



TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 298

In collaborazione con





La soluzione per la gestione facile e sicura delle pratiche Superbonus 110%

TeamSystem Ecobonus permette di gestire l'iter completo di tutte le tipologie di pratiche relative a Superbonus 110%, Ecobonus, Sismabonus, Bonus facciate, Bonus ristrutturazioni.

Lo strumento di collaborazione digitale supporta tutti gli attori coinvolti (Commercialisti, CAF, Amministratori di Condominio, Tecnici e Imprese) durante la fase di raccolta e verifica documentale per ottenere il rilascio del visto di conformità e a trasferire il credito fiscale maturato.

Il professionista e gli altri attori coinvolti gestiscono digitalmente in sicurezza l'intero ciclo di vita dei bonus fiscali e offrono un servizio completo ai propri clienti, con la possibilità di:



Raccogliere e verificare la documentazione in modo semplice

Identificare, raccogliere e verificare tutta la documentazione necessaria per ciascun bonus fiscale diventa facile per tutti i soggetti coinvolti che in autonomia possono caricare i documenti in sicurezza.



Gestire l'iter approvativo e predisporre il visto di conformità, secondo la checklist prevista dal CNDCEC, ed effettuare le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate.



Calcolare la detrazione spettante per i diversi bonus oltre a valutare le necessità di finanziamento con possibilità di cessione del credito grazie all'accesso ai servizi di TeamSystem Digital Finance.



Collaborare con tutti i soggetti coinvolti (committente, tecnico, amministratore di condominio) permettendo loro di caricare i documenti in autonomia.

Schede operative

Il trattamento delle perdite su crediti ai fini delle imposte dirette e il recupero dell'Iva sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali. Conferme e novità introdotte con il Decreto Sostegni- <i>bis</i>	2
La ripresa dell'attività di controllo e accertamento	7
Il regime Iva dei beni anti Covid-19 e dei servizi connessi	12
Aiuti anti Covid-19 concessi sotto forma di crediti d'imposta: indicazione nei modelli dichiarativi	19

Scadenzario

Scadenze del mese di novembre	26
-------------------------------	----

Il trattamento delle perdite su crediti ai fini delle imposte dirette e il recupero dell'Iva sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali. Conferme e novità introdotte con il Decreto Sostegni-*bis*

La deducibilità fiscale delle perdite sui crediti e le note di variazione Iva come strumenti per limitare gli effetti negativi per le imprese della incapacità delle procedure concorsuali dei debitori – La competenza economica temporale corretta per la deduzione delle perdite: la definizione della finestra utile – La nota di variazione Iva: anticipazione all'apertura delle procedure, ma non per tutti.

Premessa

Sebbene l'entrata in vigore del Codice della crisi sia oramai imminente, è doveroso sottolineare come lo stesso non affronti o, quantomeno, non presenti soluzioni interpretative a specifici temi fiscali inerenti alle procedure concorsuali: per i medesimi occorrerà infatti rimandare alle normative già vigenti alla data del 1° settembre 2021¹.

Tra i temi tributari che meritano particolare interesse, sostanziando di fatto la possibilità per i creditori aventi natura di imprenditori di limitare la perdita nella quale incorrono per l'incapacità degli attivi di debitori in procedura concorsuale al fine di soddisfarne integralmente i crediti, vi è il trattamento delle perdite su crediti a fini Ires e il recupero dell'Iva fatturata, ma non incassata.

Il trattamento delle perdite su crediti nei confronti di debitore in procedura concorsuale ai fini della imposizione diretta

Il tema rilevante di questa fattispecie è l'individuazione del momento temporalmente corretto in cui rilevare la perdita e quindi imputarla ai fini della deduzione fiscale nell'esatto periodo di imposta. Il riconoscimento della deduzione è subordinato alla presenza di elementi certi e precisi dai quali poter desumere la definitiva inesigibilità del credito.

La deducibilità fiscale della perdita deve essere supportata da elementi accuratamente documentati (da ultimo, Cassazione con l'ordinanza n. 743/2021)², venendo richiesta (evidentemente da parte del contribuente che vuole fare valere la deducibilità della perdita) la prova della esistenza di elementi "certi e precisi" di cui è cenno nell'articolo 101, comma 5, Tuir.

Anche l'Amministrazione finanziaria, ha chiarito da tempo che non è sufficiente il mero inadempimento del debitore affinché ricorrano gli elementi di certezza e precisione, ma è necessario che la difficoltà di adempiere sia frutto di una "... situazione oggettiva di insolvenza non temporanea del debitore, riscontrabile qualora la situazione di illiquidità finanziaria e incapacità patrimoniale del debitore sia tale da fare escludere la possibilità di un futuro soddisfacimento della posizione creditoria" (circolare n. 13/E/2013).

Fattispecie di certa deducibilità per norma di legge, è quella dei crediti di "modesto" importo, per i quali una volta decorso il termine di 6 mesi rispetto alla scadenza di pagamento si presumono esistenti gli elementi certi e precisi per la deduzione della relativa perdita. A tal fine, si considerano di modesta entità i crediti di importo non superiore a 2.500 euro (ovvero 5.000 per le grandi imprese, intendendosi per tali quelle con un volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro).

Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto

¹ Data in cui, allo stato, entrerà in vigore il Codice della crisi.

² www.commercialistatelematico.net.

e in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili. Sono, poi, certamente deducibili, a norma di legge, le perdite su crediti vantati nei confronti di debitori soggetti a:

- procedure concorsuali;
- accordi di ristrutturazione del debito;
- piani di risanamento attestati.

Il comma 5-*bis* del medesimo articolo delinea una specifica modalità applicativa, prevedendo infatti come la suddetta deduzione sia ammessa, nel periodo di imputazione in bilancio, anche qualora tale iscrizione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale. Si sottolinea altresì come tale imputazione non possa avvenire in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione³ del credito dal bilancio.

A norma dell'articolo 101, comma 5, Tuir, le perdite su crediti nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali sono sempre deducibili dalla data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'articolo 182-*bis*, L.F.;
- di iscrizione nel Registro Imprese dei piani attestati di risanamento di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.;
- di ammissione alla procedura estera, se il debitore è assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle interne, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.

La suddetta disposizione normativa è stata oggetto di interpretazione autentica da parte dell'articolo 13, comma 3, D.Lgs. 147/2015, che ha introdotto il comma 5-*bis* dell'articolo 101, Tuir, sopra commentato.

Prima di detta norma, il tema del momento in cui procedere all'imputazione della perdita sul credito è stato oggetto di diverse interpretazioni, tra le quali le principali erano:

- svalutazione integrale del credito alla sola condizione e nell'esercizio in cui era dichiarato il fallimento;
- possibilità di deduzione anche in esercizi successivi, sulla base della non necessità del rispetto dei principi contabili per determinare la perdita ai fini fiscali.

A tale proposito, nella risposta a interpello n. 12/E/2018 l'Agenzia delle entrate ha ribadito che la competenza fiscale della perdita su crediti decorre dalla data di apertura della procedura e sino al momento in cui il credito deve essere cancellato dal bilancio.

In particolare, è stato affermato che il corretto periodo temporale di competenza della perdita su crediti è compreso tra la data di apertura della procedura di concordato preventivo e l'esercizio in cui sarebbe dovuta avvenire la cancellazione in bilancio del credito medesimo che, coerentemente con quanto indicato dal contribuente istante, sarebbe coinciso con l'anno in cui il giudice delegato della procedura ha autorizzato il riparto finale, incapiente, dell'attivo⁴.

La Cassazione n. 15218/2021⁵ ha nuovamente ribadito che ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi dell'articolo 101, comma 5, Tuir, - da interpretare alla luce del successivo comma 5-*bis*, introdotto dall'articolo 13, comma

³ I § da 71 a 77 dell'Oic 15 prevedono specifiche regole per poter procedere alla cancellazione dei crediti dal bilancio d'esercizio. In particolare, il § 72 del suddetto documento riporta come: "I diritti contrattuali si estinguono per pagamento, prescrizione, transazione, rinuncia al credito, rettifiche di fatturazione e ogni altro evento che fa venire meno il diritto ad esigere determinati ammontari di disponibilità liquide, o beni/servizi di valore equivalente, da clienti o da altri soggetti".

⁴ S. Cerato, "Perdite su crediti: periodo di competenza" in Enews del 10 agosto 2019.

⁵ Il Caso.it.

1, lettera d), D.Lgs. 147/2015, (c.d. Decreto Internazionalizzazione) - e dell'articolo 13, comma 3, D.Lgs. 147/2015, in tema di svalutazione contabile dei crediti, entro la "finestra temporale" che va dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento al periodo d'imposta in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

Si tratta di una pronuncia nel solco mai abbandonato della consueta giurisprudenza della sezione tributaria della Corte, che ha sempre letto l'articolo 101, comma 5, Tuir, quale presidio del rigoroso rispetto del criterio di competenza della perdita, da imputare al reddito del periodo di imposta in cui abbiano acquistato consistenza gli "elementi certi e precisi", e quindi né prima né dopo, al fine di contrastare possibili manovre elusive, dirette a registrare la perdita nel momento fiscalmente più conveniente.

Orientamento che poi ha dovuto necessariamente tenere conto della novella normativa del citato comma 5-*bis* portando la Suprema Corte ad affermare nella sentenza citata che:

"Per effetto della cennata modifica, pertanto, la deduzione fiscale può avvenire soltanto se e nella misura in cui la perdita su crediti trovi copertura in componenti di reddito imputati al Conto economico; con la precisazione, però, che al contribuente è lasciata la libertà di (imputare e) dedurre la perdita senza dovere assolvere a particolari oneri probatori, e, quanto al profilo cronologico, entro una "finestra temporale" che va dal momento di apertura della procedura concorsuale a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si deve procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

Come si evince dalla Relazione illustrativa al "decreto internazionalizzazione", l'intervento normativo mira a introdurre criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio per risolvere, in maniera definitiva, (per quanto qui rileva) "il nodo dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale della perdita", al fine di eliminare le diverse soluzioni adottate dalla prassi dell'Amministrazione e le incertezze della giurisprudenza. La ratio della modifica - prosegue la Relazione - è quella, da un lato, di ridurre "il notevole aggravio procedurale per l'operatore economico, tenuto ai fini della redazione della dichiarazione a dover monitorare costantemente l'iter delle procedure (spesso per migliaia e migliaia di posizioni)" e, dall'altro, di eliminare le notevoli incertezze (della prassi amministrativa) sulla corretta quantificazione della perdita imputabile a bilancio, quale possibile causa di future contestazioni".

La nota di variazione Iva per mancato pagamento a causa di procedura concorsuale

Fattispecie più attuale risulta quella relativa alle imposte indirette, in cui il Legislatore concede la facoltà⁶ al creditore, insoddisfatto al termine di una procedura di gestione della crisi, di emettere una nota di variazione per recuperare l'Iva in rivalsa addebitata al cliente (debitore) e non incassata.

Una volta appurato il principio, risulta imprescindibile definire il momento dal quale è possibile emettere la suddetta nota di variazione Iva: la normativa di riferimento prima del 2021 era costituita dal D.P.R. 633/1972 e dalle numerose circolari dell'Agenzia delle entrate⁷, le quali riconoscevano nell'infruttuosità della procedura il presupposto cardine per poterla operare. Nel corso del 2020 però, a seguito dei prolungati a ripetuti *lockdown*, gli effetti derivanti dalla pandemia hanno provocato rilevanti conseguenze finanziarie ed economiche per le realtà imprenditoriali nazionali. Nell'ottica di supportare e sostenere le stesse durante questo complicato periodo storico, lo Stato ha varato numerosi Decreti Legge che si sono alternati durante gli ultimi 12 mesi. Ultimo - in ordine cronologico - è il c.d. Decreto "Sostegni-*bis*", il quale ha modificato in maniera rilevante - attraverso l'articolo 18⁸ - il presupposto per l'emissione della nota di variazione: il creditore, infatti, non sarà più vincolato ad attendere la conclusione della procedura (e il relativo riscontro della sua infruttuosità) per poter attuare la variazione in diminuzione, potendo infatti agire dalla stessa data in cui il debitore è assoggettato a una procedura concorsuale. Ciò detto consente di includere nel

⁶ Articolo 26, D.P.R. 633/1972 in materia di Iva.

⁷ Circolari maggiormente rilevanti emesse dall'Agenzia delle entrate nel corso degli anni: n. 77/E/2000, n. 89/E/2002, n. 31/E/2014 e n. 8/E/2017.

⁸ Articolo 18 "Recupero Iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali".

Schede operative

perimetro dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972 quelle fattispecie recanti:

- l'assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale⁹ o l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti (*ex* articolo 182-*bis*, L.F.) o la pubblicazione nel Registro Imprese di un piano attestato (*ex* articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.);
- la sottoposizione del debitore a procedure esecutive individuali¹⁰.
- Da quanto appena detto discende che i *dies a quo* da tenere in considerazione per operare le suddette rettifiche Iva sono:
- per le procedure concorsuali di cui al comma 10-*bis* dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, in materia di Iva:
 - la data della sentenza dichiarativa di fallimento;
 - la data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
 - la data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
 - la data che dispone l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- per l'accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* articolo 182-*bis*, L.F. la data di riferimento è quella in cui si verifica l'omologazione dell'accordo;
- per il piano attestato *ex* articolo 67, comma 3, lettera d) L.F. la data di riferimento è quella in cui avviene la pubblicazione del piano nel Registro Imprese.

Si allega di seguito una tabella riepilogativa di confronto tra la normativa previgente e quella attuale circa il momento da cui il creditore ha la facoltà di emettere la nota di variazione Iva:

Procedura	Normativa previgente	Normativa attuale
Fallimento/Liquidazione giudiziale	i) Data di scadenza del termine per la presentazione delle osservazioni al piano di riparto finale ii) Data di scadenza del termine entro il quale è possibile proporre reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura	Data della sentenza dichiarativa di fallimento
Liquidazione coatta amministrativa	Data dell'autorizzazione al deposito del piano di riparto da parte dell'autorità preposta	Data del provvedimento di apertura della procedura
Concordato preventivo	Data della chiusura della procedura	Data del decreto di ammissione alla procedura
Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi	Suddetta procedura non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 26 DPR 633/72	Data di apertura della procedura
Accordo di ristrutturazione dei debiti	Data di omologazione dell'accordo	Data di omologazione dell'accordo
Piano attestato	Data in cui avviene la pubblicazione del piano nel Registro delle Imprese	Data in cui avviene la pubblicazione del piano nel Registro delle Imprese

Quanto sopra evidenzia come il Decreto Sostegni-*bis* abbia anticipato notevolmente la data a partire dalla quale è possibile emettere la nota di variazione Iva, consentendo ai creditori di realizzare importanti guadagni in un'ottica di tempistiche operative.

Se, da un lato, l'articolo 18, Decreto Sostegni-*bis* permette al creditore di recuperare l'imposta con il meccanismo della variazione in diminuzione a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale, dall'altra comporta l'anticipazione del termine entro il quale il suddetto recupero potrà essere effettuato. Appare quindi opportuno attuare un combinato disposto tra il suddetto articolo e l'articolo 19, D.P.R. 633/1972. Quest'ultimo prevede infatti la facoltà per il creditore di beneficiare della detrazione - al più tardi - con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto stesso è sorto.

⁹ Al comma 1, lettera f) dell'articolo 18, Decreto Sostegni-*bis* il Legislatore definisce compiutamente le operazioni che rientrano nel perimetro delle procedure concorsuali, individuando così la procedura di fallimento, la liquidazione coatta amministrativa, il concordato preventivo e la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Al successivo capoverso dell'articolo sono riportate le date a partire dalle quali i creditori potranno compiere le suddette variazioni in diminuzione.

¹⁰ In questa particolare fattispecie il recupero dell'Iva rimane subordinato all'infruttuosità della procedura. Ciò significa che il creditore, per poter procedere con la suddetta variazione in diminuzione, dovrà attendere il verbale di pignoramento da cui risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni/crediti da pignorare, o infine se si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta.

Sulla base di quanto appena detto, è possibile quindi affermare come la variazione in diminuzione possa aver luogo – al più tardi - con la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la procedura viene avviata¹¹.

Il lettore dovrà inoltre prestare particolare attenzione alla lettera d) del comma 1¹² in cui il Legislatore prevede che, qualora il creditore abbia già operato la suddetta variazione in diminuzione e gli venga poi riconosciuto (in tutto o in parte) il corrispettivo dovuto, allora lo stesso dovrà provvedere a emettere la corrispondente "nota di variazione in aumento" e versare la relativa imposta (come viene infatti stabilito dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972). Di riflesso, il cessionario avrà la possibilità di detrarre la corrispondente imposta derivante dal pagamento: il meccanismo di liquidazione/detrazione appena enunciato potrà così rispettare il principio della neutralità dell'Iva previsto dalla Direttiva del 2006¹³. Tutto ciò tende a modificare notevolmente quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972: in questo caso infatti il debitore assoggettato a procedura concorsuale non risulterebbe più obbligato a versare l'imposta - come veniva previsto prima del Decreto Sostegni-*bis* - al fine di non alterare il piano di riparto già approvato. La procedura concorsuale, quindi, dovrà esclusivamente registrare la nota di variazione ricevuta dal cedente/prestatore, senza contabilizzare il relativo debito Iva: lo stesso rimarrà infatti a carico dell'Erario. Quanto introdotto dall'articolo 18, D.L. 73/2021, al comma 5-*bis*, dovrebbe avere lo scopo di uniformare la disciplina del recupero dell'Iva con quella dettata dall'articolo 101, comma 5, Tuir ai fini delle imposte sul reddito. Ciò detto si traduce - a livello operativo - nella corrispondenza temporale tra le deduzioni delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi e il recupero dell'Iva non incassata riferibile ai crediti stessi.

Occorre, infine, sottolineare come il contenuto del Decreto Sostegni-*bis* abbia iniziato a produrre i propri effetti dal 26 maggio 2021, data dell'entrata in vigore del D.L. 73/2021. Da ciò consegue che tale meccanismo agevolativo (previsto dall'articolo 18, Decreto Sostegni-*bis*) risulta essere temporalmente limitato alle procedure avviate dopo l'entrata in vigore della suddetta normativa, escludendo così dal perimetro applicativo tutti quei corrispettivi non riscossi relativi a procedure iniziate, anche da molto tempo, e non ancora concluse. Non rientrerebbero quindi all'interno del regime di favore tutti quei recuperi d'imposta per le situazioni di crisi innescate dall'emergenza Covid-19 che rappresentano, invece, proprio quelle situazioni che avrebbero dovuto beneficiare di un regime agevolativo.

Riferimenti normativi

articolo 101, Tuir

articolo 13, D.Lgs. 147/2015

articolo 19, 21 e 26, D.P.R. 633/1972

articolo 18, Decreto Sostegni-*bis*

circolare n. 13/E/2013

risposta a interpello n. 12/E/2018

¹¹ La disposizione previgente, contrariamente a quanto previsto dall'articolo 18, Decreto Sostegni-*bis*, prevedeva che il recupero dell'Iva sarebbe stato possibile -al più tardi - con la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui veniva riscontrata l'infruttuosità della procedura concorsuale (dovendo quindi il creditore attendere un notevole lasso di tempo prima di poter operare la variazione erariale in diminuzione).

¹² Articolo 18, comma 1, lettera d), Decreto Sostegni-*bis*.

¹³ Direttiva 2006/112/CE.

La ripresa dell'attività di controllo e accertamento

Settembre sembra essere il mese di riaccensione dei motori per l'attività di accertamento che vedrà impegnati gli uffici dell'Agenzia delle entrate nella lavorazione del c.d. 157¹ (atti emessi nel corso del 2020 e spalmati in un arco temporale sostanzialmente lungo - tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022), unitamente al prosieguo dei controlli correnti (in particolare sui crediti d'imposta indebiti e sui contributi a fondo perduto).

Analizziamo, quindi, le modalità di gestione del c.d. 157, unitamente agli indirizzi operativi e alle linee guida per il contrasto all'evasione per il corrente anno (circolare n. 4/E/2021), che hanno preceduto l'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi fiscali per gli anni 2021-2023 elaborato dal Mef.

La notifica del c.d. 157

Come è noto, con il provvedimento prot. n. 88314 del 6 aprile 2021 sono state emanate le disposizioni di attuazione del comma 6, dell'articolo 157, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, individuando le modalità di applicazione della proroga dei termini per la notifica degli atti, in modo che distribuendo le attività in un arco temporale più ampio, possa essere reso più agevole l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti interessati.

Naturalmente, se il 157 non è stato preceduto da invito a comparire², il contribuente può chiedere l'attivazione del contraddittorio. Infatti, la norma contenuta nel comma 2, dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva, consente al contribuente - in assenza di analogia iniziativa dell'ufficio e successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o rettifica non preceduto da invito a comparire - di proporre autonomamente istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato.

Proprio per l'ampio spazio da assicurare al contraddittorio, sinteticamente, ricordiamo le 10 regole d'oro dettate dalla circolare n. 6/E/2020 per gestire le procedure di gestione del procedimento

¹ L'articolo 157, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, è intervenuto sulla questione relativa ai termini di accertamento, al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, scosse dal Covid-19. In deroga a quanto previsto all'articolo 3, L. 212/2000, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione - per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tenere conto del periodo di sospensione di cui al comma 1, dell'articolo 67, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni, dalla L. 27/2020, scadono tra il termine iniziale del periodo di sospensione di cui all'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla L. 27/2020 (8 marzo 2020) e il 31 dicembre 2020 -, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021. Sono fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità di applicazione. Tale arco temporale, è stato oggetto, nel tempo, di diverse modifiche; al riguardo tale termine, inizialmente compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, è stato prima modificato dall'articolo 1, D.L. 3/2021, che lo aveva individuato tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022, e successivamente rivisto dall'articolo 1, D.L. 7/2021, che lo aveva spostato tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022. Entrambe le disposizioni in precedenza citate sono state abrogate dall'articolo 1, comma 2, L. 21/2021, di conversione del D.L. 183/2020, che ha anche stabilito che restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e che sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi DD.LL. 3/2021 e 7/2021. Inoltre, l'articolo 22-bis, D.L. 183/2020, introdotto in sede di conversione, ha modificato l'articolo 157, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, sostituendo i commi 1, 2-bis, 3 e 4 e individuando il periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022 quale arco temporale entro cui effettuare la notificazione degli atti.

² L'articolo 4-octies, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019, intitolato "Obbligo di invito al contraddittorio", intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, dispone forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020. Infatti, il Legislatore ha inserito nel corpo del D.Lgs. 218/1997 l'articolo 5-ter - Invito obbligatorio - prevedendo che l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, debba notificare l'invito a comparire di cui all'articolo 5, per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973 e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, comma 3 e 4, D.P.R. 633/1972. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. Il Legislatore fa salvi i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, e le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione: in tali casi l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito. Fuori dei casi di urgenza motivata o di pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante la notifica dell'invito comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, sempre che, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento. Inoltre, all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 è aggiunto il comma 3-bis, secondo cui qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.

di adesione in questo periodo emergenziale, adattabili a ogni altro procedimento tributario che richiede la partecipazione ovvero l'intesa col contribuente e, quindi, anche in sede di verifica e accertamento.

Le 10 regole d'oro per il contraddittorio da remoto		
1	➔	Identificazione del contribuente o del suo rappresentante mediante invio, da parte dello stesso, tramite pec o <i>mail</i> , della copia del documento di identità (nonché della procura, qualora non in possesso dell'ufficio)
2	➔	Indicazione nella pec o <i>mail</i> del numero e dell'intestazione dell'utenza telefonica o dell'eventuale strumento di videoconferenza (laddove disponibile) da utilizzare per il contraddittorio
3	➔	Effettuazione del contraddittorio telefonico o per videoconferenza
4	➔	Redazione del verbale del contraddittorio
5	➔	Invio del <i>file</i> al contribuente o suo rappresentante per la condivisione ³
6	➔	Dopo la condivisione, stampa del <i>file</i> ricevuto dall'ufficio e sottoscrizione (con una sigla su tutte le pagine) da parte del contribuente o del suo rappresentante
7	➔	Scannerizzazione del verbale sottoscritto e rinvio tramite pec o <i>mail</i> all'ufficio, con allegata copia del documento di identità di chi ha sottoscritto il verbale
8	➔	Stampa del <i>file</i> ricevuto e sottoscrizione da parte del verbalizzante dell'ufficio
9	➔	Invio via pec o <i>mail</i> al contribuente o al suo rappresentante del verbale sottoscritto e protocollato
10	➔	Le operazioni di sottoscrizione di cui ai punti 6 e 8 possono anche avvenire mediante utilizzo della firma digitale

Il contrasto agli illeciti

In considerazione dell'emergenza epidemiologica e della crisi economica che sta coinvolgendo numerose attività commerciali e imprenditoriali, l'Amministrazione finanziaria – cfr. la circolare n. 4/E/2021 – ha deciso di puntare verso i contribuenti a elevata pericolosità fiscale e, in particolare, verso coloro che pongono in essere fenomeni di frode, anche attraverso l'utilizzo indebito di crediti d'imposta e altre agevolazioni, come quelle previste proprio per fronteggiare le conseguenze negative connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19 (ad esempio, i contributi a fondo perduto, i ristori, etc.).

Nel corso del 2021 l'attività di controllo si concentrerà, oltre che sul recupero dei contributi a fondo perduto indebitamente fruiti, sui soggetti che hanno indebitamente utilizzato crediti d'imposta in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, e sui soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali tra cui principalmente i seguenti crediti agevolativi:

- credito di imposta R&S;
- credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno;
- credito di imposta sisma centro-Italia;
- credito di imposta ZES;
- credito di imposta formazione.

In generale, per tutti i tipi di agevolazione fruita sotto forma di crediti di imposta, viene segnalata l'importanza di dedicare specifico impegno al riscontro delle compensazioni indebite, ponendo particolare attenzione, data l'insidiosità della fattispecie, anche ai casi in cui i crediti, palesemente fittizi, risultino utilizzati in compensazione per il pagamento di somme iscritte a ruolo o di somme dovute a seguito di atti di accertamento, soprattutto se sono stati oggetto di definizione, a vario titolo, da parte del contribuente (ad esempio, definiti in adesione, mediazione, conciliazione, etc.). Nell'attuale contesto, l'attività di contrasto agli illeciti fiscali, sia di matrice domestica, sia a connotazione transnazionale, non ha comunque subito rallentamenti e si svolge, principalmente, su

³ Per l'Agenzia delle entrate, di norma, sarebbe preferibile che l'intera procedura di contraddittorio a distanza, redazione del verbale e sottoscrizione dello stesso da parte del contribuente e dell'ufficio, si concludesse nello stesso giorno.

2 principali macro-aree: il contrasto alle frodi fiscali e il contrasto agli illeciti fiscali internazionali, muovendosi, con sempre maggiore tempestività rispetto al perpetrarsi delle condotte fraudolente, su 2 piani distinti, ma interconnessi reciprocamente (individuazione delle fattispecie più ricorrenti, ai fini della definizione e della pianificazione delle più efficienti strategie di prevenzione e di contrasto; esecuzione dei controlli a maggiore complessità e aventi a oggetto gli illeciti di maggiore rilevanza e connotati da elementi di novità).

Fermo il carattere implicito di indifferibilità e urgenza delle attività connesse ai procedimenti penali⁴ e a tutte le ipotesi di contrasto a rilevanti fattispecie di frode, continueranno – anche nel perdurare dell'emergenza sanitaria in corso – a essere assicurate le attività esterne di controllo, nel rispetto rigoroso dei protocolli di sicurezza previsti.

Sul fronte del presidio antifrode la circolare n. 4/E/2021 ribadisce la necessità di continuare a valorizzare gli approcci preventivi, da porre in essere antecedentemente o in prossimità della commissione degli illeciti (c.d. allerta precoce), con l'effetto, *inter alia*, di prevenire il concretizzarsi del danno erariale, rimarcando che l'azione di prevenzione e contrasto alle frodi è stata affiancata da recenti importanti interventi del Legislatore, tra i quali meritano attenzione:

- gli articoli 2 e 3, D.L. 124/2019, convertito con modificazioni dalla L. 157/2019⁵;
- l'articolo 1, commi 1079 e ss., L. 178/2020⁶.

L'attività di contrasto agli illeciti fiscali internazionali

L'Agenzia delle entrate prosegue e rafforza la propria attività di presidio finalizzata al contrasto agli illeciti fiscali internazionali maggiormente riscontrati sul territorio e mirata a individuare nuove forme di pianificazione fiscale, così da contemperare le già richiamate esigenze, sia di repressione sia di prevenzione.

Attraverso l'attività di controllo inerente al monitoraggio fiscale, in particolare, si mira al raggiungimento di un duplice scopo: da una parte, l'attività di contrasto tende alla verifica del rispetto delle previsioni di cui al D.L. 167/1990, convertito dalla L. 227/1990, attraverso un'apposita attività selettiva orientata a individuare le posizioni che, anche sulla base delle informazioni acquisite per il tramite dei dati trasmessi degli intermediari finanziari, risultano aver omesso totalmente o parzialmente gli adempimenti dichiarativi in merito alle attività estere di natura finanziaria; dall'altra, le attività di controllo sono orientate ad approfondire l'origine delle provviste oggetto di trasferimento e/o detenzione all'estero, così da far emergere situazioni di illecita provenienza e/o di indebita sottrazione al prelievo fiscale domestico.

Inoltre, la fittizia allocazione all'estero della residenza fiscale continua a essere oggetto di specifica analisi investigativa, sfruttando, in modo mirato e sistematico, le informazioni disponibili nelle banche dati in uso e i dati di fonte estera, anche di natura finanziaria, derivanti in particolare dallo scambio automatico.

Anche con riferimento alle attività investigative rivolte a soggetti diversi dalle persone fisiche, proseguiranno e si intensificheranno i riscontri mirati a intercettare situazioni connotate da schemi di pianificazione fiscale illecita, consolidati ovvero innovativi, perpetrati allo scopo di veicolare flussi finanziari e materia imponibile oltre i confini nazionali.

Le attività di promozione della compliance

Al fine di agevolare la graduale ripresa delle attività economiche e, nel contempo supportare i contribuenti nel corretto adempimento dei propri obblighi fiscali, vengono riprese selettivamente le attività di promozione per l'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita

⁴ Cfr. circolare n. 11/E/2020 (*sub* quesito 5.8).

⁵ In particolare, l'articolo 2, D.L. 124/2019, ha introdotto alcune limitazioni alla facoltà di compensazione dei crediti tributari nel modello di versamento F24, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, nei confronti dei contribuenti destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita Iva, ovvero di esclusione dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, emessi sulla base di quanto previsto dall'articolo 35, comma 15-*bis*, D.P.R. 633/1972. In tema di crediti tributari, l'Agenzia delle entrate, fermo quanto sopra indicato in relazione all'indebito utilizzo degli stessi, proseguirà nel controllo dei crediti inesistenti, artatamente creati mediante documentazione falsa, artifici o altre condotte fraudolente.

⁶ Norma che rafforza la capacità dell'Agenzia delle entrate di reprimere le frodi fiscali connesse al fenomeno delle vendite, senza addebito dell'Iva, a falsi esportatori abituali, attuate mediante il rilascio ai propri fornitori di lettere d'intento ideologicamente false.

Iva, privilegiando le comunicazioni aventi funzione di *reminder* e che consentano al contribuente di regolarizzare la propria posizione evitando ulteriori aggravii futuri.

In particolare, è previsto:

- l'invio di comunicazioni a coloro che, in base ai dati delle fatture elettroniche, dell'esterometro e dei corrispettivi telematici, non risultino ancora aver presentato la dichiarazione, ovvero l'abbiano presentata con dati incompleti⁷;
- l'invio, nel IV trimestre del 2021, delle comunicazioni ai contribuenti per i quali, a seguito della registrazione degli aiuti individuali nel Registro Nazionale aiuti di Stato, per il periodo di imposta 2018, si è riscontrato il superamento dell'ammontare complessivo concedibile in regime *de minimis*;
- l'invio di comunicazioni – nella seconda metà del 2021 – relative agli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa), finalizzati a portare a conoscenza dei contribuenti l'eventuale presenza di errori, omissioni o incoerenze, riscontrati nei modelli dichiarativi relativi ai periodi d'imposta 2018 e 2019, al fine di evitare il ripetersi delle stesse anomalie per il periodo d'imposta 2020.

Per le persone fisiche, sarà, altresì, dato impulso alle attività di promozione dell'adempimento spontaneo e di controllo, in presenza di elementi informativi su redditi di fonte estera.

Particolare attenzione sarà riservata, inoltre, alle analisi sui movimenti di capitale da e verso l'estero per importi rilevanti, al fine di intercettare comportamenti fiscali illeciti e fenomeni di indebita detenzione di disponibilità all'estero.

L'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi fiscali per il triennio 2021-2023 elaborato dal Mef

A metà del mese di luglio è stato pubblicato l'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi fiscali per il triennio 2021-2023 elaborato dal Mef, che vede funzionale all'obiettivo di attuazione della riforma fiscale un rinnovato e rafforzato impegno nell'azione di contrasto all'evasione fiscale. *"La riduzione del tax gap continua, infatti, a rappresentare una priorità del Governo e contribuirà ad assicurare una maggiore equità del prelievo, assicurando il rispetto del principio di cui all'articolo 53, Costituzione secondo cui tutti debbono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, e tutelando la concorrenza tra gli operatori economici. A tali fini, proseguiranno le azioni di policy e l'efficientamento della performance dell'Amministrazione finanziaria per migliorare la tax compliance. Agendo contemporaneamente su queste 2 leve a disposizione, sarà infatti possibile aggredire e, auspicabilmente, ridurre il tax gap. L'obiettivo di riduzione del tax gap sarà perseguito proseguendo il monitoraggio dell'efficacia delle disposizioni vigenti che sono finalizzate al contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali, e rafforzando l'attività di contrasto ai fenomeni evasivi ed elusivi"*.

Si legge nel documento che, in ordine al primo profilo rileva, a titolo esemplificativo, il monitoraggio delle disposizioni già da tempo introdotte in tema di indici sintetici di affidabilità (Isa), nonché di quelle riguardanti l'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi.

E per rafforzare l'attività di contrasto all'evasione si punterà prioritariamente a migliorare la qualità dei controlli, ottimizzando l'utilizzo dei dati acquisiti attraverso gli strumenti della cooperazione internazionale e perfezionando le tecniche di analisi e valutazione del rischio di *non compliance*, monitorando i comportamenti di soggetti a elevata pericolosità fiscale.

Sul piano operativo saranno, altresì, sfruttate le potenzialità che derivano dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica e della memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi nonché, più in generale, dal tempestivo incrocio delle informazioni presenti nelle diverse banche dati a disposizione.

La strategia dell'Amministrazione fiscale per il triennio 2021-2023 punta sulla centralità del contribuente. *"All'interno del percorso di riforma complessiva del sistema fiscale si collocherà lo sforzo*

⁷ Analogamente, è previsto – nel IV trimestre dell'anno – l'invio di comunicazioni, a coloro che, in base ai dati delle fatture elettroniche, dell'esterometro e dei corrispettivi telematici, non risultino aver presentato le comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva per i primi 2 trimestri del 2021.

di considerare il contribuente quale centro di gravità attorno al quale ruota il sistema fiscale nel suo complesso. Se tradizionalmente, infatti, l'adempimento fiscale è stato percepito da cittadini e imprese come una richiesta di adeguamento alle esigenze dell'Amministrazione finanziaria, la sfida più ambiziosa del prossimo triennio concerne l'adozione di strumenti, procedure e meccanismi che consentano a quest'ultima di adattarsi alle esigenze dei cittadini, in un'ottica customer-oriented".

Nel contesto appena delineato saranno valorizzate le esperienze e le soluzioni maturate per la gestione dell'emergenza. "L'approccio customer oriented richiede l'adozione di una strategia composita che passa, in primo luogo, dalla realizzazione di una piena digitalizzazione dei rapporti con i contribuenti e tra gli stakeholders, nell'ottica di facilitare gli adempimenti e minimizzarne i costi, rendendo così la compliance un fenomeno naturale, qualcosa che accade al semplice verificarsi dei presupposti previsti dalla legge, senza il bisogno di eccessivi oneri e formalità. In altre parole, bisogna integrare l'assolvimento degli obblighi fiscali nel normale svolgimento delle attività economiche".

E per favorire la compliance l'atto del Mef prevede che l'Amministrazione finanziaria si dovrà organizzare "in modo da mettere progressivamente a disposizione dei contribuenti tutte le informazioni contenute nelle banche dati della Pubblica Amministrazione utili ai fini dell'assolvimento dei propri obblighi fiscali".

Riferimenti normativi

articolo 157, D.L. 34/2020

articolo 6, D.Lgs. 218/1997

articolo 17, D.Lgs. 241/1997

circolare n. 4/E/2021

Il regime Iva dei beni *anti* Covid-19 e dei servizi connessi

L' imposizione indiretta sui c.d. "beni anti Covid-19" è stata oggetto di diversi rimaneggiamenti normativi, con effetti che non hanno riguardato solo il comparto sanitario (ospedali, cliniche private, farmacie etc.), ma che ha inciso direttamente anche sulle tasche dei privati cittadini. Come noto, infatti, il D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) ha aggiunto il numero 1-ter.1 alla Tabella A, parte II-bis, allegata al D.P.R. 633/1972. Tale modifica si è resa necessaria per agevolare, in uno stato di massima emergenza dal punto di vista epidemiologico, l'acquisto di "beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19".

Per essi, le cui cessioni – come sancito dall'articolo 124, comma 2, del citato decreto - sono state esenti fino al 31 dicembre 2020, è previsto ora l'assoggettamento Iva con aliquota ridotta del 5%.

Diverso, invece, è il trattamento impositivo dei vaccini contro il Covid-19, che dovrebbero essere ordinariamente assoggettati a un'aliquota del 10% (Tabella A, parte III, n. 114, allegata al Decreto Iva), ma che per mezzo dell'articolo 1, comma 453, Legge di Bilancio 2021, sono esenti dall'applicazione dell'imposta fino al 31 dicembre 2022.

Analogo regime Iva si applica alle "cessioni della strumentazione per diagnostica per Covid-19 che presentano i requisiti applicabili" di cui ad alcune normative comunitarie settoriali e "le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione" (articolo 1, comma 452, Legge di Bilancio 2021).

Stanti, quindi, la magmaticità della normativa vigente e i frequenti contributi di prassi intervenuti negli ultimi mesi, la presente trattazione vuole fungere da scheda di sintesi e riepilogo di quanto in vigore nel corso di questo 2021, con l'auspicio non si rendano necessarie nuove modifiche normative funzionali alla gestione del virus, la cui evoluzione epidemiologica è negli ultimi mesi andata di pari passo con quella legislativa.

I beni *anti* Covid-19 con aliquota Iva 5%

Il regime Iva agevolato per i beni *anti* Covid-19, come anticipato in premessa, è stato introdotto dall'articolo 124, D.L. 34/2020. Tale trattamento impositivo, come precisato anche dalla circolare n. 26/E/2020, ha "un ambito soggettivo di applicazione molto ampio nel senso che è applicabile a un qualsiasi cedente o acquirente, nonché stadio di commercializzazione". Si riporta nel seguito l'elencazione inclusa nell'allegato 1 della circolare n. 9/D/2021 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, che riepiloga (con abbinamento ai relativi codici doganali NC/TARIC) i beni assoggettati ad aliquota 5%:

Beni con aliquota 5%
Ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva
Monitor multiparametrico anche da trasporto
Pompe infusionali per farmaci e pompe peristaltiche per nutrizione enterale
Sistemi di aspirazione/aspiratore elettrico
Tubi endotracheali
Caschi per ventilazione a pressione positiva continua
Maschere per la ventilazione non invasiva
Umidificatori
Laringoscopi
Strumentazione per accesso vascolare

Centrale di monitoraggio per terapia intensiva
Pulsossimetro
Ecotomografo portatile
Elettrocardiografo
Tomografo computerizzato
Maschere facciali a uso medico
Mascherine Ffp2 e Ffp3 (e altre con caratteristiche simili)
Articoli di abbigliamento per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici
Termometri
Detergenti disinfettanti per mani e <i>dispenser</i> a muro per disinfettanti
Soluzione idroalcolica in litri
Perossido ai 3% in litri
Carrelli per emergenza
Estrattori RNA
Tamponi per analisi cliniche
Provette sterili
Attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo

Si badi bene che nell'elenco è esclusa la "strumentazione per diagnostica per Covid-19" (articolo 124, D.L. 34/2020), mentre sono inclusi i pulsossimetri che, a rigor di logica, sarebbero dovuti invece essere esentati dall'applicazione del tributo, in quanto il Ministero della salute, con nota n. 3662/2020, aveva precisato che nella definizione di "strumentazione per diagnostica per Covid-19" – oggi esente Iva, posto che il comma 452, articolo 1, Legge di Bilancio 2021 fa proprio riferimento a tali beni – rientrano anche "i saturimetri (pulsossimetri e ossimetri) in quanto sono dispositivi medici che permettono di diagnosticare una sofferenza a carico dell'apparato respiratorio di cui è responsabile Covid-19". Peraltro, riferimento a essi, unitamente ai test sierologici, veniva fatto anche nella circolare n. 26/E/2020. Ebbene, considerando che la Direttiva (UE) 2020/2020 del Consiglio del 7 dicembre 2020 aveva previsto solamente "l'esenzione dall'Iva con diritto a detrazione per le forniture dei vaccini per il Covid-19 e per le forniture della strumentazione per diagnostica in vitro per Covid-19, nonché per le prestazioni di servizi strettamente connesse", la norma nazionale non può che fare riferimento – ai fini dell'applicazione dell'esenzione Iva – solamente ai "dispositivi medico-diagnostici in vitro della Covid-19 conformi ai requisiti applicabili di cui alla Direttiva 98/79/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al Regolamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione Europea applicabile", con la conseguenza che l'elenco riportato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli deve ritenersi assolutamente corretto ed esaustivo, specialmente in considerazione del fatto che i codici doganali in esso riportati ben identificano i beni ivi sommariamente descritti.

Nella successiva risposta a interpello n. 585/E/2020, per di più, è stato riportato un importante chiarimento relativo a tutti i beni inclusi nell'elenco ma che "non sono specificamente utilizzati per la prevenzione, diagnosi e cura della Covid-19". Tale circostanza non deve ritenersi ostativa all'applicazione dell'aliquota del 5%, in quanto "tali beni sono stati ovviamente ritenuti ... come necessari per contrastare il diffondersi del Covid-19 e delle pandemie in genere, per la cura delle persone affette da questi virus e per la protezione della collettività, ivi incluso il personale sanitario. Ciò porta a ritenere che per usufruire del regime di maggior favore, analogamente a quanto previsto per le importazioni, le cessioni dei beni in commento debbano rispettare questa finalità sanitaria che, tenuto conto della natura dei beni elencati al comma 1 dell'articolo 124, è ragionevole ritenere rispettata nella generalità dei casi".

Solo il mancato utilizzo per finalità sanitaria di tali beni (e.g. la soluzione idroalcolica in litri utilizzata in ambito cosmetico) farebbe decadere il regime "agevolato" e ricadere la cessione nel regime Iva ordinario (22%).

Inoltre, come ribadito dalla risposta a interpello n. 213/E/2021, la circolare n. 45/D/2020 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha chiarito che l'utilizzo per finalità sanitarie ricorre "ogni qualvolta non emerga in modo chiaro e univoco prova del contrario, ovvero che il bene sia destinato a scopi palesemente incompatibili con il contrasto all'emergenza sanitaria in corso". Pertanto, a titolo meramente esemplificativo "i guanti DPI ... non dichiarati per uso sanitario e che si prestano a un uso prolungato (ad esempio, i guanti commercialmente definiti di uso domestico, guanti da giardinaggio, guanti felpati resistenti, guanti a lunga durata/riutilizzabili) non possono fruire del regime agevolativo Iva ex articolo 124, D.L. 34/2020".

Diverso, invece, il caso dei guanti in lattice, in vinile e in nitrile (rientranti negli elencati codici doganali), utilizzati in ossequio ai rigidi protocolli di sicurezza adottati in moltissimi settori economici (dall'agroalimentare ai servizi alla persona, dalla scuola ai settori libero-professionali), ove è impossibile non riscontrare una finalità sanitaria dell'uso, posto che lo stesso è finalizzato (anche, ma non solo) alla limitazione della diffusione della pandemia (risposta a interpello n. 529/E/2020).

I beni anti Covid-19 esenti Iva

Ad agevolare la comprensione delle definizioni riportate dai commi 452 e 453 della Legge di Bilancio 2021 – aventi a oggetto i beni esentati dall'imposta a decorrere dal 1° gennaio 2021 – la citata circolare n. 9/D/2021 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (allegato 2) è intervenuta precisando che rientrano tra le definizioni di vaccino e di strumentazione diagnostica solamente (*numerus clausus*) i seguenti beni:

Beni esenti Iva
Kit diagnostici Covid-19 e reattivi basati su reazioni immunologiche
Kit per diagnosi Covid-19 costituito da flaconcino contenente un supporto di coltura per il mantenimento di un campione virale e un tampone con punta di cotone per raccogliere il campione
Kit di campionamento
Reagenti diagnostici basati sul test dell'acido nucleico a catena della polimerasi (PCR)
Strumenti utilizzati nei laboratori clinici per la diagnosi in vitro.
Vaccini autorizzati dalla Commissione Europea o dagli Stati membri

Alla cessione di tali beni e alle prestazioni di servizi a essi connesse si applica dunque l'esenzione Iva fino al 31 dicembre 2022, posto che la citata Legge di Bilancio non ha fatto altro che recepire la Direttiva (UE) 2020/2020, che ha apportato modifiche alla Direttiva 2006/112/CE, prevedendo misure "transitorie" in materia di Iva applicabili "ai vaccini contro il Covid-19 e ai dispositivi medico-diagnostici in vitro del Covid-19", come già anticipato solamente se "conformi ai requisiti applicabili di cui alla Direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al Regolamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione Europea applicabile".

L'altra "strumentazione per diagnostica per Covid-19" che non rientra nelle definizioni riportate nei primi 5 punti dell'elenco deve quindi ritenersi esclusa dall'esenzione, con conseguente applicazione dell'aliquota del 5% (come si è visto per il caso del pulsossimetro).

In merito all'ultima voce sopra riportata, si segnala che alla data odierna la Commissione ha concesso l'autorizzazione all'immissione in commercio (condizionata) solamente per i vaccini elaborati da: BioNTech e Pfizer, Moderna, AstraZeneca e Janssen Pharmaceutica NV. La sola cessione di questi (e le prestazioni di servizi a essi connesse) è attualmente esentata dall'Iva.

Le cessioni di beni accessorie e le prestazioni di servizi connesse

La risposta a interpello n. 56/E/2021 ha fornito non scontati chiarimenti relativi all'applicabilità dell'esenzione prevista per le cessioni di vaccini, tamponi molecolari, test rapidi antigenici e test sierologici anche ai beni accessori e ai servizi a essi connessi. All'uopo, è stato fatto opportunamente riferimento all'articolo 12 del Decreto Iva, ove il Legislatore ha sancito che le "cessioni o prestazioni accessorie a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, effettuati direttamente

dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale. Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie impongono a formarne la base imponibile".

Posto che la Corte di Giustizia UE è più volte intervenuta stabilendo che l'accessorietà di una prestazione derivi dal fatto che essa costituisca non un fine a sé stante per il cliente finale, bensì un mezzo per poter fruire del servizio "principale" erogato dal prestatore, ne consegue che "il principio di accessorietà appena riportato comporta che i corrispettivi relativi alle operazioni accessorie, per tali intendendosi quelli dovuti in relazione alle operazioni che assumono una posizione secondaria e subordinata rispetto all'operazione principale, concorrono a formare la base imponibile di quest'ultima, anche se addebitati separatamente dal prezzo pattuito per l'operazione principale".

La verifica di tale finalità deve essere effettuata sia sotto il profilo oggettivo (dell'operazione), sia sotto quello soggettivo (delle parti coinvolte). Ecco dunque che secondo l'Amministrazione finanziaria la qualifica non "teleologica", bensì accessoria, di queste operazioni può essere rivenuta dal fatto che esse:

- integrino, completino o rendano possibile le operazioni "principali";
- siano rese dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale ovvero da soggetti/attori terzi, purché essi operino per suo conto o a sue spese;
- siano rese nei confronti del medesimo committente/cessionario che beneficia o fruisce dell'operazione principale.

A titolo meramente riepilogativo (non esaustivo), si precisa che:

- la risposta a interpello n. 56/E/2021, correttamente riferendosi all'articolo 12 del Decreto Iva, ha ricondotto tra la "strumentazione per diagnostica per Covid-19" i coprisonda monouso per termometri timpanici, i sensori per ossimetria cerebrale e somatica e i sensori a dito per pulsossimetri riutilizzabili e monouso (attualmente tutti assoggettati ad aliquota Iva pari al 5%);
- la risposta a interpello n. 354/E/2021 ha chiarito che le prestazioni aventi a oggetto l'effettuazione in farmacia sia di tamponi antigenici rapidi con l'ausilio di un medico o di un infermiere, sia di test sierologici rapidi effettuati senza l'intervento di un operatore socio-sanitario, trattandosi di "prestazioni di «servizi strettamente connesse» agli strumenti di diagnostica in vitro per Covid-19" sono attualmente esenti Iva, in ossequio alla definizione prevista dal comma 452, articolo 1 della Legge di Bilancio 2021;
- con riferimenti ai vaccini, la risposta a interpello n. 541/E/2021 ha ritenuto corretto includere "nell'ambito delle «prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini» ... i servizi di supporto amministrativo alle attività di vaccinazione anti Covid-19, comprendenti l'accettazione, la registrazione dati su apposito gestionale, le stampe delle etichette e il rilascio dei certificati vaccinali" svolti da una cooperativa sociale a favore dell'Ulss competente (attualmente esenti Iva);
- infine, la risposta a interpello n. 548/E/2021 ha stabilito che i servizi forniti da un ente fieristico (concessione in uso di spazi, allestimento e preparazione dei medesimi, allacciamenti elettrici e idrici, utilizzo di aree riservate per il personale, sorveglianza e altri servizi) in favore dell'Asl competente, sostenuti dalla medesima per "assicurare una capillare e efficace campagna vaccinale a costi sostenibili", debbano essere considerati prestazioni "strettamente connesse" ai vaccini e, pertanto, debbano essere esentati dall'applicazione dell'imposta.

Degno di menzione, poi, è il regime Iva applicabile al noleggio degli apparecchi medicali funzionali alla gestione e al contenimento dell'emergenza epidemiologica (ad esempio ventilatori polmonari). Come chiarito dalla risposta a interpello n. 218/E/2021, e come esplicitato anche dalla circolare n. 26/E/2020, "fermo restando che la cessione deve avere a oggetto i beni indicati nel comma 1, il trattamento Iva introdotto dall'articolo 124 è applicabile alle cessioni onerose e a quelle gratuite dei medesimi beni, nonché alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 16, comma 3, del Decreto Iva" che prevede medesimo trattamento Iva anche per le cessioni di beni mediante "locazione finanziaria, noleggio e simili". Ne deriva che, a seconda del fatto che i beni oggetto di noleggio siano esenti (gazebo per la vaccinazione, per i quali si rimanda alla risposta a interpello n. 541/E/2021)

o assoggettati all'aliquota ridotta del 5% (e.g. elettrocardiografo), il regime Iva del noleggio corrisponde a quello della cessione dei medesimi.

Il diritto alla detrazione per i beni ceduti e donati

Sia il Decreto Rilancio che la successiva Legge di Bilancio 2021, all'atto dell'esenzione dall'Iva dei beni sopra elencati (esenzione venuta meno, per i beni elencati dall'articolo 124 del Decreto Rilancio, dal 1° gennaio 2021), hanno garantito il *"diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972"* (la formulazione è analoga sia nell'articolo 124, D.L. 34/2020, sia nell'articolo 1, commi 452 e 453, Legge di Bilancio 2021).

Pertanto, posto che i beni (inclusi i servizi connessi) elencati nella Legge di Bilancio 2021 sono ora gli unici a godere del regime di esenzione Iva, sia la somministrazione di vaccini, sia l'effettuazione di prestazioni di servizi relative ai tamponi antigenici e ai *test* sierologici – essendo esenti fino al 31 dicembre 2022 – non subiscono alcuna limitazione in merito al diritto alla detrazione dell'Iva assolta all'acquisto. Questo aspetto è particolarmente importante soprattutto in considerazione del fatto che, come precisato anche nella menzionata risposta a interpello n. 354/E/2021, *"la norma temporanea di maggior favore, che prevede l'esenzione senza pregiudizio del diritto alla detrazione, prevale sull'esenzione ordinaria, che determina, invece, un pro-rata di detraibilità"*. Ne consegue logicamente che la norma speciale di cui ai commi 452 e 453 deve ritenersi prevalente (specialmente quando ci si riferisce ai "servizi connessi") sulla disciplina generale di cui all'articolo 10, comma 1, n. 18) del Decreto Iva. Così facendo, il Legislatore ha voluto tutelare il soggetto passivo cedente, che non vede modificato – per mezzo della distorsione conseguente all'esenzione sancita dalla norma – il proprio calcolo del *pro rata* di detraibilità ai sensi dell'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972.

Diverso, e forse più complesso, è invece il caso dei beni che vengono ceduti gratuitamente (donati) ai soggetti riportati nell'articolo 10, comma 1, n. 12) del Decreto Iva (enti pubblici, Onlus; associazioni riconosciute etc.). Infatti, ai sensi dell'articolo 19, comma 2, del medesimo Decreto, per questi non sarebbe previsto il diritto alla detrazione dell'Iva assolta all'acquisto. Tuttavia, in virtù dell'entrata in vigore dell'articolo 124, del Decreto Rilancio anche per tali beni (le cui cessioni sono risultate esenti fino al 31 dicembre 2020) *"la cessione gratuita a favore di uno dei soggetti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 12) del Decreto Iva"*, se effettuata entro il 31 dicembre 2020, è stata *"esente e senza pregiudizio del diritto alla detrazione in capo al cedente"*, mentre *"se effettuata a partire dal 1° gennaio 2021 ... soggetta all'ordinario regime di esenzione di cui al citato articolo 10, comma 1, n. 12), ai sensi del quale al cedente non è attribuito il diritto alla detrazione dell'Iva"* (circolare n. 26/E/2020). A valle di tutto ciò, in ogni caso, è opportuno anche fare riferimento sia al decreto "Cura Italia" (D.L. 18/2020) sia al Decreto "Liquidità" (D.L. 23/2020) che – come opportunamente ricordato dalla sopra menzionata circolare – già prevedevano il diritto alla detrazione sia per i *"beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura effettuate, nell'anno 2020, a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da Covid-19"* sia per le *"donazioni dei c.d. farmaci a uso compassionevole nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole"*. D'altronde, l'impossibilità di detrarre l'Iva in acquisto avrebbe vanificato l'efficacia della disposizione normativa, volta ad agevolare le donazioni e a *"evitare che le attività donanti debbano sostenere anche l'onere dell'Iva sugli acquisti"* (rif. relazione tecnica all'articolo 66, comma 3-bis, Decreto "Cura Italia" e risposta a interpello n. 150/E/2021). Ecco dunque che, in tutti i casi di donazione di beni *"destinati al contenimento e alla gestione dell'emergenza epidemiologica connessa alla pandemia in corso"*, il combinato disposto dell'articolo 10, comma 1, n. 12) e di quanto previsto dai primi decreti Covid (*in primis*, il Decreto "Cura Italia") fa sempre salvo il diritto alla detrazione dell'Iva assolta.

Il regime Iva all'importazione

Come noto, in risposta all'insorgenza della pandemia, la Commissione UE, con la Direttiva (UE) 2020/2020, ha modificato la Direttiva 2006/112/CE, prevedendo alcune misure fiscali transitorie – tra le quali appunto anche l'esenzione Iva (fino al 31 dicembre 2022) – riferite alle cessioni dei vaccini e dei dispositivi medici in vitro funzionali alla diagnosi e, quindi, al contenimento della pandemia.

Tale regime agevolativo, come opportunamente chiarito anche dalla citata circolare dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, ai sensi dell'articolo 68, lettera c) del Decreto Iva si applica anche alle importazioni di tali beni. Ne consegue che:

- a decorrere dal 1° gennaio 2021, sono soggette all'aliquota Iva del 5% le importazioni dei beni elencati nell'allegato 1 della circolare, che sostanzialmente include i beni riportati nell'articolo 124 del Decreto Rilancio, con esclusione della "strumentazione per diagnostica per Covid-19", che risulta essere a oggi esente (alle condizioni sopra menzionate);
- a decorrere dal 1° gennaio 2021, sono esenti le importazioni dei beni elencati nell'allegato 2 della circolare (che rimanda all'articolo 1, commi 452 e 453, della Legge di Bilancio 2021).

Come debitamente chiarito dalla circolare n. 26/E/2020 e dalla risposta a interpello n. 507/E/2021, il regime agevolativo sopra citato trae origine dalla Decisione n. 2020/491 della Commissione Europea che, per il periodo tra il 30 gennaio e il 31 luglio 2020, aveva esentato da Iva e dazi doganali tutte le importazioni aventi a oggetto le merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia di Covid-19, purché distribuite gratuitamente "alle persone colpite o a rischio di contrarre il Covid-19, oppure impegnate nella lotta contro la pandemia di Covid-19" o alle medesime messe gratuitamente a disposizione, laddove di proprietà degli enti e delle organizzazioni autorizzate all'importazione. Come evidenziato dai documenti di prassi, però, anche con riferimento agli aggiornamenti legislativi nel frattempo intervenuti, non è mai stato richiesto che l'importazione fosse effettuata da tali soggetti "legittimati", posto che "affinché l'importazione possa beneficiare del regime di esenzione Iva, previsto dalla citata decisione della Commissione Europea, è necessario, al ricorrere delle ulteriori condizioni ivi previste, che la stessa sia effettuata "per conto" di un soggetto legittimato, circostanza di volta in volta desumibile dagli accordi tra le parti, anche in assenza di un mandato espressamente conferito, purché l'esistenza, anche implicita, di un mandato sia riscontrabile in base ai predetti accordi".

Ecco dunque che, all'importazione operata da un importatore/distributore per conto di enti pubblici dei beni cui si riferisce la Direttiva (UE) 2020/2020 (poi ripresa dalla Legge di Bilancio 2021), così come analogamente anche l'acquisto intracomunitario, si applica il regime di esenzione Iva fino al 31 dicembre 2022, sempre purché nel rispetto dell'esauritivo elenco predisposto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (allegato 2).

I beni anti Covid-19 nei modelli Iva e li.pe.

È evidente come la complessa normativa Iva sopra trattata non possa non trovare appropriata rappresentazione nei modelli comunicativi e dichiarativi Iva (a decorrere dal periodo d'imposta 2020). Con specifico riferimento ai modelli li.pe., la circolare n. 26/E/2020 ha stabilito che le operazioni esenti di cui all'articolo 124 del Decreto Rilancio (e così, logicamente, anche quelle relative ai commi 452 e 453 della Legge di Bilancio) debbano essere esposte esattamente come tutte le altre operazioni esenti o imponibili:

- il cedente/prestatore deve riportare l'ammontare delle cessioni/prestazioni nel rigo VP2;
- il cessionario/committente deve indicare l'ammontare degli acquisti nel rigo VP3.

Più "complessa", invece, è l'esposizione di tali operazioni all'interno del modello Iva (2021, riferito al periodo d'imposta 2020; ma certamente tale esposizione sarà mantenuta anche nel modello Iva 2022). Nello specifico, le cessioni di beni/prestazioni di servizi esenti in quanto anti Covid-19 devono essere riepilogate nel rigo VE33, dove trova indicazione la totalità delle operazioni esenti attive. Le operazioni passive (acquisti) esenti, invece, trovano doppia indicazione:

- nel rigo VF16, campo 2, unitamente a tutti gli altri acquisti esenti;
- nel rigo VF34, campo 9 ("Operazioni esenti art. 124 d.l. 34/2020", di nuova introduzione), la cui compilazione è fondamentale al fine di espungere tali operazioni dal denominatore del rapporto per la determinazione del *pro rata* di detraibilità, equiparandole di fatto - altrimenti l'effetto agevolativo voluto dalla norma sarebbe di fatto claudicante - a tutte le altre operazioni passive imponibili registrate nel corso dell'anno.

Conclusioni

Nel corso dell'ultimo biennio, in considerazione dello *status* di grande sofferenza economica e sanitaria vissuto dall'intera comunità mondiale, il legislatore (da quello unionale a quello interno) ha puntato molto sulle agevolazioni volte a incentivare l'utilizzo di dispositivi, strumenti e medicinali che, in quale modo, consentissero – per quanto possibile – il contenimento della pandemia. Basti pensare, tra tutte, al credito d'imposta "sanificazione" (introdotto dall'articolo 125 del Decreto Rilancio).

La normativa italiana, che a seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge di Bilancio 2021 non sempre era stata chiaramente interpretata, specialmente in considerazione del fatto che la complessità oggettiva di molti beni anti Covid-19 ne rende difficile una categorizzazione statica (motivo per il quale sono "fioccate" le domande di interpello in materia), risulta oggi sufficientemente delineata, specialmente grazie alle direttrici fornite dalla Commissione UE e alle precisazioni fornite dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, che hanno fatto non poca chiarezza sul corretto trattamento Iva di questi beni.

In particolar modo – va ribadito – i beni "ordinari" anti Covid-19 registrano ora, rispetto al passato, una sensibile riduzione della pressione fiscale (dalla quale è inciso il consumatore finale), con un'aliquota passata dal 22% al 5%, mentre i beni esenti (vaccini approvati, kit, reagenti e strumenti diagnostici, unitamente ai servizi ad essi connessi), godendo del beneficio dell'esclusione dalle limitazioni alla detrazione di cui all'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972, fruiscono di un trattamento impositivo particolarmente vantaggioso sia per i soggetti Iva sia, a cascata, per i consumatori.

Per quanto ci sia da augurarsi che la situazione sanitaria si stabilizzi presto, non può che evidenziarsi come l'"adeguamento" del regime impositivo Iva alle esigenze sanitarie contingenti sia stato certamente un successo, evidentemente replicabile o estendibile ad altri campi e settori merceologici o commerciali per i quali si dovessero rendere necessari, per questioni di sicurezza collettiva o di salute pubblica, un ampio consumo e una efficace diffusione.

Riferimenti normativi

articolo 124, D.L. 34/2020

Tabella A allegata al D.P.R. 633/1972

articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972

commi 452 e 453, articolo 1, Legge di Bilancio 2021

Aiuti anti Covid-19 concessi sotto forma di crediti d'imposta: indicazione nei modelli dichiarativi

Con un precedente contributo¹ sono state fornite alcune esemplificazioni in merito alla corretta indicazione nei modelli dichiarativi dei contributi a fondo perduto, erogati a sostegno delle imprese per far fronte all'emergenza da Covid-19, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con le *faq* concernenti gli aiuti di Stato pubblicate sul sito istituzionale nonché con l'avvertenza del 27 luglio 2021. Il presente contributo è diretto a fornire altrettante esemplificazioni con riguardo ai crediti d'imposta per Covid-19 più frequentemente percepiti (locazione ex articoli 28, D.L. 34/2020 e 65, D.L. 18/2020, sanificazione e adeguamento ambienti di lavoro ex articoli 120 e 125, D.L. 34/2020).

Indicazione nei modelli dichiarativi dei crediti d'imposta sulle locazioni

Due sono le norme istitutive il credito d'imposta per i canoni di locazione:

- articolo 65, D.L. 18/2020 (c.d. Decreto "Cura Italia"), che si rivolge in modo specifico ai canoni di locazione degli immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (credito d'imposta "negozi e botteghe");
- articolo 28, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (c.d. credito d'imposta "locazioni").

Con la circolare n. 14/E/2020, cui si rimanda per tutti gli opportuni approfondimenti, sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere interpretativo sull'agevolazione in commento.

Preme precisare che non costituisce oggetto del presente contributo il tema dei requisiti e dei presupposti sostanziali, normativamente richiesti, ai fini della fruizione delle suddette agevolazioni – tema peraltro già ampiamente dibattuto dalla stampa specializzata nel corso dell'ultimo anno – volendo, invece, focalizzare l'attenzione sulle corrette modalità di indicazione degli aiuti nei modelli dichiarativi.

Società di capitali e di persone in contabilità ordinaria

In entrambi i casi, si tratta di un contributo detassato per espressa previsione della norma istitutrice, pertanto, l'ammontare del contributo trova indicazione nel rigo RF55, tra le variazioni in diminuzione, con codice generico 99.

Per quanto riguarda l'indicazione del credito d'imposta "negozi e botteghe" ex articolo 65, D.L. 18/2020 nel prospetto "aiuti di Stato" al rigo RS401 si evidenzia che, a differenza del credito d'imposta locazioni ex articolo 28, D.L. 34/2020, le istruzioni non prevedono un codice *ad hoc*, pertanto sembra che questa tipologia di aiuto non debba essere considerata ai fini della compilazione del rigo RS401 "aiuti di Stato". Tale interpretazione è stata confermata dall'Agenzia delle entrate con una recente *faq* pubblicata sul proprio sito istituzionale, con la quale è stato chiarito che il contributo, non essendo stato qualificato "aiuto di Stato" dalla norma istitutiva, non deve essere riportato nel relativo prospetto.

Rimane ferma, trattandosi di un credito d'imposta, la necessaria indicazione dei dati relativi al credito d'imposta "negozi e botteghe" spettante nel quadro RU, con codice I1.

Esempio 1

A titolo esemplificativo, segue la compilazione del quadro RU per una impresa che:

- ha maturato il credito d'imposta "negozi e botteghe" ex articolo 65, D.L. 18/2020 nel corso del periodo d'imposta 2020 per un importo pari a 1.500 euro;
- ha utilizzato il credito d'imposta in compensazione con codice tributo 6914 per 1.000 euro entro il termine del periodo d'imposta 2020;
- potrà beneficiare di un credito d'imposta residuo spettante, da indicare nella successiva dichiarazione, per un importo pari a 500 euro.

¹ L. Fava, "Aiuti anti Covid-19: linee guida per la corretta indicazione nei modelli dichiarativi" in La circolare tributaria n. 33/2021.

Schede operative

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Botteghe e negozi	I	I	1				
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00				
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00				
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³			1.500,00				
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			1.000,00				
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute ¹ ,00	IVA (Periodici e acconti) ² ,00	IVA (Saldo) ³ ,00	IRES (Acconti) ⁴ ,00	IRES (Saldo) ⁵ ,00	Imposta sostitutiva ⁶ ,00	IRAP ⁷ ,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00				
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. ¹ ,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00				
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)			,00				
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00				
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni ¹		² 500,00				

Il rigo RU7 non può essere compilato con riferimento al credito d'imposta negozi e botteghe (codice credito I1) ma solamente con riferimento al credito d'imposta locazioni (codice credito H8).

In conformità con le istruzioni per la compilazione del quadro, si precisa, infatti, che anche nel caso di utilizzo del credito d'imposta "negozi e botteghe", in F24, in compensazione con il versamento delle imposte e ritenute previste nelle colonne da 1 a 7 del rigo RU7, il relativo utilizzo dovrà essere riportato in RU6, non in RU7. Se, invece, la società avesse utilizzato il credito d'imposta in compensazione con modello F24 nel periodo d'imposta 2020 solamente per 500 euro e ceduto, ai sensi dell'articolo 122, D.L. 34/2020, il restante ammontare di 1.000 euro, il quadro avrebbe dovuto essere compilato come segue:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Botteghe e negozi	I	I	1				
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00				
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00				
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³			1.500,00				
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			500,00				
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute ¹ ,00	IVA (Periodici e acconti) ² ,00	IVA (Saldo) ³ ,00	IRES (Acconti) ⁴ ,00	IRES (Saldo) ⁵ ,00	Imposta sostitutiva ⁶ ,00	IRAP ⁷ ,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00				
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. ¹ 1.000,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00				
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)			,00				
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00				
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni ¹		² ,00				

Contrariamente a quanto statuito in relazione al credito d'imposta "negozi e botteghe", costituisce aiuto di Stato il credito d'imposta locazioni di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020, il cui ammontare dovrà trovare indicazione nel quadro RU, con codice H8.

Esempio 2

Si ipotizzi il caso di una società che abbia maturato, per le spese sostenute nel 2020, un credito d'imposta locazioni di ammontare pari a 2.500 euro, utilizzato interamente in compensazione nel modello F24 (codice tributo 6920) con i contributi Inps dovuti nel periodo d'imposta 2020 in relazione ai redditi percepiti dai lavoratori dipendenti. Il quadro RU sarà compilato come segue:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Canoni locazione immobili a uso non abit	H	H	8				
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00				
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00				
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³			2.500,00				
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			2.500,00				
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute ¹ ,00	IVA (Periodici e acconti) ² ,00	IVA (Saldo) ³ ,00	IRES (Acconti) ⁴ ,00	IRES (Saldo) ⁵ ,00	Imposta sostitutiva ⁶ ,00	IRAP ⁷ ,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00				
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. ¹ ,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00				
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)			,00				
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00				
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni ¹		² ,00				

Esempio 3

Si ipotizzi il diverso caso in cui l'importo del credito sia stato solo parzialmente utilizzato in compensazione con i contributi Inps dovuti nel 2020.

Schede operative

In particolare, si ipotizzi che l'importo di 1.000 euro sia stato utilizzato in compensazione con i contributi previdenziali liquidati nel 2020, mentre il restante importo di 1.500 euro sia stato utilizzato in compensazione con i contributi previdenziali liquidati nei primi mesi del 2021. In questo caso, l'ammontare del credito residuo non utilizzato nel 2020 risultante dalla differenza tra la somma degli importi dei righe RU2, RU3, RU5, colonna 3 e RU8 e la somma degli importi indicati nei righe RU6, RU7, RU9, colonne 1 e 2, RU10 e RU11, trova indicazione del rigo RU12, come evidenziato di seguito:

SEZIONE I		Codice credito	
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante Canoni locazione immobili a uso non abit	H 8
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione	,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)	,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³	2.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24	1.000,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	
	RU8	Credito d'imposta riversato	,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. ¹ ,00 Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)	,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso	,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni ¹ ² 1.500,00

Esempio 4

Ancora, si pensi al caso di una società che abbia utilizzato il credito d'imposta locazioni spettante per un ammontare totale pari a 2.500 euro:

- in compensazione per 1.000 euro, con modello F24 presentato nel periodo d'imposta 2020, con i contributi dovuti per lavoro dipendente;
- in diminuzione del secondo acconto Ires relativo al periodo d'imposta 2020.

Il quadro RU dovrà essere compilato come segue:

SEZIONE I		Codice credito	
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante Canoni locazione immobili a uso non abit	H 8
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione	,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)	,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³	2.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24	1.000,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	
	RU8	Credito d'imposta riversato	,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. ¹ ,00 Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)	,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso	,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni ¹ ² ,00

Si noti che, secondo le istruzioni ministeriali, la compilazione del rigo RU7:

- è consentita oltre che per il credito d'imposta locazioni contraddistinto con codice "H8", solo con riferimento alle agevolazioni di cui al seguente elenco tassativo:
 - 17 incentivi per la ricerca scientifica;
 - 20 veicoli elettrici, a metano o a gpl;
 - 62 nuovi investimenti nelle aree svantaggiate ex articolo 1, comma 271, L. 296/2006;
 - 85 incentivi sostituzione veicoli ex D.L. 83/2012;
 - 90 nuove infrastrutture;
 - 94 misure fiscali per nuove infrastrutture ex articolo 18, L. 183/2011;
 - B1 reti a banda ultralarga;
 - H1 monitoraggio immobili;
 - H9 sanificazione e acquisto di dispositivi di protezione individuale;
 - I2 rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni – lato investitori
- prevede la valorizzazione solamente dei campi 4 "Ires acconti" e 5 "Ires saldo" con riguardo ai crediti d'imposta sanificazione "H9" e locazione "H8".

Oltre all'indicazione nel quadro RU, a differenza del credito d'imposta "negozi e botteghe", per il credito d'imposta locazioni è richiesta anche la compilazione del prospetto "aiuti di Stato" di cui al

Schede operative

rigo RS401. Come chiarito dall’Agenzia delle entrate in una recente *faq*, l’importo dell’aiuto spettante è pari al credito maturato indicato nel quadro RU.

A titolo esemplificativo, segue la compilazione del quadro RS per una microimpresa costituita in forma di Srl operante nel settore dei serramenti che ha ricevuto il credito d’imposta locazioni di importo pari a 2.500 euro ex articolo 28, D.L. 34/2020:

Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA									
Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma	Estensione	Lettera	
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
60											
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO	Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante					
11-A	12 SR	13 1	14 43 32 00	15 1	16	17 ,00					
RS401											
Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP			
18 giorno	18 mese	18 anno	19 giorno	19 mese	19 anno	20	21	22			
Tipologia (via, piazza, ecc.)			Indirizzo				Numero civico				
23			24				25				
Tipologia costi		Costi agevolabili	Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante						
26 20		27	28		29 2.500,00						

Secondo alcuni recenti chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate, i crediti d’imposta in commento non trovano indicazione nel modello Irap.

Imprese in contabilità semplificata

Si ritiene che l’ammontare del credito d’imposta “negozi e botteghe” di cui all’articolo 65, Decreto Cura Italia, così come del credito d’imposta locazioni di cui all’articolo 28, Decreto Rilancio non debba essere evidenziato né tra gli “altri componenti positive” nel rigo RG10, né tra gli “altri componenti negativi” nel rigo RG22 del quadro RG, modello Redditi PF/SP in contabilità semplificata. Tale interpretazione sarebbe coerente con le istruzioni ministeriali per la corretta compilazione del modello ove nulla è specificato al riguardo, nonché con i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate. L’importo delle agevolazioni in commento troverà indicazione nei quadri RU e solamente con riguardo al credito d’imposta locazioni ex articolo 28, D.L. 34/2020, tra gli “aiuti di Stato” secondo le indicazioni già sopra esposte.

Anche nel modello Irap, nessuna indicazione è necessaria.

Professionisti e lavoratori autonomi

Secondo i recenti chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate, il credito d’imposta locazioni di cui all’articolo 28, D.L. 34/2020 non deve essere indicato nel quadro RE e neppure nel modello Irap ma unicamente nel quadro RU e nel prospetto degli aiuti di Stato.

Esempio 5

Segue una esemplificazione di compilazione del quadro RS per un professionista che svolge l’attività di dottore commercialista senza dipendenti, con un fatturato annuo inferiore a 2 milioni di euro e che nel corso del 2020 ha beneficiato di un credito d’imposta per canoni di locazione versati pari a 2.500 euro.

Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA									
Codice aiuto	Codice Regione	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma	Estensione	Lettera
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
60											
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO	Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante					
11A	12 PF	13 1	14 69 20 11	15 1	16	17 ,00					
RS401											
Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP			
18 giorno	18 mese	18 anno	19 giorno	19 mese	19 anno	20	21	22			
Tipologia (via, piazza, ecc.)			Indirizzo				Numero civico				
23			24				25				
Tipologia costi		Costi agevolabili	Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante						
26 20		27	28		29 2.500,00						

Si ritiene che anche per il credito d'imposta "negozi e botteghe" non sia dovuta la compilazione del quadro RE e, a differenza del credito d'imposta locazioni considerato "aiuto di Stato", neppure la compilazione del quadro RS. Resta, invece, necessaria l'indicazione nel quadro RU.

Contribuenti forfettari e contribuenti minimi

Per i contribuenti che applicano il regime forfettario e coloro che applicano il regime del vantaggio non è richiesta alcuna indicazione nel quadro LM, ai fini della corretta determinazione del reddito. Resta, invece, dovuta la loro indicazione nel quadro RU e solamente per il credito d'imposta locazioni ex articolo 28, D.L. 34/2020, anche nel rigo RS401 tra gli aiuti di Stato.

Credito d'imposta sanificazioni e adeguamento ambienti di lavoro

A sostegno delle imprese colpite dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, il Legislatore ha previsto 2 differenti tipologie di agevolazioni, sottoforma di crediti d'imposta, a fronte delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione e adeguamento degli ambienti. Si tratta dei crediti d'imposta di cui:

- all'articolo 125, D.L. 34/2020 per le spese sostenute per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti (c.d. credito d'imposta "sanificazione");
- all'articolo 120, D.L. 34/2020 per le spese sostenute in relazione agli interventi e investimenti necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19 (c.d. credito d'imposta "adeguamento ambienti di lavoro").

Per approfondimenti sui requisiti, oggettivi e soggettivi, ai fini della spettanza delle sopraelencate agevolazioni si rinvia alla lettura della circolare n. 20/E/2020 con la quale sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere interpretativo.

Società di capitali e di persone in contabilità ordinaria

I crediti d'imposta in commento assumono la natura di contributi in conto esercizio e come previsto dalle rispettive norme istitutrici, sono fiscalmente irrilevanti. Per questo motivo, in sede di determinazione del reddito imponibile e delle imposte dell'esercizio, il relativo importo costituisce una variazione in diminuzione da indicare nel rigo RF55 con codice 99.

L'Agenzia delle entrate, infatti, diversamente da quanto accaduto per i contributi a fondo perduto, non ha previsto un codice *ad hoc* per le componenti positive di reddito rappresentanti i vari crediti d'imposta erogati a sostegno delle imprese a fronte dell'emergenza epidemiologica, pertanto, il contribuente dovrà utilizzare il codice generico 99.

Esempio 6

Si ipotizzi il caso di una Srl operante nel settore alberghiero che ha maturato un credito d'imposta per spese di sanificazione sostenute nel 2020 pari a 5.500 euro, di cui 3.500 euro sono stati utilizzati in compensazione nel modello F24 (codice tributo 6917) con contributi previdenziali dovuti entro il termine del periodo d'imposta 2020 e il restante importo di 2.000 euro è stato utilizzato in compensazione con i contributi dovuti per i primi mesi del 2021. Il quadro RU deve essere così compilato:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito				
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Sanificazione e acquisto dispositivi DI		1 H 9				
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione				,00		
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)				,00		
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00) 3				5.500,00		
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				3.500,00		
	RU7	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
		1	2	3	4	5	6	7
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato				,00		
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c. 1 ,00 Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,00		
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)				,00		
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso				,00		
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni 1 2 2.000,00			

Esempio 7

Si ipotizzi il caso diverso in cui il credito d'imposta spettante indicato al rigo RU5 sia stato utilizzato:

- in compensazione nel modello F24, con contributi previdenziali dovuti entro il termine del periodo d'imposta 2020, per 3.500 euro;
- in diminuzione del versamento del saldo dell'Iva dovuta per l'anno 2020 per 1.000 euro;
- in diminuzione dei contributi dovuti per i mesi 2021 per la parte residua.

In questo caso, il quadro RU dovrà essere così compilato:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito							
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Sanificazione e acquisto dispositivi DI		1 H 9							
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione									,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)									,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00) 3									5.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24									3.500,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e account)	IVA (Saldo)	IRES (Accounti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP		
		1	2	3	4	5	6	7			
			,00	,00	1.000,00	,00	,00	,00			
	RU8	Credito d'imposta riversato									,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)									Art. 1260 c.c. 1 ,00 Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)									,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso									,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)									Vedere istruzioni 1 2 1.000,00	

Le modalità di compilazione del quadro RU con riferimento al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (codice credito I6) differiscono parzialmente da quelle appena viste per il credito d'imposta sanificazione (codice credito H9), in relazione ai seguenti aspetti:

- per il primo, non è ammessa la compilazione del rigo RU7;
- nel rigo RU6 va indicato l'ammontare del credito per l'adeguamento degli ambienti di lavoro I6 di cui al rigo RU5 utilizzato entro il termine di scadenza del 30 giugno 2021 (e non nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione).

Con riguardo al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'articolo 120, D.L. 34/2020, si ricorda che l'eventuale ammontare non utilizzato e residuo alla data del 30 giugno 2021 non potrà più essere utilizzato in futuro. Chiaramente, come precisato nelle istruzioni alla compilazione del modello, il rigo RU12, colonna 2, non potrà mai essere valorizzato per il credito d'imposta contraddistinto da codice I6.

Esempio 8

Si ipotizzi il caso di una Srl che nel corso del 2020 ha sostenuto spese in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del *virus* che le hanno permesso di maturare un credito d'imposta di 6.500 euro, interamente compensato con modello F24 (codice tributo 6918) al 30 giugno 2021.

Il quadro RU dovrà essere così compilato:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito							
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Spese per adeguamento ambienti lavoro		1 I 6							
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione									,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)									,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00) 3									6.500,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24									6.500,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e account)	IVA (Saldo)	IRES (Accounti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP		
		1	2	3	4	5	6	7			
			,00	,00	,00	,00	,00	,00			
	RU8	Credito d'imposta riversato									,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)									Art. 1260 c.c. 1 ,00 Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)									,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso									,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)									Vedere istruzioni 1 2 ,00	

In tal caso, in qualità di aiuto di Stato, il contribuente è tenuto a dare informativa del credito maturato anche nel rigo RS401. Si ipotizzi che la società beneficiaria sia una società a responsabilità

Schede operative

limitata operante nel settore alberghiero, con più di 10 dipendenti e un fatturato annuo compreso tra i 2 e i 10 milioni di euro. Il quadro RS dovrà essere così compilato:

Aiuti di Stato										
BASE GIURIDICA										
Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma Estensione	Lettera	
1	6 3	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante			
11-A	SR	2	55 10 00		1		17			
RS401										
Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP		
18 giorno	18 mese	18 anno	19 giorno	19 mese	19 anno	20	21	22		
Tipologia (via, piazza, ecc.)		Indirizzo				Numero civico				
23		24				25				
Tipologia costi		Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante				
26		27		28		29				
20						6.500,00				

Il credito d'imposta sanificazioni previsto dall'articolo 125, D.L. 34/2020 non è stato qualificato come "aiuto di Stato" dalla norma istitutiva, pertanto, come evidenziato in una recente *faq* pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate, non deve considerarsi come tale ai fini dichiarativi e i relativi dati non vanno riportati nel prospetto di cui al rigo RS401 dei modelli Redditi.

In conclusione, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che nessuna indicazione dei crediti d'imposta in commento è necessaria nel modello Irap. Volendo anche supporre la loro indicazione nel modello Irap, non si tratterebbe di un'informazione non nota all'Agenzia delle entrate, in quanto già segnalata nei modelli Redditi, pertanto omissibile.

Imprese in contabilità semplificata

Nessuna indicazione dei contributi in commento è necessaria tra le voci del quadro RG, modello Redditi PF o SP, ai fini della corretta determinazione del reddito imponibile.

In altri termini si ritiene che i contributi in oggetto non debbano figurare contemporaneamente né tra gli "altri componenti positivi" di reddito nel rigo RG 10, né tra gli "altri componenti negativi" di redditi nel rigo RG 22 del quadro RG, modello Redditi PF/SP in contabilità semplificata.

Si tratterebbe di un'informazione non rilevante, comunque già fornita nel quadro RU ed eventualmente nel quadro RS.

Professionisti e lavoratori autonomi

Con alcuni recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, è stato precisato che il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro non va indicato nel quadro RE e neppure nel modello Irap, ma unicamente nel quadro RU e nel prospetto "aiuti di Stato" di cui al rigo RS401.

A simili conclusioni, è possibile giungere con riguardo al credito d'imposta sanificazione, salvo il fatto che non costituendo aiuto di Stato, la sua indicazione non è richiesta nel rigo RS401.

Contribuenti forfettari e contribuenti minimi

Come i professionisti e i lavoratori autonomi in regime ordinario, anche coloro che applicano il regime del vantaggio o forfettario non sono tenuti all'indicazione del credito d'imposta sanificazione e adeguamento ambienti di lavoro nel quadro LM, ai fini della corretta determinazione del reddito. In altri termini, il totale dei componenti positivi da indicare nel rigo LM2 per i contribuenti in regime del vantaggio e nel rigo LM22 per i contribuenti forfettari dovrà già essere decurtato dell'importo corrispondente ai crediti d'imposta in commento.

Resta ferma la necessaria indicazione di queste agevolazioni nel quadro RU, secondo le modalità già descritte, e nel quadro RS ove l'agevolazione si qualifichi come "aiuto di Stato".

Riferimenti normativi

articolo 28, D.L. 34/2020

articolo 65, D.L. 18/2020

articoli 120 e 125, D.L. 34/2020

Scadenze del mese di novembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° novembre 2021 al 30 novembre 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

lunedì 1° novembre

Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di agosto.

martedì 2 novembre

Esterometro

Entro oggi i soggetti passivi IVA residenti o stabiliti nel territorio dello Stato devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, relativi al III trimestre 2021, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche.

Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di settembre.

770/2021

Scade oggi il termine per l'invio del modello 770/2021 per i sostituti di imposta.

giovedì 4 novembre

Credito sanificazione

Ultimo giorno utile per comunicare l'ammontare delle spese che danno diritto al credito d'imposta sanificazione, da parte dei contribuenti che hanno adottato misure di sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e che hanno acquistato dei dispositivi di protezione individuale atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per COVID-19, in relazione alle spese sostenute nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021.

venerdì 15 novembre

Registrazione dei corrispettivi

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Rivalutazione Terreni e partecipazioni

Scade oggi il versamento della seconda rata dell'imposta sostitutiva prevista nella misura unica dell'11%, per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° luglio 2020.

Rivalutazione Terreni e partecipazioni al 1/1/2021

Scadono oggi per effetto del comma 4-bis dell'articolo 14 del DL Sostegni bis n. 73/2021 convertito in legge n.106 del 23.07.2021 i termini per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione fiscale di terreni e partecipazioni, nonché per la redazione della relativa perizia giurata di stima prorogati dal 30 giugno al 15 novembre 2021.

martedì 16 novembre

Contributi sospesi Covid

I soggetti che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti fiscali e previdenziali, a seguito dell'emergenza COVID-19, e ha optato per il versamento del secondo 50% degli importi sospesi in 24 rate mensili, devono provvedere al versamento della rata.

Ritenute condomini

I condomini sostituti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Inps artigiani e commercianti

Artigiani e commercianti iscritti alla relative gestioni speciali IVS sono tenuti al versamento della rata trimestrale della quota di contributi sul minimale di reddito, tramite il Modello di pagamento F24.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di ottobre utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6010. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Iva annuale

I Contribuenti IVA che hanno scelto il pagamento rateale del saldo IVA 2020 relativa al periodo d'imposta 2020 risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno effettuato il versamento della prima rata il 16.03.2021, devono versare oggi la 9° rata con interessi utilizzando il codice tributo: 6099.

Ritenute

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Accise

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di luglio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

lunedì 22 novembre

Enasarco

Scade oggi per i datori di lavoro preponenti nel rapporto di agenzia che utilizzano l'addebito bancario il versamento dei contributi relativi alle provvigioni liquidate agli agenti e rappresentanti nel trimestre di riferimento.

lunedì 25 novembre

Intrastat

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

martedì 30 novembre

Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di ottobre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.11.2021.

LIPE

I soggetti passivi Iva devono inviare, esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato, la Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel 3° trimestre solare del 2021, ovvero relative ai mesi di luglio, agosto, settembre e relative al 3° trimestre (soggetti trimestrali).



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare
e far crescere il business del Professionista.
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata



 **TeamSystem**

PREMIUM PARTNER