



fisco e tributi

CIRCOLARE QUINDICINALE PER L'ASSOCIATO

numero 1 del 14 gennaio 2021

NOTIZIE IN SINTESI

- ❖ Cessione del bonus locazioni immobili (p.2)
- ❖ Decreto Natale (p.2)
- ❖ Detrazione Iva (p.2)
- ❖ Registrazione atti pubblici, scritture private autenticate, imposta donazioni (p.2)

NEWS E INFORMATIVE

- ❖ Novità e decorrenze 2021 per le discipline di fatture elettroniche e corrispettivi telematici (p.3)
- ❖ La rivalutazione dei beni di impresa (p.8)
- ❖ Brexit: nuove regole a partire dal 2021 (p.11)
- ❖ Superbonus 110%: forniti chiarimenti sulle novità introdotte dal D.L. 104/2020 e sui requisiti soggettivi ed oggettivi necessari (p.14)

APPROFONDIMENTI

- ❖ Regole per il corretto utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti fiscali (p.23)
- ❖ Le nuove tabelle aci per il 2021 (p.26)

SCADENZIARIO

- ❖ Principali scadenze dal 16 gennaio 2021 al 16 febbraio 2021 (p.29)

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IT-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01



NOTIZIE IN SINTESI

2

CESSIONE DEL BONUS LOCAZIONI IMMOBILI

Cessione crediti d'imposta locazioni

L'Agenzia delle entrate, con specifico provvedimento ha aggiornato il modello utilizzabile per comunicare la cessione del "Bonus canoni locazione immobili". L'invio con il nuovo modello può essere effettuato anche da parte di un intermediario abilitato.

(Agenzia delle entrate, provvedimenti 1/7/2020 e 14/12/2020)

DECRETO NATALE

Decreto Natale

È stato pubblicato sulla G.U. il c.d. "Decreto Natale" (D.L. 172/2020) contenente ulteriori disposizioni per fronteggiare l'emergenza Covid-19. È riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti "attività dei servizi di ristorazione", l'agevolazione spetta esclusivamente a coloro che hanno già usufruito del contributo a fondo perduto previsto dal c.d. "Decreto Rilancio" ed è erogata automaticamente dall'Agenzia delle entrate, nella medesima misura del precedente beneficio, mediante accredito sul c/c.

(D.L. 172/2020, G.U. n. 313 del 18/12/2020)

DETRAZIONE IVA

Detrazione ex articolo 19, commi 2, 3, 4 e 5, D.P.R. 633/1972

Con propria risposta ad interpello l'Agenzia delle Entrate ha chiarito la corretta modalità di determinazione dell'Iva ammessa in detrazione in caso di simultaneo svolgimento di diverse tipologie di operazioni nei confronti di soggetti passivi residenti e non residenti.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 2, 4/1/2021)

REGISTRAZIONE ATTI PUBBLICI, SCRITTURE PRIVATE AUTENTICATE, IMPOSTA DONAZIONI

Versamento imposte registrazione atto

Con propria risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti pubblici e delle scritture private autenticate, nonché all'imposta sulle donazioni, nei casi di registrazione presso gli uffici territoriali dell'Agenzia.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 76, 2/12/2020)

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:

tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it



NEWS E INFORMATIVE

NOVITÀ E DECORRENZE 2021 PER LE DISCIPLINE DI FATTURE ELETTRONICHE E CORRISPETTIVI TELEMATICI

3

Complice anche la situazione emergenziale in atto, tanto la disciplina della fatturazione elettronica quanto quella dei corrispettivi telematici stentano a trovare una definitiva consacrazione. Infatti, sono ancora diversi gli aspetti che per effetto di proroghe e/o modifiche legislative devono ancora trovare una applicazione, per così dire, “a regime”.

Vediamo, pertanto, di riepilogare di seguito quegli obblighi e quelle procedure che, per effetto dei diversi provvedimenti emanati nel corso del 2020, hanno trovato un’applicazione differita solo a partire dal 1° gennaio 2021 e quelle che al contrario troveranno piena decorrenza solo nel corso del 2021 (o, in taluni casi, addirittura dal 1° gennaio 2022 come nel caso dell’esterometro).

Obbligatorie dal 1° gennaio 2021 le nuove specifiche tecniche della fattura elettronica

Come ampiamente ricordato in precedente informativa sono entrate in vigore, obbligatoriamente a partire dal 1° gennaio 2021, le nuove specifiche tecniche che riguardano il formato Xml della fattura elettronica descritte nell’allegato al provvedimento prot. n. 99922 del 28 febbraio 2020, come integrato dal successivo **provvedimento prot. n. 166579/2020**.

Le modifiche, che interessano sia il codice tipo-documento (codice TD) che il codice natura IVA dell’operazione (codice N), si propongono l’obiettivo di intercettare le molteplici situazioni di operazioni nelle quali l’Iva non trova esplicita evidenza in fattura (non imponibili, non territoriali, etc.) o in relazione alle quali trovano applicazione particolari regole di assolvimento del tributo (inversione contabile o *reverse charge*), ai fini del loro futuro inserimento del modello Iva precompilato messo a disposizione da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Al via dal 1° gennaio 2021 l’obbligo generalizzato di adozione del Registratore Telematico

Esaurito il semestre di proroga previsto dall’articolo 104, Decreto Rilancio (D.L. 34/2020), parte dal 1° gennaio 2021 l’obbligo per i commercianti al minuto di provvedere all’acquisto e attivazione del Registratore Telematico (RT). Va a tal proposito ricordato che anche in vigenza dell’obbligo generalizzato di messa in uso del registratore telematico la trasmissione dei corrispettivi potrà, in alternativa, essere effettuata anche tramite la procedura *web* gratuita predisposta dall’Agenzia delle entrate, alla voce “documento commerciale online”, presente nel portale “Fatture e Corrispettivi”.

Viene meno, quindi, la modalità alternativa al registratore telematico che fino al 31 dicembre 2020 permetteva l’invio dei dati dei corrispettivi giornalieri (certificati tramite ricevute fiscali ovvero tramite il vecchio registratore di cassa) entro il mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione tramite apposita funzione presente nell’area riservata del portale “Fatture e corrispettivi” dell’Agenzia delle entrate.

Decorrenza aprile 2021 per il nuovo tracciato di invio dei corrispettivi telematici

Sempre in tema di corrispettivi telematici l’Agenzia delle entrate, con il **provvedimento direttoriale n. 389405 dello scorso 23 dicembre 2020**, ha disposto la proroga al prossimo 1° aprile 2021 per adeguarsi al



nuovo tracciato telematico per l'invio dei dati dei corrispettivi giornalieri (versione 7.0 del giugno 2020). Fino a quella data, pertanto, sarà possibile trasmettere i dati attraverso la versione precedente (6.0).

Tra gli obiettivi del nuovo tracciato si segnalano la miglior gestione di particolari tipologie di operazioni quali quelle caratterizzate da corrispettivo non riscosso e quelle per le quali viene emesso prima il documento commerciale e successivamente anche la fattura elettronica.

4

Parte dal 1° gennaio 2021 l'obbligo telematico per i corrispettivi dei benzinai di piccole dimensioni

Si completa, dal 2021, l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi riguardanti le cessioni poste in essere dai distributori di carburante. Dopo le partenze dell'obbligo che hanno interessato i distributori di carburante di grandi (dal 1° gennaio 2020) e medie (dal 1° settembre 2020) dimensioni, è scattato dallo scorso 1° gennaio 2021, anche per gli impianti che hanno erogato una quantità fino a 1,5 milioni di litri, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi. Adempimento che potrà essere assolto anche con l'apposita procedura web disponibile sul Portale Unico Dogane Monopoli (PUDM) e richiamata dal **comunicato n. 369012 del 23 ottobre 2020**.

Si ricorda che la frequenza di trasmissione dei dati dei corrispettivi in argomento è stabilita:

- entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, per i soggetti che effettuano la liquidazione periodica Iva con cadenza trimestrale;
- entro l'ultimo giorno del mese successivo al mese di riferimento per i soggetti che effettuano la liquidazione periodica Iva con cadenza mensile.

Parte dal 1° gennaio 2021 la procedura di liquidazione dell'imposta di bollo virtuale sulle FE

È partita dal 1° gennaio 2021, in virtù della proroga disposta con l'**articolo 143 del Decreto Rilancio (D.L. 34/2020)**, anche la nuova procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche con la quale l'Agenzia delle entrate potrà verificare la corretta annotazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, avendo riguardo alla natura e all'importo delle operazioni indicate nelle fatture stesse.

Regole 2021 (sintesi)

- Sulla base dei dati in proprio possesso l'Agenzia procede, per ciascun trimestre solare, all'integrazione delle fatture elettroniche trasmesse a mezzo SdI *"che non riportano l'evidenza dell'imposta di bollo, ma per le quali l'imposta risulta dovuta"*.
- Il cedente/prestatore o intermediario delegato vengono informati con modalità telematiche entro il giorno 15 del primo mese successivo al trimestre.
- laddove l'interessato ritenga che, in relazione a una o più fatture integrate dall'Agenzia, non risultino i presupposti per il versamento dell'imposta di bollo, potrà procedere alla variazione dei dati comunicati entro l'ultimo giorno del primo mese successivo.

Inoltre, con il **Decreto Mef del 4 dicembre 2020** è stato previsto, sempre con decorrenza 1° gennaio 2021, il differimento dei termini ordinari per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche. Per effetto delle nuove previsioni viene quindi stabilito che il pagamento dell'importo dovuto, relativo alle fatture elettroniche emesse nel primo, terzo e quarto trimestre solare, deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo. Il versamento dell'imposta dovuta, invece, sulle fatture elettroniche relative al secondo trimestre solare deve essere eseguito entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo.

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IF-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01



Le nuove scadenze 2021 dell'imposta di bollo sulle FE	
1° trimestre	31 maggio 2020
2° trimestre	30 settembre 2020
3° trimestre	30 novembre 2020
4° trimestre	28 febbraio 2021

Va altresì ricordato che, in un'ottica di semplificazione, il versamento dell'imposta di bollo può essere effettuato senza applicazione di interessi e sanzioni:

- per il primo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento, nel caso in cui l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno non superi 250 euro;
- per il primo e secondo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno non superi, complessivamente, 250 euro.

Nuovo rinvio a febbraio/marzo 2021 per la lotteria degli scontrini

Sulla base di quanto previsto dall'articolo 141, D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) la cosiddetta "lotteria degli scontrini" (concorso a premi al quale i privati consumatori avranno accesso a fronte di acquisti effettuati presso commercianti al minuto) avrebbe dovuto trovare applicazione, dopo diverse proroghe, già dallo scorso 1° gennaio 2021.

È invece con il recente D.L. 183/2020 (il cosiddetto "Milleproroghe") che si rimanda ad un Provvedimento congiunto tra Agenzia delle Dogane e monopoli e Agenzia delle entrate, da emanarsi entro e non oltre il prossimo 1° febbraio 2021, al fine di prevedere:

- la definizione delle modalità di estrazione e dell'entità dei premi messi in palio;
- la definizione delle disposizioni necessarie all'avvio della lotteria.

Sempre con il citato decreto Milleproroghe viene conseguentemente differito al 1° marzo 2021 il termine a partire dal quale i consumatori potranno segnalare la mancata acquisizione del codice lotteria da parte degli esercenti (si tratta di quel fastidioso strumento di delazione fortemente criticato dall'opinione pubblica che il legislatore ha tuttavia deciso di mantenere).

Da ultimo, con la recente legge di Bilancio per l'anno 2021 (L. 178/2020), e più precisamente al comma 1095 del provvedimento, si è prevista la limitazione della partecipazione al concorso a premi dei soli acquisti effettuati mediante strumenti che consentono il pagamento elettronico.

Scade il 28 febbraio 2021 il termine per l'adesione ai servizi di consultazione dell'Agenzia

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 524526 del 21 dicembre 2018 sono state modificate le modalità, previste dal provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018, con cui l'Agenzia delle entrate memorizza e rende disponibili in consultazione agli operatori Iva, o agli intermediari dagli stessi delegati, le fatture elettroniche emesse e ricevute nonché, ai consumatori finali, le fatture elettroniche ricevute. In particolare, è stata prevista l'introduzione di una specifica funzionalità, da rendere disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, per consentire agli operatori Iva – anche per il tramite di un intermediario appositamente delegato - ovvero al consumatore finale, di aderire



espressamente al servizio di “Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici”. Dopo diversi provvedimenti di proroga, con il **provvedimento direttoriale n.311557 del 23 settembre 2020** l’Agenzia, essendo ancora in corso le attività di implementazione tecnica e amministrativa per attuare le predette disposizioni normative e come da intese con il Garante per la protezione dei dati personali, ha disposto un’ulteriore proroga fino al 28 febbraio 2021 del periodo durante il quale sarà possibile effettuare l’adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici.

6

Nuovo rinvio al 1° gennaio 2022 per la trasmissione dei corrispettivi al Sistema tessera sanitaria

Con l’articolo 140, **Decreto Rilancio (D.L. 34/2020)**, al comma 2, viene modificato il comma 6-*quater* dell’articolo 2, D.Lgs. 127/2015 al fine di posticipare al 1° gennaio 2021, rispetto al 1° luglio 2020, l’adeguamento dei registratori telematici per la trasmissione al Sistema TS (Tessera sanitaria), funzionale alla predisposizione della dichiarazione precompilata, dei dati dei corrispettivi da cessione di medicinali, presidi medici e prestazioni sanitarie (farmacie, parafarmacie, ottici, etc.).

Successivamente, con una disposizione contenuta nel cosiddetto **Decreto Milleproroghe (D.L. 183/2020)** la decorrenza del predetto obbligo di utilizzo del Sistema Tessera Sanitaria come canale esclusivo per la memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi giornalieri viene ulteriormente differita al 1° gennaio 2022.

Prorogato anche per l’anno 2021 il divieto di fatturazione elettronica delle spese sanitarie

Per effetto della previsione contenuta nel **comma 1105 dell’articolo 1, L.178/2020 (Legge di Bilancio per l’anno 2021)** viene modificato l’articolo 10-*bis*, D.L. 119/2018, convertito dalla legge 136/2018, al fine di estendere a tutto il 2021 il divieto di emissione di fattura elettronica per le prestazioni sanitarie rese dai soggetti tenuti all’invio dei dati al Sistema TS ai fini dell’elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata.

Ampliato il termine di registrazione per le fatture dei contribuenti trimestrali

Sempre la **Legge di Bilancio per l’anno 2021 (L. 178/2020)**, al **comma 1102**, introduce una novità per i contribuenti che liquidano l’Iva con cadenza trimestrale e che versano l’eventuale debito da essa emergente entro il giorno 16 del secondo mese successivo al compimento del trimestre di riferimento (con l’eccezione, ovviamente, dell’ultimo trimestre dell’anno per il quale il termine di versamento coincide con quello di versamento del saldo derivante dal modello dichiarativo annuale, ossia il 16 marzo).

Fino ad oggi la registrazione delle fatture emesse, disciplinata dall’articolo 23, D.P.R. 633/1972 così come modificato dall’articolo 12, D.L. 119/2018, andava effettuata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione (ad esempio, una fattura emessa il 21 gennaio, avrebbe dovuto essere registrata entro e non oltre il termine del 15 febbraio). Con l’obiettivo di semplificare gli adempimenti dei predetti contribuenti trimestrali e al fine di tenere conto del fatto che i termini previsti per effettuare la liquidazione dell’Iva dei contribuenti di minori dimensioni sono ben maggiori rispetto ai termini previsti per la registrazione delle fatture emesse il legislatore, attraverso una modifica della previsione contenuta nell’articolo 7, D.P.R. 542/1999, si stabilisce che la registrazione contabile delle fatture attive debba essere effettuata entro un termine più ampio e cioè *“entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni”*. Vediamo con un esempio.



Esempio

Un contribuente che effettua ai fini Iva una prestazione di servizi in data 25 marzo 2021 potrà, in virtù delle recenti disposizioni di semplificazione, registrare la relativa fattura elettronica emessa entro il termine ultimo del 30 aprile 2021. L'imposta relativa a tale fattura comunque concorre alla liquidazione del primo trimestre del 2021, il cui termine di versamento scade il successivo 17 maggio 2021 (posto che il giorno 16 cade di domenica).

7

Abolizione dell'esterometro dal 2022

Con le previsioni contenute nei **commi 1103 e 1104 dell'articolo 1, L. 178/2020 (legge di Bilancio per l'anno 2021)** il legislatore dispone l'abolizione della comunicazione telematica dei dati relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere (il cosiddetto "esterometro") a far data dal 2022. Dal 1° gennaio del prossimo anno, infatti, la trasmissione delle operazioni che fino a fine 2021 andranno a confluire nell'esterometro, avverrà esclusivamente attraverso il Sistema di interscambio, lo stesso canale utilizzato per le fatture elettroniche.

Con riferimento alle medesime operazioni:

- la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;
- la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Sotto il profilo sanzionatorio, l'omessa o errata trasmissione dei dati verrà punita con una sanzione di 2 euro per ciascuna fattura (entro il limite di 400 euro mensili), ridotta alla metà (con tetto di 200 euro mensili) se l'invio avviene nei 15 giorni successivi alla scadenza ovvero se, nello stesso termine, viene effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Debutto nel 2021 per le bozze "precompilate" dei registri Iva

Con l'**articolo 142, Decreto Rilancio (D.L. 34/2020)** viene modificata la previsione contenuta nell'art.4 del D.Lgs. 127/2015 al fine di stabilire il rinvio a partire dalle operazioni Iva effettuate dal 1° gennaio 2021:

- del servizio di elaborazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche della dichiarazione precompilata Iva, il cui primo rilascio si avrà nel 2022 con riguardo all'annualità 2021;
- del servizio di elaborazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle bozze dei registri Iva acquisti e vendite, delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione precompilata Iva, il cui primo rilascio si avrà nel 2022 con riguardo all'annualità 2021.

Con il **comma 1106 dell'articolo 1, L. 178/2020 (Legge di Bilancio per l'anno 2021)** viene ulteriormente modificato l'articolo 4 del citato D.Lgs. 127/2015 al fine di prevedere che al fine di reperire i dati per produrre i citati documenti l'Agenzia possa fare riferimento anche a "*ulteriori dati fiscali presenti nel sistema dell'Anagrafe tributaria*" e che per convalidare o integrare i dati messi a disposizione dall'Agenzia gli intermediari abilitati debbano necessariamente essere "*in possesso della delega per l'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica*".



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

8

Il D.L. 104/2020 ha previsto la possibilità di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni di controllo e collegamento nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, a condizione che i beni fossero già presenti in quello del precedente esercizio 2019.

La rivalutazione può essere solo civilistica, oppure può essere estesa anche in ambito tributario, mediante pagamento di una imposta sostitutiva del 3% sui maggiori valori iscritti (senza distinzione tra beni ammortizzabili e non ammortizzabili).

Nel caso in cui si scelga di ottenere il riconoscimento fiscali dei maggiori valori, la riserva di rivalutazione che si crea risulta essere in sospensione di imposta; tale regime può essere evitato mediante il pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

Nel prosieguo, vediamo come la rivalutazione deve essere recepita nella contabilità ordinaria, premettendo che le operazioni oltre dettagliate rappresentano l'ultima scrittura dell'esercizio 2020, quindi dopo che sono già stati stanziati gli ammortamenti di tale esercizio.

A tale ultimo riguardo, rammentiamo anche che, sempre il D.L. 104/2020 consente di ridurre – sino ad azzerarli – tali ammortamenti, con la conseguenza che i due ragionamenti possono essere tra loro connessi.

Il nuovo valore da attribuire ai beni

È noto che la normativa civilistica non consente di operare rivalutazioni, se non in casi eccezionali (si esemplifica il caso della scoperta di un giacimento petrolifero), ovvero al ricorrere di disposizioni legislative derogatorie, come il caso che stiamo analizzando.

Quando la rivalutazione è ammissibile, risulta importante definire il nuovo valore da attribuire al bene o ai beni interessati, tenendo presente che – nell'attuale disciplina – non esiste più il vincolo di estensione obbligatoria della rivalutazione a tutti i beni della medesima categoria omogenea.

Il valore massimo che può essere attribuito può essere determinato avendo riguardo:

- al valore interno;
- al valore di mercato.

Il primo rappresenta una valorizzazione che tiene conto dell'utilità che il bene può fornire all'economica dell'impresa, tenendo conto del suo impiego nel ciclo produttivo; si tratta di una determinazione non certo agevole, in quanto presuppone delle proiezioni future.

Il secondo rappresenta la valorizzazione di un bene con analoghe caratteristiche sul mercato libero; qui la quantificazione è certamente più agevole, in quanto si può ricorrere a una perizia o a una quotazione di un tecnico del settore (ad esempio, per un immobile si può ricorrere ad una perizia di un ingegnere, di un architetto o di un geometra, ovvero si può fare riferimento alle quotazioni OMI).

Va detto che la perizia non è obbligatoria, ma certamente è consigliata, per maggiore tranquillità dell'organo amministrativo e, ove presente, di quello di controllo.

La perizia, ove ritenuta utile, potrà essere redatta entro il termine per l'approvazione della bozza di bilancio, con riferimento ai valori dei beni al 31 dicembre 2020.

Ad esempio:

- costo storico del bene iscritto: euro 200.000 (per ipotesi, un immobile riscattato da *leasing* nel 2018);
- fondo di ammortamento: euro 9.000;
- valore netto contabile: 191.000



- valore di mercato: 1.000.000
- valore massimo rivalutazione: 809.000 euro.

Va rammentato che, secondo l'Agenzia delle entrate, non appare possibile iscrivere nell'attivo un valore superiore al costo di riacquisto a nuovo del bene; tale limite, si apprezzerà meglio con la lettura del successivo paragrafo in tema di tecniche contabili di rivalutazione.

Le tecniche contabili di rivalutazione

La rivalutazione può essere contabilmente rappresentata in 3 differenti modalità:

1. mediante incremento del solo costo storico;
2. mediante incremento del costo storico e modifica del fondo ammortamento;
3. mediante riduzione del fondo di ammortamento.

Va detto che, pur nell'ambito di una libera scelta di una di queste tre tecniche, vi sono delle ricadute differenti in ambito contabile e fiscale, in relazione alla scelta effettuata.

I documenti Oic ricordano, però, come sia importante rispettare il vincolo del mantenimento della durata dell'originario piano di ammortamento, sempre che la modifica di tale parametro non discenda da ulteriori valutazioni dell'organo amministrativo, in modo autonomo e scollegato rispetto alla rivalutazione.

Detto ciò, vediamo le tre modalità rappresentate, considerando come base i seguenti dati:

- costo storico del bene (impianto): 100
- fondo ammortamento del bene: 60 (6 quote di ammortamento da 10)
- valore netto contabile al 31 dicembre 2020: 40
- valore di mercato del bene: 80
- rivalutazione possibile: 40

Ove si volesse **incrementare il solo costo storico**, accadrebbe quanto segue:

- nuovo costo storico: 140
- fondo ammortamento: 60
- valore netto contabile *post* rivalutazione: 80
- valore di mercato del bene: 80

A livello di scritture contabili (al 31 dicembre 2020) si avrebbe:

Impianti	a	Riserva da rivalutazione D.L. 104/2020	40,00
----------	---	--	-------

Tale rappresentazione contabile dà conto della sola rivalutazione civilistica; ove si intendesse dare copertura anche fiscale all'operazione, occorre evidenziare anche il debito per imposta sostitutiva, con riduzione della Riserva da rivalutazione e non imputazione a Conto economico.

Pertanto:

Riserva da rivalutazione D.L. 104/2020	a	Debiti verso Erario	1,2
--	---	---------------------	-----

Ovviamente, in tal caso risulterebbe mutato il tempo del piano di ammortamento, violando così le prescrizioni dell'Oic.

Ove si intendesse rispettare tale vincolo, occorre **agire sia sul costo storico che sul fondo di ammortamento**.

Prima della rivalutazione, il piano di ammortamento si sarebbe concluso nei 4 anni successivi, con la conseguenza che - post rivalutazione - anche il nuovo processo di ammortamento (sui nuovi valori) deve concludersi nel medesimo periodo.

Quindi:



- quote di ammortamento (nuove da stanziare): $14 \times 4 = 56$
- valore residuo contabile: $140 - 56 = 84$
- maggiore fondo ammortamento: $84 - 60 = 24$

Impianti	a	Riserva da rivalutazione D.L. 104/2020		40,00
Riserva da rivalutazione D.L. 104/2020	a	Fondo Ammortamento Impianti		24,00

A livello di bilancio, dunque, si avrà la seguente situazione (fermi gli altri valori):

STATO PATRIMONIALE POST RIVALUTAZIONE			
Impianti	140,00	Fondo Ammortamento Impianti	84,00
		Riserva da rivalutazione	16,00

Nel caso in cui si volesse attribuire rilevanza fiscale alla rivalutazione, si effettueranno le medesime scritture per l'imposta sostitutiva di cui al precedente esempio.

Infine, nell'ipotesi in cui si intendesse **ridurre il fondo di ammortamento**, si andrà a confessare (in un certo qual modo) di avere esagerato lo stanziamento delle quote degli anni precedenti; in tal modo, sul versante civilistico, si tratta di una vera e propria rivisitazione del piano di ammortamento, che dovrà essere adeguatamente accompagnata da una giustificazione nella nota integrativa.

A livello contabile:

- costo storico (immutato): 100
- fondo ammortamento ante rivalutazione: 60
- valore netto contabile aggiornato: 80
- necessaria riduzione del F.do Amm.to: 40

Contabilmente si avrà:

Fondo Ammortamento Impianti	a	Riserva da rivalutazione D.L. 104/2020		40,00
-----------------------------	---	--	--	-------

Per conseguenza, la nuova situazione patrimoniale si presenterà come segue:

STATO PATRIMONIALE POST RIVALUTAZIONE			
Impianti	100,00	Fondo Ammortamento Impianti	20,00
		Riserva da rivalutazione	40,00

Mantenendo inalterato il piano di ammortamento con quote di 10 per ciascun anno, il processo terminerà in 8 anni e non più in 4 come in precedenza.

Nel caso in cui si volesse attribuire rilevanza fiscale alla rivalutazione, si effettueranno le medesime scritture per l'imposta sostitutiva di cui al primo esempio.

L'affrancamento della riserva da rivalutazione

Come detto, per evitare il regime di sospensione di imposta alla Riserva da rivalutazione, risulta possibile l'affrancamento, con versamento di una imposta sostitutiva del 10%.



A tale riguardo, va notata una problematica che vede contrapposta l'Agenzia delle entrate con la Cassazione. Infatti:

- secondo l'Agenzia delle entrate l'imposta sostitutiva va conteggiata sul valore lordo della Riserva, vale a dire sul valore contabile lordizzato della sostitutiva imputata a scomputo;
- secondo la Cassazione, invece, ciò che deve essere affrancato è solo il valore contabile, unico importo che può essere attribuito ai soci (circostanza questa che, per effetto del regime di sospensione di imposta, determina la tassazione della riserva in capo alla società).

Riprendendo il primo dei 3 esempi sopra proposti, si avrebbe dunque che:

- secondo l'Agenzia, il 10% va corrisposto sull'importo di 40,00;
- secondo la Cassazione, il 10% va corrisposto sull'importo di 38,80.

Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori

Nel caso in cui la società decida di versare l'imposta sostitutiva per ottenere il maggior riconoscimento fiscale, va notato che:

- ai fini degli ammortamenti, del plafond spese di manutenzione e del regime delle società di comodo, i maggiori valori saranno riconosciuti già dal 2021;
- ai fini delle eventuali plusvalenze o minusvalenze da cessione del bene rivalutato, è necessario attendere il 1° gennaio del 2024. Ciò determina un disallineamento di valori contabili e fiscali che dovrà essere gestito mediante la compilazione del quadro RV del modello dichiarativo (sino al momento di riallineamento dei valori).

Si consideri il seguente esempio, riferito al bene rivalutato con solo incremento del costo storico:

- nel corso del 2021 il bene ha un valore residuo contabile di 80, ma un valore fiscale (ai fini della cessione) di 60;
- nel corso del 2021 il bene viene ceduto ad un corrispettivo di 90, evidenziando una plusvalenza contabile di 10;
- a livello fiscale, la plusvalenza da tassare è pari a 50, in quanto il maggior valore rivalutato (40 nel nostro caso) troverà riconoscimento fiscale solo a decorrere dal 2024; si rende quindi necessario operare una variazione in aumento per 40 nella dichiarazione dei redditi.

BREXIT: NUOVE REGOLE A PARTIRE DAL 2021

Dal 1 gennaio 2021 il Regno Unito è divenuto effettivamente uno stato Extra UE e di conseguenza è cessata la libera circolazione delle persone, dei beni e dei servizi da una parte all'altra della Manica.

Per quanto concerne i rapporti commerciali da e verso il Regno Unito, la realizzazione della Brexit comporta, a partire dal 2021, importanti conseguenze operative e riflessi fiscali, soprattutto dal punto di vista IVA, imponendo alle imprese l'obbligo di assolvere precisi adempimenti.

Si precisa che, sebbene l'UE e il Regno Unito abbiano raggiunto in data 26/12/2020 uno storico Accordo di recesso di oltre 1.200 pagine volto a regolare, con decorrenza 1° gennaio 2021, i rapporti tra i 27 paesi comunitari e il Regno Unito, **l'iter normativo risulta non ancora definitivamente ultimato**, essendo probabili ulteriori negoziazioni tra le Autorità competenti.

Si evidenzia pertanto che il citato accordo troverà applicazione in via provvisoria.



Per la gestione della prima fase del 2021 è consigliabile fare riferimento alla circolare n.49/D emanata in data 30 dicembre 2020 dall'Agenzia delle dogane, con la precisazione che si attendono ulteriori chiarimenti da parte degli organi competenti.

Gli esportatori italiani possono inoltre avvalersi del sito Access2Markets (<https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/it/content>) per comprendere le nuove regole vigenti per scambi commerciali con il Regno Unito. Una volta entrati nella piattaforma online, occorre indicare, nella sezione gialla del My Trade Assistant, il nome del prodotto o codice SA del bene che si intende esportare, il paese di origine (Italia) e quello di destinazione (Regno Unito). A quel punto, è necessario scegliere con attenzione il prodotto in oggetto; individuato il prodotto, si accede a una pagina web, dove, come per qualsiasi altro paese extracomunitario, vengono indicate: la tariffa doganale (che è pari a zero, in virtù del citato accordo), le regole per il passaggio doganale delle merci (cliccando prima sulla voce «procedure e formalità» e poi su «sintesi») e i documenti da presentare.

Gli aspetti iva delle operazioni di vendita ed acquisto di beni

Le cessioni di beni verso il Regno Unito non saranno più considerate operazioni intracomunitarie, bensì cessioni all'esportazione, mentre gli acquisti, parimenti, cesseranno di essere acquisti intracomunitari, divenendo importazioni di beni.

Alla luce di detta modifica, a partire dal 2021, cambia il regime normativo IVA che regola le operazioni commerciali con operatori UK.

Nello specifico, le cessioni di beni effettuate da operatori italiani nei confronti di operatori UK:

- fino al 31/12/2020 rappresentano **cessioni intracomunitarie** ex. art. 41, DL 331/93;
- dal 01/01/2021 rappresentano **cessioni all'esportazione** e pertanto il riferimento normativo da indicare in fattura sarà l'art. 8, co.1, lett. a) e b), DPR 633/72.

Parallelamente, la stessa modifica riguarda le operazioni di acquisto da parte di cessionari nazionali, per cui:

- fino al 31/12/2020 i beni acquisiti da fornitori UK e provenienti dal Regno Unito, rappresentano degli **acquisti intracomunitari**, soggetti al meccanismo dell'inversione contabile ex. art. 38, DL 331/1993;
- dal 01/01/2021 i medesimi beni provenienti dal Regno Unito, costituiscono delle **importazioni** ai sensi degli artt. 67 e 68, DPR 633/72, soggette a certificazioni e formalità doganali.

Le prestazioni di servizi

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, nel caso di servizi resi si continuerà ad emettere fattura (fuori campo iva) ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/1972. Nel caso di servizi ricevuti a partire dall'01/01/2021, non si dovrà più integrare la fattura (reverse charge), ma sarà necessario emettere un'autofattura.

Ulteriori adempimenti secondari

Si comprende che la modifica della natura delle operazioni commerciali con il Regno Unito, che passeranno da intra-UE ad extra-UE, comporterà altresì effetti secondari, implicando la necessità, per gli operatori nazionali, di assolvere ulteriori adempimenti come di seguito elencati.

Gli obblighi connessi all'esportazione: Dal punto di vista delle cessioni si precisa che a partire da gennaio 2021 per ogni fattura di vendita verso il Regno Unito sarà necessario acquisire la prova dell'avvenuta esportazione (MRN e notifica di uscita dal territorio UE).



Codice EORI GB: Il codice EORI è attribuito a ciascun soggetto operatore economico IVA che importi o esporti al di fuori dell'Unione Europea. Il passaggio da paese intracomunitario a paese extracomunitario da parte del Regno Unito, obbligherà i soggetti economici a dotarsi di tale codice per poter porre in essere le operazioni di vendita e di acquisto.

Operazioni triangolari: La fuori uscita del Regno Unito dall'Unione Europea implica l'impossibilità di applicare la normativa IVA delle operazioni triangolari.

Modelli Intrastat e Esterometro: Le operazioni con operatori UK non saranno più soggette agli obblighi di comunicazione Intrastat, ma, dovranno essere comunicate all'Agenzia tramite il c.d. "esterometro" (ad esclusione di quelle per le quali sia stata emessa bolletta doganale o certificate mediante fattura elettronica).

Lavorazione dei beni: La movimentazione di beni a scopo di lavorazione saranno più complesse perché non sarà più possibile beneficiare delle semplificazioni previste in ambito UE.

Sulla scorta delle modifiche normative conseguenti alla Brexit, si rende necessario valutare/rinegoziare le **condizioni di consegna** nei contratti commerciali. Va identificato a chi compete l'**obbligo di sdoganare** le merci, anche per stimare i maggiori costi connessi.

Dazi

L'Accordo del 26 dicembre ha siglato il riconoscimento dell'assenza di tariffe e contingenti sulle merci che **rispettino le cosiddette "norme d'origine"** (ossia regole per determinare quando è un prodotto è originario del Paese partner, in base alla provenienza delle materie prime e al processo produttivo). L'art. 5 dell'Accordo pone infatti un espresso divieto all'applicazione dei dazi doganali e il successivo art. 6 non consente l'adozione o il mantenimento di alcun onere, tassa o altro prelievo in relazione alle merci destinate ad essere esportate nei territori della UE o del Regno Unito. Ciò nonostante saranno comunque ripristinati i controlli alla dogana per merci e persone e per visitare il Regno Unito sarà necessario il passaporto.

Operatori UK dotati di rappresentante fiscale

Per agevolare i propri clienti nel dopo Brexit, i fornitori britannici possono decidere di "registrarsi" ai fini Iva, nominando un rappresentante fiscale in un qualsiasi Stato membro dell'UE.

L'identificazione all'interno di uno Stato comunitario comporta la possibilità, per l'impresa inglese, di eseguire nello stato UE prescelto l'importazione dei beni provenienti dal Regno Unito o da altri paesi extra UE, così da realizzare poi una cessione intracomunitaria nei confronti del cessionario soggetto passivo UE.

Con riferimento a detta possibilità, giova ricordare che:

- gli operatori UK potranno introdurre i beni nel paese prescelto (dove hanno nominato il rappresentante fiscale) senza pagamento dell'imposta, fruendo della possibilità riconosciuta dall'articolo 143 direttiva 2006/112 di "sospendere" il pagamento dell'Iva all'importazione se i beni sono destinati a proseguire verso altro Stato membro nel quale sarà assolto il tributo.
- una volta introdotti i beni nel paese prescelto dell'UE, gli stessi potranno essere ceduti all'interno degli altri paesi della comunità europea in regime iva intracomunitario. Ciò detto, pur rifornendosi da un



fornitore inglese, l'acquirente nazionale continua a effettuare acquisti intracomunitari soggetti a Iva con applicazione del reverse charge;

- il cessionario nazionale dovrà integrare e registrare la fattura emessa dal rappresentante fiscale e collaborare con tale soggetto per fornire la prova dell'avvenuto trasferimento dei beni dallo Stato d'immissione in libera pratica all'Italia.

Per prassi dello Stato d'importazione, tuttavia, potrebbe darsi che il rappresentante non sia tenuto a emettere fattura e possa limitarsi a compilare l'elenco riepilogativo delle cessioni. Tale mancanza va sanata dal cessionario nazionale con autofattura da regolarizzazione ex articolo 46, comma 5, DI 331/93, indicando l'identificativo Iva del rappresentante fiscale che dev'essere quindi noto all'acquirente.

- In ogni caso, è opportuno che il cessionario nazionale si faccia rilasciare idonea documentazione (compresa quella doganale, se possibile) che compri la regolarità dell'intera operazione.

14

La stessa procedura può trovare applicazione nel caso in cui i beni siano immessi in libera pratica per il tramite di una cessione "assimilata".

Si ipotizzi il caso in cui un operatore inglese sia identificato sia in Francia che in Italia. L'operatore UK potrà trasferire le merci dall'UK alla Francia senza pagamento dell'imposta. Qualora lo stesso voglia successivamente trasferire le merci dalla Francia all'Italia, il rappresentante dell'operatore UK nello stato francese potrà effettuare una cessione intracomunitaria "assimilata" al rappresentante UK in Italia, il quale assolverà l'imposta in reverse.

SUPERBONUS 110%: FORNITI CHIARIMENTI SULLE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.L. 104/2020 E SUI REQUISITI SOGGETTIVI ED OGGETTIVI NECESSARI

L'Agenzia delle entrate, con la maxi **circolare n. 30/E dello scorso 22 dicembre 2020**, ha fornito i primi chiarimenti ufficiali sulla nozione di accesso autonomo dall'esterno, sulla spettanza della detrazione nel caso di intervento che ha già fruito di un contributo pubblico, sul *quorum* ridotto necessario per la maggioranza delle assemblee condominiali per l'approvazione dei lavori, sulle semplificazioni delle asseverazioni dei tecnici.

Il citato documento di prassi integra i chiarimenti forniti dalla circolare n. 24/E/2020 e le indicazioni contenute nella risoluzione n. 60/E/2020.

Sempre sul tema del superbonus 110% sono poi state pubblicate a fine 2020 anche le risposte agli interpelli n. 570, n. 571 e n. 572.



Circolare n. 30/E/2020	Chiarimento
2.1.1 Onlus	L'articolo 119, comma 9, lettera d-bis), D.L. 34/2020 non prevede limitazioni relativamente alla tipologia di immobili che possono fruire dell'agevolazione (diversamente dai beneficiari persone fisiche). Per quanto riguarda i limiti di spesa, per gli interventi trainanti i limiti sono definiti dall'articolo 119, comma 1 mentre per gli interventi trainati i limiti vanno calcolati ai sensi dell'articolo 119, comma 2 o dell'articolo 119, comma 5-6-8.
2.1.2 IACP	La circolare n. 24/2020 ha precisato che, nei condomini nei quali la prevalenza della proprietà dell'immobile è riferibile agli Istituti autonomi case popolari o agli enti aventi le stesse finalità, gli interventi eseguiti su parti comuni di edifici interamente di loro proprietà o effettuati in veste di gestori possono beneficiare del superbonus.
2.1.3 Fabbricati rurali	Possono fruire del superbonus i titolari dell'impresa agricola, gli affittuari e i conduttori, i soci o gli amministratori di società semplici agricole di cui all'articolo 9, D.L. 557/1993, nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda, relativamente alle spese sostenute a condizione che gli interventi siano effettuati su fabbricati rurali a uso abitativo e, pertanto, diversi dai fabbricati rurali strumentali necessari allo svolgimento dell'attività agricola.
2.1.4 Unico proprietario	Ai fini della costituzione del condominio è rilevante la proprietà degli immobili costituenti un edificio e non la detenzione. Pertanto, se l'unico proprietario di tutte le unità immobiliari di un edificio concede in locazione o in comodato alcune delle unità, non si costituisce un condominio e di conseguenza non è possibile fruire del superbonus. Se, invece, le unità immobiliari di un edificio appartenenti a diversi proprietari sono concesse in locazione o in comodato a un unico soggetto, costituendo il condominio è possibile fruire del superbonus.
2.1.5 Immobili non residenziali	Il superbonus è escluso sugli immobili non residenziali, anche se posseduti da soggetti che non svolgono attività di impresa, arti o professioni.
2.1.6 Unità immobiliari nel condominio	I soggetti titolari di reddito di impresa e gli esercenti arti e professioni possono fruire del superbonus in relazione alle spese sostenute per interventi sulle parti comuni di edifici condominiali, qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle spese in qualità di condomini. I possessori o detentori delle unità immobiliari "di lusso" non possono fruire del superbonus per interventi trainati.
2.1.7 Reddito da abitazione principale	Il contribuente con unico reddito derivante dall'abitazione principale può esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in quanto possiede un reddito che concorre alla formazione del reddito complessivo.



3.1.1 Accesso autonomo dall'esterno	Una unità immobiliare ha accesso autonomo dall'esterno quando: • all'immobile si accede direttamente da una strada, o da un passaggio (cortile, giardino, scala esterna) comune ad altri immobili che affaccia su strada o da terreno di utilizzo non esclusivo, non essendo rilevante la proprietà pubblica o privata e/o esclusiva del possessore dell'unità immobiliare all'accesso; • all'immobile si accede da strada privata di altra proprietà gravata da servitù di passaggio a servizio dell'immobile. Nel caso di una villetta a schiera si ha accesso autonomo dall'esterno quando è situata in un comprensorio o in un parco di comproprietà con altri soggetti o alla stessa si accede dall'area di corte di proprietà comune usata anche per i posti auto (ovvero quando il cortile o giardino su cui si affacciano gli ingressi indipendenti sono di proprietà esclusiva dei proprietari delle singole unità immobiliari).
3.1.2 / 3.1.3 Unità indipendente	Una unità immobiliare può considerarsi funzionalmente indipendente qualora sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva. Tale elencazione è tassativa in quanto prevista dall'articolo 1, comma 3, lettera i) del Decreto Interministeriale 6 agosto 2020 (gli impianti non individuati nell'elenco non rilevano ai fini della verifica dell'autonomia funzionale dell'immobile). Si può ritenere funzionalmente indipendente una unità immobiliare allacciata a un sistema di teleriscaldamento.
3.1.4 Edifici categoria F/2	La circolare n. 19/2020 ha precisato che le detrazioni disciplinate dagli articoli 14 e 16, D.L. 63/2013 spettano anche per le spese sostenute su immobili classificati nella categoria catastale F/2 (unità collabenti), in quanto trattasi di edifici esistenti. Ai fini dell'ecobonus deve essere dimostrabile che l'edificio è dotato di impianto di riscaldamento. È possibile fruire del superbonus nel rispetto di questi principi richiamati dall'articolo 119, D.L. 34/2020.
3.1.5 / 3.1.6 Edifici vincolati	La circolare n. 24/2020 ha precisato, richiamando l'articolo 119, comma 2, che se l'edificio è sottoposto ai vincoli previsti dal D.Lgs. 42/2004 o se gli interventi trainanti di efficientamento energetico sono vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, il superbonus si applica a tutti gli interventi trainati, fermo restando il rispetto del miglioramento minimo di due classi energetiche oppure il conseguimento della classe energetica più alta. La verifica del conseguimento del miglioramento va eseguita considerando l'intero edificio nel caso di intervento che riguardi tutte le unità immobiliari ovvero con riferimento a singola unità immobiliare nel caso di intervento singolo.



3.1.7 Detrazione per immobili vincolati	Sulle spese sostenute in relazione agli immobili vincolati è possibile fruire sia della detrazione del 110% delle spese sostenute per interventi antisismici sia di quella del 19% di cui all'articolo 15, comma 1, lettera g) sulla spesa ridotta alla metà (oltre il limite di spesa ammesso al superbonus la detrazione nella misura del 19% è calcolata sull'intero importo eccedente). Analoga disposizione non è prevista ai fini degli interventi ammessi all'ecobonus che se rispettano le condizioni di cui all'articolo 119, commi 1 e 2, D.L. 34/2020 danno diritto al superbonus. Per le spese relative a tali interventi, pertanto, non è possibile cumulare le due detrazioni in commento.
4.1.1 Intervento su pertinenza	Un intervento trainante eseguito su una pertinenza può beneficiare del superbonus indipendentemente dalla circostanza che l'intervento interessi anche l'edificio residenziale principale. La circolare n. 24/2020 precisa, inoltre, che in caso di interventi realizzati sulle parti comuni la detrazione spetta anche ai possessori o detentori di sole pertinenze che abbiano sostenuto le spese.
4.1.2 Climatizzazione condominiale	La sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale centralizzato che non è al servizio di tutte le unità immobiliari presenti nel condominio può essere considerato intervento trainante per tutte le unità immobiliari che costituiscono l'edificio oggetto dell'intervento.
4.2.1 – 4.2.2 – 4.2.6 Ripartizione interventi trainati	Sia per gli interventi trainanti sia per gli interventi trainati di cui all'articolo 119, comma 2 eseguiti congiuntamente ai primi la detrazione è pari al 110% da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo. Le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti. Nel caso in cui il complesso dei lavori sia affidato a una unica impresa, per dimostrare che l'intervento trainato è stato svolto tra l'inizio e la fine del lavoro trainante, è sufficiente una attestazione dell'impresa che ha eseguito i lavori.
4.2.3 Interventi su parti comuni	Gli interventi su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica normati dall'articolo 14, comma 2- <i>quater</i> 1, D.L. 63/2013 sono compresi tra quelli trainanti di cui all'articolo 119, commi 1 e 4, D.L. 34/2020.
4.2.4 Riqualificazione energetica edifici esistenti	Gli interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti di cui all'articolo 1, comma 344, L. 296/2006 non possono essere inclusi tra gli interventi trainati, come chiarito anche dalla circolare n. 19/2020.
4.2.5 Interventi trainati	I contribuenti possono beneficiare del superbonus relativamente alle spese sostenute per interventi realizzati su un massimo di 2 unità immobiliari. Tale limitazione non si applica alle spese sostenute sulle parti comuni dell'edificio in condominio.
4.3.1 Impianto fotovoltaico	In un edificio in cui è già presente un impianto fotovoltaico da 3 kW, è possibile effettuare un intervento trainante di rifacimento del cappotto termico trainando un intervento di potenziamento dell'impianto fotovoltaico esistente, fermo restando l'impossibilità per la parte di impianto potenziato di accedere ad altre agevolazioni.



4.3.2 – 4.3.3 Impianto fotovoltaico condominiale	In un condominio, il superbonus spetta anche nel caso in cui l'intervento trainato di installazione dell'impianto fotovoltaico viene effettuata in un'area pertinenziale dell'edificio condominiale. Il limite di 20 kW è riferito all'edificio condominiale se l'impianto è al servizio del condominio ovvero alla singola unità se l'impianto è al servizio delle singole unità abitative.
4.4.1 Compenso amministratore	Il compenso straordinario dell'amministratore per gli adempimenti connessi al superbonus non è caratterizzato da un'immediata correlazione con gli interventi e, pertanto, non può essere considerato come costo ammesso alla detrazione.
4.4.2 Interventi su parti comuni	Ai fini del calcolo della superficie complessiva delle unità immobiliari condominiali destinate a residenza, vanno conteggiate tutte le unità immobiliari residenziali facenti parte dell'edificio comprese quelle rientranti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.
4.4.3 Soglia di spesa agevolabile	Nel caso in cui sul medesimo immobile siano effettuati più interventi agevolabili, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati. Se la norma prevede un ammontare massimo di detrazione, per determinare l'ammontare massimo di spesa ammesso al superbonus occorre dividere la detrazione massima ammissibile per 1,1.
4.4.4 – 4.4.5 Soglia di spesa agevolabile su parti comuni	Nel caso in cui l'ammontare massimo di spesa agevolabile sia determinato in base al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio oggetto di intervento, il calcolo della spesa massima ammissibile va effettuato tenendo conto anche delle pertinenze. Quando la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza è superiore al 50% di quelle ricomprese nell'edificio, ai fini del calcolo dell'ammontare massimo delle spese ammesse al Superbonus vanno conteggiate anche le unità immobiliari non residenziali.
4.4.6 Frazionamenti e accorpamenti	Nel caso in cui i lavori comportino l'accorpamento di più unità abitative o la suddivisione in più immobili di un'area unica abitativa, per l'individuazione del limite di spesa vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori.
4.4.7 Costo eccedente soglia di spesa	Per le spese sostenute che eccedono il costo massimo unitario e la spesa massima ammissibile al superbonus non è possibile fruire di altra agevolazione.



4.5.1 – 4.5.2 – 4.5.3 – 4.5.4 Impianto di riscaldamento	È necessario che l'impianto di riscaldamento, funzionante o riattivabile con un intervento di manutenzione, sia presente nell'immobile oggetto di intervento. Per effetto della nuova definizione normativa di impianto termico, le stufe a legna o a pellet, anche caminetti e termocamini, purché fissi, sono considerati impianto di riscaldamento. Nel caso in cui venga sostituito un impianto costituito da una caldaia e pompe di calore multisplit, il nuovo impianto si connota come impianto ibrido e affinché l'intervento possa fruire del superbonus deve rispettare quanto previsto per tali impianti dal Decreto Interministeriale 6 agosto 2020. In caso di precedente sostituzione della caldaia per la quale si è fruito della detrazione ordinaria per riqualificazione energetica (ecobonus), è in ogni caso possibile effettuare un nuovo intervento nel rispetto dei requisiti per l'accesso al superbonus. Tra gli interventi trainanti può rientrare anche la mera sostituzione delle tre pompe di calore esistenti con altrettante di potenza termica idonea al riscaldamento degli ambienti dell'unità immobiliare.
4.5.5 – 4.5.6 Isolamento termico	Nel caso di interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio, le spese rientrano nel superbonus anche se l'intervento è realizzato su uno solo degli edifici che compongono il condominio. Sono agevolabili anche le spese relative alle opere provvisoriale e accessorie, attraverso la fornitura e messa in opera di materiale coibente per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti, nonché la demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo.
4.5.7 Serramenti	Come si evince dall'allegato I al Decreto Interministeriale 6 agosto 2020, nel caso in cui le chiusure oscuranti siano installate congiuntamente alla sostituzione del serramento, l'intervento è da considerarsi in maniera unitaria. La sostituzione delle chiusure oscuranti, disgiunta dalla sostituzione dei serramenti, e l'installazione delle schermature solari possono, invece, fruire del superbonus solo quali interventi trainati in presenza di intervento trainante.
4.5.8 Conflitto di interessi	Ai fini del superbonus non rileva la circostanza che l'esecuzione dei lavori venga affidata ad una impresa in cui l'azionista di riferimento o l'amministratore sia anche il proprietario degli immobili sui quali si effettuano i lavori.
4.5.9 Pagamento di acconti	Gli acquirenti delle case antisismiche possono fruire del Superbonus per gli acconti pagati dal 1° luglio 2020, in applicazione del principio di cassa, a condizione che il preliminare di acquisto sia registrato e che il rogito sia stipulato entro il termine attualmente previsto per la validità dell'agevolazione.
5.1.1 Criterio di cassa	Per le spese relative a interventi sulle parti comuni di edifici condominiali sostenute da soggetti diversi dalle ditte individuali, dalle società e dagli enti commerciali, rileva la data del bonifico effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.



5.1.2 Condomino moroso	Nel caso di condomino moroso, l'amministratore di condominio non comunicherà all'Agenzia delle entrate la quota dell'agevolazione riconducibile allo stesso, in quanto non avendo versato le quote condominiali non ha diritto alla detrazione.
5.1.3 – 5.1.4 – 5.1.8 - 5.1.9 Cessione del credito	L'articolo 121, D.L. 34/2020 consente la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione nei confronti di altri soggetti, senza che sia necessario verificare il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione. La cessione del credito è consentita per le spese di qualsiasi tipologia di intervento edilizio agevolabile sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2020. Se un soggetto acquisisce un credito di imposta ma durante i controlli dell'ENEA o dell'Agenzia delle entrate viene rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione originaria, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito di imposta. Il cessionario (e/o il fornitore nel caso applichi lo sconto in fattura) risponderà solo se l'ufficio dovesse accertare il concorso in violazione ai sensi dell'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 472/1997.
5.1.5 Lavori condominiali	La fattura per interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali va sempre intestata al condominio e non ai vari condomini.
5.1.6 SAL	Gli stati avanzamento lavori per gli interventi diversi da quelli che danno diritto al superbonus possono essere anche più di due.
5.1.7 <i>Bonus mobili</i>	Il bonus mobili spetta anche ai contribuenti che fruiscono del sismabonus ovvero del superbonus di cui all'articolo 119, comma 4, D.L. 34/2020.
5.2.1 – 5.2.2 – 5.2.3 Asseverazioni	Ai fini delle opzioni di cui all'articolo 121 riferite alle detrazioni diverse da quelle che danno diritto al Superbonus non è necessario produrre ulteriori attestazioni rispetto a quelle previste dalle specifiche discipline. Per gli interventi rientranti nell'ecobonus è comunque necessario rispettare quanto previsto dal punto 13 dell'allegato A citato dall'articolo 3, comma 2 del Decreto Interministeriale 6 agosto 2020. Le spese sostenute per il rilascio di attestazioni, asseverazioni e visto di conformità concorrono al limite massimo di spesa ammesso alla detrazione previsto per ciascuna tipologia di intervento ammissibile al Superbonus. Gli oneri per le prestazioni professionali connesse alla realizzazione degli interventi di riqualificazione energetica, per la redazione dell'APE, nonché per l'asseverazione devono, inoltre, rispettare anche i limiti di cui al decreto del Ministero della giustizia 17 giugno 2016.



5.2.4 – 5.2.5 Due classi energetiche	Qualora in un condominio composto da più edifici la sostituzione dell'impianto termico centralizzato non consenta il miglioramento di due classi energetiche per tutti, possono accedere al Superbonus i singoli condomini che si trovano in edifici oggetto di ulteriori interventi trainanti. Gli altri condomini che possiedono le unità immobiliari all'interno di edifici che con il solo intervento di sostituzione dell'impianto termico centralizzato non raggiungono il miglioramento di due classi energetiche possono accedere all'ecobonus di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013. Nel caso di intervento trainante condominiale e intervento trainato nel singolo appartamento, ai fini del superbonus è sufficiente che il miglioramento delle due classi energetiche sia raggiunto dal condominio.
5.2.6 – 5.2.7 – 5.2.8 – 5.2.9 A.P.E.	Occorre produrre gli Attestati di Prestazione Energetica convenzionali <i>ante</i> e <i>post</i> intervento condominiale. Nei casi previsti dall'articolo 7, comma 1 del Decreto Interministeriale 6 agosto 2020 (interventi sull'involucro opaco dell'edificio) è necessario acquisire e conservare gli attestati per ogni singola unità immobiliare. L'APE <i>post</i> intervento va prodotto con un software che adotti il metodo completo secondo quanto previsto dal Decreto Ministeriale 26 giugno 2015; l'APE <i>ante</i> intervento va prodotto cambiando le stratigrafie delle strutture utilizzate e dei dati dell'impianto. Nel caso di edifici con più unità immobiliari occorre predisporre gli A.P.E. convenzionali riferiti all'intero edificio. L'APE può essere rilasciato anche da un certificatore accreditato ai sensi del D.P.R. 75/2013 ma non iscritto ad alcun ordine professionale. Ai fini delle dichiarazioni di cui al Decreto Interministeriale 6 agosto 2020 è obbligatoria l'iscrizione all'albo professionale e lo svolgimento della libera professione. Il rilascio di una asseverazione da parte di un tecnico non abilitato non consente di accedere al Superbonus.
5.2.10 Demolizione e ricostruzione	Il requisito del miglioramento di due classi energetiche dell'edificio deve essere rispettato anche per gli interventi di demolizione e ricostruzione di cui all'articolo 119, comma 3, D.L. 34/2020, acquisendo gli APE <i>ante</i> e <i>post</i> intervento.
5.3.1 Conformità urbanistica	L'articolo 119, comma 13-ter, D.L. 34/2020 prevede che al fine di semplificare la presentazione dei titoli abitativi relativi agli interventi sulle parti comuni, le asseverazioni dei tecnici abilitati in merito allo stato legittimo degli immobili plurifamiliari e i relativi accertamenti dello sportello unico per l'edilizia sono riferiti esclusivamente alle parti comuni degli edifici interessati dai medesimi interventi.
5.3.2 Imposta sul valore aggiunto	Ai fini del calcolo della detrazione, costituisce una componente del costo l'eventuale Iva totalmente indetraibile. Diversamente, l'Iva parzialmente indetraibile per effetto del <i>pro-rata</i> non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni di acquisto, ma rappresenta per le imprese che possiedono immobili in condomini un costo generale.
5.3.3 Bonifico "parlante"	L'obbligo di effettuare i pagamenti mediante bonifico "parlante" riguarda i soggetti beneficiari non esercenti attività di impresa: a tal fine, possono essere utilizzati i bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'ecobonus o per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.



5.3.4 <i>Split payment</i>	È esclusa l'applicabilità del meccanismo dello <i>split payment</i> alle operazioni imponibili effettuate nei confronti degli IACP che si avvalgano dell'opzione per lo sconto in fattura anticipato dal fornitore.
6.1.1 – 6.2.1 – 6.3.1 – 6.5.1 – 6.6.1 Visto conformità	Tra i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità sono inclusi anche i professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o nell'albo dei consulenti del lavoro (anche sprovvisti di partita Iva) dipendenti di una società di servizi di cui all'articolo 2 del Decreto 164/1999, abilitate alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. In tal caso, la trasmissione telematica della comunicazione deve essere effettuata dalla società di servizi. I CAF impresa e i CAF dipendenti possono svolgere attività di assistenza fiscale ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto. Sono, inoltre, forniti chiarimenti sulle comunicazioni predisposte e trasmesse da società di servizi partecipate. La sanzione applicabile per un visto di conformità infedele è quella prevista dall'articolo 39, comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.
6.4.1 – 6.4.2 Polizza di assicurazione	La polizza di assicurazione RC indicata dall'articolo 119, comma 4, D.L. 34/2020 deve essere stipulata solo dai tecnici abilitati al rilascio delle attestazioni e asseverazioni. I soggetti che appongono il visto di conformità sono tenuti a stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile ai sensi degli articoli 6 e 22 del Decreto 164/1999. I CAF e i professionisti abilitati possono utilizzare la polizza già in possesso per i rischi professionali, inserendo una autonoma copertura assicurativa che preveda un massimale dedicato esclusivamente all'assistenza fiscale, adeguata al numero di visti di conformità rilasciati.
6.7.1 Più visti di conformità	Nel caso di apposizione del visto di conformità relativo ad intervento trainato sulla singola unità immobiliare situata in un condominio, è necessario acquisire anche la documentazione relativa all'intervento trainante condominiale che costituisce il presupposto per fruire della nuova agevolazione.
6.8 Visto di conformità	Nell'ultimo paragrafo è fornito l'elenco di documenti e dichiarazioni sostitutive da acquisire all'atto dell'apposizione del visto di conformità. L'Agenzia delle entrate si fa riserva di integrare l'elenco al verificarsi di fattispecie non esaminate.

Risposte a interpellati	Chiarimento
n. 570 del 09/12/2020	Gli interventi di riqualificazione energetica realizzati sulla parte residenziale di un immobile utilizzato promiscuamente sia come propria abitazione che per l'esercizio svolto in via professionale dell'attività di <i>bed & breakfast</i> , possono fruire del superbonus nella misura del 50%. L'Agenzia delle entrate, infatti, ricorda che se gli interventi sono realizzati su unità immobiliari residenziali adibite anche all'esercizio di arte, professione, o di attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50%, quindi è calcolata sul 50% delle spese sostenute.



n. 571 del 09/12/2020	L'accesso al superbonus non è precluso nel caso in cui i lavori siano iniziati a dicembre 2019, a causa dell'emergenza sanitaria posticipati ed eseguiti da luglio 2020, e non sia stato prodotto l'APE della situazione <i>ante</i> intervento. Se i lavori sono iniziati prima dell'entrata in vigore del Decreto Interministeriale 6 agosto 2020, l'attestato <i>ante</i> intervento può essere redatto anche successivamente all'inizio dei lavori e dovrà riferirsi alla situazione esistente alla data di avvio degli stessi.
n. 572 del 09/12/2020	Il condominio di un edificio composto da 10 negozi al piano terra e 10 appartamenti al primo piano, potrà usufruire del superbonus per i seguenti lavori eseguiti sulle 10 abitazioni: isolamento delle superfici opache verticali e orizzontali che confinano con gli appartamenti stessi (intervento trainante); sostituzione degli infissi (intervento trainato); sostituzione delle schermature solari nel lato sud (intervento trainato). Se l'assemblea condominiale approverà gli interventi di isolamento termico con " <i>benefici e oneri a carico dei soli appartamenti</i> " siti al primo. Se tali lavori soddisfano il requisito dell'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'intero edificio, gli stessi potranno beneficiare del superbonus relativamente alle sole spese a carico dei condomini delle abitazioni del primo piano, sia con riferimento agli interventi trainanti che trainati, nel rispetto di tutte le condizioni e adempimenti previste dalla normativa del caso.

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it

APPROFONDIMENTI

REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE" DEI CREDITI FISCALI

Le compensazioni "orizzontali" (ossia tra tributi diversi) dei crediti fiscali sono da diversi anni soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano da sempre i crediti Iva, ma nel tempo sono state introdotte limitazioni anche con riferimento agli altri tributi, non dimenticando poi il blocco alla compensazione che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

Le regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all'anno 2020 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2021, occorre ricordare che l'utilizzo del credito Iva per importi superiori alla soglia dei 5.000 euro:

- può essere effettuato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge;



- la compensazione deve avvenire tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fiscoonline);
 - è necessario che sulla dichiarazione venga apposto il Visto di conformità a opera di soggetti a ciò abilitati;
- Per le c.d. *start up* innovative iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell'ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni "orizzontali" (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva o contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle "Iva da Iva", anche se superano le soglie sopra indicate.

⇒ **Compensazione "libera" per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro**

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2020 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2021;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall'ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i "primi" 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla circolare n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d'imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell'anno 2020 risultante dalla dichiarazione Iva 2021 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2021);
- al contrario, devono essere conteggiate nel limite, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2020 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell'anno 2020 risultante dalla dichiarazione Iva 2021).

⇒ **Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro**

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva; la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui sarà possibile solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Esempio

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma (fissato al 1° febbraio 2021), nel caso di presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva, ad esempio, in data 2 febbraio 2021, sarà possibile effettuare la compensazione del credito Iva da essa derivante, per importi superiori a 5.000 euro dal successivo 12 febbraio 2021. Il termine a partire dal quale è possibile eseguire la compensazione si presenta come un termine "mobile" che dipende dal momento in cui si trasmette telematicamente la dichiarazione Iva annuale.

⇒ **Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2019**

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:



- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2019, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2021 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2021 relativa all'anno 2020 (esempio: compensazione il 16 gennaio 2021 del credito Iva relativo al 2019), non deve sottostare alle regole descritte; nel modello F24 occorre indicare l'anno "2019" come anno di riferimento. Infatti, per questo credito relativo al 2019 la dichiarazione annuale è già stata presentata nel 2020 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (con eventuale apposizione del visto di conformità);
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2019 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2021 come credito Iva relativo all'anno 2020 e, come tale, soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Le regole per gli altri crediti

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.

Il D.L. 124/2019 ha inoltre esteso a tali crediti le regole restrittive riguardo la previa presentazione della dichiarazione, già applicabili ai fini Iva.

Pertanto, per i crediti erariali di importo superiore a 5.000 euro, l'utilizzo in compensazione "orizzontale" è possibile solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine. La compensazione orizzontale dei presenti crediti, pertanto, richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità e, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Sono pertanto utilizzabili dal 1° gennaio 2021, in compensazione orizzontale, solo i crediti 2020 di importo non superiore alla soglia dei 5.000 euro.

Versamenti con compensazione

Va evidenziato che la presentazione dei modelli F24 con utilizzo dei crediti in compensazione deve sempre seguire i canali telematici, e in particolare deve essere eseguita tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Per tutti i soggetti (titolari o meno di partita Iva) la presentazione di un F24 con un credito in compensazione deve essere effettuato esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti.

Solo nel caso di presentazione di modello F24 senza compensazione sarà possibile utilizzare i sistemi di *home banking*, ovvero, solo per i privati non titolari di partita Iva il canale cartaceo.

Versamento con F24	Titolare di partita Iva	Privato
SENZA compensazione	Servizi telematici Agenzia o <i>home banking</i>	Servizi telematici Agenzia, <i>home banking</i> o cartaceo
CON compensazione	Servizi telematici Agenzia	Servizi telematici Agenzia



Per meglio definire l'ambito applicativo della disposizione è intervenuta l'Agenzia delle entrate attraverso la risoluzione n. 110/E/2019 indicando i codici tributo relativi ai crediti interessati dalle nuove modalità di invio telematico: si precisa infatti che l'obbligo non sussiste qualora l'utilizzo del credito nel modello F24 rappresenti una compensazione "verticale" (ad esempio: utilizzo del credito per saldo Ires utilizzato per effettuare il versamento dell'acconto Ires).

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti (unitamente ai rimborsi a soggetti intestatari di conto fiscale), ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite di 700.000 euro per ciascun anno solare (per il solo anno 2020 l'articolo 149, D.L. 34/2020 aveva disposto l'incremento del citato limite a 1 milione di euro). Il limite relativo ai subappaltatori edili (coloro cioè che hanno un volume d'affari relativo all'anno precedente costituito almeno per l'80% da prestazioni rese nell'ambito di contratti d'appalto) è fissato in 1.000.000 euro. Al riguardo, si deve ricordare che il limite in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali sia trimestrali.

Debiti iscritti a ruolo

Un importante vincolo alla compensazione dei crediti è legato a eventuali pendenze tributarie che il contribuente non ha correttamente versato in passato.

Ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. La compensazione dei crediti fiscali torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "RUOL" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

Nel caso di compensazione in violazione alla disciplina in commento, è prevista una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2021

Sul Supplemento ordinario n. 42 della Gazzetta Ufficiale n. 317 dello scorso 22 dicembre 2020 sono state pubblicate le *"Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'Acì - art.3, co.1, del D.Lgs. n.314/1997"*, in vigore dal 1° gennaio 2021.

I costi chilometrici individuati nelle tabelle vanno utilizzati per determinare il *fringe benefit* riconosciuto al dipendente o all'amministratore che dispone, a uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d'imposta, della autovettura aziendale.



Quale novità per il 2021 si segnala l'introduzione di due nuove categorie specifiche: i mezzi ibrido-benzina e ibrido-gasolio in produzione, più le medesime ma fuori produzione; si passa quindi da 9 a 11 tipologie di Tabelle ACI per il rimborso chilometrico e il calcolo del fringe benefit.

Fringe benefit e uso promiscuo ai dipendenti

La determinazione del *fringe benefit* "convenzionale" risulta utile in particolare per gestire le conseguenze fiscali delle autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti, che in tal modo beneficiano della deduzione dei costi nella misura del 70% senza soglie relative al costo di acquisizione della autovettura.

L'articolo 51, comma 4, lettera a), Tuir dispone che le tabelle ACI debbano essere applicate a una percorrenza convenzionale annua di 4.500 km, al fine di determinare la quota di uso privato della autovettura aziendale da parte del dipendente:

"per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettera a), c) e m), D.Lgs. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile Club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente".

Rispetto al 2020 per il 2021 non è stata introdotta alcuna differenziazione per le tariffe al 30 giugno, tale distinzione si era resa necessaria per il 2020 a seguito delle novità introdotte dalla L. 160/2019 secondo cui:

- per i contratti stipulati fino al 30 giugno 2020 la quota imponibile della retribuzione in natura corrispondente all'utilizzo a scopo promiscuo dell'autovettura aziendale è calcolata in misura pari al 30% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km sulla base dei costi chilometrici indicati nelle tabelle;
- per i contratti stipulati dal 1° luglio 2020 per l'utilizzo di autovetture, autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose, autocaravan, motocicli e ciclomotori di nuova immatricolazione, il reddito in natura sarà proporzionale alle emissioni di anidride carbonica e pari:
 1. al 25% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica non sono superiori a 60 g/km;
 2. al 30% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
 3. al 40% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km (50% dal 1° gennaio 2021);
 4. al 50% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 190 g/km (60% dal 1° gennaio 2021).

➔ Le distinzioni percentuali introdotte nel corso del 2020 sono state riproposte nella attuale formulazione delle tabelle ACI e risultano quindi valide anche per il 2021.



Esempio

La società Alfa Srl concede in uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d'imposta al proprio dipendente Rossi Mario la seguente autovettura:

- BMW 320i XDRIVE 2.0 berlina della potenza di 184cv.

In base alle nuove tabelle ACI il costo chilometrico risulta pari a 0,6660 euro per chilometro.

Secondo la regola contemplata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 il *fringe benefit* annuale sarà così determinato:

euro 0,660 x Km 4.500 = 2.997,00 euro *fringe benefit* convenzionale annuo

28

Datore e dipendente possono accordarsi affinché il dipendente contribuisca al costo della vettura: tale addebito avviene con fattura assoggettata a Iva con aliquota ordinaria.

Il *fringe benefit* tassato in busta paga del lavoratore deve essere quindi ridotto degli importi addebitati: il calcolo del *fringe benefit* tassabile va fatto confrontando il *fringe benefit* teorico (verificabile con le tariffe ACI di cui si è detto) e l'importo fatturato comprensivo di Iva.

Qualora tale addebito risulti almeno pari al *fringe benefit* convenzionale (che si ricorda essere già comprensivo dell'Iva) come sopra calcolato, non si renderà necessaria l'attribuzione in busta paga di alcun compenso in natura.

Tabelle disponibili sul sito dell'ACI

Va infine evidenziato che sul sito web dell'ACI (www.aci.it) non sono rinvenibili solo le tabelle dalle quali ricavare il *fringe benefit* convenzionale sopra calcolato, bensì nel complesso 3 tipologie di tabelle:

1. quelle relative al costo chilometrico di percorrenza per ciascuna vettura (utili per quantificare analiticamente il rimborso spettante al dipendente/collaboratore/professionista che utilizza la propria autovettura);
2. quelle riportanti il limite chilometrico per le vetture di potenza pari a 17 cavalli fiscali se alimentate a benzina o a 20 cavalli fiscali se a gasolio (necessarie per verificare ai sensi dell'articolo 95, comma 3, Tuir il limite massimo deducibile in capo all'azienda per le trasferte effettuate con autovettura propria dal dipendente o collaboratore);
3. quelle richiamate in precedenza e necessarie per individuare il *fringe benefit* convenzionale (retribuzione in natura per la quota forfettaria di utilizzo privato della autovettura aziendale).

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:

tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it



SCADENZIARIO

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 GENNAIO AL 15 FEBBRAIO 2021

29

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 gennaio al 15 febbraio 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala 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.

SCADENZE FISSE	
18 gennaio	Versamenti Iva mensili Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre (codice tributo 6012) al netto dell'acconto versato lo scorso 28 dicembre. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente. Versamento dei contributi Inps Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione. Versamento delle ritenute alla fonte 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. Versamento ritenute da parte condomini



	Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi. ACCISE - Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.
20 gennaio	Presentazione dichiarazione periodica Conai Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile. Versamento imposta di bollo Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel 4° trimestre 2020.
25 gennaio	Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrale Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.
31 gennaio	Contributo revisori legali Scade oggi il versamento del contributo annuale da parte degli iscritti nel Registro dei revisori legali. Canone abbonamento Rai: presentazione della dichiarazione sostitutiva di non detenzione di apparecchio televisivo Scade oggi il termine per la presentazione del modello "Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato" per dichiarare che in nessuna delle abitazioni per le quali il dichiarante è titolare di utenza elettrica è detenuto un apparecchio TV da parte di alcun componente della stessa famiglia anagrafica.
1 febbraio	Imposta di bollo virtuale Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2020. Irpef invio spese sanitarie precompilato



	Scade oggi il termine per l'invio telematico tramite il Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese sanitarie 2020 da parte di farmacie e parafarmacie, aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari, medici e odontoiatri, psicologi, infermieri, ostetriche, tecnici di radiologia, ottici e veterinari, finalizzati alla predisposizione del modello 730/2021 precompilato. Con il Decreto del Mef datato 22 novembre 2019 vengono ricompresi nell'obbligo anche altri professionisti sanitari tra i quali figurano, a titolo esemplificativo, sanitari tecnici iscritti ai relativi albi, oltre che sanitari per igiene dentale, fisioterapia, logopedia, podologia, oftalmologia, neuro-psicomotricità dell'età evolutiva, terapia occupazionale, educatori professionali e assistenti sanitari. Presentazione elenchi Intra 12 mensili 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 novembre. Presentazione del modello 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 dicembre. 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 1° gennaio 2021. Esterometro Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel quarto trimestre da soggetti UE e extra UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.
8 febbraio	Bonus pubblicità 2020 Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione sostitutiva degli investimenti pubblicitari incrementali realizzati nel 2020.
15 febbraio	Registrazioni contabili



Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IT-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01