente dalle fatture elettroniche emesse, integrati con i dati delle fatture elettroniche che non recano l’indicazione dell’assolvimento dell’imposta di bollo, ma per le quali l’imposta risulta dovuta.

I soggetti IVA possono quindi verificare di aver **correttamente** assoggettato le fatture elettroniche all’imposta di bollo e, nel caso di omissione dell’indicazione del bollo sulle fatture emesse, possono confermare l’integrazione elaborata dall’Agenzia ed effettuare il versamento di tale imposta.

In sostanza l’Agenzia delle Entrate elabora **per ogni trimestre solare** le fatture elettroniche trasmesse al Sistema di Interscambio (SDI) ed elaborate senza scarto per determinare se su tali fatture è stato indicato correttamente l’assoggettamento all’imposta di bollo. A seguito di tale controllo, metterà a disposizione del contribuente due elenchi:

- **l’elenco A (non modificabile)**, che contiene gli estremi delle fatture correttamente assoggettate all’imposta di bollo (campo <Bollo virtuale> valorizzato a “SI” nel file con estensione .xml contenente la fattura elettronica)
- **l’elenco B (modificabile)**, che contiene gli estremi delle fatture che presentano i requisiti per l’assoggettamento a bollo ma che non riportano l’indicazione prevista (campo <Bollo virtuale> non presente nel file con estensione .xml contenente la fattura elettronica).

Ai fini dell'individuazione del **trimestre di riferimento**:

1) per le fatture elettroniche emesse nei **confronti di privati** (operatori IVA e consumatori finali) vengono considerate quelle in cui:

- la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna" rilasciata al termine dell'elaborazione, è precedente alla fine del trimestre;
- la data di messa a disposizione è precedente alla fine del trimestre.

2) per le fatture elettroniche emesse nei confronti delle **Pubbliche Amministrazioni**, vengono considerate le fatture:

5. consegnate e accettate dalla Pubblica Amministrazione destinataria, per le quali la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna", è precedente alla fine del trimestre (la data in cui è avvenuta l'accettazione non rileva);
6. consegnate e in decorrenza termini (la Pubblica Amministrazione non ha notificato né l'accettazione né il rifiuto), per le quali la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna", è precedente alla fine del trimestre (la data della notifica di decorrenza termini non rileva);
7. non consegnate, per le quali la data di messa a disposizione, contenuta nella "ricevuta di impossibilità di recapito", è precedente alla fine del trimestre.

### **Consultazione e variazione delle fatture soggette a bollo**

Gli elenchi A e B di ogni soggetto IVA che ha emesso fatture elettroniche sono messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi" entro il giorno **15 del primo mese successivo ad ogni trimestre**.

I primi elenchi, per l'anno 2021, sono dunque consultabili il **15 aprile 2021**.

La funzionalità di consultazione e modifica è utilizzabile anche dagli intermediari (indicati all'[art. 3 c. 3 DPR 322/98](#)), ai quali il contribuente ha conferito la delega "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" o la delega "Consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA".

Il contribuente potrà **modificare il solo elenco B** indicando quali fatture, di quelle selezionate, non realizzano i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo e aggiungendo gli estremi identificativi delle fatture elettroniche che, invece, devono essere assoggettate ma non sono presenti in nessuno dei due elenchi.

Le modifiche ai due elenchi devono essere effettuate **entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento**. Per quanto riguarda il secondo trimestre, il termine del 31 luglio slitta al 10 settembre.

**Attenzione:** L'elenco B può essere **modificato più volte** entro il termine previsto. L'Agenzia delle Entrate procede al calcolo dell'imposta di bollo dovuta per il trimestre sulla base **dell'ultima modifica trasmessa**.

### **Pagamento dell'imposta**

Sulla base dei dati presenti negli elenchi A e B (quest'ultimo nella versione modificata entro i termini dal contribuente), l'Agenzia delle Entrate procede al calcolo dell'imposta di bollo dovuta per il trimestre di riferimento e ne evidenzia l'importo nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi" **entro il giorno 15 del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre**.

Per il secondo trimestre, tale data slitta al 20 settembre.

Il pagamento potrà essere eseguito secondo due modalità alternative:

- semplicemente indicando **sull'apposita funzionalità web** del portale "Fatture e corrispettivi" l'Iban corrispondente al conto corrente intestato al contribuente, sul quale viene così addebitato

l'importo dell'imposta di bollo dovuta. Nel caso di ritardo rispetto alla scadenza prevista, la procedura web calcola e consente il pagamento della sanzione e degli interessi previsti per il ravvedimento operoso;

- versando l'importo dovuto **tramite modello F24**, da presentarsi in modalità telematica. In tal caso i codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- 2521 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - primo trimestre;
- 2522 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - secondo trimestre;
- 2523 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - terzo trimestre;
- 2524 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - quarto trimestre;
- 2525 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – sanzioni;
- 2526 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - interessi.

L'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione la tabella che segue al fine di evidenziare le date da rispettare:

	MESSA A DISPOSIZIONE ELENCHI A E B	DATA LIMITE MODIFICHE ELENCO B	VISUALIZZAZIONE IM- PORTO DOVUTO IMPO- STA DI BOLLO	SCADENZA VERSAMENTO IMPOSTA DI BOLLO
1° TRIMESTRE	15 aprile	30 aprile	15 maggio	31 maggio (*) (**)
2° TRIMESTRE	15 luglio	10 settembre	20 settembre	30 settembre (**)
3° TRIMESTRE	15 ottobre	31 ottobre	15 novembre	30 novembre
4° TRIMESTRE	15 gennaio dell'anno suc- cessivo	31 gennaio dell'anno suc- cessivo	15 febbraio dell'anno succes- sivo	28 febbraio dell'anno successi- vo

(\*) Se l'importo dovuto per il primo trimestre non supera 250 euro, il versamento può essere eseguito entro il 30 settembre.

(\*\*) Se l'importo dovuto complessivamente per il primo e secondo trimestre non supera 250 euro, il versamento può essere eseguito entro il 30 novembre.