

# La Circolare per i clienti

## Gennaio 2021

### Anteprima

<a href="#">Decreto Milleproroghe: dallo smart working alla CIGS per grandi imprese</a>	pag. 2
<a href="#">INAIL: rivalutazione delle prestazioni economiche per infortunio sul lavoro e malattia professionale</a>	pag. 2
<a href="#">Test di operatività, coefficiente per le immobilizzazioni finanziarie</a>	pag. 3
<a href="#">Voucher multiuso non riscatto: trattamento IVA</a>	pag. 4
<a href="#">Revisione dei bilanci: arriva un principio ad hoc per le imprese meno complesse</a>	pag. 5
<a href="#">Sindaci: il CNDCEC pubblica le nuove norme di comportamento</a>	pag. 5
<a href="#">Alberghi in affitto: ok alla rivalutazione gratuita</a>	pag. 6
<a href="#">Depositi fiscali: la fatturazione anticipata dei servizi</a>	pag. 7
<a href="#">Plafond IVA e soggetto non residente stabilito in Gran Bretagna</a>	pag. 8
<a href="#">IRAP, il trattamento nel caso di riclassificazione degli strumenti finanziari IFRS 9</a>	pag. 9
<a href="#">Conversione da rendita vitalizia a rendita a tempo determinato</a>	pag. 9
<a href="#">Stabile organizzazione italiana e obblighi IVA</a>	pag. 10
<a href="#">Tobin tax: limiti all'esenzione nelle operazioni di ristrutturazione</a>	pag. 10
<a href="#">Appalti: IVA ordinaria per le prestazioni di progettazione autonome</a>	pag. 11
<a href="#">Certificazione dei contratti di appalto in caso di consorzi e società consorziate</a>	pag. 11
<a href="#">Bonus acqua potabile</a>	pag. 12
<a href="#">Spese sanitarie: invii al Sistema TS fino all'8 febbraio</a>	pag. 12
<a href="#">Istanze di rimborso da ritenute dirette: dies a quo del termine decadenziale</a>	pag. 13
<a href="#">On-line il sito istituzionale dedicato al Superbonus</a>	pag. 13
<a href="#">Stress lavoro-correlato: online la nuova piattaforma</a>	pag. 14

### Adempimenti

<a href="#">Revisori legali: il contributo annuale al 31 gennaio 2021</a>	pag. 15
<a href="#">Fondo Salvaguardia Imprese: domande a partire dal 2 febbraio</a>	pag. 16

### Guide operative

<a href="#">Il regime degli impatriati: nuovi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate</a>	pag. 18
<a href="#">Crisi di impresa: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla gestione delle proposte di transazione fiscale</a>	pag. 25

## FISCO

### Decreto Milleproroghe: dallo smart working alla CIGS per grandi imprese

In Gazzetta Ufficiale (Serie Generale 31 dicembre 2020 n. 323) è stato pubblicato il testo del [DL 183/2020](#), il cosiddetto **Milleproroghe 2021**. Il Decreto contiene alcune disposizioni in tema di lavoro, di seguito esaminate.

Innanzitutto, va evidenziato che il testo proroga una serie di disposizioni riguardanti **l'emergenza da Covid-19 fino al 31 marzo 2021** ([art. 19 e All. 1 DL 183/2020](#)); sono, pertanto, prorogate fino a tale data le seguenti misure di interesse giuslavoristico:

- la possibilità di effettuare la **comunicazione di smart working in modalità semplificata** (e quindi anche in assenza degli accordi individuali: [art. 90, cc. 3-4, DL 34/2020 conv. in L. 77/2020](#));
- l'obbligo di effettuare la **sorveglianza sanitaria eccezionale** dei lavoratori maggiormente esposti al rischio di contagio da Covid-19 ([art. 83 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020](#));
- lo smart working nel settore della Pubblica Amministrazione ([art. 263, c. 1, DL 34/2020 conv. in L. 77/2020](#)).

Il DL, inoltre, sospende i **termini di prescrizione dei contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori non versati** ([art. 3, c. 9, L. 335/95](#)) dal 31 dicembre 2020 al **30 giugno 2021**; tali termini riprendono a decorrere dalla fine del periodo di sospensione ([art. 11, c. 9, DL 183/2020](#)).

Per i dipendenti delle grandi imprese in crisi – come l'ILVA –, il Decreto garantisce la CIGS per tutto l'anno 2021.

Per quanto concerne l'agricoltura, il [Milleproroghe 2021](#) dispone che gli imprenditori agricoli professionali (IAP), i coltivatori diretti, i mezzadri ed i coloni che già avevano sfruttato l'esonero contributivo di novembre e dicembre ([artt. 16 e 16 bis DL 137/2020 conv. in L. 176/2020](#)), non dovranno pagare la rata in scadenza il 16 gennaio 2021. L'INPS comunicherà gli importi dovuti, comunque, entro il 16 febbraio 2021 ([art. 10, c. 6, DL 183/2020](#)).

Infine, è prorogato al **31 dicembre 2021** il termine relativo al recupero **delle prestazioni indebite** ([art. 13, c. 2, L. 412/91](#)) correlate alle campagne di verifica reddituale, nei confronti dei pensionati della Gestione previdenziale privata, relative al periodo d'imposta 2018 ([art. 11, c. 5, DL 183/2020](#)).

[DL 183/2020](#)

[art. 19 e All. 1 DL 183/2020](#)

[art. 90, cc. 3-4, DL 34/2020 conv. in L. 77/2020](#)

[art. 83 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020](#)

[art. 263, c. 1, DL 34/2020 conv. in L. 77/2020](#)

[art. 3, c. 9, L. 335/95](#)

[art. 11, c. 9, DL 183/2020](#)

[artt. 16 e 16 bis DL 137/2020 conv. in L. 176/2020](#)

[art. 10, c. 6, DL 183/2020](#)

[art. 13, c. 2, L. 412/91](#)

[art. 11, c. 5, DL 183/2020](#)

### INAIL: rivalutazione delle prestazioni economiche per infortunio sul lavoro e malattia professionale

Con effetto dall'anno 2000 e **a decorrere dal 1° luglio di ciascun anno**, la retribuzione di riferimento per la liquidazione delle rendite corrisposte dall'INAIL ai mutilati e agli invalidi del lavoro, relativamente a tutte le gestioni di appartenenza dei medesimi, è rivalutata annualmente sulla base della variazione effettiva dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati accertata dall'Istat, intervenuta rispetto all'anno precedente.

A decorrere dal 1° luglio 2021, è stata approvata la proposta di rivalutazione delle prestazioni economiche per infortunio sul lavoro e malattia professionale per i settori industria, agricoltura e navigazione sulla base della **variazione percentuale dello 0,5% dell'indice Istat** dei prezzi al consumo per le famiglie degli operai e impiegati intervenuta tra il 2018 e il 2019 ([DM 3 agosto 2020 n. 91](#); DM 3 agosto 2020 n. 92).

Si riportano i riferimenti retributivi per procedere alla rivalutazione delle seguenti prestazioni economiche.

#### **Rendite per inabilità permanente**

La retribuzione media giornaliera nel settore industriale per la determinazione del massimale e del minimale della retribuzione annua è fissata **in € 79,22**. Di conseguenza, il minimale ed il massimale annui sono pari, rispettivamente, **a € 16.636,20 e a € 30.895,80**.

Per il personale del **settore marittimo**, valgono gli stessi importi del settore industriale, con l'eccezione dei lavoratori di seguito indicati per i quali, fermi gli importi della retribuzione media giornaliera e della retribuzione minima annua, la retribuzione annua massima è pari a:

1. comandanti e capi macchinisti: € 44.489,95;
2. primi ufficiali di coperta e di macchina: € 37.692,88;
3. altri ufficiali: € 34.294,34.

Nel **settore agricolo** la retribuzione convenzionale annua per la liquidazione delle rendite è fissata in **€ 25.106,52**. In particolare:

1. lavoratori subordinati a tempo determinato: su retribuzione annua convenzionale di € 25.106,52;
2. lavoratori subordinati a tempo indeterminato: su retribuzione effettiva compresa entro i limiti previsti per il settore industria, minimo € 16.636,20 e massimo € 30.895,80;
3. lavoratori autonomi: su retribuzione annua convenzionale di € 16.636,20.

#### **Assegno una tantum in caso di morte**

Nei settori **industriale e agricolo**, l'importo dell'assegno una tantum per i superstiti è fissato nella misura di **€ 10.050,00**.

#### **Indennità giornaliera per inabilità temporanea assoluta in agricoltura**

I riferimenti retributivi per il calcolo sono i seguenti:

1. lavoratori subordinati a tempo determinato ed indeterminato: su retribuzione effettiva giornaliera, fatto salvo il limite minimo di € 43,57;
2. lavoratori autonomi: su retribuzione giornaliera minima prevista per il settore industriale di € 48,98.

#### **Assegno per assistenza personale continuativa**

L'importo dell'assegno ammonta a € 547,75.

[DM 3 agosto 2020 n. 91](#)

[Circ. INAIL 30 dicembre 2020 n. 49](#)

#### **Test di operatività, coefficiente per le immobilizzazioni finanziarie**

L'AE ha fornito dei chiarimenti in merito al **coefficiente da applicare alle immobilizzazioni finanziarie** costituite da quote di fondi mobiliari chiusi, al fine del test di operatività ([art. 30 L. 724/94](#)).

La riforma della disciplina delle **società non operative** posta in essere con l'[art. 1 c. 37 L. 662/96](#), per quanto riguarda gli asset finanziari, ha previsto l'applicazione di una percentuale del 1% (poi, divenuta del 2%) nei confronti esclusivamente ad alcune categorie di beni (di cui all'[art. 53 c. 1 lett. c\) TUIR](#), ante riforma [ex D.Lgs. 344/2003](#)); mentre, la percentuale del 15% trovava applicazione nei confronti delle "altre immobilizzazioni" (anche) finanziarie.

Per quanto riguarda le **attività finanziarie** (diverse da quelle indicate nell'[art. 53 c. 1 lett. c\) TUIR](#), come ad esempio la partecipazione in società personali), l'AE rileva che esse sono da considerare soltanto se costituiscono **immobilizzazioni** e che, conseguentemente, le stesse sono da ricondurre alla voce "altre immobilizzazioni" con **applicazione della percentuale del 15%**. Le azioni, le quote di partecipazione in società ed enti indicati nelle [lettere a\), b\) e d\) del c. 1 art. 87 TUIR](#), comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa, sono in ogni caso comprese tra i beni cui si applica **la percentuale dell'1%**, mentre le altre attività finanziarie sono comprese tra quelle cui si applica **la percentuale del 15%**, sempreché costituiscano immobilizzazioni.

La voce "altre immobilizzazioni" ha, e continua ad avere, **natura residuale** attraendo a sé tutti gli asset (anche finanziari) iscritti tra le immobilizzazioni non riconducibili alle lettere a) e b) dello stesso c. 1.

È stato successivamente ampliato l'ambito degli asset a cui applicare la percentuale del 2%, che ora comprende i beni indicati nell'[art. 85 c. 1, lett. c\), d\) ed e\) TUIR](#) e le quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'[art. 5 TUIR](#) (anche se tali beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie).

L'ampliamento dei beni inclusi non esclude che possano comunque residuare asset (finanziari) non riconducibili a quelli indicati, i quali, laddove risultino iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, vanno pertanto compresi nella voce residuale "altre immobilizzazioni".

[art. 30 L. 724/94](#)

[art. 1 c. 37 L. 662/96](#)

[art. 53 c. 1 lett. c\) TUIR](#)

[ex D.Lgs. 344/2003](#)

[lettere a\), b\) e d\) del c. 1 art. 87 TUIR](#)

[art. 85 c. 1, lett. c\), d\) ed e\) TUIR](#)

[art. 5 TUIR](#)

[Risp. AE 31 dicembre 2020 n. 636](#)

#### **Voucher multiuso non riscatto: trattamento IVA**

Per i **buoni multiuso** l'IVA è esigibile quando i beni o i servizi cui il buono si riferisce sono ceduti o prestati; qualsiasi trasferimento precedente non sarà soggetto ad IVA.

L'[art. 30-bis punto 1\) Dir. 2006/112/CE](#) stabilisce gli elementi essenziali di un buono-corrispettivo, ossia gli elementi senza i quali il documento non può essere considerato tale, fuoriuscendo pertanto dall'ambito di applicazione della Direttiva voucher. **I voucher devono contenere l'obbligo di essere accettati come «corrispettivo o parziale corrispettivo** a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative».

#### **Elementi essenziali di un buono corrispettivo quindi sono:**

- 1) **l'obbligo** di essere accettato dal potenziale fornitore come corrispettivo o parziale corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizio;
- 2) l'indicazione dei beni/servizi che consente di acquistare o, in alternativa, l'identità dei potenziali fornitori.

Nel caso in esame l'AE ritiene che il voucher esibito dalla società istante rientri nell'ambito di applicazione del concetto di "buoni corrispettivo" disciplinato dalla Direttiva voucher, contenendo l'obbligo di essere accettato come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

Un buono è **monouso** quando al momento della sua emissione sono noti il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi oggetto del voucher e l'IVA dovuta su tali beni o servizi; invece, un buono-**corrispettivo** è **multiuso** se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini IVA della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il voucher dà diritto.

L'elemento che assume rilevanza dirimente ai fini della **qualificazione** come monouso o multiuso di un buono-corrispettivo è la certezza o meno, già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, **del trattamento IVA della cessione di beni o prestazione di servizi che esso incorpora**, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione, la natura, qualità e quantità dei beni o servizi, oltre l'IVA applicabile a detti beni e servizi, tutti elementi necessari ai fini della documentazione fiscale dell'operazione.

[Risp. AE 23 dicembre 2020 n. 617](#)  
[art. 30-bis punto 1\) Dir. 2006/112/CE](#)  
[art. 6-quater DPR 633/72](#)

#### **Revisione dei bilanci: arriva un principio ad hoc per le imprese meno complesse**

Un principio di **revisione separato e distinto** da utilizzare per la revisione dei bilanci delle **imprese meno complesse**. È quanto annunciato dall'Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), il comitato dell'International Federation of Accountants (IFAC) preposto alla elaborazione dei principi di revisione internazionali.

Il piano d'azione che porterà alla pubblicazione del nuovo principio è già definito e prevede che, **entro giugno 2021**, venga approvata la bozza per la consultazione.

Il principio seguirà l'impostazione **principle-based tipica dei principi di revisione ISA** e non solo, e adotterà l'approccio basato sulla valutazione preliminare dei rischi. Si tratterà di un **principio stand-alone**, che conterrà tutte le regole rilevanti per la revisione di un'impresa meno complessa. La decisione finale su quali tipologie di revisione sarà possibile l'utilizzo del nuovo principio (e su quali no) sarà rimessa alle autorità nazionali competenti nei singoli stati.

“Si tratta di un cambio di rotta epocale - commenta il Presidente del CNDCEC, **Massimo Miani** - particolarmente adeguato ad un contesto nazionale come il nostro caratterizzato, nella maggior parte dei casi, da una revisione legale che riguarda imprese di dimensioni minori. Un esito estremamente positivo per un progetto che il Consiglio nazionale ha sostenuto con forza e convinzione sin dal principio”.

#### **Sindaci: il CNDCEC pubblica le nuove norme di comportamento**

Il Consiglio nazionale dei commercialisti ha pubblicato le nuove "**Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate**" che sostituiscono, aggiornandole, quelle pubblicate nel 2015.

Le Norme sono rivolte ai componenti del collegio sindacale delle s.p.a non quotate e al sindaco unico di s.r.l. che non siano stati incaricati dalla società di effettuare anche la revisione legale.

Infatti, ricordiamo che al collegio sindacale, e al sindaco unico di s.r.l., è attribuito ([art. 2403 c.c.](#)) il dovere di vigilare su:

- **l'osservanza** della legge e dello statuto;
- il **rispetto** dei principi di corretta amministrazione;

- l'**adeguatezza** dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società;
- il **concreto funzionamento** della società.

Mentre, al soggetto incaricato della revisione legale ([art. 2409 bis c.c.](#) e [art. 14 D.Lgs. 39/2010](#)) è attribuito il dovere di:

- esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato;
- verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Le Norme CNDCEC sono applicabili, oltre che alle s.p.a. non quotate e alle s.r.l., anche ai collegi sindacali di s.a.p.a. e alle società cooperative, nei limiti di compatibilità con la relativa disciplina.

Il documento contiene la descrizione dei **modelli comportamentali da adottare** per svolgere correttamente l'incarico di sindaco, corredati da riferimenti normativi e accompagnati da commenti che analizzano e chiariscono le problematiche interpretative più frequenti nella prassi.

Le norme di comportamento suggerite dal CNDCEC devono essere applicate:

- integrandole con eventuali disposizioni specifiche per i settori vigilati;
- in misura proporzionata alla natura, alla dimensione e alla complessità dell'attività in concreto esercitata dalla società;
- tenendo in considerazione di volta in volta il caso concreto.

Le Norme si applicano **a partire dal 1° gennaio 2021**. Per tal motivo, per la redazione della relazione rilasciata in occasione **dell'approvazione del bilancio 2020** ([art. 2429 c.c.](#)) l'organo di controllo potrà attenersi alle indicazioni contenute nella sezione "Relazione all'assemblea dei soci: struttura e contenuto della relazione dei sindaci".

[CNDCEC Norme di comportamento-del-collegio-sindacale-di-societa-non-quotate-dicembre-2020](#)

[art. 2403 c.c.](#)

[art. 2409 bis c.c.](#)

[art. 14 D.Lgs. 39/2010](#)

[art. 2429 c.c.](#)

### **Alberghi in affitto: ok alla rivalutazione gratuita**

La **rivalutazione gratuita dei beni del settore alberghiero** è concessa anche all'impresa che abbia dato in affitto l'immobile ad un'altra impresa.

L'[art. 6-bis DL 23/2020 conv. in L. 40/2020](#) prevede aiuti per sostenere i settori alberghiero e termale, nella forma della rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. La disciplina fiscale della rivalutazione **presuppone l'iscrizione in bilancio dei maggiori valori rivalutati**, effettuata sulla base della disposizione normativa in esame che deroga alla regola generale prevista all'[art. 2426 c.c.](#)

Con riferimento alle operazioni di **affitto d'azienda**, qualora le parti abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la rivalutazione può essere effettuata solo da quest'ultimo. Nel caso in esame l'istante evidenziava che le parti avevano pattuito l'imputabilità al concedente (e, quindi, alla società istante) delle quote di ammortamento dei beni oggetto dell'azienda.

Occorre, quindi, verificare se la società concedente (ossia, la società istante) – che è la sola legittimata ad effettuare la rivalutazione – rientri nell'ambito soggettivo di applicazione della norma in esame. Al riguardo, l'AE fa presente che la norma in esame è finalizzata a **sostenere i settori alberghiero e termale**, consentendo per i soggetti operanti nei settori alberghiero e termale il riconoscimento dei maggiori valori in bilancio senza versamento dell'imposta sostitutiva.

Tale finalità deve intendersi realizzata anche nell'ipotesi in esame, in cui la gestione dell'azienda alberghiera è concessa ad un soggetto appartenente al medesimo gruppo, che detiene una **partecipazione totalitaria nella società**. Diversamente, peraltro, la finalità della norma di sostenere il settore alberghiero non potrebbe trovare applicazione al caso in esame, considerato che la società che effettua la gestione alberghiera non è legittimata ad effettuare la rivalutazione in bilancio. Non appare rilevante la circostanza che le parti abbiano "stipulato un contratto di affitto di azienda avente ad oggetto l'esercizio di attività alberghiera e simultaneamente un contratto di locazione di immobile alberghiero".

[art. 6-bis DL 23/2020 conv. in L. 40/2020](#)

[Risp. AE 31 dicembre 2020 n. 637](#)

[2426 c.c.](#)

### **Depositi fiscali: la fatturazione anticipata dei servizi**

L'AE, in sede di risposta a interpello, ha chiarito le modalità operative che il **gestore di un deposito fiscale** deve seguire con riguardo ai contratti in essere con i propri clienti che prevedono la fatturazione in via anticipata del servizio di stoccaggio e deposito, nonché del cosiddetto "**minimo garantito**", cioè di un quantitativo minimo di prodotto da stoccare che il depositante garantisce al gestore.

#### **Il caso di specie**

La società istante, in qualità di gestore/titolare di un deposito fiscale, emette **fatture in via anticipata** senza applicazione dell'IVA per i servizi di stoccaggio (quesito della fattispecie 1) e, sempre in via anticipata, fatture in regime ordinario in relazione ai contratti denominati di "minimo garantito" (quesito della fattispecie 2). In particolare, nel caso di specie:

1. i beni introdotti in deposito (gasolio ad uso autotrazione) possono essere soggetti a manipolazione/lavorazione, trasformandosi in prodotti per uso agricolo o per riscaldamento;
2. nel corso del periodo di riferimento, il depositante, nelle ipotesi in cui sia in essere un contratto di "minimo garantito", non conosce, al momento della fatturazione anticipata del servizio, la tipologia di bene che potrà essere introdotto nel deposito, ed inoltre può non introdurre alcuna merce (sia essa ad uso autotrazione sia per uso diverso) ovvero introdurre in misura inferiore, pari o superiore al minimo stesso.

#### **Le indicazioni delle Entrate: stoccaggio e trasformazione**

In relazione al quesito relativo alla prima fattispecie, per i **beni ad uso autotrazione stoccati e successivamente trasformati**, la società intende stornare le fatture originariamente emesse senza addebito di IVA, in quanto riferite alla introduzione di un bene che rientra nel campo di applicazione della disciplina antifrode, ed **emettere nuovi documenti con addebito di IVA** "per l'importo corrispondente allo stoccaggio del prodotto immesso in consumo per uso agricolo o per riscaldamento".

Sempre secondo la tesi sostenuta dall'istante, tenuto conto che dal deposito viene estratto un prodotto qualitativamente diverso rispetto a quello introdotto, tornerebbero in vigore le regole impositive ordinarie, non trovando più applicazione la normativa antifrode prevista esclusivamente per i carburanti ad uso autotrazione. La soluzione non appare condivisibile dall'AE: ai fini dell'individuazione delle condizioni di applicazione del meccanismo di sospensione è determinante la natura (rectius, la tipologia merceologica di appartenenza) dei beni per come introdotti in deposito, a nulla rilevando che, durante la permanenza nel deposito e per effetto delle successive fasi di manipolazione/trasformazione intercorse nel periodo di giacenza, gli stessi vengano **qualitativamente modificati e trasformati in prodotti merceologicamente diversi** da quelli per uso autotrazione. Ciò comporta, pertanto, che una volta immesso nel deposito un bene avente le caratteristiche qualificanti ai fini dell'applicazione del meccanismo di cui alla legge di bilancio 2018, tutte le operazioni relative a detto prodotto, ancorché trasformato per effetto delle attività di

lavorazione e manipolazione svolte durante la custodia, anche ad opera di un soggetto diverso dall'originario titolare dei beni che li ha introdotti, rientrano nel campo di **applicazione del regime di sospensione dell'imposta** e concorrono ad incrementare la base imponibile di riferimento al momento della immissione in consumo del bene.

**Le indicazioni delle Entrate: deposito e contratti denominati di "minimo garantito"**

In merito al quesito proposto con riferimento alla seconda fattispecie, per la quale, nell'ambito del **c.d. minimo garantito**, il depositante non introduce merce ad uso autotrazione deve considerarsi **corretta l'emissione anticipata di una fattura con IVA** commisurata al corrispettivo pattuito per il contratto stesso di minimo garantito. In tal caso, infatti, il requisito oggettivo (l'introduzione di carburante ad uso autotrazione) non sussiste in relazione alla prestazione fatturata, che resta estranea alla materiale immissione in deposito di un prodotto con determinate caratteristiche oggettive e consiste piuttosto nel garantire al cliente uno spazio in deposito, ancorché non utilizzato, nel periodo di riferimento della fatturazione. Ciò vale, altresì, qualora si effettui, dopo la fatturazione, l'immissione in deposito di un prodotto, di qualsiasi natura, in misura inferiore al "minimo garantito". In altri termini, la natura "**generica**" del servizio fatturato a forfait e non parametrato alle quantità introdotte (fino a soglia) è assorbente, sotto il profilo fiscale, e tale da far ritenere corretta la fatturazione originaria in regime di imponibilità. Diversamente, nell'ipotesi in cui il prodotto sia immesso in deposito in quantità pari o superiore al minimo garantito, occorre distinguere gli adempimenti (e il regime fiscale) in funzione della tipologia di prodotto immesso. Qualora venga immesso in deposito un prodotto per uso autotrazione, si ritiene che l'istante debba emettere una nuova fattura limitatamente al corrispettivo dovuto per il servizio di stoccaggio con importo parametrato alla movimentazione effettiva (pari o eccedente il minimo), senza addebito dell'IVA. Nel diverso caso in cui venga introdotto in deposito un prodotto per uso diverso da autotrazione, si ritiene che l'istante debba emettere fattura con IVA per il servizio di stoccaggio di prodotto che eccede il minimo garantito. Va da sé che, indipendentemente dal regime applicato in sede di fatturazione del servizio di deposito, trova applicazione il regime proprio previsto dalla Legge di Bilancio 2018 per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi riferite al bene merceologicamente qualificato a tal fine una volta che sia introdotto nel deposito, anche in vigenza di un contratto di minimo garantito ([art.1 c. 937-943 L. 205/2017](#)). Resta inteso che i servizi forniti dalla società istante ai propri clienti assumeranno **rilevanza fiscale**, ai fini della disciplina in esame, nella misura in cui gli stessi **siano territorialmente rilevanti in Italia** in quanto resi nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti.

[Risp. AE 29 dicembre 2020 n. 627](#)

[art.1 c. 937-943 L. 205/2017](#)

**Plafond IVA e soggetto non residente stabilito in Gran Bretagna**

L'AE ha esaminato le condizioni per l'utilizzo del **plafond IVA** nell'ambito di un contratto di commissione per beni ceduti all'esportazione ([art. 8 c. 1 DPR 633/72](#)). Nella fattispecie le operazioni sono effettuate da un **soggetto residente nel Regno Unito**: la facoltà di acquistare senza applicazione dell'IVA, utilizzando il plafond, **non decade a seguito del termine del periodo transitorio** individuato dall'Accordo di recesso tra il Regno Unito e l'UE.

Con riferimento alla qualifica di esportatore abituale, nell'ipotesi in cui le cessioni all'esportazione siano effettuate per il tramite di commissionari, fermo restando la veste di esportatore per il commissionario, la norma riconosce tale qualifica anche al committente. In sostanza, per effetto di tale innovazione, si è consentito anche al committente, di considerare tali cessioni tra quelle che concorrono a determinare il volume delle esportazioni ai fini della qualifica di esportatore abituale.

L'AE riconosce la qualifica di esportatore al commissionario, oltre ad estenderla al committente e ciò corrisponde alla logica del mandato senza rappresentanza in cui, ai fini IVA, sussistono due



prestazioni/cessioni (mandante/mandatario e mandatario/terzo) di eguale rilevanza (la cd. fictio iuris) che sprigionano i loro effetti nella sfera fiscale di entrambi i soggetti passivi.

[Risp. AE 4 gennaio 2021 n. 1](#)  
[art. 8 c. 1 DPR 633/72](#)

### **IRAP, il trattamento nel caso di riclassificazione degli strumenti finanziari IFRS 9**

Il legislatore – in merito alla **riclassificazione delle attività finanziarie** – ha previsto una ipotesi di **realizzo "virtuale"** laddove la riclassificazione contabile (ossia l'inserimento in uno dei nuovi portafogli dell'IFRS 9) determini il passaggio a un diverso regime fiscale: in tal caso, infatti, il differenziale derivante dalla riclassificazione è assoggettato al regime fiscale applicabile al portafoglio di partenza.

L'AE ha fornito una Risposta in **materia di riclassificazione delle attività finanziarie**.

Nel quesito in esame veniva domandato se, ai fini IRAP, assume rilevanza la **riserva da FTA derivante dalla riclassificazione delle Azioni Alfa**, detenute non per finalità di trading, dalla categoria AFS prevista dallo IAS 39 alla categoria FVTPL prevista dall'IFRS 9. Nel caso di riclassificazione da AFS a FVTPL non di trading, infatti, si procede allo storno della riserva AFS preesistente in contropartita della riserva di FTA e alla conferma dell'iscrizione del titolo al fair value anche nel portafoglio di arrivo.

Nel caso in esame, la riclassificazione contabile operata dalla Società non determina il passaggio a un diverso regime fiscale, considerato che la disciplina contenuta nell'[art. 5 D.Lgs. 446/97](#) non attribuisce rilevanza alle oscillazioni di fair value rilevate a conto economico. In altri termini, i componenti derivanti dalla valutazione al fair value, sulla base delle regole contenute nel predetto [art. 5 D.Lgs. 446/97](#), non assumevano rilevanza né nella precedente classificazione contabile - in cui le valutazioni degli strumenti di capitale iscritti nel portafoglio AFS erano imputate ad OCI - né nella attuale classificazione contabile in cui le valutazioni rilevate sugli strumenti inclusi nel portafoglio FVTPL sono imputate a conto economico.

Sulla base di tali considerazioni, l'AE ritiene che **la riserva da FTA in esame non assuma rilevanza ai fini IRAP**.

[art. 5 D.Lgs. 446/97](#)

[Risp. AE 31 dicembre 2020 n. 634](#)

### **Conversione da rendita vitalizia a rendita a tempo determinato**

In caso di **legato con onere**, il beneficiario si presume a sua volta legatario. Di conseguenza, è tenuto a indicare nella dichiarazione di successione la rendita derivante dall'onere imposto al legatario che gli perviene tramite testamento. Qualora le parti abbiano stabilito sia il valore della cosa legata che i tempi e le modalità di pagamento della rendita, quest'ultima dovrà essere considerata una "rendita a tempo determinato" con determinazione della base imponibile assumendo il valore attuale dell'annualità della rendita.

#### **Il caso**

A seguito dell'apertura della successione l'istante è stata nominata **unica erede** della farmacia del defunto marito, mentre il **dipendente del de cuius è stato nominato legatario**. Oggetto del legato è la suddetta farmacia, il cui valore è stato definito dal legatario e dall'erede al momento dell'apertura della successione. Detto legato è gravato da un onere consistente nel pagamento, a favore dell'istante/erede, di una **rendita vitalizia con cadenza annuale**. Tramite interpello, sono richiesti chiarimenti in ordine alla **determinazione della base imponibile della rendita**.

#### **Le indicazioni dell'AE**

La rendita derivante dall'onere imposto al legatario non realizza una rendita vitalizia (come previsto nel testamento) ma piuttosto **una rendita a tempo determinato**, essendo stato stabilito dalle parti

sia il valore della cosa legata che i tempi e le modalità di pagamento. Ai fini del calcolo del valore della rendita non è applicabile la disposizione che impone di determinare la base imponibile delle rendite perpetue o a tempo indeterminato assumendo il ventuplo dell'annualità ([art. 17 lett. a\) TUS](#)), ma trova applicazione quanto previsto in relazione alle **rendite a tempo determinato**, assumendo il valore attuale dell'annualità, calcolato al saggio legale di interesse (nel 2020, anno di apertura della successione, pari allo 0,05% e nel 2021 pari allo 0,01%) e non superiore al ventuplo - attualmente 2.000 volte - della stessa ([art. 17 lett. b\) TUS](#)).

Tale valore **concorre, assieme agli altri valori dei beni compresi nell'attivo ereditario** devoluti a favore dell'istante, alla formazione della franchigia di 1 milione di euro, con applicazione dell'aliquota dell'imposta sulle successioni pari al 4%, trattandosi di beni devoluti a favore del coniuge ([art. 2 c. 48 DL 262/2006](#) conv. [in L. 286/2006](#)).

[Risp. AE 20 gennaio 2021 n. 51](#)  
[art. 17 lett. a\) TUS](#)  
[art. 2 c. 48 DL 262/2006](#) conv. [in L. 286/2006](#)

### **Stabile organizzazione italiana e obblighi IVA**

La **stabile organizzazione italiana di una società non residente è debitrice d'imposta** quando vi sia un intervento diretto - nell'operazione di acquisto - da parte della stabile medesima, utilizzando i propri mezzi umani e tecnici. In particolare si qualifica come soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Quando, come nel caso prospettato, la S.O. italiana assume un ruolo attivo durante la realizzazione della cessione continuativa del gas (comprendente l'"asset management", il dispacciamento e controllo della tratta italiana, il "procurement" nonché la gestione diretta del flusso della fornitura, interfacciandosi direttamente con il fornitore estero) si presume che abbia partecipato attivamente all'acquisto, effettuato in Italia.

Questo aspetto si somma al fatto che la stabile organizzazione italiana è l'effettivo destinatario e utilizzatore del gas, tanto da determinare la territorialità IVA della fornitura: diventa così debitore d'imposta, assolvendo l'imposta mediante il reverse charge ([art. 17 c. 2 DPR 633/72](#)). Chiarimento analogo era stato fornito dalla prassi con la [Risp. AE 25 giugno 2020 n. 193](#).

[Risp. AE 20 gennaio 2021 n. 52](#)  
[art. 17 c. 2 DPR 633/72](#)  
[Risp. AE 25 giugno 2020 n. 193](#)

### **Tobin tax: limiti all'esenzione nelle operazioni di ristrutturazione**

L'**imposta sulle transazioni finanziarie (FTT)** non si applica ai trasferimenti di proprietà degli strumenti finanziari derivanti da **operazioni di ristrutturazione** ([art. 15 c. 1 lett. g\) DM 21 febbraio 2013](#)). Ai fini della non applicazione, per poter definire un'operazione di ristrutturazione le quote sociali conferite devono rappresentare la **maggioranza dei diritti di voto** di un'altra società di capitali ([art. 4 c. 1 lett. b\) Dir. 2008/7/CE](#)). L'oggetto dell'operazione di conferimento, quindi, deve essere un insieme di quote o azioni che consentano alla società avente causa di acquisire - o integrare - il controllo sulla società. Questo a prescindere dalla qualifica soggettiva del soggetto dante causa.

Nel caso preso in analisi dall'AE, ove l'aumento di capitale viene interamente sottoscritto dal socio unico mediante conferimento di titoli azionari di un'altra società che rappresentano il 34,504% del capitale sociale della stessa, la circostanza non è verificata in quanto la conferitaria acquisisce solo una parte non maggioritaria del capitale sociale dell'altra società. Si tratta, infatti, di una quota di partecipazione che non consente di far conseguire alla conferitaria la maggioranza dei diritti di voto di un'altra società di capitali così come richiesto dalla normativa comunitaria. L'operazione di

---

conferimento prospettata sconta quindi l'**ordinaria imposizione prevista dalla tobin tax**: aliquota dello 0,2% sul valore della transazione per i trasferimenti della proprietà di azioni e altri strumenti finanziari partecipativi ([art. 1 c. 491 L. 228/2012](#)).

[Risp. AE 21 gennaio 2021 n. 54](#)  
[art. 15 c. 1 lett. g\) DM 21 febbraio 2013](#)  
[art. 4 c. 1 lett. b Dir. 2008/7/CE](#)  
[art. 1 c. 491 L. 228/2012](#)

### **Appalti: IVA ordinaria per le prestazioni di progettazione autonome**

Nell'ambito dei **contratti di appalto**, le prestazioni di progettazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria possono essere assoggettate all'aliquota ridotta del 10% nel caso in cui non siano rese autonomamente, ma in dipendenza dell'unico contratto avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera ([n. 127-septies](#)), [Tab. A, Parte Terza, All. DPR 633/72](#)). In caso contrario, alle stesse prestazioni si applica l'imposta in base all'aliquota ordinaria del 22%.

In sostanza, i servizi descritti nella fattispecie - progettazione definitiva, progettazione esecutiva e coordinamento della sicurezza - **non sono assoggettabili ad aliquota IVA ridotta**, salvo che gli stessi siano resi in dipendenza di un unico contratto di appalto che, a sua volta, beneficia della aliquota ridotta (cfr. in tema di progettazione di reti fognarie, [Ris. Min. 24 dicembre 1999 n. 168](#); in tema di costruzione di manufatti, [Ris. AE 18 febbraio 2008 n. 52/E](#)).

[Risp. AE 21 gennaio 2021 n. 53](#)  
[n. 127-septies\) Tab. A Parte Terza All. DPR 633/72](#)  
[Ris. Min. 24 dicembre 1999 n. 168](#)  
[Ris. AE 18 febbraio 2008 n. 52/E](#)

### **Certificazione dei contratti di appalto in caso di consorzi e società consorziate**

L'INL ha fornito chiarimenti riguardo al processo di **certificazione di contratti di appalto** stipulati da consorzi, la cui esecuzione venga affidata ad alcune delle società consorziate e, in particolare, rispetto alla possibilità di estendere la certificazione ([art. 84 D.Lgs. 276/2003](#)) a tali società, effettive esecutrici del contratto di appalto, anche se non l'hanno richiesta.

La commissione di certificazione è chiamata a verificare se l'appaltatore possa eseguire il servizio assumendo il rischio della sua gestione ed organizzando i mezzi necessari ([art. 29 c. 1 D.Lgs. 276/2003](#)).

La natura e le caratteristiche dell'appalto devono essere valutate in concreto, tanto più in quei casi in cui si tratti di **c.d. appalti labour intensive**, nei quali potrebbe mancare l'apporto di mezzi e dotazioni materiali da parte dell'appaltatore.

Come già evidenziato in precedenza dal Ministero del Lavoro ([Circ. Min. Lav. 11 febbraio 2011 n. 5](#)), l'**indagine dell'organo certificatore** – sia in caso di richiesta certificazione in sede di stipula del contratto, sia successivamente in sede di attuazione del programma negoziale – ha maggiore efficacia quando la disamina circa la **sussistenza degli elementi e dei requisiti** ([art. 29 c. 1 D.Lgs. 276/2003](#)) viene effettuata non solo su base documentale ma anche attraverso l'acquisizione delle dichiarazioni delle parti.

L'Istituto, fatte queste premesse e acquisito il parere del Ministero del Lavoro ([Nota 20 gennaio 2021 n. 504](#)), ritiene che, nel caso oggetto di chiarimento, l'**indagine di "genuinità"** del contratto di appalto da effettuare in sede di certificazione, debba coinvolgere non solo il consorzio ma anche le imprese consorziate (anche se non hanno presentato la relativa istanza) già individuate nel

medesimo contratto da certificare, trattandosi dei soggetti chiamati a dare esecuzione all'appalto e nei cui confronti la certificazione produce i suoi effetti.

La certificazione del contratto di appalto, quindi, non può produrre effetti nei confronti di:

- imprese che, dopo l'avvenuta certificazione, aderiscano al consorzio in corso d'opera nell'esecuzione del contratto di appalto;

- imprese già consorziate al momento della stipula dell'appalto e della sua certificazione, ma non individuate nel contratto certificato quali esecutrici dello stesso, che intervengano in corso d'opera.

Rispetto a tali imprese, infatti, la Commissione non ha effettuato le necessarie verifiche.

Infine, l'INL ricorda che le questioni affrontate presuppongono che il regolamento del consorzio preveda, quale effetto della sua costituzione e dell'adesione da parte delle consorziate, il vincolo del consorzio a contrattare in nome delle consorziate, in ragione del quale è possibile prescindere da un successivo atto di assegnazione o subappalto ai fini dell'esecuzione dei contratti stipulati dal consorzio.

[Nota INL 21 gennaio 2021 n. 97](#)

[art. 84 D.Lgs. 276/2003](#)

[art. 29 c. 1 D.Lgs. 276/2003](#)

[Circ. Min. Lav. 11 febbraio 2011 n. 5](#)

[Nota 20 gennaio 2021 n. 504](#)

### **Bonus acqua potabile**

Per **razionalizzare l'uso dell'acqua e ridurre il consumo di contenitori di plastica** per acque destinate a uso potabile, **dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2022** spetta un credito d'imposta pari al 50% delle spese sostenute per:

a) l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione di anidride carbonica alimentare E 290;

b) il miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano erogate da acquedotti.

Per le persone fisiche, il **limite massimo di spesa è di € 1.000 per ciascun immobile**; per imprese e professionisti e gli enti non commerciali, è di **€ 5.000 per ogni immobile adibito all'attività commerciale o istituzionale**.

I criteri, le modalità di applicazione e fruizione del credito saranno stabiliti con provvedimento AE.

Per effettuare il monitoraggio e la valutazione della riduzione del consumo di contenitori di plastica conseguita a seguito della realizzazione dei suddetti interventi, **i beneficiari devono trasmettere telematicamente all'ENEA le informazioni sugli interventi effettuati**.

[Art. 1 c. 1087-1089 L. 178/2020](#)

### **Spese sanitarie: invii al Sistema TS fino all'8 febbraio**

Il termine per la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie riferite all'anno 2020 è **rinvio dal 31 gennaio all'8 febbraio 2021**. La proroga, concessa a causa di problemi tecnici del sistema di invio nelle giornate del 19, 20 e 21 gennaio 2021, è riferita alla trasmissione dei dati delle spese sanitarie da parte di tutti i soggetti tenuti a tale adempimento in base alla normativa vigente.

Conseguentemente, al fine di non alterare il sistema di tutela della privacy approvato, slitta anche la data entro la quale i contribuenti potranno comunicare la propria opposizione all'utilizzo delle spese sanitarie sostenute nell'anno 2020 per l'elaborazione della dichiarazione precompilata, secondo le nuove scadenze:

- **fino all'8 febbraio 2021** (anziché fino al 31 gennaio) si potrà esercitare l'opposizione con riferimento ai dati aggregati relativi ad una o più tipologie di spesa, mediante apposita comunicazione all'AE;

- **dal 16 febbraio 2021 al 15 marzo 2021** (anziché dal 9 febbraio all'8 marzo), si potrà esercitare l'opposizione in relazione ad ogni singola voce di spesa, accedendo direttamente all'area autenticata del sito web del Sistema Tessera Sanitaria.

Inoltre, viene spostato **dal 9 marzo 2021 al 16 marzo 2021** il termine entro il quale il Sistema TS mette a disposizione dell'AE i dati delle spese sanitarie 2020 e dei relativi rimborsi, utili per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata.

[Prov. AE 22 gennaio-2021 n. 20765](#)

#### **Istanze di rimborso da ritenute dirette: dies a quo del termine decadenziale**

Il criterio che consente di individuare il dies a quo da cui far decorrere **il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso** [ex art. 38 DPR 602/73](#) è rappresentato dall'esistenza, o meno, dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato (cfr. [Ris. AE 2 dicembre 2008 n. 459/E](#)).

Il **termine di quarantotto mesi** previsto dall'[art. 37 DPR 602/73](#) **decorre dal giorno dei singoli versamenti in acconto** laddove gli stessi, già al momento dell'effettuazione, risultino non dovuti ovvero non dovuti in quella misura. In tali ipotesi, l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso già sussistono in quanto il contribuente è in grado di conoscere se deve assolvere il debito d'imposta e in quale misura.

Il Fisco ha ricordato che **il termine decadenziale** non può invece ritenersi decorrente dal momento dei singoli versamenti in acconto qualora il diritto al rimborso derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti, rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell'an e del quantum dell'obbligazione fiscale. Si tratta, in tali ipotesi, di pagamenti che presentano un qualche carattere di **provvisorietà** e ai quali successivamente non corrisponda la determinazione di quel medesimo pagamento (o in quella medesima misura) in via definitiva.

In queste situazioni, quindi, il versamento è da considerarsi dovuto (e in quella misura) **al momento della sua effettuazione**, e solo in seguito è possibile verificare l'inesistenza (totale o parziale) dell'obbligo tributario sotteso; perciò, non apparirebbe concettualmente ammissibile far decorrere il termine di decadenza dalla data del versamento medesimo, cioè da un momento in cui l'istanza di rimborso non sarebbe stata ancora proponibile.

[Risp. AE 22 gennaio 2021 n. 55](#)

[ex art. 38 DPR 602/73](#)

[Ris. AE 2 dicembre 2008 n. 459/E](#)

[art. 37 DPR 602/73](#)

#### **On-line il sito istituzionale dedicato al Superbonus**

All'indirizzo <http://www.governo.it/superbonus> è consultabile il **nuovo sito dedicato al Superbonus**, la detrazione del 110% che si applica sulle spese per interventi di **efficientamento energetico** (Super Ecobonus) o per quelli di **adeguamento antisismico** (Super Sismabonus) sostenuti **dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022**.

Il nuovo portale, gestito dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, oltre a tutte le informazioni sui requisiti e su come ottenere la detrazione:

3. ospita una **sezione FAQ** (risposte alle domande frequenti), a cura di Agenzia delle Entrate ed Enea;
4. offre la possibilità di **inviare i propri quesiti** sull'agevolazione tramite apposito canale;
5. raccoglie la **Guida** e tutti i documenti relativi al Superbonus;
6. **illustra i benefici** riconosciuti ai cittadini e alle imprese.

### **Stress lavoro-correlato: online la nuova piattaforma**

Disponibile la nuova versione della piattaforma INAIL per **la valutazione e la gestione del rischio stress lavoro-correlato** ([D. Lgs. 81/08](#)).

#### **A cosa serve?**

La piattaforma è stata predisposta con il duplice obiettivo di:

1. offrire alle aziende un **ambiente di lavoro virtuale**, sia per l'utilizzo degli strumenti di valutazione del rischio, sia per l'elaborazione dei dati (con il supporto di software online), oltre che per la stesura dei relativi report;
2. permettere la **raccolta sistematica di dati strutturati**, utili sia per il monitoraggio che per lo sviluppo e l'integrazione degli strumenti sulla base delle evidenze di ricerca.

#### **Chi può accedere?**

Possono accedere alla piattaforma:

1. il Datore di Lavoro e/o un suo delegato;
2. soggetti terzi abilitati come "Incaricati stress lavoro-correlato" dal Datore di Lavoro.

#### **Come si accede?**

Per l'accesso alla piattaforma sono necessarie le credenziali dispositive INAIL, da inserire alla pagina: <https://gestioneaccessi.inail.it>.

Per informazioni tecniche o metodologiche inerenti l'utilizzo della nuova piattaforma, è possibile inviare una richiesta di assistenza tramite il servizio "INAIL risponde".

[Avviso INAIL 22 gennaio-2021](#)

[D. Lgs. 81/08](#)

## ADEMPIMENTI

### Revisori legali: il contributo annuale al 31 gennaio 2021

Il 31 gennaio 2021 scade il termine per il versamento del contributo annuale di iscrizione all'Albo dei revisori legali. Per l'anno 2021, l'importo è stato determinato dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2020 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 318 del 23 dicembre 2020) ed ammonta **ad euro 35,00**.

L'importo del contributo annuale **non è frazionabile** in rapporto alla durata di iscrizione nell'anno.

### Ambito soggettivo

Sono tenuti al pagamento del contributo i revisori legali e le società di revisione legale che risultano iscritti nelle **sezioni «A» e «B» del Registro alla data del 1° gennaio di ogni anno**.

### Modalità di versamento del contributo

Il Ministero dell'economia e delle finanze pubblica annualmente sul sito istituzionale o su quello dedicato alla revisione legale un avviso contenente l'indicazione del termine di scadenza, gli strumenti di pagamento ammessi e le eventuali coordinate per l'esecuzione del versamento.

L'importo del contributo annuale può essere versato:

1) mediante pagamento elettronico, attraverso i servizi offerti dal Nodo dei pagamenti SPC dell'Agenzia per l'Italia digitale -AgID- denominato **«PagoPA»** disponibile:

- sul **sito web della revisione legale** ([www.revisionelegale.mef.gov.it](http://www.revisionelegale.mef.gov.it)), accedendo alla propria area riservata alla voce "Contribuzione annuale" e scegliendo tra gli strumenti disponibili: carta di credito o debito o prepagata, oppure il bonifico bancario o il bollettino postale nel caso si disponga di un conto corrente presso banche, Poste e altri prestatori di servizio di pagamento aderenti all'iniziativa;

- **presso le banche, Poste e altri prestatori di servizio di pagamento aderenti all'iniziativa** tramite i canali da questi messi a disposizione (come ad esempio: tabaccherie e ricevitorie autorizzate, home banking, ATM, APP da smartphone, sportello, ecc). L'elenco degli operatori abilitati a ricevere pagamenti tramite pagoPA® è disponibile alla pagina <http://www.agid.gov.it/agenda-digitale/pubblica-amministrazione/pagamenti-elettronici/pspaderenti-elenco>. Per poter effettuare il pagamento occorre utilizzare il Codice Avviso di Pagamento oppure il QR Code o i Codici a Barre presenti sulla stampa dell'avviso;

2) **mediante bonifico bancario**, utilizzando il seguente IBAN IT57E0760103200001009776848, intestato a Consip S.p.A, riportando nella causale il "Codice di avviso di pagamento" contenuto nell'avviso di pagamento, il codice fiscale ed il numero di iscrizione del revisore, oppure compilando, con i suddetti dati, il bollettino PA bianco "TD 123", disponibile presso gli Uffici Postali sul C/C postale n. 1009776848 intestato a Consip S.p.A..

### Sanzioni

In caso di omesso o ritardato versamento del contributo annuale il revisore dovrà versare gli **interessi nella misura legale**, che avranno decorrenza dalla data di scadenza (31 gennaio) sino alla data dell'effettivo versamento, nonché gli oneri amministrativi connessi alla correlata attività di riscossione.

L'obbligo di corrispondere i contributi dovuti resta comunque valido, e nei casi di omesso o ritardato versamento del contributo annuale il Ministero dell'economia e delle finanze può adottare i provvedimenti sanzionatori ([art. 24-ter del D. Lgs. 39/2010](#), come modificato dal [D. Lgs. 135/2016](#)).

## **Fondo Salvaguardia Imprese: domande a partire dal 2 febbraio**

Parte la misura Fondo Salvaguardia Imprese, gestita da Invitalia e istituita dal [Decreto Rilancio](#) con una dotazione di 300 milioni euro ([art. 43 DL 34/2020](#) conv. [in L. 77/2020](#)). Infatti, con [Decreto Direttoriale del 20 gennaio 2021](#), il Ministero dello Sviluppo Economico ha stabilito che dal **2 febbraio** sarà possibile inviare le domande di accesso.

### **Ambito Soggettivo**

Possono presentare le domande le **imprese in difficoltà** che abbiano avviato un **confronto presso la Struttura per la crisi d'impresa del MISE**, soddisfacendo inoltre almeno una delle seguenti condizioni:

- essere titolari di marchi storici di interesse nazionale;
- essere società di capitali con numero di dipendenti superiore a 250;
- detenere beni e rapporti di rilevanza strategica per l'interesse nazionale, indipendentemente dal numero degli occupati.

La Struttura per la crisi d'impresa trasmette ad Invitalia l'elenco delle imprese con le quali risulta avviato un confronto e tutte le ulteriori informazioni eventualmente in possesso della stessa in funzione dell'attività svolta.

### **Intervento del Fondo**

Il Fondo Salvaguardia Imprese acquisisce partecipazioni di minoranza nel capitale di rischio di imprese in difficoltà economico-finanziaria che propongono un piano di ristrutturazione per garantire la continuità di impresa e salvaguardare l'occupazione.

Nello specifico, Invitalia, con le risorse del Fondo, effettua investimenti diretti nel capitale di rischio alle seguenti condizioni:

- la partecipazione diretta acquisita (Equity) deve essere di minoranza;
- l'intervento complessivo per singola operazione non può superare l'ammontare di 10 milioni di euro;
- l'operazione di investimento è effettuata unitamente e contestualmente a:
  4. investitori privati indipendenti che apportano almeno il 30% delle risorse previste (nel caso di operazioni a favore di imprese in difficoltà non ai sensi degli orientamenti comunitari);
  5. all'impresa proponente che garantisce un contributo proprio pari ad almeno il 25% per le piccole imprese, 40% medie imprese e 50% grandi imprese (nel caso di operazioni a favore di imprese in difficoltà ai sensi degli orientamenti comunitari)
  6. Exit a 5 anni con condizioni di uscita definite già nell'operazione di investimento.

INVITALIA in aggiunta o in alternativa all'acquisizione della partecipazione può realizzare investimenti in quasi equity.

In tema di incentivi per il sostegno all'occupazione, possono essere concessi contributi a fondo perduto commisurati ai dipendenti per cui viene garantita la stabilità occupazionale, purché si preveda il mantenimento di una percentuale non inferiore al 70% dei posti di lavoro ([art. 15 DM 29 ottobre 2020](#)).



### **Presentazione delle domande**

La domanda di accesso al Fondo deve essere presentata a decorrere **dalle ore 12:00 del 2 febbraio 2021**.

La domanda, pena l'improcedibilità della stessa, dovrà essere:

- compilata esclusivamente in **forma elettronica**, utilizzando la procedura informatica accessibile dal sito [www.invitalia.it](http://www.invitalia.it), secondo le modalità e gli schemi disponibili on line e riportati in allegato al decreto;
- redatta in **lingua italiana**;
- **firmata digitalmente** dal legale rappresentante dell'impresa proponente ovvero dell'impresa subentrante.

L'iter di presentazione prevede le seguenti fasi:

- a) accesso alla procedura informatica;
- b) inserimento delle informazioni e dei dati richiesti per la compilazione della domanda;
- c) generazione del modulo di domanda, contenente le informazioni e i dati forniti dall'impresa proponente e apposizione della firma digitale;
- d) caricamento della domanda firmata digitalmente;
- e) caricamento degli allegati firmati digitalmente;
- f) invio dell'istanza, con conseguente rilascio del codice identificativo.

Il modulo di domanda, corredato degli allegati richiesti, dovrà essere inviato al Ministero all'indirizzo PEC [dgiai.div06@pec.mise.gov.it](mailto:dgiai.div06@pec.mise.gov.it) con indicazione del codice identificativo.

La domanda di accesso al Fondo dovrà contenere un programma di ristrutturazione finalizzato alla salvaguardia dei livelli occupazionali e alla prosecuzione dell'attività di impresa, allegando l'elenco delle imprese con le quali risulta avviato un confronto e tutte le ulteriori informazioni eventualmente in possesso della stessa in funzione dell'attività svolta.

## GUIDE OPERATIVE

### Il regime degli impatriati: nuovi chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate

*di Ada Ciaccia*

L'ordinamento tributario italiano prevede dei regimi speciali introdotti per attirare risorse umane nel Paese. Tra questi il «**regime speciale per lavoratori impatriati**», di cui all'[art. 16 del Decreto Internazionalizzazione \(D. Lgs. 147/2015\)](#) che ha introdotto, a decorrere dal periodo di imposta 2016, una tassazione agevolata dei redditi prodotti dai contribuenti che **trasferiscono la residenza fiscale in Italia** e che si impegnano a risiedervi per **almeno due periodi di imposta**, svolgendo attività lavorativa nel territorio italiano.

Il Decreto Crescita ([DL 34/2019 conv. in L. 58/2019](#)) ha apportato delle modifiche normative al regime agevolativo che hanno **ridefinito i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti** per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (ovvero, dal periodo di imposta 2020).

Infine, con successivo Decreto Fiscale ([DL 124/2019 conv. in L. 157/2019](#)) il legislatore, nell'intento di superare la disparità di trattamento tra i soggetti che avessero trasferito la residenza fiscale nel territorio dello Stato a decorrere dal 3 luglio 2019 (ovvero dal periodo di imposta 2020) e i soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019, ha esteso anche nei confronti di questi ultimi le maggiori agevolazioni già disposte dal [Decreto Crescita](#) nei confronti dei lavoratori che avessero trasferito in Italia la residenza fiscale dal 2020.

L'Agenzia delle Entrate con [Circ. AE 28 dicembre 2020 n. 33](#) ha fornito chiarimenti interpretativi in relazione alle modifiche normative che hanno ridisegnato il perimetro di applicazione del suddetto regime agevolativo a partire dal periodo di imposta 2019, con particolare riferimento:

- ai requisiti soggettivi ed oggettivi per accedere all'agevolazione,
- ai presupposti per accedere all'ulteriore quinquennio agevolabile,
- alle modifiche normative concernenti il requisito dell'iscrizione all'anagrafe degli Italiani residenti all'estero (c.d. AIRE) per fruire dell'agevolazione fiscale de qua.

#### Requisiti

Per poter accedere al regime agevolato in parola, è necessario rispettare alcuni requisiti:

3. Requisiti soggettivi
4. Requisiti oggettivi

In riferimento ai **requisiti soggettivi**, il regime agevolato si applica, ai sensi dell'[art. 16, c. 1](#), al "lavoratore" che:

- a) trasferisce la residenza nel territorio dello Stato, secondo quanto previsto dal [TUIR](#);
- b) non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegna a risiedere in Italia per almeno due anni;
- c) svolge l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Ancora, sono destinatari del beneficio fiscale in esame, i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

- a) siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto «continuativamente» un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
- b) abbiano svolto «continuativamente» un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una «specializzazione post lauream».

In questo caso non è indicato espressamente un periodo minimo di residenza estera; tuttavia, come chiarito con la [RIS. AE 6 luglio 2018 n. 51/E](#), considerato che comunque sia previsto un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni, l'Agenzia delle Entrate ritiene che anche per detti soggetti, la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisca il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire l'accesso al regime agevolativo.

I soggetti indicati possono accedere all'agevolazione a condizione che trasferiscano la residenza fiscale in Italia e si impegnino a permanervi per almeno due anni a pena di decadenza.

Il regime speciale ha **carattere temporaneo** e risulta applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

In ultimo l'Agenzia delle Entrate segnala che l'[art. 16, c. 5-quater](#), inserito dall'[art. 5, c. 1, lett. d\)](#) del [Decreto Crescita](#), ha esteso la platea dei beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati anche **agli sportivi professionisti**.

Al riguardo, su parere conforme del Ministero dell'Economia e delle finanze - Dipartimento delle Finanze (Registro Ufficiale prot. 324497 del 9 ottobre 2020), l'Agenzia delle Entrate chiarisce che a tali soggetti non può essere, tuttavia, riconosciuto il regime agevolato finché non sarà adottato il relativo D.P.C.M..

In riferimento ai **requisiti oggettivi**, la normativa prevede che siano agevolabili i seguenti redditi prodotti nel territorio dello Stato:

3. redditi di lavoro dipendente e assimilati;
4. redditi di lavoro autonomo, che derivano dall'esercizio di arti e professioni di cui all'[art. 53 del TUIR](#), svolte sia in forma individuale che associata (per esempio, nella forma dell'associazione professionale).

A seguito delle modifiche introdotte dal [Decreto Crescita](#), il regime speciale «si applica anche ai redditi d'impresa prodotti dai soggetti che avviano un'attività d'impresa in Italia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019».

#### **Cosa si intende per redditi di impresa**

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che, dal momento che la previsione normativa fa riferimento ai soli redditi di impresa «prodotti» dai soggetti indicati, **non siano oggetto di agevolazione** i redditi prodotti dalle società di persone commerciali e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, in proporzione alla propria quota di possesso ai sensi dell'[art. 5 del TUIR](#).

Parimenti è **escluso** dal regime agevolato il reddito di impresa prodotto dalle società a responsabilità limitata a «ristretta base proprietaria» i cui soci sono esclusivamente persone fisiche, ai sensi dell'[art. 116 del TUIR](#).

Ne consegue che il reddito di impresa agevolabile è **unicamente quello dell'imprenditore individuale**, poiché prodotto dalla persona fisica mediante l'esercizio della propria attività lavorativa in regime di impresa.

L'Agenzia ritiene inoltre che, tenendo conto del tenore letterale della norma, in presenza del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa (per la quale è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia), possono essere oggetto di

agevolazione anche gli **ulteriori redditi** derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro (ma comunque entro il quinquennio agevolabile, nel rispetto dei limiti temporali di applicazione dell'agevolazione).

Non rileva quindi la circostanza che una delle attività che produce redditi agevolabili sia stata avviata successivamente al trasferimento della residenza, rispetto a quella esercitata al momento dell'impatrio.

### **Esempio**

Supponiamo che un soggetto trasferisca la residenza fiscale in Italia nel 2020, iniziando nel suddetto periodo di imposta un'attività di lavoro autonomo. Se nel 2023 decide di iniziare a produrre anche redditi di impresa, potrà fruire del regime agevolato, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma, fino al periodo di imposta 2024 compreso, usufruendo della detassazione dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi di impresa, indipendentemente dalla circostanza che l'attività produttiva di reddito di impresa sia stata avviata in un periodo di imposta successivo a quello del trasferimento della residenza fiscale in Italia.

### **Divieto di interpello**

L'accesso al regime agevolato non è subordinato alla presentazione, da parte del contribuente, di istanza di interpello ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente. La circolare evidenzia inoltre che è parimenti preclusa la possibilità di presentare istanza di interpello, laddove le questioni poste riguardino **la sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale**, nonché la verifica dei requisiti necessari ai fini dell'accesso al regime speciale in esame, posto che tali verifiche implicano valutazioni di fatto non esperibili in sede di interpello.

Come precisato nella [Circ. AE 1 aprile 2016 n. 9/E](#), infatti, il legislatore ha inteso escludere dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi caratterizzate "da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dall'amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento; si tratta, in altre parole, di tutte quelle fattispecie in cui rileva il mero appuramento del fatto (cd. accertamenti di fatto)".

### **Misura, durata ed ambito temporale di applicazione dell'agevolazione**

Per effetto delle modifiche apportate dal [Decreto Crescita](#), i redditi agevolabili concorrono alla formazione dell'imponibile complessivo **nella misura del 30 per cento**. Rispetto alla normativa previgente, la percentuale di esenzione del reddito prodotto è stata innalzata dal 50 al 70 per cento.

Inizialmente (nella versione in vigore dal 1° maggio 2019) il legislatore aveva previsto la decorrenza delle modifiche a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, successivamente ha invece inteso estendere le maggiori agevolazioni già disposte nei confronti dei lavoratori che trasferiscono la residenza nel Paese dal periodo di imposta 2020, anche nei confronti dei lavoratori rientrati in Italia a partire dal 30 aprile 2019 i quali in assenza, avrebbero comunque goduto dell'agevolazione in parola ma nella versione meno favorevole (detassazione del 50% e non del 70% del reddito prodotto in Italia).

In tal modo è stata corretta una evidente **disparità di trattamento** tra i soggetti che sarebbero rientrati dal 2020 e quelli già rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019.

Precisamente, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste dalla normativa in commento, i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019 possono beneficiare del regime agevolativo in questione, secondo le disposizioni in vigore dal 1° maggio 2019:

– a partire dal periodo di imposta 2019, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile ed entro il 2 luglio 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 50 per cento per tutto il quinquennio);

ovvero

– dal periodo di imposta 2020, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 3 luglio 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 70 per cento per tutto il quinquennio).

Tale normativa può essere applicata anche ai redditi di impresa prodotti dagli imprenditori impatriati, a partire dal periodo di imposta 2019, dai soggetti identificati dai [commi 1 e 2 dell'art. 16](#) che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate ritiene inoltre, che la misura di detassazione del reddito deve essere applicata uniformemente per l'intero arco temporale e, dunque, la richiamata percentuale di detassazione dei redditi agevolati deve essere applicata in maniera costante per i cinque periodi di imposta di riferimento.

Ne consegue che, se il contribuente usufruiva del regime di detassazione del reddito nella misura del 50 per cento (in quanto, ad esempio, rientrato fiscalmente in Italia nel periodo di imposta 2018), non può usufruire del maggior regime di vantaggio (detassazione del 70 per cento) per i residui periodi di imposta del quinquennio agevolabile.

#### **Ulteriore quinquennio agevolabile**

Il legislatore ha disposto un'**estensione temporale** del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi di imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti quali, alternativamente:

- **l'aver almeno un figlio minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo;

oppure

- **l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale** in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà.

**Nota bene:** l'acquisto dell'unità immobiliare deve realizzarsi «successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento».

La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta si riduce al 10 per cento se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

**Nota bene:** l'ampliamento dei periodi d'imposta agevolabili, non sono tra loro cumulabili, tenendo conto del tenore letterale della norma infatti le locuzioni «anche nel caso in cui» e «in entrambi i casi (...) negli ulteriori cinque periodi d'imposta», devono essere intese nel senso che le condizioni richieste dal legislatore siano tra loro alternative e non concorrenti.

Pertanto, l'ampliamento del regime agevolativo è limitato solo ad ulteriori cinque periodi d'imposta, indipendentemente dalla sussistenza di una o più condizioni previste dalla norma. Ne consegue che, la detassazione del reddito è fruibile su un arco temporale massimo di dieci periodi di imposta (cinque più cinque).

In riferimento alla **presenza di figli a carico**, la circolare chiarisce che l'estensione del beneficio temporale in presenza di almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, è riconosciuta sia qualora il figlio minorenni e/o a carico (ovvero in affido preadottivo) sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista

entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione. **La circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni (ovvero fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali.**

L'agenzia ritiene che l'impatriato abbia diritto all'agevolazione anche nell'ipotesi in cui i figli minorenni o a carico non siano residenti nel territorio dello Stato al momento del rientro, a condizione che gli stessi trasferiscano la residenza fiscale in Italia entro il primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione da parte del genitore, poiché la ratio della norma è volta, tra l'altro, a far radicare in Italia gli impatriati, contrastando al contempo il calo demografico.

In riferimento all'**acquisto di unità immobiliare** la circolare chiarisce che l'estensione temporale dell'agevolazione è riconosciuta in tutti i casi in cui l'impatriato acquisti un'unità immobiliare di tipo residenziale nel territorio dello Stato nei dodici mesi precedenti al rientro. Il concetto di anno deve essere inteso secondo il calendario comune, ossia come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo.

L'avverbio «successivamente» deve essere interpretato nel senso che l'acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale al rientro possa essere effettuato entro (e non oltre) i primi cinque periodi di imposta di fruizione del regime e permanere per tutto il periodo agevolato.

**Nota bene:** nell'ipotesi di acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale, la circostanza di essere già proprietario di un altro immobile di tipo residenziale sul territorio dello Stato non impedisce l'accesso all'estensione dell'agevolazione, non essendovi esclusioni in tal senso nella norma.

L'Agenzia ritiene inoltre che l'ulteriore quinquennio agevolabile possa essere riconosciuto a condizione che l'intera proprietà, da intendersi come nuovo immobile acquistato nella misura del 100 per cento sin dalla stipula dell'atto, sia acquisita direttamente dal lavoratore a titolo oneroso, richiedendo la ratio dell'agevolazione un comportamento attivo da parte del contribuente intenzionato a radicare la propria residenza nel territorio dello Stato.

Nella ipotesi, invece, in cui l'unità immobiliare sia acquistata dal coniuge, dal convivente o dai figli dell'impatriato, l'acquisto potrà essere effettuato anche in comproprietà con l'impatriato.

**Nota bene:** la sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato in quanto lo stesso produce, unicamente, effetti obbligatori in capo alle parti, che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto definitivo, senza produrre l'effetto traslativo tipico della compravendita.

Ad esempio, non spetta l'estensione dell'agevolazione nella seguente ipotesi:

- trasferimento della residenza fiscale in Italia nel 2020;
- preliminare di acquisto stipulato nel dicembre 2024;
- stipula atto di compravendita nel febbraio 2025.

### **Trasferimento della residenza in una delle Regioni del centro e sud Italia**

La normativa prevede inoltre una riduzione della percentuale di reddito imponibile al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: **Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.**

In tal caso l'Agenzia chiarisce che deve farsi riferimento alla nozione civilistica di "residenza", ovvero al luogo in cui la persona ha la dimora abituale, che coincide con il luogo dove il soggetto normalmente abita (per un periodo di tempo superiore ai 183 giorni, 184 in caso di anno bisestile). Precisamente, la nozione civilistica di residenza consiste in una situazione di fatto che

presuppone l'esistenza di un duplice requisito, oggettivo e soggettivo, ovvero la permanenza in un determinato luogo e l'intenzione di abitarvi in modo stabile.

L'abitudine della dimora permane anche se il soggetto lavora al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'impatriato fissi la residenza in una delle suddette Regioni, avrà diritto alla detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90 per cento, anche qualora svolga l'attività lavorativa in un Comune diverso da quello di residenza.

Resta inteso che la suddetta condizione deve verificarsi a partire dal periodo di imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza dall'estero in una delle suddette Regioni e permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione.

### **Mancata iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE)**

Per accedere al regime speciale, la norma agevolativa presuppone che il contribuente non sia stato residente in Italia per due periodi di imposta precedenti il rientro e si impegni a permanervi per almeno due anni, a pena di decadenza.

Coloro che non risultano iscritti all'AIRE (o che vi risultano iscritti per un periodo inferiore a quello richiesto dall'articolo 16) possono comprovare il periodo di residenza all'estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni al fine di evitare che restino esclusi dall'agevolazione i contribuenti che, pur avendo effettivamente trasferito la propria residenza all'estero, non abbiano provveduto a cancellarsi dall'anagrafe nazionale della popolazione residente o vi abbiano provveduto tardivamente.

### **Modalità di fruizione dell'agevolazione**

Come usufruire dell'agevolazione? Diverse saranno le modalità di fruizione che varieranno a seconda del tipo di contribuente. In particolare:

1. il **lavoratore dipendente** dovrà presentare una richiesta scritta al datore di lavoro, il quale applicherà il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta. Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi;
2. i **lavoratori autonomi** potranno accedere al regime fiscale agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, fruirne in sede di applicazione della ritenuta d'acconto operata dal committente sui compensi percepiti. Il professionista dovrà comunicare il regime agevolato al committente affinché, all'atto del pagamento del corrispettivo, operi la ritenuta del 20 per cento sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile.

**ATTENZIONE:** nelle ipotesi in cui l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, né ne abbia dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi, i cui termini di presentazione risultano scaduti, per detti periodi di imposta, l'accesso al regime è da considerarsi precluso.

Sono considerate però valide le dichiarazioni **presentate entro novanta giorni** dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive").

Trattandosi di un regime opzionale, L'agenzia delle Entrate evidenzia che **è preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore"** oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria.

Viene precisato, infine, che nelle ipotesi in cui i termini di presentazione risultino scaduti, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile, con le modalità su esposte, applicando il regime in base alle disposizioni in vigore nel periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.



---

**Crisi di impresa: chiarimenti dell'agenzia delle entrate sulla gestione delle proposte di transazione fiscale**

**di Ada Ciaccia**

Con la [circolare n. 34 del 29 dicembre 2020](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito delle nuove istruzioni agli Uffici in materia di valutazione delle proposte di trattamento del credito tributario presentate dai contribuenti in riferimento ai procedimenti per la gestione della crisi di impresa (accordo di ristrutturazione dei debiti e concordato preventivo) e le indicazioni in ordine ai rapporti con i rappresentanti dell'imprenditore in stato di crisi e con il Commissario giudiziale, al fine di puntualizzare gli esiti delle interferenze che vengono a crearsi tra le azioni di questi ultimi e le attività istruttorie degli Uffici.

A causa della grave crisi epidemiologica da COVID-19, intervenuta nel 2020, l'entrata in vigore del [Codice della crisi d'impresa](#) è stata rinviata al **1° settembre 2021**.

In tale nuovo e complesso scenario, il ruolo principale deve essere svolto dai due interlocutori:

4. da una parte l'Agenzia delle Entrate impegnata nel garantire una tempestiva gestione delle procedure di composizione della crisi di impresa, fornendo, nell'esercizio della propria azione, un adeguato supporto agli operatori che si trovano ad affrontare l'attuale congiuntura economica, al fine di favorire la ripresa produttiva e la conservazione dei livelli occupazionali;
5. dall'altra parte gli imprenditori e i professionisti che sono coinvolti nella gestione di tali procedimenti, cui è richiesta una fattiva e leale cooperazione, in ossequio ai principi di collaborazione e buona fede che devono improntare i rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria.

Ai fini della composizione della crisi d'impresa il debitore può far ricorso:

- **all'accordo di ristrutturazione** che costituisce uno **strumento negoziale** che permette all'imprenditore in stato di crisi di concordare con i creditori, purché rappresentanti almeno il 60% del totale, le modalità attraverso le quali riportare l'attività aziendale ad una condizione di normalità;
- **al concordato preventivo** che è una **procedura concorsuale** che può essere utilizzata sia per superare lo stato di crisi (c.d. concordato in continuità) sia ai fini liquidatori (c.d. concordato liquidatorio).

#### **Valutazione della proposta da parte dell'Ufficio**

Nell'ambito della procedura di composizione della crisi d'impresa, diventa fondamentale il ruolo assegnato ai professionisti che devono **attestare la veridicità** dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo. Ruolo quindi divenuto determinante in quanto deputato a rafforzare la **credibilità** degli impegni assunti dal debitore mediante il piano, che devono essere finalizzati al riequilibrio della situazione economico-finanziaria e, sostanzialmente, al risanamento dell'impresa.

Essa deve ricomprendere le informazioni necessarie a far acquisire un valore presuntivo alle prospettazioni e alle conclusioni contenute nella proposta.

#### **Il giudizio di manifesta inattendibilità**

Gli Uffici, tanto nel concordato preventivo quanto nell'accordo di ristrutturazione dei debiti, oltre ad operare un confronto con gli altri creditori per verificare il rispetto del divieto di trattamento

deteriore dell'erario, ai fini della valutazione della proposta di transazione fiscale che viene formulata e dell'espressione del voto, o dell'assenso, che ne consegue, sono chiamati ad esaminare il requisito della **maggior convenienza economica** di tale proposta rispetto **all'alternativa liquidatoria**.

È, quindi, necessario confrontare **l'importo che l'erario può percepire** sulla base della proposta oggetto di esame con quello realizzabile, alternativamente, mediante la liquidazione giudiziale dell'impresa, tenendo conto dei valori degli asset aziendali e dell'ammontare conseguibile, in forza delle legittime cause di prelazione, in sede di assegnazione ai creditori delle somme realizzate mediante la liquidazione stessa.

A tal fine è indispensabile che nel piano siano chiaramente quantificati, in termini monetari, gli esiti delle diverse linee di azione, che devono essere vagliate dall'attestatore, in modo da assicurarne la coerenza, la correttezza metodologica e, in definitiva, l'attendibilità.

Gli Uffici dovranno tener conto:

- degli elementi esposti nel piano attestato dal professionista indipendente e,
- nel caso di concordato preventivo, anche da quanto attestato e verificato dal Commissario Giudiziale.

Un parere contrario che disattendi le rispettive risultanze, può essere dato solo quando le stesse siano ritenute **manifestamente non attendibili**, ovvero non sostenibili, anche alla luce del contesto economico e competitivo di riferimento, nonché della situazione economico-patrimoniale dell'impresa.

In tal caso gli Uffici devono corredare il giudizio di **manifesta inattendibilità o insostenibilità** con una **puntuale motivazione**. Ad esempio:

- una manifesta inattendibilità relativa alla determinazione del **valore di realizzo dei beni immobili** va motivata dagli Uffici ricorrendo a parametri pubblicamente disponibili, senza limitarsi all'utilizzo dei valori determinati dall'Osservatorio del mercato immobiliare, ma integrando questi ultimi, per ipotesi, con le informazioni desumibili dai borsini immobiliari, ovvero con i valori di vendita presenti nei siti on-line delle agenzie immobiliari;
- una manifesta inattendibilità concernente **le variabili previsionali** (come nel caso di ipotesi di crescita del fatturato palesemente incoerenti rispetto alla media dei trend storici) va motivata dagli Uffici richiamando anche eventuali studi settoriali predisposti dalle associazioni di categoria, ovvero da altri soggetti istituzionali impegnati nell'analisi del mercato di riferimento;
- una manifesta inattendibilità riguardante i **dati** che, per loro natura, non possono essere assunti in maniera puntuale (come il tasso di attualizzazione dei flussi di cassa), va motivata dagli Uffici tenendo in considerazione che comunque gli stessi possono collocarsi in un intervallo di valori aventi un medesimo livello di attendibilità.

### **La condotta del contribuente**

Un altro aspetto su cui l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti è rappresentato dalla rilevanza che deve essere attribuita alla **condotta del contribuente**. La stessa infatti non deve generalmente inficiare o pregiudicare la valutazione della convenienza della proposta di trattamento del credito, ma deve essere posta su un piano diverso rispetto a quest'ultima.

I **precedenti fiscali** del contribuente, considerato che gli stessi sono ordinariamente oggetto di verifica nel corso delle attività di controllo formale e sostanziale, non sono generalmente esaminati in sede di valutazione della proposta. Tuttavia, eventuali condotte riconducibili ad una **sistematica e deliberata violazione di obblighi fiscali**, pur non assumendo autonoma rilevanza

dovranno rientrare nell'ambito della predetta valutazione con la finalità di garantire una tempestiva gestione delle procedure di composizione della crisi di impresa.

In particolare devono essere valutati attentamente i casi di **frode** ossia i casi di condotte caratterizzate dall'utilizzo di documentazione falsa da altri artifici e raggiri, ovvero da operazioni in tutto o in parte simulate, che denotano l'assenza, da parte del contribuente, di collaborazione e trasparenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

#### **Finanza esterna**

Infine sarà importante, ai fini della valutazione del piano, anche la presenza di **finanza esterna**, ossia di risorse/utilità economiche messe al servizio del solo fabbisogno concordatario e/o convenzionale, che non fanno parte del patrimonio dell'imprenditore al momento del deposito della domanda di concordato, ovvero di omologa dell'accordo di ristrutturazione.

Le risorse derivanti dalla finanza esterna sono indissolubilmente legate alla risoluzione concordata della crisi, venendo a difettare in caso di mancato raggiungimento dell'accordo, e la loro presenza involge una presunzione relativa di convenienza della proposta di transazione fiscale.