



UniProf
Società Tra Professionisti

Quaderni Fiscali 8/2020

Rinvio dell'obbligo di nomina dell'organo
di controllo

I diritti d'autore del soggetto forfettario nel
quadro LM

La detrazione del 110% in gazzetta

Obbligo del domicilio digitale per Imprese
e Professionisti

Le insidie del SuperBonus 110%



Free to
Download

www.uniprof.eu

Rinvio dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo

Nella legge di conversione del “Decreto Rilancio” è apparsa la proroga di altri due anni per la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale per le Srl e le società cooperative.

La legge di conversione del D.L. 19.05.2020 n. 34 tra le varie modifiche recepite ha introdotto con l'art. 51-bis la modifica dell'art. 379 c. 3 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 14/2019).

È con l'introduzione di questo articolo che le società Srl e le società cooperative se sono presenti i requisiti che rendono obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale avranno tempo fino al 30.04.2022 per adempiere a tale obbligo. Tale scadenza è prorogata al 30.06.2022 per le società che potranno beneficiare del maggior termine massimo dei 180 giorni previsto dall'art. 2364 c.c..

Con questa nuova proroga di tale obbligo viene inserito come nuovo biennio di osservazione dagli esercizi 2020 e 2021 e dei bilanci relativi da cui rilevare l'entità dei parametri dimensionali che venissero superati farebbero sorgere l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore.

Con questa annata di emergenza sanitaria dovuta dalla pandemia si prevede che le conseguenze negative della crisi economica incideran-

no pesantemente sulle aziende, con la chiusura di alcune e il ridimensionamento di molte altre.

Con la proroga di tale obbligo si verrà a creare uno sfasamento temporale tra l'implementazione di alcune misure previste dal Codice della Crisi che è effettivamente la parte principale delle disposizioni e che entrerà in vigore il 1.09.2021 e quindi per circa 8 mesi da settembre 2021 ad aprile 2022 le aziende potrebbero trovarsi senza degli organismi di controllo essenziali per il monitoraggio e per la tempestiva segnalazione agli organi amministrativi della presenza di indizi di crisi.

È giusto ricordare che il Cndcec si è dimostrato contrario alla modifica normativa ed ha ritenuto che tale scelta potrebbe rendere vano il sistema di allerta quindi uno dei punti centrali della riforma della crisi d'impresa.

Tale modifica potrebbe essere interpretata come una sopravvenuta insussistenza dell'obbligo in oggetto, in questo caso le Srl che avessero già nominato un revisore o un organo di controllo dovrebbero mantenerlo in essere, ma se venisse a mancare la sussistenza dell'obbligo per la carenza dei requisiti previsti dalla legge le società potrebbero procedere alla revoca per giusta causa degli incarichi conferiti.

I diritti d'autore del soggetto forfettario nel quadro LM

Quest'anno, nel quadro LM del modello Redditi 2020, troviamo un nuovo campo (colonna 4) nel quale vanno indicati i compensi percepiti in seguito alla cessione dei diritti d'autore o dell'utilizzo opere dell'ingegno correlate con l'attività svolta, conseguiti dai soggetti esercenti arti e professioni in regime forfettario.

Il nuovo campo è stato introdotto dopo la risposta all'istanza di interpello n. 517/2019 pubblicata dall'Agenzia delle Entrate con la quale aveva chiarito in che modo andavano tassate tali forme di reddito percepite.

Il chiarimento era necessario in quanto dopo la circolare n. 9/E/2019 della stessa Agenzia, era stato stabilito che nel caso in cui il contribuente consegue, ai sensi dell'articolo 53, c. 2, lett. b) del TUIR, proventi a titolo di diritto d'autore, "rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54", nonostante essi fossero direttamente correlati con l'attività autonoma esercitata.

I redditi di lavoro autonomo sono quelli definiti dall'articolo 53, comma 2, lett. b), ovvero quelli che derivano dall'utilizzo economico, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se conseguiti al di fuori dell'esercizio di imprese

commerciali.

L'articolo successivo, al comma 8, indica che i redditi indicati alla lettera b), comma 2 articolo 53, concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo. Essi costituiscono l'ammontare dei proventi in denaro o natura che sono stati percepiti, anche come partecipazione agli utili, durante il periodo d'imposta e ridotti del 25% (40% se percepito da soggetto di età inferiore ai 35 anni) in base alla deduzione prevista dal regime forfettario.

Per questo motivo, il compenso percepito da un lavoratore autonomo che sfrutta le proprie competenze professionali per opere dell'ingegno, concorre a formare il reddito professionale.

La già citata risposta 517/E/2019, confermando tra l'altro quanto già previsto con la risoluzione 311/E/2018, ha chiarito la cessione del diritto d'autore è soggetta all'imposta sostitutiva prevista dai commi 64 o 65, articolo 1, L. 190/2014, anche per i soggetti in regime forfettario.

Questo significa che se le entrate realizzate dalla cessione del diritto d'autore sono correlate con l'attività autonoma esercitata, si verificano due cose:

- i proventi concorrono a formare il limite di 65.000 euro da non superare per per-

manere all'interno del regime forfetario;

- gli stessi proventi sono assoggettati ad imposta sostitutiva e per le aliquote di abbattimento dei costi previste dal regime agevolato, occorre far riferimento all'articolo 54, comma 8.

In altre parole, i compensi percepiti in seguito alla cessione del diritto d'autore vanno sommati ai compensi percepiti nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo svolta, per la verifica del limite dei 65.000 euro, ma a questi non si applicano le ordinarie aliquote di abbattimento forfetario contenuti nell'allegato 4 della L. 190/2014). Tali proventi, una volta appurata la loro correlazione con il lavoro autonomo svolto, nel regime forfetario vengono ridotti del 25% o del 40% e assoggettati ad imposta sostitutiva.

La cessione del diritto d'autore deve comunque essere certificata come gli altri compensi percepiti in tale regime.

Per concludere l'argomento, vediamo nella pratica come si compila il quadro LM. Riprendendo quanto detto precedentemente, nei righi

da LM22 a LM27 troviamo la nuova colonna 4 nella quale indicare i compensi percepiti a seguito di cessione dei diritti d'autore o utilizzo opere d'ingegno correlate allo svolgimento dell'attività.

Per fare un esempio, pensiamo ad un avvocato quarantenne che esercita la propria attività con codice ATECO 69.10.10 (Attività degli studi legali) in regime forfetario da oltre 5 anni. Oltre all'attività di consulente legale, scrive articoli di approfondimento su riviste del settore. Nel 2019 percepisce 30.000 dall'attività professionale e 6.000 euro come compenso per la cessione del diritto d'autore. Il quadro LM va così compilato.

Nella colonna 1 del rigo LM22 va indicato il codice Ateco mentre nella seconda colonna il coefficiente di redditività previsto per l'attività svolta che va applicato all'ammontare dei compensi indicati nella successiva terza colonna. Nella nuova colonna 4 vanno indicati i 6.000 euro percepiti per la cessione del diritto d'autore. L'importo di 27.900 euro indicato in colonna 5 è dato dalla seguente operazione: 23.400 euro (30.000 x 78%) + 4.500 euro (6.000 x 75%).

SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito	LM21		Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54)		Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57)		Nuova attività (art.1, comma 65)	
			1 x		2 x		3	
	LM22	Codice attività	Coefficiente redditività		Componenti positivi		Diritto Autore Correlati	Reddito per attività
		1 69.10.10	2 78 %		3 30.000 ,00		4 6.000 ,00	5 27.900 ,00
	LM23	1	2	%	3	,00	4	,00
	LM24	1	2	%	3	,00	4	,00
	LM25	1	2	%	3	,00	4	,00
	LM26	1	2	%	3	,00	4	,00
	LM27	1	2	%	3	,00	4	,00

☐ Impresa
☐ Autonomo
☒

Contributo a fondo perduto: ulteriori chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate

PREMESSA

Con Circolare 22/E del 21 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del Decreto Legge 34/2020 – Decreto Rilancio – convertito in legge n. 77 del 17/07/2020 (pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n.180 del 18/07/2020).

È bene evidenziare, innanzitutto, che nella conversione in legge del Decreto 34 non sono state apportate modifiche all'articolo 25, pertanto la normazione è rimasta invariata.

La circolare 15/E aveva dato spunto su alcuni casi pratici, lasciando però grosse lacune per particolari situazioni dei soggetti eventualmente beneficiari sia in ambito soggettivo che di requisiti specifici per l'accesso al contributo, nonché

in merito alla restituzione del contributo non spettante.

Tali lacune hanno ovviamente mosso dubbi interpretativi, tramutati in quesiti rivolti all'Agenzia delle Entrate che trovano risposta nella circolare 22/E del 21/7/2020, ora in analisi.

La circolare risponde, quindi, ai quesiti ricevuti dal 13 giugno 2020, cercando di chiarire per quanto possibile l'interpretazione normativa e correggendo eventuali previsioni della precedente circolare 15/E.

Analizziamo in seguito le principali interpretazioni fornite nella circolare, in ordine di apparizione nella circolare 22/E/2020.

1. AMBITO SOGGETTIVO

Considerando la previsione normativa dell'art. 25 del Decreto Rilancio, i soggetti ammessi alla fruizione del contributo sono i titolari di partita IVA, avviata entro il 30 aprile 2020 (salvo che si tratti di eredi che proseguono attività del de cuius) e non cessata alla data di presentazione dell'istanza di accesso al contributo a fondo perduto, esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, indipendentemente dal regime contabile adottato e con ricavi complessivi riferiti all'anno precedente (quindi 2019) non superiore a 5 milioni di Euro.

Sono esclusi dal novero di tali soggetti i liberi professionisti iscritti alla Gestione separata INPS, percettori dell'indennità di cui all'art. 27 del D.L. 18/2020, o iscritti a casse private di previdenza obbligatoria, percettori dell'indennità di cui all'art.44 del D.L. 18/2020; i lavoratori dello spettacolo percettori dell'indennità di cui all'art.38 del D.L. 18/2020; gli intermediari finanziari ed i soggetti che svolgono attività correlata all'intermediazione finanziaria.

In particolare, per gli iscritti alla gestione separata INPS, l'esclusione ha effetto solo per il fatto di essere iscritti e non è discriminante avere o non avere percepito il contributo.

Con l'emanazione della circolare 15/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sui soggetti fruitori, lasciando però dubbi interpretativi su alcune particolari tipologie di soggetti.

Nella circolare 22/E ha fornito un'ulteriore interpretazione sulla base di alcuni quesiti posti.

1.1 IMPRESA IN LIQUIDAZIONE VOLONTARIA

Le imprese in fase di liquidazione, anche vo-

lontaria, non possono in linea generale essere beneficiarie del contributo a fondo perduto in quanto la finalità della liquidazione è il realizzo liquidità dagli asset aziendali per il soddisfacimento di debiti vantati dai creditori.

Nel caso in cui la liquidazione fosse già stata avviata prima della dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19, quindi prima del 31 gennaio 2020, l'attività ordinaria d'impresa è da considerarsi già interrotta per motivazioni diverse dall'emergenza epidemiologica in corso, pertanto non possono accedere al contributo a fondo perduto.

Nel caso in cui, invece, la liquidazione fosse avviata in data successiva al 31 gennaio 2020, l'impresa potrà essere beneficiaria del contributo a fondo perduto, purché rispetti il limite dei ricavi come previsti al comma 3 dell'articolo 25 del Decreto Rilancio, riferiti al periodo di imposta precedente a quello di entrata in vigore del decreto.

1.2 INIZIO ATTIVITÀ SUCCESSIVO AL 1° GENNAIO 2019

Per inizio attività del soggetto richiedente il contributo bisogna considerare la data di avvio attività indicata nell'attribuzione della Partita IVA ai sensi dell'art. 35 del DPR 633/72.

Sono quindi inclusi tra i beneficiari i soggetti che hanno aperto la partita IVA in data successiva al 31/12/2018. Per costoro va verificato il calo di fatturato anche se la partita IVA è stata aperta prima del 2019 per le attività propedeutiche all'avvio dell'attività, ed hanno iniziato a svolgere effettivamente l'attività d'impresa nel corso del 2019. Quest'ultima precisazione chiarisce il dubbio sorto tra avvio attività ai fini fiscali ed ai fini effettivi, ribadendo che l'avvio attività coin-

cide con l'apertura della partita IVA e non con l'avvio attività comunicato alla Camera di Commercio competente.

1.3 INIZIO NUOVA ATTIVITÀ SUCCESSIVAMENTE AL 1° GENNAIO 2019

Per le imprese che avevano già aperto una partita IVA prima del 31/12/2018 ma che hanno variato l'attività oppure hanno iniziato una nuova attività successivamente al 31/12/2018, il contributo a fondo perduto dovrà essere calcolato tenuto conto della somma di tutti i ricavi e dei compensi di tutte le attività esercitate ai fini della determinazione dei requisiti di accesso come previsti dall'art.25 del Decreto Rilancio.

Condizione essenziale è che l'attività (o le attività) per cui si richiede il contributo siano tra quelle ammissibili alla fruizione del contributo stesso, escludendo quindi le previsioni del comma 2 dell'articolo 25.

1.4 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (ISCRITTI GESTIONE SEPARATA INPS) NON IN POSSESSO DEI REQUISITI PER IL CONTRIBUTO DI CUI ALL'ART.27 DEL D.L.18/2020

I soggetti esercenti arti e professioni, iscritti alla gestione separata INPS, anche se non avevano i requisiti per accedere al contributo previsto dall'art.27 del D.L. 18/2020, sono esclusi dal contributo a fondo perduto per espressa previsione del comma 2 dell'articolo 25 del D.L. 34/2020.

Come già specificato, tali soggetti possono essere beneficiari del contributo a fondo perduto solo se contemporaneamente all'attività libero-professionale svolgono un'attività d'impresa. Il contributo sarà commisurato esclusivamente ai ricavi della sola attività di impresa.

1.5 ASSOCIAZIONE DI PROMOZIONE SOCIALE

Le associazioni di promozione sociale (APS)

che applicano il regime di cui alla legge 398/91, ed in generale tutti gli enti non commerciali che esercitano non in via prevalente attività in regime d'impresa, possono fruire del contributo a fondo perduto anche se ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 del DPR 600/73.

Come espressamente chiarito nell'art. 25 del D.L. 34/2020 con rinvio all'art. 85 c.1 lettere a) e b) del TUIR, tali enti dovranno considerare solo i ricavi rilevanti ai fini IRES per calcolare la spettanza del contributo, escludendo gli introiti da attività istituzionale.

1.6 CONSORZI TRA IMPRESE

I consorzi tra imprese, benché riconducibili ai soggetti indicati nell'articolo 73 del TUIR, non possono fruire del contributo a fondo perduto in quanto per la loro natura si limitano ad operare il ribaltamento di costi e proventi alle imprese che ne fanno parte. Pertanto per ovviare alla duplicazione del beneficio, solo le singole imprese consorziate sono ammesse al contributo a fondo perduto sussistendone i requisiti.

1.7 IMPRESE CON FATTURATO PARI A ZERO SIA IN APRILE 2019 CHE IN APRILE 2020

Le imprese costituite prima del 31 dicembre 2018, per le quali l'ammontare del fatturato per i mesi di aprile 2019 e di aprile 2020 risulta pari a zero, anche se a carattere stagionale, non potranno beneficiare del contributo a fondo perduto in quanto non esiste il calo di fatturato tra i mesi in considerazione.

Caso diverso è per le imprese costituite dopo il 31 dicembre 2018 e fino al 30 aprile 2020 che, indipendentemente dal calo di fatturato tra i mesi di aprile 2019 e aprile 2020, potranno beneficiare del contributo in misura fissa (1.000 Euro per imprese individuali e 2.000 Euro per

soggetti diversi dalle imprese individuali).

1.8 INDIVIDUAZIONE DELLE IMPRESE IN DIFFICOLTÀ

Con la pubblicazione della Comunicazione 2020/C 218/3 del 29 giugno 2020, la Commissione Europea ha modificato le condizioni relative alle imprese in difficoltà.

Gli aiuti di Stato, tra i quali rientra il contributo a fondo perduto, possono essere concessi alle micro-imprese (fatturato fino a 2 milioni di Euro e fino a 10 dipendenti) ed alle piccole imprese (fatturato fino a 10 milioni di Euro e fino a 50 dipendenti), anche se in difficoltà finanziaria al 31 dicembre 2019, purché:

- non siano soggette a procedura concorsuale per insolvenza;
- non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio, ovvero che li abbiano ricevuti ma abbiano rimborsato per intero il prestito o lo abbiano revocato al momento dell'attuale richiesta di aiuto di Stato;
- non abbiano ricevuto aiuti per la ristrutturazione o, se avessero ricevuto tali aiuti, non siano più soggette a piani di ristrutturazione al momento dell'attuale richiesta di aiuti di Stato.

Restano invariate le altre condizioni espresse nel quadro temporaneo del regolamento per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia.

1.9 AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO

I soggetti esercenti attività di agente e rappresentante di commercio, ancorché iscritti ad un ente di diritto privato di previdenza obbligatoria qual è l'ENASARCO, essendo soggetti che producono reddito d'impresa sono da ritenersi inclusi tra le previsioni del comma 1 dell'articolo

25 del Decreto Rilancio.

Tali soggetti, fermo restando il soddisfacimento dei requisiti previsti, possono beneficiare del contributo a fondo perduto, indipendentemente dall'iscrizione all'ENASARCO.

1.10 STUDI ASSOCIATI TRA PROFESSIONISTI ISCRITTI A CASSE DI PREVIDENZA PRIVATE

Un importante chiarimento è arrivato in merito agli studi associati tra professionisti iscritti a casse di previdenza private. L'Agenzia delle Entrate, infatti, chiarisce che tale tipologia di associazione, producendo redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 TUIR, rimane esclusa dalla possibilità di fruire del contributo a fondo perduto in quanto l'associazione professionale non acquisisce un'autonomia giuridica rispetto ai singoli soggetti. Poiché gli associati possono fruire del c.d. Fondo di Ultima istanza di cui all'articolo 44 del D.L. 18/2020, l'esclusione prevista al comma 2 dell'articolo 25 del D.L. 34/2020 si estende anche all'associazione professionale.

Caso diverso, invece, è la Società tra Professionisti (STP). Ai sensi degli articoli 6 e 81 del TUIR il reddito delle società commerciali di persone o di capitali, indipendentemente dalla fonte da cui provengono (attività professionale o commerciale/artigianale/industriale) è considerato sempre reddito d'impresa per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in veste giuridica societaria. Inoltre, avendo la STP un'autonomia giuridica separata rispetto ai soci può fruire del contributo a fondo perduto, sempre se ne sussistono i requisiti.

1.11 SOCIETÀ ARTIGIANE CON SOCI PROFESSIONISTI

Nella circolare 15/E è stato chiarito che secondo le previsioni del comma 2 dell'articolo 25

del Decreto Rilancio il contributo non spetta ai soggetti i cui redditi sono riconducibili esclusivamente allo status di “Lavoratore dipendente”. Pertanto le persone fisiche che svolgono attività di impresa (anche agrario) o di lavoro autonomo, e che contestualmente svolgono attività di lavoro dipendente possono fruire del contributo a fondo perduto, solo in relazione al reddito di impresa o lavoro autonomo.

Alla stregua dei soggetti con status di lavoratore dipendente, è da ritenersi un'interpretazione valida la possibilità di fruizione del contributo a fondo perduto per le società, siano esse commerciali od artigiane, formate anche da soci che al contempo svolgono attività professionale, siano essi iscritti alla gestione separata INPS, anche se hanno fruito del contributo di cui all'articolo 27 del D.L. 18/2020, siano essi iscritti a casse

private di previdenza, anche se hanno fruito del contributo di cui all'articolo 44 del D.L. 18/2020.

1.12 SOGGETTO CHE PUÒ BENEFICIARE DELL'INDENNITÀ DI CUI ALL'ART. 84 COMMA 2 E DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DI CUI ALL'ART. 25 DEL D.L. 34/2020

Come già chiarito nella circolare 15/E, nel caso in cui un soggetto svolga contemporaneamente attività di libero professionista con iscrizione alla Gestione Separata INPS, esclusa dal contributo a fondo perduto secondo le previsioni del comma 2 dell'art. 25 del Decreto Rilancio, ed attività di impresa (anche agraria), tale soggetto può fruire del contributo a fondo perduto solo con riferimento ai redditi d'impresa prodotti, escludendo i redditi da libera professione.

2. REQUISITI DI ACCESSO AL FONDO

Posto il limite di fatturato complessivo dell'anno 2019 in massimo 5 milioni di Euro, la condizione essenziale per la fruizione del contributo è che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia almeno inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 (in sostanza riduzione di almeno un terzo del fatturato ovvero riduzione di almeno il 33,33%).

Considerando che per la formazione del reddito complessivo vanno considerate le diverse tipologie di calcolo in base alla specifica attività, con la circolare 15/E/2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime interpretazioni. Anche in questo caso, però, ha lasciato gravi lacune su specifiche attività, pertanto con la circolare 22/E/2020 ha cercato di chiarire e correggere quanto già comunicato con la precedente circolare.

2.1 VERIFICA DELL'AMMONTARE DEI RICAVI E DELLA RIDUZIONE DI FATTURATO PER DISTRIBUTORI DI CARBURANTI

Come indicato nella circolare 15/E, un soggetto che svolge attività di distributore carburante determina il fatturato per l'attività c.d. "oil" ai sensi dell'art. 18 comma 10 del DPR 600/73, cioè come differenza tra i ricavi delle vendite (corrispettivi e fatture emesse) al netto del costo di acquisto del carburante.

Per quanto riguarda il calcolo del fatturato complessivo dell'anno 2019 ai fini della determinazione della soglia massima di ricavi, tale soggetto dovrà considerare solo l'ammontare della somma degli "aggi" per il periodo di riferimento, oltre che le cessioni soggette ad IVA per tutti gli altri prodotti e servizi offerti.

Per quanto riguarda, invece, il calcolo della

spettanza del contributo sulla base della riduzione del fatturato, l'Agenzia chiarisce nella circolare 22/E/2020 che come fatturato per i mesi di aprile 2019 e aprile 2020 va considerata la somma di tutto ciò che costituisce il "fatturato", quindi corrispettivi e fatture emesse, indipendentemente dalla particolare modalità di calcolo prevista dall'art.18 comma 10 del DPR 600/73.

A parere dello scrivente, tale modalità di determinazione della riduzione di fatturato per il mese di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019 porta ad una grave distorsione della realtà contabile e fiscale dell'impresa, concedendo contributi in alcuni casi molto elevati rispetto all'effettiva redditività della particolare impresa.

2.2 VERIFICA DELLA RIDUZIONE DI FATTURATO PER AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO

Un soggetto esercente attività di agente e rappresentante di commercio, che ha cessato il rapporto di agenzia con conseguente riconoscimento dell'indennità di fine mandato ai sensi dell'art. 1751 del codice civile regolarmente fatturata al mandante, non dovrà considerare nel calcolo della riduzione di fatturato l'indennità di fine mandato.

Questa interpretazione è principalmente sostenuta dal fatto che tali indennità sono riconducibili ad attività non ammesse al contributo in quanto non rientranti nella gestione caratteristica di cui all'art. 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR e pertanto nella normale formazione del reddito di impresa degli agenti e rappresentanti.

2.3 DETERMINAZIONE CALO DI FATTURATO SETTORE EDILIZIA

Nel calcolo della riduzione del fatturato e dei corrispettivi, come chiarito nella circolare 15/E, bisogna fare riferimento alla data di ef-

fettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, considerando tutte le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 e di aprile 2020. Per ragioni di semplificazione ed in coerenza con la ratio del contributo a fondo perduto, andranno considerate tutte le fatture attive al netto dell'IVA con data di effettuazione dell'operazione nel mese di aprile, nonché delle fatture differite emesse nel mese di maggio e riferite ad operazioni compiute nel mese di aprile.

Nel settore dell'edilizia, ove vigono i contratti di appalto con previsione di pagamento a stati di avanzamento lavori (SAL) intermedi, andranno considerate le disposizioni dell'articolo 3 e dell'articolo 6 del DPR 633/72. In particolare ai sensi dell'articolo 3 le prestazioni nel settore dell'edilizia sono da considerarsi prestazioni di servizi sottese a contratti di appalto, pertanto ai sensi dell'articolo 6 si considerano effettuate nel momento del pagamento del corrispettivo pattuito o dell'emissione anticipata di fattura (articolo 6, co. 4, DPR 633/1972).

Alla luce di tali disposizioni, nel calcolo del fatturato (e conseguentemente della diminuzione dello stesso) andranno considerate le fatture emesse nel mese di aprile, anche se relative a stati di avanzamento lavori riferite a mesi, o anche anni, precedenti.

2.4 DETERMINAZIONE DEL CALO DI FATTURATO NELL'IPOTESI IN CUI L'AMMONTARE DEL FATTURATO SIA DIFFORME DAI RICAVI RELATIVI AL MEDESIMO PERIODO

Nella circolare 15/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel calcolo della soglia massima di ricavi e compensi andranno considerati i ricavi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa (articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR), o i compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni (articolo 54, comma 1, del TUIR), tenendo conto delle proprie regole di determinazione del fatturato.

Per quanto riguarda il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da utilizzare per la verifica della riduzione, dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile.

Stanti tali previsioni, ai fini della riduzione del fatturato andranno considerate tutte le somme che costituiscono il fatturato, purché rappresentino i ricavi della gestione caratteristica ed i compensi per arti o professioni. È prevedibile che vi sia un non perfetto allineamento tra data di effettuazione della cessione dei beni o della prestazione di servizi e la data di fatturazione, che può essere antecedente o successiva, ma andranno considerate esclusivamente le operazioni fatturate nel mese di aprile.

3. VERIFICA DELLA RIDUZIONE DI FATTURATO PER PARTICOLARI OPERAZIONI

3.1 OPERAZIONI PER PASSAGGI INTERNI

Nel caso di soggetti che svolgono contemporaneamente più attività con contabilità separate per ognuna di esse, per il calcolo della riduzione del fatturato andranno considerate le operazioni effettuate tra le diverse attività esercitate, fatturate ai sensi dell'articolo 36 del DPR 633/72.

Tali operazioni, infatti, vanno a confluire nella liquidazione periodica del mese di aprile, pertanto formano anch'esse il fatturato da prendere in considerazione per il calcolo della riduzione.

3.2 FATTURA RIEPILOGATIVA SETTORE AUTOTRASPORTI

Nel settore degli autotrasporti, ai sensi dell'articolo 74 del DPR 633/72, le fatture emesse per le prestazioni svolte possono essere annotate entro il trimestre solare successivo a quello di emissione, e i servizi possono essere riepilogati in un'unica fattura trimestrale.

Come precisato anche nella circolare 9/E in riferimento al fatturato da prendere in considerazione per beneficiare della sospensione dei versamenti, per la spettanza del contributo andranno considerate le operazioni eseguite nei mesi di aprile 2019 e di aprile 2020 (quindi il calcolo sarà effettuato senza considerare la data della fattura).

3.3 OPERAZIONI FUORI CAMPO IVA

Le operazioni cui seguono ricavi o compensi che sono stati certificati con fattura pur non essendone obbligatoria l'emissione trattandosi di operazioni fuori campo IVA, andranno prese in considerazione ai fini del calcolo della riduzione del fatturato.

Tali operazioni, infatti, benché non rilevanti ai fini IVA, confluiscono alla liquidazione periodica del mese di aprile, pertanto vanno sommate al fatturato rilevante ai fini IVA.

La medesima previsione è stata fornita anche nella circolare 9/E per la verifica della condizione del calo del fatturato per beneficiare della sospensione dei versamenti.

3.4 FATTURA ANTICIPATA CONTRATTO DI FORNITURA BEVANDE

Nel caso di emissione di fattura anticipatamente rispetto alla consegna dei beni, nel caso specifico un contratto di fornitura di bevande, per il calcolo della riduzione del fatturato dovranno essere considerate solamente le fatture emesse nel mese di aprile, indipendentemente dalla data di consegna dei beni.

Tali operazioni, infatti, confluiscono nella liquidazione periodica del mese di aprile, pertanto ai sensi dell'articolo 6, comma 6, del DPR 633/72. Nel caso di emissione di fattura anticipata l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato alla data della fattura.

3.5 SUBENTRO IN CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

Come precisato nella circolare 15/E, nel caso di concessione in affitto di un'azienda, ovvero in caso di subentro nel contratto di affitto d'azienda, per il calcolo del fatturato nonché della riduzione fatturato andranno considerati i valori riferibili all'azienda oggetto di contratto, pertanto dovranno essere presi in considerazione sia il fatturato dell'azienda concedente l'affitto sia il fatturato dell'azienda affittuaria.

La ratio dell'interpretazione deriva anche dalle previsioni fornite per il caso di prosecuzione dell'attività del de cuius da parte dell'erede.

3.6 IMPRENDITORI AGRICOLI IN REGIME AGEVOLATO ART. 34, C. 6, DPR 633/72

Gli imprenditori agricoli in regime di agevolazione prevista dall'articolo 34 comma 6 del DPR 633/72, esonerati da obblighi contabili delle operazioni compiute e che, previa iscrizione al registro delle imprese, svolgono attività di vendita di prodotti agricoli principalmente provenienti dalla propria attività, per il calcolo del fatturato complessivo e della riduzione del fatturato per il mese di aprile considereranno le operazioni poste in essere nei confronti di cessionari soggetti passivi IVA che emetteranno autofattura a seguito degli acquisti effettuati.

Nel caso in cui l'imprenditore agricolo operi esclusivamente verso consumatori finali, per il calcolo del fatturato e della riduzione dovrà considerare la documentazione tenuta ai fini della verifica del superamento della soglia di esenzione.

3.7 SOGGETTI LOCALIZZATI NEI COMUNI DI LIVIGNO E CAMPIONE D'ITALIA

I soggetti localizzati nei comuni di Livigno e Campione d'Italia, pur non essendo titolari di partita IVA, possono fruire del contributo a fondo perduto sussistendone i requisiti.

3.8 SOGGETTI CHE PROSEGUONO L'ATTIVITÀ PER CONTO DEL DE CUIUS

I soggetti che proseguono l'attività per conto del de cuius possono presentare l'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto dal 25 giugno fino al 24 agosto 2020.

Se gli eredi proseguono l'attività come società di fatto o come società di persone, il contributo

spetta alla società e non ai singoli eredi, sempre in caso di sussistenza dei requisiti.

Per il calcolo della spettanza del contributo, alla stregua delle operazioni straordinarie, andranno considerati i dati dell'impresa del de cuius sino al decesso e della nuova impresa formata dall'erede o dagli eredi in forma societaria.

Nel caso di proseguimento dell'attività in società di fatto il contributo minimo spettante ammonta a 2.000 euro.

3.9 OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE

Nell'ipotesi di operazione di scissione aziendale, come previsto nella circolare 15/E in merito a trasformazione, fusione o conferimento perfezionate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, ai fini di determinazione del fatturato complessivo nonché della riduzione di fatturato andranno considerati i dati direttamente riferibili al ramo d'azienda oggetto di assegnazione.

Essendo tali operazioni una riorganizzazione e non una costituzione di nuova attività, non valgono le previsioni del comma 6 dell'articolo 25 del D.L. 34/2020 (spettanza del contributo minimo anche in assenza dei requisiti per imprese costituite dal 1° gennaio 2019 al 30 aprile 2020), salvo il caso in cui il dante causa dell'operazione straordinaria sia costituito tra il 1° gennaio 2019 al 30 aprile 2020, con conseguenza che il soggetto avente causa potrà beneficiare del contributo in misura fissa.

Stessa ratio valevole per ipotesi di azienda pervenuta a seguito di donazione, contratto di affitto d'azienda, prosecuzione di attività precedentemente svolta in forma di società di persone da parte del socio superstite.

In ogni caso, comunque, il dante causa dell'o-

perazione straordinaria nel calcolo della soglia dei ricavi e della riduzione del fatturato non dovrà prendere in considerazione l'ammontare dei dati riferiti all'azienda o al ramo d'azienda oggetto di trasferimento. Infatti tali elementi saranno considerati dall'avente causa.

3.10 ELENCO COMUNI INTERESSATI DA STATI DI EMERGENZA

Sono fruitori del contributo a fondo perduto indipendentemente dal rispetto dei requisiti di riduzione del fatturato i soggetti con domicilio fiscale o sede operativa nei Comuni in cui per-

dura lo stato di emergenza a causa di eventi calamitosi al 31 gennaio 2020.

L'elenco di tali comuni è contenuto in una tabella presente nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza ed è stata aggiornata al 30 giugno 2020.

È comunque consigliabile consultare i siti istituzionali dei singoli comuni interessati, o comunque che si ritiene rientrino nei casi di emergenza, poiché la tabella su menzionata è eleniativa ma non esaustiva.

4. RESTITUZIONE DEL CONTRIBUTO

Nel caso in cui il contributo a fondo perduto non sia spettante, ovvero il contribuente abbia rinunciato al contributo inviando un'apposita istanza ma abbia già ricevuto l'accredito sul conto corrente indicato, ne è prevista la restituzione.

Se la restituzione avviene a seguito del controllo dei dati dichiarati da parte dell'Agenzia delle Entrate, si procede al recupero del contributo, irrogando una sanzione dal 100% al 200% del contributo non spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 5, del D.Lgs 471/1997, che non potrà essere oggetto di definizione agevolata. Si applica inoltre la pena prevista dall'articolo 316-ter del Codice Penale, che prevede l'arresto da 6 mesi a 3 anni, ovvero per contributo inferiore a 4.000 Euro la sanzione amministrativa da 5.164 Euro a 25.822 Euro, con un massimo pari 3 volte l'importo del contributo percepito indebitamente. Se l'irregolarità è inerente all'autocertificazio-

ne antimafia si applica inoltre la pena di reclusione da 2 a 6 anni.

Se, invece, il contributo non è spettante in tutto o in parte ovvero il contribuente abbia rinunciato al contributo inviando un'apposita istanza ma abbia già ricevuto l'accredito sul conto corrente indicato, la modalità di restituzione è diversa rispetto al caso del controllo.

Il contributo non spettante in tutto o in parte o per il quale è stata inviata istanza di rinuncia con data antecedente o pari all'accredito, potrà essere restituito spontaneamente senza aggravio delle sanzioni previste in caso di controllo. Il contribuente dovrà calcolare e versare unicamente gli interessi dalla data di accredito alla data di restituzione.

La detrazione del 110% in gazzetta

PREMESSA

Con la conversione in legge 77/2020 del c.d. “Decreto Rilancio” (D.L. 34/2020) le disposizioni contenute nell’art. 119, relative alla nuova detrazione del 110% su alcuni interventi ecobonus e sisma bonus, hanno subito diverse modifiche. La stesura definitiva della norma prevede infatti ora:

- la possibilità di fruire della detrazione in questione:
 1. a prescindere dalla destinazione d’uso dell’unità immobiliare (prima casa o altro)
 2. per gli interventi realizzati al massimo su 2 unità immobiliari per ogni singola persona fisica, ferma restando la detrazione per gli interventi sulle parti comuni condominiali;
- un massimale di spesa massima agevola-

bile diverso a seconda della tipologia di immobile oggetto di intervento;

- l’esclusione dall’agevolazione per gli interventi effettuati sugli immobili di categoria A1 / A8 e A9 (novità introdotta in sede di conversione);
- la modifica radicale della disciplina relativa all’opzione per la cessione del credito, ovvero del c.d. “sconto in fattura” in luogo della detrazione diretta a favore del committente;
- il persistere:
 1. dell’obbligo di asseverazione dei lavori;
 2. dell’apposizione del visto di conformità solo in caso di cessione del credito / c.d. “sconto in fattura”.

Ma procediamo con ordine.

IL PROFILO OGGETTIVO E SOGGETTIVO

Come noto l'articolo 119, D.L. 34/2020 (c.d. decreto "rilancio") ha introdotto, in parziale modifica dell'articolo 1, commi da 344 a 347, Legge 296/2006, la detrazione fiscale al 110%, da ripartire in 5 quote annuali, per specifici interventi di riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico, nonché per alcuni altri (ad es. l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica o schermature solari) effettuati contestualmente a quelli espressamente individuati dalla norma, effettuati tra il 01.07.2020 e il 31.12.2021.

Dal punto di vista soggettivo, possono fruire della detrazione:

- i condomini;
- le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa / lavoro autonomo, che effettuano interventi "ecobonus" e/o "sismabonus" su unità immobiliari di proprietà.

Sul punto, con una modifica al comma 10 dell'articolo in commento, è stato previsto che le persone fisiche possono fruire della detrazione del 110%, oltre che per gli interventi sulle parti comuni condominiali, anche per gli interventi realizzati al massimo su 2 unità immobiliari.

Rispetto all'originaria versione della norma, quindi, non rileva più la destinazione d'uso dell'immobile oggetto dei lavori (abitazione principale o altro);

- gli Istituti autonomi case popolari (IACP)

comunque denominati;

- gli Enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti,
- gli istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Sul punto si segnala che, con esclusivo riferimento agli interventi effettuati dagli IACP / soggetti assimilati, il nuovo comma 3-bis del citato art. 119 prevede che la detrazione è applicabile anche alle spese sostenute dall'1.1.2022 al 30.6.2022;

- le cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- le ONLUS di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 460/97, ODV iscritte nei registri di cui all'art. 6, Legge n. 266/91 e le APS iscritte nel registro nazionale / regionale / provinciale di cui all'art. 7, Legge n. 383/2000 (novità introdotta in sede di conversione);
- le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro di cui all'art. 5, comma 2, lett. c), D.Lgs. n. 242/99, limitatamente ai lavori effettuati sugli immobili adibiti a spogliatoio (novità introdotta in sede di conversione).

GLI INTERVENTI AGEVOLABILI

Per ciò che concerne gli interventi agevolabili, sempre in sede di conversione, è stato modificato l'ambito di applicazione.

Come premesso, l'agevolazione spetta per specifici interventi ecobonus e sisma bonus, vediamo quindi nel dettaglio di cosa si tratta:

1. Interventi di efficienza energetica

Fatte salve le regola sopra individuate (spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, ripartizione in 5 quote annuali di pari importo), la detrazione del 110%, in luogo delle percentuali stabilite dalla norma quadro (DL 63/2013 - 50% - 65% - 70% - 75% - 80% - 85% a seconda della tipologia dell'intervento) spetta per:

- **interventi di isolamento termico del-**

le superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo.

I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11 ottobre 2017 (in G.U. n. 259/2017). Sul punto, in sede di conversione, è stato specificato che tali interventi rientrano tra quelli agevolabili anche nel caso in cui vengano effettuati su immobili facenti parte di un edificio plurifamiliare funzionalmente indipendente con uno o più accessi autonomi dall'esterno (c.d. "case a schiera").

Come accennato, la soglia di spesa massima su cui calcolare la detrazione è differenziata in base alla tipologia dell'immobile oggetto dell'intervento; nel dettaglio:

SOGLIA MASSIMA	TIPOLOGIA IMMOBILE
Non superiore a € 50.000	<ul style="list-style-type: none">• edifici unifamiliari;• unità immobiliari parte di un edificio plurifamiliare, funzionalmente indipendenti con uno o più accessi autonomi
Non superiore a € 40.000 per unità immobiliare	Edificio composto da 2 a 8 unità immobiliari
Non superiore a € 30.000 per unità immobiliare	Edificio composto da più di 8 unità immobiliari

- interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti:

- centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda

sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato della Commissione (UE) 18.2.2013 n. 811;

- a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati

all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo;

- di microgenerazione o a collettori solari;

- allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente di cui all'art. 2, comma 2, lett. tt), D.Lgs. n. 102/2014, esclusivamente per i Comuni montani non interessati dalle procedure

europee di infrazione per l'inottemperanza degli obblighi di cui alla Direttiva n. 2008/50/CE.

Anche per queste fattispecie la detrazione è calcolata su un ammontare massimo complessivo della spesa, comprese le spese sostenute per lo smaltimento e la bonifica dell'impianto sostituito, che varia in base alla tipologia dell'immobile oggetto dell'intervento, vale a dire:

SOGLIA MASSIMA	TIPOLOGIA IMMOBILE
Non superiore a € 20.000 per unità immobiliare	Edificio composto al massimo da 8 unità immobiliari
Non superiore a € 15.000 per unità immobiliare	Edificio composto da più di 8 unità immobiliari

- **interventi sugli edifici unifamiliari - ovvero su unità immobiliari facenti parte di un edificio plurifamiliare funzionalmente indipendenti con uno o più accessi autonomi dall'esterno - per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti** con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria:

- a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto di cui al Regolamento UE n. 811/2013;

- a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo,

- di microgenerazione o a collettori solari;

- caldaie a biomassa con prestazioni emissive con i valori previsti almeno per la classe

5 stelle di cui al DM 7.11.2017, n. 186, esclusivamente per le aree non metanizzate nei Comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione per l'inottemperanza degli obblighi di cui alla Direttiva n. 2008/50/CE;

- allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente di cui all'art. 2, comma 2, lett. tt), D.Lgs. n. 102/2014, esclusivamente per i Comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione per l'inottemperanza degli obblighi di cui alla Direttiva n. 2008/50/CE.

In tal caso la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

Interessante la conferma della possibilità di adottare la detrazione del 110%, per le spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, a tutti gli altri interventi di riqualificazione energetica di

cui all'articolo 14 del D.L. 63/2013:

- a) nel rispetto:
 - a. dei limiti di spesa previsti per ciascun intervento;
 - b. dei requisiti minimi fissati dai Decreti previsti dal comma 3-ter del citato art. 14 (ancora da emanare)
- b) a condizione che:
 - a. siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi sopraelencati;
 - b. assicurino, anche congiuntamente agli interventi di cui ai commi 5 e 6 di seguito illustrati (impianti solari fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo), alternativamente:
 - i. il miglioramento di almeno 2 classi energetiche,
 - ii. il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (APE) ex art. 6, D.Lgs. n. 192/2005, ante e post intervento, rilasciato da un tecnico abilitato tramite dichiarazione asseverata.

In sede di conversione è stata finalmente affrontata anche la questione degli edifici sottoposti ad almeno un vincolo dei beni culturali e/o paesaggistico i quali, in sede di prima stesura, non erano stati menzionati, ma che – ordinariamente – possono escludere la possibilità di effettuare i succitati interventi.

Ebbene, la norma in commento prevede ora che, in caso di divieto posto per effetto di regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali la detrazione del 110% si applica:

a) a tutti gli interventi di riqualificazione energetica di cui al citato art. 14,

b) anche se non effettuati congiuntamente agli interventi per i quali è prevista la detrazione nella maggior misura del 110%,

c) a condizione comunque che vengano rispettare le prestazioni energetiche (miglioramento di almeno 2 classi energetiche ovvero conseguimento della classe energetica più alta).

Infine vi è da segnalare che, sempre in sede di conversione, sono stati inclusi fra gli interventi agevolabili anche quelli di ristrutturazione che prevedono la demolizione e ricostruzione dell'edificio, di cui all'art. 3, comma 1, lett. d), DPR n. 380/2001, sempre però nel rispetto dei requisiti minimi in termini energetici necessari per poter fruire della detrazione del 110% sopra elencati.

In questo caso le soglie massime di spesa sono quelle stabilite dai commi 1 e 2 dell'art. 119, riportate nelle due tabelle precedenti.

2. Interventi di riduzione del rischio sismico

Il comma 4 dell'art. 119 della Legge in commento stabilisce che, per le spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, è elevata al 110% l'aliquota delle detrazioni originariamente spettanti per gli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16, D.L. 63/2013 (c.d. "sisma-bonus"), per gli immobili ubicati nelle zone a rischio sismico 1, 2 e 3; sono pertanto esclusi quelli ubicati nella zona sismica 4.

Occorre porre attenzione alla circostanza per cui in tale computo, in sede di conversione, sono stati ricompresi anche gli interventi di realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici, a condizione

che siano eseguiti congiuntamente ad uno degli interventi antisismici di cui ai citati commi da 1-bis a 1-septies, nei limiti di spesa previsti per gli stessi.

Confermata inoltre la possibilità di cedere il credito anche ad un'impresa di assicurazione nel caso in cui ricorra la contestuale stipula di una polizza che copra il rischio di eventi calamitosi; in questo caso, peraltro, la detrazione IRPEF relativa alla polizza stipulata si innalza dal 19 al 90%.

GLI INTERVENTI CONTESTUALI PER CUI SPETTA IL 110%

Come già evidenziato nel precedente para-

grafo, la detrazione del 110% spetta anche con riferimento alle spese sostenute per alcuni specifici interventi se effettuati contestualmente a quelli espressamente indicati nei commi da 1 a 4 del più volte citato art. 119.

Nel dettaglio infatti, con riferimento alle spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, il 110% è applicabile anche per l'installazione di:

- impianti solari fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo aventi determinate caratteristiche;
- infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, c.d. "colonnine di ricarica".

IMPIANTI SOLARI FOTOVOLTAICI E RELATIVI SISTEMI DI ACCUMULO	
Limite di spesa massimo	48.000 euro e comunque max eccedere 2.400 euro per ogni KW di potenza nominale dell'impianto (1.000 €. per KW in caso di sistemi di accumulo)
Ripartizione agevolazione	5 quote annuali di pari importo
Obbligo	Installazione contestuale all'esecuzione: a) interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale; b) interventi c.d. "sisma bonus"
Ordinaria detrazione (50%)	In assenza di interventi congiunti, per l'installazione dell'impianto fotovoltaico spetta la detrazione ordinaria per gli interventi di recupero edilizio.
Vincolo	- cessione in favore del GSE, con le modalità di cui all'art. 13, comma 3, D.Lgs. n. 387/2003, dell'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo ai sensi dell'art. 42-bis, DL n. 162/2019; - non cumulabilità con altri incentivi pubblici e altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione di cui all'art. 11, comma 4, D.Lgs. n. 28/2011 e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'art. 25-bis, DL n. 91/2014

Con apposito Decreto del MISE saranno individuati limiti, modalità di utilizzo e valorizzazione

dell'energia condivisa prodotta da impianti incentivati con la detrazione del 110% in esame.

INSTALLAZIONE DELLE C.D. "COLONNINE DI RICARICA" NEGLI EDIFICI

Limite di spesa massimo	3.000 €.
Ripartizione agevolazione	5 quote annuali di pari importo
Obbligo	Installazione contestuale all'esecuzione: - interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale.

DA DETRAZIONE A CREDITO D'IMPOSTA O SCONTO IN FATTURA 110%);

L'articolo 121, D.L. 34/2020 disciplina modalità e possibilità di fruizione del credito che si genera a seguito degli interventi che godono della detrazione fiscale; sul tema, in sede di conversione, sono state apportate importanti modifiche che di seguito analizziamo.

In linea di principio generale, con riferimento agli interventi di seguito elencati, è possibile scegliere alternativamente fra fruizione delle detrazioni spettanti, cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione, ovvero riconoscimento del c.d. "sconto in fattura", in deroga a quanto ordinariamente previsto dall'art. 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e dall'art. 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, DL n. 63/2013:

1) recupero del patrimonio edilizio ex art. 16-bis, comma 1, lett. a) e b), TUIR (interventi di manutenzione / restauro e risanamento conservativo / ristrutturazione);

2) efficienza energetica ex art. 14, DL n. 63/2013 e commi 1 e 2 dell'art. 119 (interventi di riqualificazione energetica con detrazione al

3) adozione misure antisismiche ex art. 16, commi da 1-bis a 1-septies, DL n. 63/2013 e comma 4 art. 119 (riduzione rischio sismico con detrazione del 110%);

4) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna ex art. 1, commi 219 e 220, Legge n. 160/2019 (Finanziaria 2020), ovvero c.d. "Bonus facciate";

5) installazione impianti solari fotovoltaici ex art. 16-bis, comma 1, lett. h), TUIR e commi 5 e 6 art. 119;

6) installazione colonnine per la ricarica di veicoli elettrici ex art. 16-ter, DL n. 63/2013 e comma 8 art. 119.

In sede di conversione, con l'introduzione del comma 1-bis, è stato previsto che:

- la trasformazione della detrazione in credito può essere esercitata per ogni singolo stato di avanzamento lavori;
- per gli interventi ex art. 119, gli stati di avanzamento lavori:

a. non possono essere più di 2 per ciascun intervento;

b. ogni S.A.L. deve riferirsi ad almeno il 30% dell'intervento.

Optando per il c.d. "sconto in fattura", il prestatore d'opera recupera lo sconto sotto forma di credito d'imposta che può a sua volta:

1) utilizzare in compensazione nel mod. F24, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite, con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. Nel qual caso non rilevano:

a. il limite alla compensazione pari a € 700.000 annui ex art. 34, L. 388/2000 (per il 2020 € 1.000.000 per effetto dell'art. 147, DL n. 34/2020);

b. il limite di € 250.000 annui previsto per i crediti da esporre nel quadro RU del mod. RED-DITI;

c. il divieto di compensazione dei crediti erariali in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo superiori a € 1.500 EX art. 31, comma 1, DL n. 78/2010.

2) cedere ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Attenzione alla circostanza in virtù della quale eventuali crediti d'imposta non utilizzati nel corso dell'anno, rispetto la quota parte spettante, non potranno essere utilizzati negli esercizi futuri, né richiesti a rimborso.

In ogni caso, l'opzione per la cessione in que-

Per gli interventi di cui al punto 1 è necessario che una copia dell'asseverazione venga trasmes-

sione può essere inviata all'Agenzia delle Entrate solo in via telematica, alternativamente da:

- soggetto interessato;
- soggetto abilitato al rilascio del visto di conformità (di seguito richiamati), con le modalità che saranno definite con un apposito Provvedimento.

Da considerare in tale ambito che tanto i fornitori quanto i cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto allo sconto praticato / credito ricevuto.

Qualora l'AdE, preposta ai controlli di conformità, dovesse accertare la mancanza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, provvederà al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante, maggiorato di interessi e sanzioni; se poi venisse rilevato il concorso nella violazione, la responsabilità sarà attribuita, in solido, al fornitore che ha applicato lo sconto ed al cessionario per il pagamento dell'importo.

GLI ASPETTI "BUROCRATICI"

Con le modifiche al comma 13 dell'art. 119 in commento è ora previsto che, ai fini della fruizione alternativa della detrazione del 110%, della cessione del corrispondente credito d'imposta, ovvero per l'applicazione del c.d. "sconto in fattura", è obbligatorio il rilascio di un'asseverazione da parte dei tecnici abilitati, in cui siano certificati:

sa telematicamente all'ENEA secondo modalità che verranno stabilite da un apposito DM.

TIPO INTERVENTO	CONTENUTO ASSEVERAZIONE
Isolamento termico; Sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale*	1) rispetto dei requisiti previsti dai Decreti di cui al comma 3-ter dell'art. 14, DL n. 63/2013; 2) congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati
Interventi di riduzione del rischio sismico	a) congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati

Non di meno, ai fini dell'efficacia della relazione di cui al punto 2, è necessario che l'asseverazione venga rilasciata dal professionista incaricato della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, ognuno per le proprie competenze.

In ogni caso, ai sensi del nuovo comma 13-bis, l'asseverazione:

- va rilasciata alla fine dei lavori ovvero per ogni stato avanzamento lavori;
- attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione;
- per la certificazione della congruità delle spese, in attesa dell'emanazione dell'apposito Decreto MISE, può fare riferimento ai prezzi riportati nei prezziari predisposti dalle Regioni / Province autonome ovvero ai listini delle CCIAA ovvero ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di esecuzione degli interventi.

IL VISTO DI CONFORMITÀ

Chi intende optare per la cessione del credito / "sconto in fattura" deve richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione.

Il visto va rilasciato ai sensi dell'art. 35, D.Lgs. n. 241/97 da:

- iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- Responsabili dell'assistenza fiscale.

INFEDELI ATTESTAZIONI E O ASSEVERAZIONI

Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, in caso di rilascio di attestazioni e asseverazioni infedeli:

- sarà applicata una sanzione amministrativa pecuniaria da € 2.000 a 15.000 €,
- per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa.

E' fatto inoltre obbligo per il professionista abilitato di stipulare polizza RC con massimale adeguato al numero di attestazioni e asseve-

razioni rilasciate e comunque non inferiore a 500.000 €.

E' evidente che la non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio; sulla regolarità delle medesime vigilerà il MiSE.

Da ultimo occorre considerare che le spese sostenute per ottenere le attestazioni / asseverazioni e visti di conformità in questione rientrano tra le spese detraibili nella misura del 110% di cui all'art. 119.

Obbligo del domicilio digitale per Imprese e Professionisti

Con l'introduzione del Decreto Semplificazioni cambia la denominazione di PEC che diventa "domicilio digitale" per le imprese e per i professionisti nei confronti della Pubblica Amministrazione. In realtà la PEC era già di fatto il domicilio digitale per professionisti e imprese, ma adesso diviene obbligatorio procedere con la comunicazione al Registro delle imprese o agli ordini professionali entro il 1.10.2020.

Questo obbligo è previsto dall'art. 37 del D.L. 16.07.2020 n. 76 con l'obiettivo di completare il percorso di transizione digitale di imprese e professionisti e Pubblica Amministrazione avviato con il D.L. 185/2008 e 179/2012.

Tale obbligo deriva dal fatto che diverse imprese e professionisti non hanno mai adempiuto all'obbligo di comunicazione al Registro delle Imprese e agli ordini professionali dell'indirizzo PEC e molto probabilmente sono in possesso di indirizzi PEC non più attivi. C'è da dire che il Registro delle imprese avrebbe già dovuto fare tali rilevazioni sulle PEC presenti attive e non attive delle imprese con periodicità bimestrale in ottemperanza della Direttiva Ministero della Giustizia e MISE 29.04.2015.

L'obbligo di comunicare il proprio indirizzo PEC era già previsto dall'art. 6 c. 7 D.L. 185/2008 per i professionisti iscritti in ordini e collegi e per imprese costituite in forma societaria ai sen-

si dell'art. 16 cc. 6 e 6-bis D.L. 185/2008 e in forma individuale ai sensi dell'art. 5, cc. 1 e 2 D.L. 179/2012.

Se ci fosse stato un maggior controllo da parte del Registro delle imprese e degli ordini sugli indirizzi PEC non ci sarebbe stato bisogno di questo ulteriore provvedimento che di fatto non porta alcuna innovazione ma si limita a trasformare la PEC in domicilio digitale e viene previsto che:

- La sostituzione del termine PEC in domicilio digitale con lo scopo di coordinare la terminologia a quella di cui al D.L. 82/2008 (Codice dell'amministrazione digitale) e alla normativa europea;

- Per le imprese che esercitano in qualsiasi forma sia societaria e sia individuale che non hanno ancora provveduto a comunicare il proprio domicilio digitale hanno l'obbligo di provvedere a comunicarlo al Registro delle Imprese entro 1.10.2020;

- Nel caso di inadempimento il Registro delle Imprese provvede all'assegnazione d'ufficio di un domicilio digitale e l'applicazione di una sanzione pari al doppio di quella prevista dall'art. 2603 c.c. da 103 a 1.032 euro per le società pari al triplo di quella prevista dall'art. 2194 c.c. da 10 a 516 euro per le ditte individuali;

- Per i professionisti hanno lo stesso obbligo di società e ditte individuali ma di obbligo al proprio ordine e collegio di appartenenza in caso inottemperanza anche dopo la diffida ad adempiere entro 30 giorni dovranno procedere con la sospensione del professionista sino a quando non provvederà a comunicare il domicilio.

Infine si ricorda che per le imprese di nuova costituzione che siano individuali o in forma societaria tale obbligo è presente già nella doman-

da d'iscrizione al Registro delle Imprese pena la sospensione della domanda fino all'integrazione del domicilio digitale. Nel caso di domicilio digitale non più attivo, il Conservatore del Registro richiederà all'impresa l'indicazione del nuovo domicilio digitale entro 30 giorni. Scaduto tale termine senza intervento dell'impresa il Conservatore procederà alla cancellazione della PEC dal Registro e avvierà la procedura sanzionatoria e l'assegnazione d'ufficio del nuovo domicilio digitale.

Le insidie del superbonus 110%

Dopo tanta attesa, il superbonus inizialmente introdotto con l'articolo 119 in tema di incentivi per l'efficienza energetica e per l'adeguamento del rischio sismico degli edifici, grazie alla legge di conversione del Decreto Rilancio, prende finalmente il via.

Nonostante la mancanza dei vari provvedimenti attuativi di prossima emanazione, la legge di conversione ha per ora ridotto i tetti massimi dei lavori oggetto dell'agevolazione permettendo comunque anche alle persone fisiche di beneficiarne, con esclusione delle seconde case.

Tuttavia, prima di intraprendere questa strada, è bene essere a conoscenza sin da subito che se da un lato il superbonus risulta essere molto conveniente, dall'altro esiste il rischio di incorrere in sanzioni anche di natura penale.

Un primo errore sarebbe quello di far passare per agevolabili lavori che in realtà non lo sono, andando a coinvolgere direttamente imprese e professionisti.

È possibile inoltre incorrere nell'errore di compensare indebitamente alcuni importi, vedendosi applicare le sanzioni disciplinate dall'articolo 13 D.lgs. 471/1997 le quali, ricordiamo, prevedono una sanzione amministrativa del 30% per l'utilizzo in misura superiore a quella spettante e in caso di credito inesistente, della

sanzione che varia da un minimo del 100% fino ad un massimo del 200% senza possibilità di beneficiare della definizione agevolata.

Inoltre, è prevista la sanzione penale nel caso di indebita compensazione per importi superiori a 50.000 euro. L'articolo 10-quater D.lgs. 74/2000 prevede infatti la reclusione sia in caso di crediti non spettanti che di crediti inesistenti, una volta superata la soglia dei 50.000 euro.

Per i soggetti raggiunti dalla sanzione, l'Agenzia delle Entrate potrà richiedere l'importo della spesa al soggetto beneficiario oltre che, in caso di partecipazione di altri soggetti, accertare la responsabilità in solido anche del fornitore che ha concesso lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'indebito importo, oltre che interessi e sanzioni.

Per i soggetti che ricevono il credito in buona fede diversi dal contribuente e dall'impresa che ha eseguito i lavori, sono escluse conseguenze penali a meno che non si accerti la consapevolezza volontaria nella commissione dell'illecito.

L'ultimo caso analizzato riguarda la fatturazione di lavori sovrappagati o interamente non svolti. Considerando comunque il giudizio di congruità sui prezzi e l'asseverazione effettuata dai vari professionisti, sembra molto difficile attuare quest'ultimo stratagemma.

È chiaro che per rispettare in pieno la legge e per permettere a chi vorrà di beneficiare di questo superbonus, occorre una stretta collaborazione tra imprese esecutrici ed esperti in materia tecnica e fiscale.

