



LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Settembre 2020

NEWS

FISCO

CEDOLARE SECCA IMMOBILI COMMERCIALI E CONTRATTI PROROGATI NEL 2019

Per le **locazioni di immobili commerciali** in scadenza nel corso del 2019, intervenuta la scadenza naturale prevista nel contratto, al soggetto locatore è riconosciuta la possibilità di optare per il regime facoltativo della cedolare secca in sede di eventuale proroga del medesimo contratto. Tale proroga è stata assimilata alla stipula di un contratto di locazione nel corso del 2019 (art. 1 c. 59 L. 145/2018).

Il caso

La fattispecie ha ad oggetto un contratto di locazione di un immobile di categoria catastale C1 **tacitamente rinnovato il 1° maggio 2019**. Tuttavia, al conduttore non è stato consentito l'accesso alla cedolare per il decorso dei termini dovuti per il versamento dell'imposta di registro, peraltro, a quella data, già corrisposta. Diversamente, è stata rappresentata la possibilità di optare per il regime fiscale in commento con riferimento alle annualità successive, mediante presentazione del modello RLI entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro relativa alla seconda annualità contrattuale, **cioè entro il 30 maggio 2020**.

Il quesito

Considerato che la Legge di Bilancio 2020 non ha riproposto la possibilità di accedere al regime della cedolare secca per contratti di locazione di immobili commerciali sottoscritti dal 1° gennaio 2020, l'istante intende conoscere se sia ancora possibile optare per la cedolare secca in relazione al contratto di locazione suddetto, che è stato, comunque, rinnovato in data 1° maggio 2019.

Le indicazioni dell'AE

Nel caso di specie, è già stata riconosciuta all'istante la possibilità di accedere al regime della cedolare secca, solo a decorrere dalla **seconda annualità** del contratto prorogato, in quanto l'opzione da parte del locatore non è stata esercitata entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno entro 30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità, ed avendo lo stesso contribuente provveduto a corrispondere l'imposta di registro relativamente all'annualità 01/05/2019-30/04/2020. Di conseguenza, per l'AE, nel presupposto della sussistenza di tutti i requisiti richiesti tra cui - in particolare - l'avvenuta stipula (o rinnovo) nel corso del 2019, l'istante potrà **optare**, con riferimento alle annualità successive, per il regime della cedolare secca presentando il relativo Mod. RLI entro trenta giorni dalla scadenza di ciascuna annualità (principio già espresso nelle Risp. AE 12 giugno 2020 n. 184, 22 giugno 2020 n. 190 e 1° luglio 2020 n. 198).

art. 1 c. 59 L. 145/2018

Risp. AE 22 settembre 2020 n. 388

Risp. AE 12 giugno 2020 n. 184

Risposta 22 giugno 2020 n. 190

Risposta 01 luglio 2020 n. 198

CESSIONE DI QUOTE CO2 DA PARTE DI UNA S.R.L.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, ai fini delle **imposte sui redditi i proventi** derivanti dalla commercializzazione di **quote CO2** da parte di una s.r.l. che le produce volontariamente mediante coltivazione di un fondo, **costituiscono reddito d'impresa**.

Se tale attività è svolta da una persona fisica, non essendo connessa a quella agricola (in assenza di una norma che la qualifichi come tale), il reddito prodotto è determinato analiticamente e non forfettariamente applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione **ai fini IVA il coefficiente di redditività del 25%**.

Quanto all'IVA, la cessione di quote CO2 in questione configura una prestazione di servizi in quanto è riconducibile alla cessione di diritti immateriali ed è **soggetta al reverse charge**.

Risp. AE 16 settembre 2020 n. 365

IMPOSTA DI REGISTRO E SENTENZA DI REVOCATORIA ORDINARIA FALLIMENTARE

Nel caso di statuizione favorevole che accoglie la **domanda di revocatoria** esperita dal curatore fallimentare trova applicazione **l'imposta di registro in misura fissa**.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito un chiarimento in tema di trattamento fiscale della sentenza di revocatoria ordinaria fallimentare e di accordo transattivo (art. 66 L. Fall.).

Il Fisco ha precisato che, in tema di azione revocatoria, la sentenza favorevole del giudice comporta l'inefficacia relativa dell'atto rispetto alla massa dei creditori, rendendo il bene trasferito assoggettabile all'esecuzione concorsuale.

In tal senso, la giurisprudenza di legittimità secondo cui “il vittorioso esperimento dell'azione revocatoria (ordinaria o) fallimentare del negozio stipulato dal debitore, poi fallito, **non determina alcun effetto restitutorio** rispetto al patrimonio del disponente, né alcun effetto direttamente traslativo nei confronti dei creditori, bensì soltanto **l'inefficacia dell'atto** rispetto ai creditori precedenti, rendendo il bene alienato, o comunque oggetto di atti dispositivi, assoggettabile all'azione esecutiva, senza in alcun modo caducare, ad ogni altro effetto, l'avvenuta disposizione” (da ultimo, Cass. 4 dicembre 2018 31277).

Non riconducendosi di per sé effetti traslativi o restitutori alla statuizione del giudice che accoglie l'azione revocatoria, alla stessa trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa (art. 8 c. 1 lett. e) tar. parte I DPR 131/86).

art. 66 L. Fall.

Cass. 4 dicembre 2018 31277

art. 8 c. 1 lett. e) tar. parte I DPR 131/86

Risp. AE 18 settembre 2020 n. 380

SPLIT PAYMENT E RECUPERO DELL'IVA. INDICAZIONI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Qualora la **duplicazione del versamento IVA mediante il Mod. F24** non sia riconducibile ad alcuna delle ipotesi che legittimano l'emissione di una nota di variazione da parte del fornitore, bensì sia un pagamento indebito eseguito dal committente pubblica amministrazione che può dar luogo ad azione di ripetizione ovvero alla possibilità di eccepire la compensazione, **il recupero dell'IVA versata in eccesso all'Erario** è permesso scomputando l'importo dai versamenti dell'imposta che, nell'ambito della propria sfera istituzionale, l'ente pubblico dovrà effettuare **in regime di split payment**.

Nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26 Decreto IVA, emetta **una nota di variazione in diminuzione**, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in regime di split payment, deve:

- essere numerata;
- indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta;
- fare esplicito riferimento alla fattura originaria.

Conseguentemente, la Pubblica Amministrazione committente o cessionaria:

- nel caso di acquisto effettuato in ambito commerciale, in considerazione delle modalità seguite per la **registrazione** dell'originaria fattura, deve provvedere alla registrazione della nota di variazione nel **registro "IVA vendite"** di cui agli artt. 23 e 24 Decreto IVA, fermo restando la contestuale registrazione nel **registro "IVA acquisti"** di cui all'art. 25, al fine di stornare la parte di imposta precedentemente computata nel debito e **rettificare l'imposta detraibile**;
- nel caso in cui l'acquisto sia stato destinato alla sfera istituzionale non commerciale, può computare la parte d'imposta versata in eccesso rispetto all'IVA indicata nell'originaria fattura a scomputo dei successivi versamenti IVA da effettuare nell'ambito dello split payment. Nel caso di specie, tuttavia, la duplicazione del versamento IVA (con ulteriore versamento, di pari importo, con il medesimo codice tributo) non era riconducibile ad alcuna delle ipotesi che legittimano l'emissione di una nota di variazione ex art. 26 Decreto IVA da parte del fornitore; si trattava, infatti di un pagamento indebito eseguito dal committente/cessionario. Nel presupposto che il versamento sia stato effettivamente duplicato, è possibile recuperare l'IVA versata in eccesso all'Erario **scomputando** l'importo di cui trattasi dai versamenti dell'imposta che l'istante dovrà effettuare in regime di split payment. A tale fine, sarà cura dell'istante evidenziare nei propri documenti contabili l'**avvenuta compensazione** con specifica indicazione delle motivazioni che hanno determinato la rilevazione dell'indebito e del relativo importo.

DPR 633/72

Risp. AE 18 settembre 2020 n.378

IMPAIRMENT TEST E COVID-19

La pandemia da Covid-19 costituisce un **fattore esterno** che può far presumere una perdita di valore e pertanto richiede un'analisi del suo impatto sul valore di **tutte le attività immobilizzate**.

A tal proposito, OIV ha pubblicato una **bozza di discussion paper** contenente, in forma di **linee guida**, un quadro sistematico di riferimento per la stima del valore recuperabile delle attività in un contesto di **crisi caratterizzato da elevata incertezza**, oltre che alcune soluzioni adottabili per trattare l'incertezza delle valutazioni, sulla base delle *best practice*.

Secondo OIV, due sono i principali aspetti rilevanti dell'impairment test in un contesto di crisi:

- (i) **la buona fede** dell'esperto, degli amministratori e del management nel rappresentare gli effetti che la crisi può comportare sulla specifica entità, CGU o attività;
- (ii) **la trasparenza** del processo seguito nella stima del valore recuperabile da cui discende la *disclosure* e la qualità dell'informazione di bilancio.

Ricordiamo che le società che adottano gli IAS/IFRS sono chiamate a svolgere l'impairment test delle attività immobilizzate (materiali, immateriali e partecipazioni) al manifestarsi di fattori esterni o interni di **presunzione di perdita di valore** (IAS 36.12) e che tale test consiste in un confronto tra il valore contabile e il valore recuperabile, che a sua volta è uguale al maggiore fra il valore in uso e il *fair value* al netto dei costi di dismissione.

Valore in uso: valore attuale dei flussi finanziari futuri attesi che si suppone deriveranno dall'uso continuativo e dalla dismissione di una attività alla fine della sua vita utile.

Fair value al netto dei costi di dismissione: l'ammontare, al netto dei costi di dismissione, ottenibile dalla vendita di un'attività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.

Un *asset* può essere iscritto in bilancio per un valore **non superiore al valore recuperabile**, a prescindere dal fatto che tale valore sia realizzato attraverso la vendita (*fair value*) o l'uso continuativo (*value in use*).

Ne consegue che, se all'esito dell'impairment test il valore contabile è più alto di quello recuperabile, occorre ridurre il valore dell'*asset* e rilevare una svalutazione.

SOMME UNA TANTUM DI VACATIO CONTRATTUALE: TASSAZIONE SEPARATA

Nell'ipotesi di erogazione di una somma una tantum nell'ambito di un CCNL, volta a compensare i mancati incrementi dei minimi riferibili al periodo di vacatio contrattuale, è possibile l'applicazione **della tassazione separata**.

L'art. 17 c. 1 lett. b) TUIR prevede l'applicazione della tassazione separata nel caso di erogazione di «**emolumenti arretrati** per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti».

La tassazione è finalizzata ad evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, avvenuta in periodi d'imposta precedenti, il sistema della progressività delle aliquote possa determinare un **pregiudizio** per il contribuente, con una **lesione** del principio di capacità contributiva.

La Circ. AE 5 febbraio 1997 n. 23/E ha precisato che il regime di tassazione separata non trova applicazione nei casi in cui la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione deve considerarsi **fisiologica** rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi. Qualora, invece, ricorra una delle cause giuridiche individuate dalla norma, ovvero il sopraggiungere di norme legislative, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o di contratti collettivi, per l'applicazione della tassazione separata non è richiesta alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione, ovvero alcuna valutazione sul carattere fisiologico del ritardo.

In presenza ed in attuazione di contratto collettivo è sufficiente che l'erogazione degli emolumenti avvenga in un **periodo d'imposta successivo** a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata. Nel caso in esame, il CCNL prevede, tra l'altro, che "le Aziende si impegnano ad erogare a tutti i lavoratori con contratto a tempo indeterminato **in forza alla data del 17 gennaio 2020** e che abbia prestato attività lavorativa durante il periodo 1° gennaio 2017 - 31 dicembre 2019 un importo economico forfettario una tantum pari ad euro 1.200 lordi per il pregresso nel mese di febbraio 2020". Considerato che il nuovo CCNL dispone l'**erogazione di una somma "una tantum"**, volta a compensare i mancati incrementi dei minimi contrattuali riferibili al **periodo di vacatio contrattuale** (1° gennaio 2017 - 31 dicembre 2019), l'AE è dell'avviso che nella fattispecie in esame sia ravvisabile una causa di carattere giuridico che consente l'applicazione dell'art. 17 c. 1 lett. b) TUIR, ovvero che i predetti compensi siano assoggettati a tassazione separata (chiarimento analogo a quello fornito dalla Ris. AE 16 marzo 2004 n. 43/E).

Risp. AE 17 settembre 2020 n. 367

PERCEZIONE DELLA RENDITA INTEGRATIVA TEMPORANEA ANTICIPATA (RITA): CHIARIMENTI

La COVIP (Commissione di vigilanza sui Fondi pensione) fornisce chiarimenti in merito al regime di compatibilità e cumulabilità della **Rendita integrativa temporanea anticipata (RITA)** con altri tipi di prestazioni.

Lavoratori beneficiari di trattamenti pensionistici anticipati (Pensione anticipata, Pensione anticipata Quota 100, Pensione anticipata Opzione donna, Pensione anticipata dei lavoratori precoci) o di anzianità

Considerando che la disciplina della RITA ([art. 11 c. 4 D. Lgs. 252/2005](#)) non contiene un divieto di cumulo o un'espressa incompatibilità con il godimento di trattamenti pensionistici diversi dalla pensione di vecchiaia, la RITA può essere erogata anche se il beneficiario percepisce, al momento dell'istanza o nel corso di erogazione della Rendita, pensioni anticipate o di anzianità.

Compatibilità della percezione della RITA con lo svolgimento di attività lavorativa di ogni tipologia, in Italia o all'estero

Il requisito della cessazione dell'attività lavorativa (necessario per ottenere la RITA) deve sussistere solo al momento della presentazione della relativa domanda, non essendo precluso all'aderente di intraprendere successivamente un'attività lavorativa in qualsiasi forma. Pertanto, è consentito lo svolgimento di attività lavorativa nel corso dell'erogazione della RITA.

Possibilità di erogare la RITA in un'unica soluzione nei confronti degli aderenti prossimi al compimento dell'età per conseguire la pensione di vecchiaia

La RITA non può essere concessa in tutti quei casi in cui, a causa dell'immediata prossimità dell'età per il conseguimento della pensione di vecchiaia nel regime obbligatorio di appartenenza, non sia possibile attuare un frazionamento in almeno 2 rate.

Possibilità di eventuali versamenti contributivi nel corso di erogazione della RITA

Sono consentiti versamenti contributivi che, nel caso di RITA parziale, andranno ad incrementare il montante non utilizzato per l'erogazione della RITA, mentre in caso di RITA totale andranno a costituire un montante a sé stante nell'ambito del comparto opzionato per l'erogazione di tale prestazione, salvo diversa indicazione dell'iscritto.

Modalità di attestazione del requisito dell'inoccupazione

In considerazione della mutazione del quadro normativo di riferimento relativo agli stati di disoccupazione e inoccupazione ([art. 19 c. 1 D. Lgs. 150/2015](#); [art. 4 c. 15 quater DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)), l'Agenzia Nazionale delle Politiche Attive del Lavoro (ANPAL) ha precisato (Circ. ANPAL 23 luglio 2020 n. 1) che sono considerati in "stato di disoccupazione", i soggetti che rilasciano la Dichiarazione di immediata disponibilità (DID) e che, alternativamente, soddisfano uno dei seguenti requisiti:

- non svolgono attività lavorativa sia di tipo subordinato che autonomo;
- sono lavoratori il cui reddito da lavoro dipendente o autonomo corrisponde a un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ([art. 13 DPR 917/1986](#)).

In caso di richiesta di RITA, l'aderente che ha cessato l'attività lavorativa potrebbe non avere interesse a cercare una nuova occupazione e, non sussistendo più nell'ordinamento la differenza tra disoccupati e inoccupati basata sulla circostanza che il soggetto abbia o meno svolto nella propria vita un'attività lavorativa, si ritiene ora indifferente che l'iscritto richiedente la RITA o il riscatto totale o parziale della posizione sia disoccupato in senso tecnico, e cioè abbia presentato la DID, ovvero inoccupato, purché lo stesso abbia cessato l'attività lavorativa svolta in precedenza. Accertare la sussistenza del requisito del raggiungimento dell'età anagrafica per la pensione di vecchiaia nel regime obbligatorio di appartenenza, attraverso dichiarazione resa dall'aderente stesso. Se la forma pensionistica complementare non conosce l'età prevista nel regime obbligatorio per la pensione di vecchiaia, la stessa può essere indicata dal diretto interessato.

Si ricorda, infine, che il requisito della maturazione di un periodo di partecipazione alle forme pensionistiche complementari è abbassato **da 5 a 3 anni** (laddove sussistano tutti i requisiti richiesti) per i lavoratori che si spostano tra Stati membri dell'Unione Europea.

[art. 11 c. 4 D. Lgs. 252/2005](#)

[art. 19 c. 1 D. Lgs. 150/2015](#)

[art. 4 c. 15 quater DL 4/2019 conv. in L. 26/2019](#)

RESTITUZIONE DELLE SPESE DI LITE: PROFILI FISCALI

La restituzione dell'importo equivalente all'onorario da parte del **difensore distrattario** nei confronti della controparte processuale, in seguito alla riforma della sentenza che prevedeva la condanna alle spese di lite, non assume rilevanza ai fini IVA.

Il caso

La parte X con sentenze del Tribunale veniva condannata alla refusione delle competenze professionali in favore dell'avvocato istante, nella sua qualità di difensore distrattario. X provvedeva a liquidare i compensi professionali sulla base della sentenza di primo grado provvisoriamente esecutiva, corrispondendo quanto stabilito in sentenza **comprensivo di IVA e ritenuta d'acconto**; l'interpellante, quindi, emetteva la relativa fattura. Le sentenze, confermate in appello, venivano, invece, riformate dalla Corte di Cassazione, con ordinanze con cui la Corte, rigettando la domanda originaria, **compensava le spese dell'intero processo**. X ha richiesto all'istante (che dichiara di essere attualmente soggetta al regime forfettario) di restituire oltre all'imponibile, anche la ritenuta d'acconto e l'IVA che l'interpellante ha versato all'Erario.

I quesiti

L'istante chiede di conoscere:

- quale sia il soggetto obbligato a richiedere all'Erario la **restituzione della ritenuta d'acconto** indebitamente percepita dall'Erario, sulla base della sentenza di riforma;
- quale sia la procedura per portare in detrazione l'IRPEF relativa a fatture per le somme che si andranno a restituire;
- quale sia la procedura da adottare per la **restituzione dell'IVA**;
- quale sia il soggetto obbligato a chiedere all'Erario la restituzione dell'IVA indebitamente percepita dall'erario sulla base della sentenza di riforma.

Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

La restituzione dell'importo equivalente all'onorario da parte del difensore distrattario nei confronti della controparte processuale, in seguito alla riforma della sentenza che prevedeva la condanna alle spese di lite, **non assume rilevanza ai fini IVA**, in quanto non si può affermare che l'operazione originaria tra committente e prestatore sia venuta meno in tutto o in parte o che vi sia una riduzione della base imponibile. Pertanto, nel caso di specie **non ricorrono i presupposti per una nota di variazione in diminuzione** (art. 26 c. 2 DPR 633/72), non risultando integrata alcuna delle ipotesi espressamente previste dalla disciplina, in seguito alla compensazione delle spese disposte dalla sentenza. In particolare, l'avvocato dovrà attivarsi per riscuotere il dovuto nei confronti del proprio cliente e solo dopo avere dimostrato **l'infruttuosità** delle procedure attivate nei confronti del cliente, avrà titolo per emettere la nota di variazione. Resta inteso che X, in seguito alla sentenza della Corte di Cassazione che ha disposto la compensazione delle spese processuali, **vanta un diritto alla restituzione delle somme indebitamente versate**, compresa la quota destinata al pagamento dell'IVA già riscossa dall'Erario. X, pertanto, può agire in sede giudiziale nei confronti della controparte per la ripetizione delle somme indebitamente versate, e a sua volta l'avvocato può **pretendere il pagamento del suo onorario direttamente dal cliente**.

In relazione ai quesiti in materia di imposte dirette, X, in qualità di sostituto, ha richiesto all'Istante, attualmente soggetto al regime forfettario, di restituire delle somme percepite a titolo di compenso professionale incrementata della ritenuta d'acconto operata al momento dell'erogazione del compenso. Trattandosi di un aderente al regime forfettario, successivamente alla percezione delle somme, in assenza di altri redditi, ascrivibili ad altre categorie di reddito, **non è possibile applicare la deduzione** (art. 10 lett. d-bis) TUIR) nell'ipotesi in cui le somme erogate dal sostituto di imposta vengano restituite al sostituto al lordo delle ritenute operate. Nel caso di specie, l'Istante ha restituito ad X con nota di credito, esclusivamente la somma per gli onorari liquidati nelle sentenze di primo grado dei relativi contenziosi senza la relativa restituzione della ritenuta di acconto. Poi X ha comunicato di voler procedere alla compensazione della ritenuta non restituita entro la chiusura dell'esercizio finanziario 2019, con il pagamento delle spese di giudizio della controversia. Pertanto, tenuto conto che X avrebbe operato nel 2019 la predetta compensazione e che il contribuente possiede anche altri redditi, quest'ultimo potrà far ricorso alla deduzione, ai fini della deduzione delle somme restituite al lordo, chiedendone il rimborso entro il termine biennale decorrente dalla

data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2019.

art. 26 c. 2 DPR 633/72

art. 10 lett. d-bis) TUIR

Risp. AE 22 settembre 2020 n. 387

ENTI DEL TERZO SETTORE:
AL 31 OTTOBRE L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

Gli enti che intendono aderire al **Terzo settore**, e che devono quindi essere iscritti al Registro Nazionale degli Enti del Terzo Settore (RUNTS), sono tenuti ad **adeguare** gli statuti già esistenti, oppure predisporre, in sede di costituzione, statuti conformi alle disposizioni del Codice del Terzo settore.

In particolare, per le ONLUS, le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS), l'adeguamento deve essere effettuato **entro il 31 ottobre 2020** termine così prorogato per effetto della normativa emergenziale legata al diffondersi della pandemia da COVID-19 (art. 101 co. 2 del D. Lgs. 117/2017, come modificato dall'art. 35 del DL 18/2020).

La normativa prevede che, entro il predetto termine, le modifiche agli statuti possono essere disposte con le modalità e le maggioranze previste per **le deliberazioni dell'assemblea ordinaria**, al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria. La circolare del 31 maggio 2019 n. 13 del Ministero del Lavoro, ha chiarito che il conformarsi, attraverso l'adeguamento statutario, al nuovo quadro normativo, più che l'assoggettamento ad un obbligo, rappresenta l'espressione attraverso la quale l'ente **manifesta la propria libera scelta di permanere all'interno del Terzo settore**; le modifiche che l'ente apporta costituiscono la conseguenza di tale decisione.

Attenzione: la circolare precisa che, per ODV e APS, la conformità degli statuti alle disposizioni del D. Lgs. 117/2017 sarà valutata **successivamente** al trasferimento al RUNTS delle iscrizioni già presenti nei registri attualmente operativi, secondo il procedimento disciplinato dall'art. 54 del DLgs. 117/2017. Qualora dal conseguente procedimento di controllo dovesse scaturire l'esigenza di apportare ulteriori modifiche statutarie, l'adozione delle stesse potrà essere effettuata anche dopo la scadenza di cui all'art. 101 c. 2 del D. Lgs. 117/2017, ma senza possibilità di fruire del regime "alleggerito" di adeguamento.

Con la Circolare del 27 dicembre 2018 n. 38 il Ministero del Lavoro rileva due diverse modalità per l'approvazione delle modifiche:

- "**semplificata**", applicando la maggioranza prevista per le deliberazioni ordinarie nello statuto di ciascun ente;
- "**non semplificata**", applicando le procedure e la maggioranza qualificata previste normalmente per le modifiche statutarie all'interno dello statuto.

La maggior parte delle variazioni statutarie, essendo obbligatorie, possono essere approvate in via semplificata.

La stessa circolare indica ciò che lo statuto di un Ets deve necessariamente indicare:

- la forma giuridica;
- i principi generali;
- le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- l'assenza di scopo di lucro e la destinazione del patrimonio;

- le modalità di esercizio da parte degli associati e degli aderenti del diritto ad esaminare i libri sociali.

Inoltre, sono previste altre indicazioni obbligatorie, tra cui:

- l'elenco delle attività di interesse generale;
- le attività secondarie e strumentali rispetto a quelle generali che intende esercitare;
- l'eventuale destinazione del patrimonio e devoluzione, in caso di estinzione o scioglimento, ad altri Ets e quale organo dell'ente può operare questa scelta;
- la sigla Ets nella denominazione sociale che dovrà essere contenuta obbligatoriamente nello statuto, ma la cui l'obbligatorietà del suo utilizzo discende dall'iscrizione al Runtis. In questo caso, nel periodo transitorio, Odv e Aps iscritte ai registri territoriali, potranno continuare a utilizzare le loro locuzioni, inserendo negli statuti clausole integrative automatiche per l'utilizzo dell'acronimo Ets.

Iter per la redazione e registrazione dello Statuto ai sensi del D. Lgs. 117/2017

L'adeguamento dello statuto al Codice del Terzo Settore prevede innanzi tutto la convocazione, secondo le modalità e con i quorum indicati dallo Statuto vigente, dell'Assemblea dei Soci:

- in **forma ordinaria** per l'esclusiva introduzione di disposizioni del Codice aventi carattere inderogabile e/o per quelle di carattere "derogatorio";
- in **forma straordinaria** per l'introduzione di clausole facoltative.

Dell'assemblea dovrà essere redatto apposito verbale, in duplice copia firmata dal presidente e dal verbalizzante, nel quale dovrà essere indicato che:

- "la registrazione del presente atto e dello statuto ad esso allegato è esente da imposta di bollo (aggiungere "e di registro" se assemblea ordinaria) ai sensi dell'art. 82 D. Lgs. 117/2017".

Entro 20 giorni dall'assemblea di modifica sono necessari i seguenti adempimenti presso l'Agenzia delle Entrate:

- comunicazione delle variazioni relative al codice fiscale dell'Associazione con consegna di una delle tre copie del verbale dell'Assemblea e dello statuto modificato sottoscritta in originale da Presidente e Segretario verbalizzante;
- compilazione del modello AA5/6 per la variazione dei dati, inserendo i dati da modificare (modello AA7/10 se l'associazione possiede Partita Iva) e ottenimento del nuovo certificato di attribuzione del codice fiscale.

La richiesta potrà essere effettuata direttamente dal Presidente o da un suo delegato che dovrà avere apposita delega scritta e fotocopia del documento di identità del Presidente e del delegato stesso.

La modifica sul certificato del codice fiscale non comporta né la modifica del numero del codice stesso né costi per l'associazione.

Sarà necessario, inoltre, registrare all'Ufficio del Pubblico Registro dell'atto di modifica dello statuto attraverso la compilazione del modello 69 indicando come tipologia di atto da registrare "verbale di assemblea ordinaria/straordinaria e statuto allegato". Una copia dello Statuto sarà ritirata con i timbri dell'Agenzia e gli estremi di registrazione.

Attenzione: la registrazione dell'atto è esente da imposta di bollo ai sensi art. 82 c. 5 D. Lgs. 117/2017.

Nota bene: a seguito dell'emergenza epidemiologica legata al diffondersi dell'epidemia da COVIS 19 e per la dichiarazione dello stato di emergenza la cui durata è stata dichiarata fino al 15 ottobre 2020, sono ritenute valide le **riunioni in videoconferenza** anche se tale modalità non

sia prevista nello statuto. È richiesto in tal caso che le riunioni avvengano nel massimo rispetto dei criteri di trasparenza e tracciabilità previsti dalla legge.

CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONE ANCHE PER IL SUBLOCATORE

L'art. 28 del DL 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77 (noto come "decreto Rilancio"), prevede, al comma 1, che «*Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi **non superiori a 5 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, spetta un credito d'imposta **nella misura del 60 per cento** dell'ammontare mensile del canone di locazione (...) di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo*». L'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad un interpello, ha affermato che anche il professionista in sublocazione, sempreché sussistano tutte le altre condizioni previste dalla norma agevolativa, può accedere al credito d'imposta previsto nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione previsto dall'articolo 28 del decreto Rilancio.

Soggetti interessati

L'Agenzia delle Entrate rileva con la Circ. AE 6 giugno 2020, n. 14/E ha definito l'ambito soggettivo chiarendo che sono ammessi all'agevolazione:

1. gli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
2. gli enti e società;
3. le stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
4. le persone fisiche e associazioni che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo;
5. i soggetti in regime forfetario e in regime di vantaggio;
6. gli imprenditori e le imprese agricole, sia quelle che determinano per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

Il credito di imposta spetta inoltre:

7. alle strutture alberghiere, termali e agrituristiche, alle agenzie di viaggio e turismo ed ai tour operator indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente; ai fini dell'individuazione di tali attività occorre fare riferimento ai soggetti che - indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato - svolgono effettivamente le attività riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO;
8. agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Non sono inclusi, tra i soggetti che possono fruire del credito in esame, coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi.

Tale agevolazione viene concessa a **condizione** che i soggetti locatari abbiano subito una **diminuzione del fatturato** o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente e che la misura dell'agevolazione sia commisurata "*all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio e giugno*".

Il caso affrontato dall’Agenzia delle Entrate

Con la Risp. AE 15 settembre 2020, n. 356 l’Agenzia ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di accesso al credito d’imposta da parte di un **professionista conduttore in sublocazione** di una stanza di un immobile.

Il quesito è stato posto da un avvocato che conduce in sublocazione una stanza compresa in un immobile, adibita all’esercizio della propria attività professionale regolata, trattandosi di utilizzo del bene per finalità diversa da quella abitativa, dalla L. 392/78.

Il contratto di sublocazione è stato regolarmente registrato il 15 febbraio 2017.

Avendo subito nei mesi di aprile e maggio 2020, in conseguenza dell'emergenza da Covid-19, drastiche contrazioni dei redditi derivanti dalla propria attività professionale, che hanno comportato una riduzione in misura superiore al 50% rispetto ai corrispondenti mesi di aprile e maggio 2019 il professionista ritiene di poter accedere al credito d’imposta previsto dall'art. 28 DL 34/2020.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

La Circ. AE 6 giugno 2020, n. 14/E, nel definire l'**ambito oggettivo** di applicazione dell'agevolazione trattata, ha precisato che il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale, per quanto di interesse in questa sede, in relazione ai canoni di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Inoltre, prevede che i contratti di locazione ammissibili ai fini del beneficio devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dagli art. 1571 e segg. del c.c. e la cui disciplina è regolata dalla L. 392/78.

Il quesito proposto all’Agenzia delle Entrate è relativo ad un ambito oggettivo non ancora oggetto di chiarimento: **la sublocazione**.

L’avvocato che ha proposto interpello, ha sottoscritto un contratto di locazione regolato dall'art. 27 della L. 27 luglio 1978, n. 392. Tale disciplina riguarda la durata delle «locazioni e sublocazioni» di "immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione", applicabile *«anche ai contratti relativi ad immobili adibiti all'esercizio abituale e professionale di qualsiasi attività di lavoro autonomo»*.

L’Agenzia delle Entrate ritiene quindi che, anche se il rapporto di sublocazione risulti collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, lo stesso conservi una **autonoma rilevanza economica**.

Pertanto, considerata anche la finalità dell'art. 28 DL 34/2020 di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, anche il professionista in sublocazione, sempreché sussistano tutte le altre condizioni previste dalla norma agevolativa, potrà, accedere al beneficio previsto dall'art. 28 DL 34/2020. Naturalmente questa possibilità è data anche conduttore principale (ferma restando la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 28 DL 34/2020. Ai fini del calcolo della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento, sarà in ogni caso necessario, in ogni caso considerare anche il canone relativo alla sublocazione summenzionata al lordo del credito d’imposta di cui all'art. 28 DL 34/2020.

Naturalmente, questa possibilità è data anche al conduttore principale (ferma restando la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 28 DL 34/2020).

Ai fini del calcolo della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento, sarà in ogni caso necessario, considerare anche il canone relativo alla sublocazione summenzionata al lordo del credito d’imposta di cui all'art. 28 DL 34/2020.

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Corso di Porta Nuova, 15
20121 Milano

Tel. +39 02 31 32 36
Fax +39 02 33 61 47 72

Piazza di San Pietro in Vincoli, 10/10A
00184 Roma

Tel. + 39 06 92919104
Fax. + 39 06 92919104

Web www.studiocassinis.com
e-mail info@studiocassinis.com

