

DARIO DELLACROCE & ASSOCIATI

DOTTORI COMMERCIALISTI

Dario Dellacroce
dottore commercialista
revisore contabile
consulente del giudice

Alberto Miglia
dottore commercialista
revisore contabile
consulente del giudice

Monica Quaglia
dottore commercialista
revisore contabile

via San Dalmazzo n. 24
10122 TORINO

Telefono 011-50.91.524
Telefax 011-50.91.535
E-mail: info@ddea.it

Ai Signori Clienti
LORO SEDI

Circolare n. 13 del 15 settembre 2021

INDICE DEGLI ARGOMENTI TRATTATI

1. ADEMPIMENTI FISCALI	2
1.1. CREDITO SANIFICAZIONE ANCHE PER IL 2021	2
1.2. RICHIESTE ESONERO CONTRIBUTIVO ENTRO IL 30/09/2021	3
1.3. NOVITA' PER IL SISTEMA TESSERA SANITARIA.....	5
1.4. LA RATEIZZAZIONE DEI VERSAMENTI MODELLI REDDITI 2021.....	7
2. ADEMPIMENTI CONTABILI.....	9
2.1. TRATTAMENTO DEGLI IMMOBILI DEL PROFESSIONISTA	9
3. NOVITA' AGGIORNAMENTI.....	13
3.1. ESENZIONE IMU PER IMMOBILI CON BLOCCO DELLO SFRATTO	13
3.2. RECENTI CHIARIMENTI DI PRASSI IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA.....	14
3.3. CHIARIMENTI SEPARAZIONE ATTIVITA' NEL SETTORE IMMOBILIARE	16
3.4. BONUS ROTTAMAZIONE TV.....	18
3.5. RINVIO DEFINITIVA DISMISSIONE DEI PIN INPS.....	18
3.6. RINVIO PER IL CODICE DELLA CRISI.....	19
3.7. INDICE ISTAT LUGLIO 2021	19

Restiamo a Vostra completa disposizione per ogni ulteriore chiarimento in merito a quanto sopra indicato.

Cordiali saluti.

Dario Dellacroce & Associati

1. ADEMPIMENTI FISCALI

1.1. CREDITO SANIFICAZIONE ANCHE PER IL 2021

Con il decreto definito “Sostegni-*bis*”, recentemente convertito in legge, il Legislatore ha riproposto il cosiddetto credito di imposta sanificazione, per le **spese sostenute nel 2021 e precisamente nei mesi che vanno da giugno ad agosto**. Il credito d'imposta si riferisce alle spese sostenute per la sanificazione degli ambienti di lavoro, all'acquisto di DPI e di altri dispositivi di protezione individuale. Teoricamente il credito, spettante agli esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo, agli enti non commerciali e alle attività extra alberghiera a carattere non imprenditoriale, è pari al 30% delle spese sostenute, fino a un massimo di 60.000 euro per beneficiario, e non è imponibile ai fini delle imposte dirette.

CREDITO A “RIPARTIZIONE”

La percentuale del 30% deve intendersi non definitiva essendo fissato per legge un tetto massimo di spesa pari a 200 milioni di euro per la totalità dei contribuenti interessati (articolo 31 del D.L. 73/2021). L'Agenzia ha precisato che l'ammontare del credito di imposta effettivamente spettante sarà pari all'importo richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota, con provvedimento, dal direttore dell'Agenzia delle Entrate, entro il 12 novembre 2021. Tale percentuale sarà ottenuta rapportando il limite di spesa previsto all'ammontare complessivo dei crediti di imposta richiesti.
Non è previsto alcun *click day*.

Tra le spese ammissibili sono previste le seguenti:

✓ somministrazione di tamponi diagnostici
✓ acquisto e di dispositivi che garantiscano il mantenimento delle distanze di sicurezza tra le persone
✓ acquisto di prodotti detergenti, disinfettanti o igienizzanti
✓ acquisto di dispositivi di protezione individuale di qualsiasi tipologia purché conformi alla normativa europea
✓ acquisto di strumenti e attrezzature che servano a tutelare la sicurezza dei lavoratori e dei clienti, purché conformi alla normativa europea
✓ sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati nell'ambito dell'attività

Con **provvedimento del 15 luglio 2021 prot. n. 191910** l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le modalità applicative di fruizione del credito d'imposta ed il modello di comunicazione con le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la sua trasmissione.

➔ **La comunicazione potrà essere inviata dal 4 ottobre e fino al 4 novembre 2021.**

Il credito d'imposta potrà essere utilizzato:

- ❖ nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta di sostenimento della spesa;
- ❖ in compensazione a partire dal giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento che determina la percentuale definitiva del credito di imposta spettante.

Ai fini del credito di imposta in oggetto non si applicano:

- ❖ il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili;
- ❖ il limite di utilizzo dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU.

o o o

1.2. RICHIESTE ESONERO CONTRIBUTIVO ENTRO IL 30/09/2021

Con la **circolare n. 124 del 6 agosto 2021** l'Inps ha fornito le indicazioni in ordine all'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 20 a 22-*bis* della L. 178/2020, che ha previsto, per l'anno 2021, l'esonero parziale della contribuzione previdenziale e assistenziale dovuta dai lavoratori autonomi e dai liberi professionisti iscritti alle Gestioni Inps e alle Casse previdenziali professionali autonome.

Con il recente **messaggio n. 2909 dello scorso 20 agosto** l'Istituto ha comunicato che la presentazione della domanda di esonero potrà avvenire a decorrere dallo scorso 25 agosto 2021 e fino, a pena di decadenza, al prossimo 30 settembre 2021.

A chi spetta l'esonero

Possono presentare istanza di esonero contributivo i soggetti di seguito riportati che risultino iscritti:

- a) alle Gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (AGO): gestioni autonome speciali degli artigiani, dei commercianti, dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri;
- b) alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26 della L. 335/1995, e che dichiarano redditi ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del D.P.R. 917/1986 (Tuir);
- c) alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26 della L. 335/1995, come professionisti e altri operatori sanitari di cui alla L. 3/2018, già collocati in pensione.

A chi e come si richiede l'esonero

Il **D.M. attuativo Lavoro e Finanze dello scorso 17 maggio** stabilisce che l'esonero deve essere richiesto a un solo ente previdenziale e per una sola forma di previdenza obbligatoria.

La domanda deve essere presentata utilizzando i canali telematici, ovvero:

- ❖ Gestione speciale artigiani e commercianti: *“Cassetto previdenziale per Artigiani e Commercianti” > “Esonero contributivo art.1, co 20-22 bis L.178/2020”;*
- ❖ Lavoratori iscritti alla Gestione speciale autonoma dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri: *“Cassetto lavoratori autonomi Agricoli” > “Comunicazione bidirezionale”;*
- ❖ Per i professionisti iscritti alla Gestione separata: *“Cassetto Previdenziale Liberi Professionisti” > “Domande Telematiche” > “Esonero contributivo L. 178/2020”.*



Nel caso di lavoratore autonomo iscritto alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali che abbia, nel corso dell'anno 2021, cambiato numero di posizione aziendale all'interno della medesima Gestione previdenziale, con continuità dell'attività economica, per mutamento della provincia nello svolgimento della medesima attività aziendale, lo stesso dovrà presentare l'istanza per ogni posizione aziendale.

Si ricorda che le credenziali di accesso ai servizi sopra descritti sono attualmente le seguenti:

- PIN rilasciato dall'Inps, sia ordinario sia dispositivo;
- SPID di livello 2 o superiore;
- Carta di identità elettronica 3.0 (CIE);
- Carta nazionale dei servizi (CNS).



Il possesso dei requisiti, come illustrato nella circolare Inps n. 124/2021, sarà dichiarato dal richiedente, sotto la propria responsabilità, nel modulo di presentazione della domanda. Nella stessa, oltre al possesso di tutti i requisiti di legge e all'assenza delle situazioni di incompatibilità, il richiedente dovrà dichiarare di essere in regola con il versamento della contribuzione previdenziale obbligatoria e di non avere superato l'importo individuale di aiuti concedibili nell'ambito del *“Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19”*.

o o o

1.3. NOVITA' PER IL SISTEMA TESSERA SANITARIA

La disciplina riguardante l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria torna a subire una importante modifica.

Già con il Decreto MEF datato 29 gennaio 2021 il Ministero si era trovato costretto a rimettere mano all'elenco delle scadenze per l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, ora lo scorso 23 luglio, come chiarito dalla Ragioniere Generale dello Stato è risultato necessario *"prorogare il termine di invio dei dati delle spese sanitarie relative al primo semestre dell'anno 2021 entro il termine dal 31 luglio 2021 al 30 settembre 2021"*.

A seguito di tale ulteriore modifica il calendario delle scadenze appare oggi quello che segue:

Invio spese sostenute nel 2021	
Invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (1° semestre 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021)	30 settembre 2021
Termine per la modifica dell'invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (1° semestre 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021)	6 ottobre 2021
Invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (2° semestre 2021: data pagamento dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2021)	31 gennaio 2022
Termine per la modifica dell'invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (2° semestre 2021: data pagamento dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2021)	7 febbraio 2022
Invio dei dati di spesa sanitaria da parte degli iscritti agli elenchi speciali (anno 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021)	31 gennaio 2022
Termine per la modifica dell'invio dei dati di spesa sanitaria da parte degli iscritti agli elenchi speciali (anno 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021)	7 febbraio 2022
Disponibilità della funzione on line sul sito https://sistemats1.sanita.finanze.it/portale/ per l'Opposizione da parte del cittadino all'utilizzo dei dati di spesa sanitaria	Periodo 9 febbraio – 8 marzo 2022
Invio dei dati di spesa veterinaria da parte dei soggetti tenuti	16 marzo 2022



A partire dalle spese sanitarie sostenute dal **1° gennaio 2022**, i dati da comunicare dovranno essere trasmessi entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale, facendo riferimento, per la scadenza della trasmissione dei dati delle spese sanitarie e veterinarie, alla data di pagamento dell'importo di cui al documento fiscale.

Nella tabella che precede sono stati più volte citati “*gli iscritti agli elenchi speciali*”. Il D.M. 16 luglio 2021 pubblicato sulla G.U. n. 184 del 3 agosto 2021 ha infatti ampliato la platea delle figure professionali ricomprese nell’adempimento inserendovi anche gli iscritti a determinati elenchi speciali a esaurimento tenuti dal Ministero della Salute (MdS), istituiti con il decreto del Ministro della salute 9 agosto 2019, appartenenti alla sfera professionale di:

a) tecnico sanitario di laboratorio biomedico
b) tecnico audiometrista
c) tecnico audioprotesista
d) tecnico ortopedico
e) dietista
f) tecnico di neurofisiopatologia
g) tecnico fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare
h) igienista dentale
i) fisioterapista
j) logopedista
k) podologo
l) ortottista e assistente di oftalmologia
m) terapeuta della neuro e psicomotricità dell’età evolutiva
n) tecnico della riabilitazione psichiatrica
o) terapeuta occupazionale
p) educatore professionale
q) tecnico della prevenzione nell’ambiente e nei luoghi di lavoro
r) massofisioterapisti, il cui titolo è stato conseguito ai sensi della L. 403/1971

Sempre in base al D.M. 9 agosto 2019, si iscrivono a tali elenchi i lavoratori dipendenti di strutture pubbliche, di strutture sanitarie e sociosanitarie private, al verificarsi delle seguenti condizioni:

- ❖ aver svolto le attività professionali previste dal profilo della professione sanitaria di riferimento, per un periodo minimo di 36 mesi, anche non continuativi, negli ultimi 10 anni (alla data di entrata in vigore della L. 145/2018) oppure
- ❖ essere in possesso di un titolo che, all’epoca della prima immissione in servizio, abbia consentito di svolgere (o continuare a svolgere) le attività professionali dichiarate.

Ne consegue che anche tali soggetti dovranno comunicare, alle scadenze già citate, i dati relativi alle operazioni svolte nel 2021.

o o o

1.4. LA RATEIZZAZIONE DEI VERSAMENTI MODELLI REDDITI 2021

Con una precedente informativa si è dato conto della proroga dei versamenti derivanti dai modelli redditi, la cui scadenza è oggi fissata al 15 settembre 2021; rimanevano molti dubbi legati alle modalità di rateizzazione degli importi dovuti e alla eventuale possibilità di differire la scadenza di ulteriori 30 giorni, aspetti che sono stati chiariti dall’Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 53 del 4 agosto 2021**.

La proroga

L’articolo 9-ter del D.L. 73/2021 (Decreto Sostegni-bis) ha posticipato al 15 settembre il termine per il versamento delle imposte derivanti dalle dichiarazioni dei redditi (saldi e acconti relativi a imposte dirette, Irap e Iva). Più precisamente, tale disposizione stabilisce che i termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da quelle Irap e da quelle Iva, che scadono dal 30 giugno al 31 agosto 2021, sono prorogati al 15 settembre 2021 senza alcuna maggiorazione.

Tale proroga è stata concessa solo ai soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa), che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal corrispondente decreto di approvazione (tale limite è pari a 5.164.569 euro).

Il provvedimento afferma esplicitamente che tale proroga deve ritenersi applicabile anche ai contribuenti che presentano cause di esclusione dall’applicazione degli Isa, ai contribuenti che applicano il regime forfettario o quello dei minimi.

Hanno altresì beneficiato della proroga i soci che dichiarano per trasparenza il reddito imputato da associazioni professionali, società di persone o Srl che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale, ovvero i familiari dell’impresa familiare, purché l’associazione, la società o l’impresa posseda i requisiti indicati in precedenza per beneficiare della proroga.

Il primo chiarimento contenuto nella risoluzione n. 53/E/2021 riguarda il differimento di 30 giorni: secondo l’Agenzia, infatti, poiché la proroga si applica *“in deroga a quanto disposto dall’articolo 17, comma 2, del regolamento di cui al D.P.R. 435/2011”*, non è possibile differire il versamento in scadenza il 15 settembre 2021 di ulteriori 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Pertanto, chi volesse ottenere una posticipazione rispetto alla scadenza del 15 settembre, ha quale unica soluzione quella di innescare una rateizzazione degli importi dovuti a titolo di saldo 2020 e primo acconto 2021 (ricordando peraltro che la scadenza del secondo acconto, fissata per la generalità di contribuenti alla fine di novembre, non ha ricevuto alcun rinvio).

Le rateizzazioni

Con la risoluzione n. 53/E/2021 l'Agenzia delle Entrate osserva che:

- ❖ le somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto delle imposte sui redditi, compreso il versamento annuale dell'Iva, e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere versate anche in rate mensili di pari importo, di cui la prima in scadenza entro il 15 settembre 2021;
- ❖ la rateazione deve concludersi in ogni caso entro il mese di novembre e sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso del 4% annuo, a decorrere dal 16 settembre.

Pertanto, l'Agenzia fissa le seguenti ipotesi di rateazione, distinguendo tra soggetti titolari di partita Iva e soggetti non titolari di partita Iva che partecipano a società trasparenti, associazioni e imprese familiari che hanno beneficiato della proroga.

Titolari di partita Iva		
Numero rata	Scadenza	Interessi %
1	15 settembre	0
2	16 settembre	0,01
3	18 ottobre	0,34
4	16 novembre	0,67

Non titolari di partita Iva		
Numero rata	Scadenza	Interessi %
1	15 settembre	0
2	30 settembre	0,17
3	2 novembre	0,50
4	30 novembre	0,83

Tenendo conto dei citati dubbi interpretativi, l'Agenzia delle Entrate ha deciso di salvaguardare i diversi piani di rateazione che sono stati iniziati dai contribuenti precedentemente all'emanazione della risoluzione n. 53/E/2021.

Infatti, i soggetti che hanno già iniziato il pagamento in forma rateale, nel rispetto di termini vigenti prima della proroga, possono proseguire i versamenti secondo le scadenze previste dal piano di rateazione originario. In questo caso, il termine di versamento delle rate in scadenza nel periodo 30 giugno - 31 agosto 2021 può considerarsi posticipato al 15 settembre 2021, senza applicazione di interessi.

Sulle rate aventi scadenza successiva al 15 settembre 2021 sono dovuti gli interessi al tasso del 4 per cento annuo, a decorrere dal 16 settembre 2021. Gli interessi di rateazione eventualmente già versati, non più dovuti per effetto della proroga, possono essere scomputati dagli interessi dovuti sulle rate successive.

In tutti i casi, precisa l'Agenzia delle Entrate, è, comunque, necessario dare evidenza, nella delega di pagamento, del numero di rata versata.

Qualora, invece, entro il termine del 15 settembre 2021, si effettuino più versamenti con scadenze ed importi a libera scelta (senza, quindi, avvalersi di alcun piano di rateazione), è possibile versare la differenza dovuta a saldo:

- ❖ in un'unica soluzione, al più tardi entro il 15 settembre 2021, senza interessi;
- ❖ in un massimo di quattro rate, di cui la prima da effettuare entro il 15 settembre 2021, con applicazione degli interessi a partire dalla rata successiva alla prima.

o o o

2. ADEMPIMENTI CONTABILI

2.1. TRATTAMENTO DEGLI IMMOBILI DEL PROFESSIONISTA

La carenza di specifiche disposizioni che regolano taluni aspetti della determinazione del reddito di lavoro autonomo determina l'insorgere di molti problemi che non trovano una immediata soluzione.

Tra questi, certamente, si può annoverare l'intricata gestione dei costi relativi agli immobili dei professionisti, sia per la deduzione del costo di acquisto che per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione.

La nozione di immobile strumentale

Diversamente dalle imprese, la norma non fornisce una definizione di immobile strumentale per il lavoratore autonomo; tuttavia, comprendere il concetto può risultare importante, non solo per la deduzione del costo, ma anche per la gestione fiscale di un'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione dell'immobile medesimo.

Dove non arriva la norma di legge arriva la prassi ufficiale dell'Agenzia, in particolare con la **risoluzione n. 13/E/2010**.

Sulla base di tale documento è possibile affermare che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, un immobile si considera **strumentale** solo quando è utilizzato direttamente per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica e/o professionale. Non rileva, invece, il fatto che nel rogito il soggetto abbia indicato di intervenire come titolare di partita Iva, ovvero con il solo codice fiscale.

Pertanto, un fabbricato acquistato prima dell'apertura della partita Iva che fosse utilizzato in modo diretto ed esclusivo per lo svolgimento dell'attività, dovrà essere considerato come strumentale.

Diversamente, si considererà come bene appartenente alla sfera privata il fabbricato, acquistato anche in costanza di esercizio dell'attività, utilizzato anche per finalità differenti da quello dello svolgimento dell'attività (e ciò, come noto, potrebbe determinare problemi di "autoconsumo" ai fini Iva e ai fini delle imposte dirette).

La deduzione del costo di acquisto

Nel reddito professionale, le regole di deduzione degli ammortamenti o dei canoni di *leasing* di un fabbricato sono diversamente regolate in relazione al momento di acquisto (o di sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria) del bene stesso, con una situazione che risulta sempre difficoltosa da ricordare.

Per facilitare la comprensione, si può ricorrere alle tabelle che seguono, distinguendo il caso di utilizzo esclusivo per lo svolgimento dell'attività, da quello dell'utilizzo promiscuo (ossia l'immobile adibito tanto ad abitazione quanto all'attività professionale).

Immobili esclusivamente strumentali: deduzione degli ammortamenti	
Acquistati sino al 14 giugno 1990	Deducibili gli ammortamenti dal 1985
Acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Non deducibili ammortamenti Deducibile importo pari alla rendita catastale solo fino al 31 dicembre 1992
Acquistati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Deducibili gli ammortamenti, ma la quota ridotta ad 1/3 del limite tabellare nel triennio 2007-2009
Acquistati dal 1° gennaio 2010	Non deducibili ammortamenti
NOTA BENE: In caso di utilizzo promiscuo del fabbricato, si deduce il 50% della rendita catastale del fabbricato, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale	

Immobili esclusivamente strumentali: deduzione dei canoni <i>leasing</i>	
Contratti stipulati fino al 1° marzo 1989	Canoni deducibili per cassa Nessun vincolo sulla durata minima del contratto
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990	Canoni deducibili per competenza Durata minima del contratto: 8 anni
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Canoni non deducibili Deducibile importo pari alla rendita catastale
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
	Canoni deducibili per competenza, ridotti a 1/3 nel triennio 2007-2009

Contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Contratto con durata minima pari alla metà del periodo di ammortamento, con minimo di 8 anni e massimo di 15 Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno
	Uso promiscuo: deduzione 50% canone alle medesime condizioni
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013	Canoni non deducibili Non deducibile nemmeno la rendita catastale
	Uso promiscuo: nessuna deduzione
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014	Canoni deducibili per competenza, per un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata del contratto. Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno
	Uso promiscuo: deduzione 50% canone alle medesime condizioni
NOTA BENE: le deduzioni dei canoni di competenza per l'immobile ad uso promiscuo spettano a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale.	

Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

Oltre alla difficoltà sopra espressa in merito alla deduzione del costo di acquisizione degli immobili, ulteriori problemi insorgono in merito alle spese sostenute per la manutenzione dei medesimi.

Innanzitutto, al fine di chiarire i termini più oltre utilizzati, dobbiamo affermare che:

- ❖ le **spese non incrementative** sono quelle che per loro natura non sarebbero imputabili ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono;
- ❖ le **spese incrementative** sono quelle che – incidendo sugli elementi strutturali – determinano un significativo incremento della capacità produttiva o della vita utile del bene.

Anche in tal caso, può essere utile ricorrere a una schematizzazione con l'ausilio di una tabella.

Spese di manutenzione su immobili		
Spese non incrementative	Su immobili propri	• deducibili nel periodo di sostenimento, nel limite del 5% del valore dei beni materiali ammortizzabili all'1° gennaio
	Su immobili di terzi	• l'eccedenza è deducibile in 5 quote annuali costanti

Spese incrementative	Su immobili propri	Acquisto fino al 14 giugno 1990	Si sommano al bene e si deducono come ammortamenti
		Acquisto nel periodo 15 giugno 1990 / 31 dicembre 2006	Si deducono in 5 quote annuali di pari importo
		Acquisto nel periodo 1° gennaio 2007 / 31 dicembre 2009	Si sommano al bene e si deducono come ammortamenti
		Acquisto dal 1° gennaio 2010	<ul style="list-style-type: none"> • nel limite del 5% del valore dei beni al 1° gennaio • eccedenza in 5 quote costanti.
	Acquisiti a titolo gratuito		
	Su immobili di terzi	Condotti in comodato	
Condotti in locazione			
NOTA BENE: nel caso di utilizzo promiscuo, la deduzione risulta ridotta al 50%			

La cessione del contratto di leasing

Da sempre si è dubitato, in dottrina, in merito alla rilevanza fiscale del provento derivante dalla cessione del contratto di *leasing* nell'ambito del lavoro autonomo.

L'articolo 54, comma 1-*quater* del Tuir stabilisce che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Tale disposizione è stata introdotta nel 2006 e la Relazione illustrativa che ha accompagnato il testo di legge precisava che, con tale norma, si prevede la tassazione della fattispecie di cessione della clientela e di altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale (ad esempio, cessione del marchio, assunzione di obbligo di non effettuare attività in concorrenza nella medesima zona, eccetera).

Secondo l'Agenzia delle Entrate (**risposta a interpello n. 209/E/2020**), il Legislatore ha inteso ampliare il novero dei compensi percepiti nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo, proponendo una elencazione del tutto esemplificativa e non esaustiva.

L'Agenzia delle Entrate sancisce che, con il richiamo agli "*elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*", il Legislatore ha inteso annoverare qualsiasi elemento "intangibile" la cui cessione da parte del professionista determina la percezione di un corrispettivo nell'ambito della normale attività professionale.

Ne consegue che nell'articolo 54, comma 1-*quater* del Tuir, possono essere ricondotti anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione di contratti di *leasing*, aventi ad oggetto beni strumentali, per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo.

Infatti, in tal caso, l'importo percepito a fronte del contratto rappresenta il corrispettivo dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi (quali elementi immateriali) derivanti dal contratto esistente.

Per meglio precisare, il corrispettivo derivante dalla cessione di un contratto di *leasing* relativo ad un immobile utilizzato per l'esercizio dell'attività professionale, si configura come cessione di "elementi immateriali", attratta a tassazione; ove il compenso sia percepito in unica soluzione, lo stesso potrà essere assoggettato a tassazione separata.

Si noti che, diversamente da quanto accade nel reddito di impresa, ciò che viene tassato è il corrispettivo e non la sopravvenienza attiva quantificata secondo le regole dettate dall'articolo 88 del Tuir.

o o o

3. NOVITA' AGGIORNAMENTI

3.1. ESENZIONE IMU PER IMMOBILI CON BLOCCO DELLO SFRATTO

Tra le previsioni introdotte in sede di conversione del Decreto Sostegni-*bis* (D.L. 73/2021) occorre segnalare una forma di ristoro concesso ai proprietari degli immobili che si sono visti bloccare la possibilità di liberare un proprio immobile oggetto di sfratto per morosità dell'inquilino: l'articolo 4-ter introduce infatti per tali immobili l'esenzione dal pagamento dell'Imu.

L'esenzione per gli immobili locati con sfratto

Il tema della sospensione degli sfratti è stato oggetto di numerosi interventi nel corso dell'ultimo anno e mezzo; da ultimo, l'articolo 40-*quater* del D.L. 41/2021 (Decreto Sostegni) dispone una ulteriore proroga per gli sfratti che sarebbero dovuti scadere lo scorso 30 giugno 2021, stabilendo che:

- ❖ per i provvedimenti di rilascio adottati dal 28 febbraio e il 30 settembre 2020 il blocco si avrà fino al 30 settembre 2021;
- ❖ per i provvedimenti di rilascio adottati dal 1° ottobre 2020 al 30 giugno 2021 il blocco si avrà fino al 31 dicembre 2021.

L'articolo 4-*ter* del D.L. 73/2021, rubricato "*Esenzione dal versamento dell'imposta municipale propria in favore dei proprietari locatori*" prevede che:

“alle persone fisiche che possiedono un immobile, concesso in locazione a uso abitativo, che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità entro il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è sospesa sino al 30 giugno 2021, è riconosciuta l'esenzione per l'anno 2021 dal versamento dell'imposta municipale propria (Imu) relativa all'immobile predetto. L'esenzione di cui al precedente periodo si applica anche a beneficio delle persone fisiche titolari di un immobile, concesso in locazione a uso abitativo, che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità successivamente al 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è sospesa fino al 30 settembre 2021 o fino al 31 dicembre 2021.”

L'esenzione Imu riguarda quindi, nella sostanza, gli immobili colpiti dalla sospensione degli sfratti, precedentemente disposta dal decreto sostegni.

Per l'applicazione dell'esenzione in commento va comunque ricordato che:

- ❖ l'agevolazione riguarda unicamente le persone fisiche;
- ❖ l'esenzione riguarda i “possessori” degli immobili; quindi, oltre ai proprietari, sono esenti anche, ad esempio, gli usufruttuari;
- ❖ l'esenzione è subordinata al fatto di aver ricevuto la convalida di sfratto per morosità, la cui esecuzione è stata bloccata dall'articolo 40-*quater* del D.L. 41/2021. Pertanto, nessuna agevolazione Imu viene riconosciuta ai locatori di immobili nel caso di inquilini inadempienti qualora non sia stato intrapreso (e completato) l'*iter* giuridico per ottenere il provvedimento di rilascio dell'immobile;
- ❖ per i provvedimenti di sfratto adottati entro il febbraio 2020 l'esecuzione resta sospesa fino allo scorso 30 giugno 2021 (quindi non è stata prorogata la sospensione disposta dal Milleproroghe); per tali immobili non si applica l'esenzione Imu;
- ❖ l'esenzione riguarda l'intero anno 2021. Il comma 2 dell'art. 4-*ter* prevede anche la possibilità per il contribuente di chiedere il rimborso della prima rata già pagata e scaduta lo scorso 16 giugno. A tal fine è previsto che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 73/2021, sono stabilite le modalità di attuazione (e quindi le regole per chiedere il rimborso).

o o o

3.2. RECENTI CHIARIMENTI DI PRASSI IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA

Il tema delle note di variazione ex art. 26 del Decreto Iva è stato affrontato di recente dall'Agenzia delle Entrate con due documenti di prassi, che si accompagnano alle rilevanti novità introdotte dal Legislatore con l'articolo 18, D.L.

73/2021 (c.d. Decreto "Sostegni-bis"), convertito sul punto senza modifiche dalla legge di conversione 106/2021.

Nell'ambito delle procedure concorsuali si conferma la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva **già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale**, senza quindi dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa. E questo a partire dalle procedure concorsuali avviate dalla data del 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

Note di variazione in presenza di clausola risolutiva espressa

Con il **Principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021** l'Agenzia delle Entrate ritorna sui propri passi in merito alla interpretazione della condizione prevista dal comma 9 dell'articolo 26 del DPR 633/1972 che legittima l'emissione della nota di variazione in diminuzione nelle ipotesi di risoluzione per inadempimento nei contratti a esecuzione continuata o periodica.

Con il precedente Principio di diritto n. 13/2019, infatti, l'Agenzia ebbe a sostenere che in presenza di contestazioni giudiziali circa la possibile sussistenza della clausola risolutiva espressa, la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione da parte del cedente fosse subordinata all'esito del giudizio di accertamento della medesima.

Al contrario, con la nuova e recente pronuncia l'Agenzia, riprendendo il principio già espresso in passato (risoluzione n. 449/2008) per cui *"la risoluzione contrattuale non richiede uno specifico atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del suo verificarsi"*, afferma che qualora sia stata attivata una clausola risolutiva espressa, in dipendenza della quale venga in meno in tutto o in parte un'operazione per la quale è stata emessa e registrata la fattura, si considera legittima l'emissione di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione.

Chiude correttamente il Principio di diritto n. 11/2021, affermando che in caso di emissione di nota di credito, qualora il giudizio penda successivamente a favore della insussistenza della causa di risoluzione, resta fermo l'obbligo da parte del cedente di emettere nota di variazione in aumento ex art. 26, comma 1 del DPR 633/1972 per riversare quanto in precedenza recuperato tramite la nota di credito.

Tempi stretti per il recupero dell'Iva con nota di variazione

Con la **risposta a interpello n. 544 dell'11 agosto 2021** l'Agenzia delle Entrate ribadisce il proprio pensiero in merito alla individuazione del termine ultimo (c.d. "*dies a quem*") entro il quale è possibile recuperare l'Iva tramite nota di variazione in diminuzione, anche alla luce delle modifiche apportate alla disciplina della detrazione di cui all'art. 19 del DPR 633/1972 a opera del D.L. 50/2017.

Se il termine a partire dal quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione (c.d. "*dies a quo*"), secondo quanto già precisato nella circolare n. 1/E/2018, va individuato nel momento a partire dal quale si verifica la nascita del presupposto che legittima l'emissione della nota di variazione (ovvero il verificarsi di una delle causa previste dal comma 2, articolo 26 del decreto Iva), più incerta era apparsa l'individuazione del termine oltre il quale non è più possibile fare ricorso allo strumento della nota di credito per recuperare la maggior Iva assolta con l'operazione originaria.

La soluzione, condivisa anche nel recente chiarimento di prassi, va ricercata combinando quanto chiarito a proposito del "*dies a quo*" dalla circolare n. 1/E/2018 e nella formulazione del comma 1 dell'art. 19 del DPR 633/1972 che prevede la possibilità di esercitare la detrazione "al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Ipotizzando quindi l'avvio di una procedura concorsuale in data 30 dicembre 2021 ("nuovo" *dies a quo* alla luce delle recenti novità introdotte dal D.L. Sostegni-*bis* convertito) l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente sarà possibile non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2021, e cioè entro il 30 aprile 2022.

Con riferimento ai comportamenti successivi allo spirare di detto termine, l'Agenzia delle Entrate ha da un lato confermato l'impossibilità di fare ricorso a dichiarazioni integrative, ammettendo tuttavia l'ipotesi del rimborso seppur in una ipotesi particolare (si veda a tal proposito la risposta a interpello n. 593/E/2020).

° ° °

3.3. CHIARIMENTI SEPARAZIONE ATTIVITA' NEL SETTORE IMMOBILIARE

Con la recente risposta a **interpello n. 471 del 9 luglio 2021** l'Agenzia delle Entrate interviene sul tema della separazione delle attività ai fini Iva nel settore immobiliare, chiarendo che questa è subordinata, oltre all'attività esercitata, anche alla tipologia di immobili segregati nei diversi comparti Iva.

La separazione delle attività nel settore immobiliare

Il settore immobiliare, dalla riforma del 2006, è caratterizzato dalla compresenza di attività che comportano la necessità di emettere fattura esente, oltre ad attività interessate dall'imponibilità Iva (per rivalsa o attraverso la disciplina dell'inversione contabile, a seconda dei casi).

Come noto, il fatto di realizzare operazioni esenti comporta conseguenze in termini di limitazione alla possibilità di detrarre l'Iva assolta sugli acquisti, limitazioni riferibili agli istituti del *pro rata* e della rettifica della detrazione.

Per ovviare a tale problematica, è possibile sfruttare la separazione delle attività ai fini Iva, ai sensi dell'articolo 36 del DPR 633/1972, in modo tale da segregare le attività che producono operazioni esenti (che quindi sono colpite dalle limitazioni della detrazione) dalle attività che producono operazioni imponibili (che quindi danno diritto alla detrazione dell'Iva).

Tale separazione di norma è ammessa quando il contribuente svolge diverse attività, ma per le operazioni immobiliari è prevista una specifica deroga che permette tale separazione anche all'interno delle singole attività esercitate.

L'attuale formulazione dell'articolo 36, comma 3 del DPR 633/1972 consente ai soggetti attivi in campo immobiliare la possibilità di separare le attività quando vengono poste in essere:

- ❖ le cessioni o locazioni esenti da Iva di fabbricati (o porzione di fabbricati) a destinazione abitativa, con detrazione esclusa o ridotta ai sensi dell'articolo 19, comma 5 del DPR 633/1972;
- ❖ le cessioni o locazioni di altri fabbricati, imponibili a Iva.

In tema di separazione delle attività era intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 22/E/2013, proponendo una posizione integralmente confermata anche dalle risposte a interpello n. 608/E/2020 e dalla più recente n. 471/E/2021:

"I sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.

In sostanza, la formulazione letterale della norma presuppone un criterio di separazione basato non solo sul regime Iva (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione, ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo). I sub-settori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione)".

In definitiva, le immobiliari di gestione e le immobiliari di compravendita possono separare gli abitativi dagli strumentali e tale separazione opera indipendentemente dalle future scelte (in termini di esenzione o imponibilità) in merito alla cessione degli strumentali.

Quindi, la separazione non viene fatta solo sulla base del trattamento Iva degli immobili, ma anche sulla base della categoria catastale: quindi, un soggetto che effettua (ad esempio) cessione di immobili, deve gestire unitamente tutti i fabbricati strumentali, indipendentemente che la cessione di questi avvenga con applicazione dell'Iva o dell'esenzione.

In definitiva, prendendo spunto dal caso descritto nella risposta a interpello n. 471/E/2021, un'impresa che svolge:

- ❖ attività di costruzione immobiliare; oltre a
- ❖ altre attività che generano *pro rata*, quale ad esempio la compravendita di immobili;

ha la possibilità di separare l'attività di costruzione da quella di compravendita e, ulteriormente, in quest'ultimo settore può distinguere la compravendita di abitativi (che avviene necessariamente in esenzione) dalla compravendita di fabbricati strumentali (che può avvenire in esenzione o con applicazione dell'Iva, a scelta del contribuente con opzione da esercitare in relazione ad ogni singola cessione).

o o o

3.4. BONUS ROTTAMAZIONE TV

A partire da lunedì 23 agosto 2021 i cittadini possono richiedere il *bonus* rottamazione tv per l'acquisto di televisori compatibili con il nuovo digitale terrestre. Il *bonus* consiste in uno sconto del 20% sul prezzo d'acquisto del nuovo televisore, fino a un massimo di 100 euro, rottamando apparecchi tv acquistati prima del 22 dicembre 2018 che non risultano più idonei ai nuovi *standard* tecnologici di trasmissione televisiva. A differenza del precedente incentivo, che rimane in vigore ed è pertanto cumulabile, il *bonus* rottamazione tv non prevede limiti di ISEE. Maggiori informazioni sono ricavabili all'indirizzo <https://www.mise.gov.it/index.php/it/198-notizie-stampa/2042563-dal-23-agosto-il-bonus-rottamazione-tv>

(Decreto Mise 5 luglio 2021 in GU n.188 del 7 agosto 2021)

o o o

3.5. RINVIO DEFINITIVA DISMISSIONE DEI PIN INPS

Con il messaggio n. 2926 del 2021 **l'Inps fa presente che entro il 30 settembre 2021** (e non più 1° settembre 2021) **saranno dismessi tutti i PIN rilasciati dall'Istituto**. Fino a tale data sarà consentito l'accesso ai servizi on line di rispettiva competenza mediante PIN con tutti i profili.

A partire dal prossimo mese di ottobre sarà invece necessario utilizzare, alternativamente, le credenziali Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), Carta di Identità Elettronica (CIE) e Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

(messaggio Inps n. 2926 del 25 agosto 2021)

o o o

3.6. RINVIO PER IL CODICE DELLA CRISI

È stato recentemente pubblicato in G.U. 202 del 24 agosto 2021 il D.L. 118/2021 che **rinvia al 16 maggio 2022 l'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e altre misure urgenti per il risanamento aziendale.** A fronte dell'aumento delle imprese in difficoltà o insolventi e della necessità di fornire nuovi ed efficaci strumenti per prevenire e affrontare situazioni di crisi, si prevedono i seguenti ordini di intervento:

- ❖ si stabilisce **il rinvio al 16 maggio 2022 dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa,** per adeguarne gli istituti alla Direttiva 2019/1023;
- ❖ si modifica la Legge Fallimentare, con l'anticipazione di alcuni strumenti di composizione negoziata già previsti dal Codice della crisi;
- ❖ **si stabilisce il rinvio al 31 dicembre 2023 del Titolo II sulle misure di allerta,** per sperimentare l'efficacia della composizione negoziata e rivedere i meccanismi di allerta contenuti nel Codice della crisi d'impresa.

(Decreto Legge n. 118 del 24 agosto 2021)

o o o

3.7. INDICE ISTAT LUGLIO 2021

L'indice dei prezzi al consumo per le rivalutazioni monetarie del mese di luglio è **104,2**. La variazione sullo stesso mese dell'anno precedente è **+1,9%**.

(Sito web www.istat.it).
