



La Circolare per i clienti

30 aprile 2021

Anteprima

Regimi di determinazione del reddito e cessione del credito: chiarimenti AE	pag. 2
Integrazione salariale percepita da un soggetto non residente in Italia: quale tassazione si applica?	pag. 2
ACE: riserva negativa per copertura di flussi finanziari attesi	pag. 3
Amministratore giudiziario e immobili oggetto di sequestro antimafia: adempimenti	pag. 3
ACE: errori contabili corretti con l'integrativa	pag. 4
Superbonus e corrispettivo del general contractor: limiti all'applicazione	pag. 4
Trasferimento tra Fondi pensione: quali sono gli adempimenti del sostituto d'imposta?	pag. 5
Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: ammissibili le spese per la realizzazione del prototipo	pag. 5
Cooperative sociali e servizi a minori con bisogni educativi speciali: IVA al 5%	pag. 6
Agevolazioni prima casa e immobile ricevuto per successione	pag. 7

Adempimenti

Dal 17 maggio in pagamento i contributi INPS 2021 per artigiani e commercianti	pag. 8
--	--------

Guide operative

Imposta di bollo sulle e-fatture: la guida dell'Agenzia delle Entrate	pag. 11
---	---------

FISCO**Regimi di determinazione del reddito e cessione del credito: chiarimenti AE**

Un contribuente che è passato dal regime forfetario a quello semplificato per fruire della cessione del credito e che, a seguito del [DL Rilancio](#) che consente di fruirne anche in regime forfetario, decide di ritornarvi, **deve attendere la conclusione del triennio previsto dal regime semplificato.**

Nel caso di specie, il contribuente, per beneficiare della detrazione prevista per la **ristrutturazione edilizia** ([art. 16-bis DPR 917/86](#)), rinunciava al regime forfetario per aderire al regime semplificato, ma a seguito della possibilità per i soggetti in regime forfetario, riconosciuta dal [DL Rilancio](#), di cedere a soggetti terzi le detrazioni fiscali sotto forma di crediti d'imposta, il contribuente chiedeva di ritornare al regime forfetario e, successivamente, cedere il credito.

L'AE ha evidenziato che la suddetta novità non ha alcun impatto sul regime semplificato né su quello forfetario né introduce una nuova modalità di determinazione del reddito delle persone fisiche che svolgono, come nel caso di specie, lavoro autonomo.

Pertanto, poiché l'opzione per il regime semplificato, esercitata dal contribuente, ha **validità triennale**, prima di tale periodo non è possibile tornare al regime forfetario, tranne che in caso di modifiche ai sistemi di tassazione di riferimento. Dunque, il contribuente **dovrà permanere nel regime semplificato fino alla conclusione del triennio.**

[DL Rilancio](#)

[art. 16-bis DPR 917/86](#)

[Risp. Interpello AE 26 gennaio 2021 n. 917-93](#)

Integrazione salariale percepita da un soggetto non residente in Italia: quale tassazione si applica?

L'integrazione salariale erogata dal Fondo speciale del trasporto aereo (FSTA) nel 2020 a un pilota residente nei Paesi Bassi - consistente in una compensazione del mancato svolgimento dell'attività lavorativa a causa del fermo voli previsto per l'emergenza COVID-19 - **deve essere assoggettata ad imposizione:**

1. concorrente in Italia e nei Paesi Bassi, ai sensi della [Convenzione tra Italia e Paesi Bassi](#) per evitare le doppie imposizioni (art. 15, par. 1, Convenzione), per la quota riferibile al lavoro dipendente svolto a bordo di aeromobili impiegati per tratte nazionali (italiane) e all'eventuale attività lavorativa effettuata a terra (ad esempio attività di formazione) nel nostro Paese;
2. esclusivamente nei Paesi Bassi, per la quota di reddito percepito dal pilota riferibile all'impiego in voli internazionali (art. 15, par. 3, Convenzione).

Ai fini dell'individuazione delle quote, considerato che l'anno 2020 rappresenta un periodo del tutto anomalo di svolgimento dell'attività lavorativa, potrà essere presa a riferimento la proporzione relativa all'anno di imposta 2019.

[Risp. AE 23 aprile 2021 n. 290](#)

ACE: riserva negativa per copertura di flussi finanziari attesi

Ai fini del limite del beneficio ACE fruibile in ciascun esercizio, il patrimonio netto da considerare non deve essere inciso dal valore della "**Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi**". Nel caso di specie tale riserva accoglie le **variazioni di fair value di strumenti finanziari** derivati di copertura di flussi finanziari sottoscritti e già estinti. In particolare, accoglie la parte del fair value degli IRS estinti non pagata al momento dell'estinzione e considerata nel nozionale dei nuovi IRS, comportando addizionali flussi periodici di pagamento a rimborso.

Il rilascio della riserva (mediante imputazione a conto economico come componente economico negativo) avverrà man mano che si verificheranno i relativi flussi finanziari. Secondo quanto discende **dal principio OIC 32**, in caso di cessazione di uno strumento finanziario derivato di copertura, solo se non si prevedono ancora futuri flussi finanziari dell'elemento coperto, l'importo della riserva deve essere riclassificato immediatamente nella **sezione D del conto economico**.

Nella fattispecie, gli strumenti di copertura (derivati) sono giuridicamente cessati e l'elemento coperto (i.e. il set di finanziamenti oggetto di estinzione) è stato sostituito integralmente dal nuovo set di finanziamenti che avendo restituito, prevedendone il rimborso, i finanziamenti, rappresenta, sostanzialmente, un continuum dei finanziamenti precedenti. L'originario pacchetto di finanziamenti, nonché il 65% del fair value negativo del derivato, è "sostituito" da nuovi finanziamenti che produrranno certamente flussi finanziari futuri" (vale a dire gli interessi sul nuovo indebitamento). I nuovi derivati sono correlati ai nuovi finanziamenti e al debito relativo all'estinzione dei precedenti derivati per il pagamento del 35% del loro fair value alla data di estinzione.

In tale contesto, la riserva in questione è stata mantenuta iscritta in bilancio, poiché, in sintesi:

1. si è in presenza di una "**sostituzione**" **dell'elemento coperto** (il finanziamento) con un altro strettamente correlato al primo (in quanto utilizzato per il rimborso del finanziamento originario nonché del 65% del fair value negativo dei derivati);
2. si prevede che si verifichino ancora futuri **flussi finanziari dell'elemento coperto** (vale a dire interessi sul nuovo finanziamento).

Conseguentemente, anche dopo la rinegoziazione, la riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi non dovrà essere considerata ai fini del calcolo del limite del patrimonio netto, da prendere a riferimento per il calcolo dell'ACE.

[Risp. AE 23 aprile 2021 n. 284](#)

Amministratore giudiziario e immobili oggetto di sequestro antimafia: adempimenti

Ai fini dell'espletamento degli obblighi fiscali riferibili agli immobili oggetto di "**sequestro antimafia**", l'amministratore giudiziario di un compendio immobiliare appartenente a società e persone fisiche, deve assolvere, per conto e in luogo di ciascuno dei titolari, a tutti gli obblighi fiscali riferibili agli immobili sequestrati. Rientra, tra gli adempimenti, l'obbligo di fatturazione dei proventi riferibili agli immobili appartenenti alle società, tenendo conto della peculiarità della disciplina di riferimento che prevede la **sospensione del versamento delle imposte sui redditi, l'irrelevanza dei redditi** (quando determinati secondo le regole del reddito fondiario) e l'**esenzione dalle imposte di registro, ipocatastali e di bollo** (cfr. [Circ. AE 30 dicembre 2014 n. 31/E](#)).

Al fine dell'espletamento di tali adempimenti:

1. l'amministratore **deve utilizzare** il codice fiscale e la partita IVA (ove esistente) di ciascun soggetto, ed assolvere con riferimento a ciascun titolare, agli obblighi dichiarativi dei redditi relativi agli immobili, indicando, il codice carica 5 "Commissario giudiziale (amministrazione



- controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati";
2. il modello dichiarativo da utilizzare va individuato **in base alla natura giuridica del soggetto** (persona fisica o giuridica) titolare del bene immobile.

Non rileva l'esistenza di un diverso e ulteriore sequestro gravante sulle quote societarie delle società proprietarie degli immobili. Ciò in quanto il sequestro preventivo delle quote sociali non colpisce né la società persona giuridica né il suo patrimonio, ma i poteri amministrativi e i diritti economici derivanti dalla partecipazione sociale.

[Risp. 21 aprile 2021 n. 276](#)

[Circ. AE 30 dicembre 2014 n. 31/E](#)

ACE: errori contabili corretti con l'integrativa

L'AE ha chiarito il trattamento fiscale relativo alla **correzione di errori contabili** e le modalità per la corretta determinazione della base imponibile ACE.

La correzione di un errore contabile comporta per il contribuente la necessità di operare, nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione, **una variazione per sterilizzare sul piano fiscale** il componente transitato al conto economico, non necessaria solo se per i componenti imputati al patrimonio netto.

Nel caso in questione la correzione dell'errore ha determinato la possibilità di recuperare la **deduzione di ammortamenti fiscali** effettuata per diversi esercizi in misura inferiore. Tale recupero va effettuato solo tramite dichiarazione integrativa quindi **solo per gli anni ancora emendabili**.

Quanto alla determinazione della base imponibile ACE, in caso di errori contabili rilevanti, il contribuente dovrà presentare una dichiarazione integrativa.

Si ricorda che per il calcolo della base ACE occorre sommare le variazioni del capitale proprio e il risultato ottenuto va raffrontato con il patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio.

Nel caso in questione, secondo l'AE, il contribuente, ai fini del calcolo, dovrà considerare il patrimonio netto indicato nel bilancio oggetto di correzione contabile.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 279](#)

Superbonus e corrispettivo del general contractor: limiti all'applicazione

In tema di **Superbonus**, non rientra tra i costi agevolabili l'eventuale corrispettivo per il general contractor (GC) per **l'attività di mero coordinamento** svolta e per lo sconto in fattura applicato, trattandosi di costi non direttamente imputabili alla realizzazione dell'intervento.

Nel caso di specie il rapporto giuridico che si instaura tra il GC (Energy Service Company) e il committente degli interventi inclusi nel perimetro di applicazione del Superbonus si qualifica come un **contratto atipico complesso** che include sia la realizzazione in via diretta di alcune attività (progettazione e realizzazione) sia il rapporto, gestito secondo lo schema del mandato senza rappresentanza, con i professionisti che svolgono le attività riguardanti l'apposizione del visto di conformità e il rilascio delle asseverazioni previste dalla disciplina agevolativa.

In particolare, i professionisti - incaricati direttamente dai soggetti beneficiari della detrazione Superbonus - addebitano la propria prestazione nei confronti del GC che, in applicazione dello schema giuridico del mandato senza rappresentanza, ribalta il costo del servizio - senza aggiungere alcun margine proprio - **sui beneficiari dell'agevolazione**. Ne consegue che anche questi importi riaddebitati costituiscono parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito al committente. I documenti contabili e fiscali consentiranno di identificare la quota di corrispettivo generata dal ribaltamento dei costi sostenuti per le prestazioni professionali fruite per i servizi summenzionati.

In ogni caso, tra gli **oneri oggetto di ribaltamento**, non può essere incluso alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal GC, in quanto esso costituisce un costo non incluso tra quelli **detraibili al 110%** poiché espressamente menzionati nelle disposizioni del Superbonus. Nella fattura emessa dal GC per **riaddebitare le spese relative ai servizi professionali**, o in altra documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso.

[Risp. AE 19 aprile 2021 n. 261](#)

Trasferimento tra Fondi pensione: quali sono gli adempimenti del sostituto d'imposta?

L'**operazione di liquidazione di un Fondo pensione** e il successivo trasferimento delle posizioni previdenziali ad altro Fondo senza soluzione di continuità, con trasferimento dell'attivo residuo e successione negli eventuali rapporti passivi ancora in essere, può essere assimilata nel suo complesso ad una incorporazione. È quanto concluso dall'Agenzia delle Entrate (AE) in relazione a un'operazione che prevede il trasferimento, tra i due Fondi, delle posizioni individuali dei lavoratori iscritti **al 30 settembre 2020** ([Risp. Interpello AE 21 aprile 2021 n. 275](#)).

Quindi, il Fondo subentrante (o Fondo trasferitario) come **sostituto d'imposta** è tenuto:

- alla **predisposizione delle CU** con riferimento ai redditi erogati ed alle ritenute operate nell'anno solare 2020 dal Fondo in liquidazione;
- alla **presentazione del Modello 770/2021** relativo al periodo d'imposta (il Fondo dovrà presentare un'unica dichiarazione dei sostituti d'imposta comprensiva anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui il Fondo trasferito ha operato);
- all'**autoliquidazione e al versamento dell'imposta sostitutiva**, ove dovuta, sul risultato di gestione dell'anno 2020 e sugli importi corrisposti dal Fondo trasferito nel corso del 2020 agli iscritti a titolo di garanzia di risultato, in quanto forma pensionistica trasferitaria delle posizioni degli iscritti ([art. 17 D.Lgs. 252/2005](#));
- alla **presentazione del modello Redditi EnC 2021** per l'annualità 2020, ivi includendo anche i valori concernenti le posizioni previdenziali dei soggetti che risultano già iscritti al Fondo trasferito (compresa la gestione del "risparmio d'imposta").

Anche il risparmio di imposta deve infatti considerarsi trasferito al Fondo subentrante, che può utilizzare la somma a scomputo di un futuro debito di imposta.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 275](#)

[art. 17 D.Lgs. 252/2005](#)

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: ammissibili le spese per la realizzazione del prototipo

Il "**prototipo di R&S**" è un modello originale creato appositamente per l'esecuzione del progetto - e non disponibile, quindi, come prodotto di serie né come unità di pre-produzione destinata all'ottenimento di certificazioni tecniche o giuridiche - che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto finale da realizzare.

L'Agenzia delle Entrate (AE) ha fornito, in tema, un chiarimento sulla fruibilità del credito d'imposta R&S, evidenziando come le attività svolte nel 2018 e 2019 dalla società istante in relazione alla

realizzazione del prototipo, così come descritte nell'istanza d'interpello, costituiscano attività di sviluppo sperimentale nell'accezione rilevante agli effetti del credito d'imposta ([art. 3 DL 145/2013 conv. in L. 9/2014](#)).

L'AE ritiene che possano rientrare nel credito d'imposta, in quanto rispondenti ai requisiti di pertinenza e congruità:

1. le **spese del personale** interno direttamente impiegato nelle attività di sviluppo sperimentale;
2. le **spese per materiali e forniture direttamente impiegati** nella realizzazione del prototipo, così come indicate per tipologia e importi dalla società istante.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 280](#)
[art. 3 DL 145/2013 conv. in L. 9/2014](#)

Cooperative sociali e servizi a minori con bisogni educativi speciali: IVA al 5%

In merito ai servizi rivolti a minori con bisogni educativi speciali, **l'aliquota IVA agevolata (5%)** trova applicazione anche per i servizi di sostegno all'apprendimento resi ai genitori dei minori affetti dagli anzidetti disturbi.

L'aliquota IVA ridotta si applica, sotto il profilo soggettivo, alle prestazioni rese da cooperative sociali e loro consorzi nei confronti degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Sotto il profilo oggettivo, l'aliquota IVA agevolata trova applicazione, tra l'altro, con riferimento alle:

1. **prestazioni educative** dell'infanzia e della gioventù, le prestazioni d'insegnamento scolastico o universitario e quelle per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;
2. **prestazioni socio-sanitarie**, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili.

Per quanto concerne le prestazioni socio-sanitarie, la norma definisce tali "tutte le attività atte a soddisfare, mediante percorsi assistenziali integrati, bisogni di salute della persona che richiedono unitariamente prestazioni sanitarie e azioni di protezione sociale", specificando che esse comprendono:

- **prestazioni sanitarie a rilevanza sociale;**
- **prestazioni sociali a rilevanza sanitaria**, cioè tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute.

Nel caso in esame, trattandosi di un'attività caratterizzata da una duplice funzione, **educativa e socio-sanitaria**, l'AE ha confermato che - seppur in presenza di erogazione a distanza tramite webinar a causa dell'emergenza Covid-19 - alla prestazione di servizi descritta dalla Cooperativa resa a favore di minori con bisogni educativi speciali **può essere applicata l'IVA con aliquota del 5%**.

[Risp. AE 20 aprile 2021 n. 274](#)



Agevolazioni prima casa e immobile ricevuto per successione

In tema di **agevolazione prima casa** il contribuente **potrà avvalersi del beneficio anche se, nello stesso comune, possiede già un altro immobile, acquisito tempo addietro per successione**; sarà quindi possibile applicare l'IVA agevolata sull'acquisto oneroso, purché **entro un anno venga alienato l'immobile precedentemente ottenuto mortis causa**.

Secondo l'AE, la disciplina agevolativa riservata alla prima casa trova applicazione anche con riferimento agli acquisti effettuati a titolo gratuito a seguito di successione o donazione (cfr. [Circ. AE 8 aprile 2016 n. 12/E](#)). La finalità della norma, infatti, è quella di agevolare il contribuente nella sostituzione dell'abitazione agevolata preposseduta, concedendo un lasso temporale di un anno per l'alienazione dell'immobile da sostituire.

[Risp. AE 21 aprile 2021 n. 277](#)

[Circ. AE 8 aprile 2016 n. 12/E](#)

ADEMPIMENTI**Dal 17 maggio in pagamento i contributi INPS 2021 per artigiani e commercianti**

Al via i pagamenti dei contributi per artigiani e commercianti. Il 17 maggio dovrà essere infatti pagata la prima rata per l'anno 2021. I contribuenti, collegandosi al sito dell'INPS e accedendo ai servizi online con il proprio PIN dispositivo, potranno accedere alla gestione deleghe, area nella quale si trovano gli appositi moduli in pdf, da scaricare, stampare e compilare.

Come noto, la legge in vigore impone per i titolari e i loro collaboratori familiari iscritti alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti, il pagamento di un **contributo previdenziale** che deve essere

- calcolato sulla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF;
- rapportato ai redditi d'impresa prodotti nello stesso anno al quale il contributo si riferisce (quindi in riferimento ai redditi 2020 il conguaglio deve essere effettuato con la denuncia dei redditi al Fisco che si andrà a fare nel 2021).

Con la [Circ. INPS 9 febbraio 2021 n. 17](#), l'INPS ha comunicato che il reddito minimo annuo da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo IVS dovuto dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali è pari a **€ 15.953,00**.

Pertanto, le aliquote per il corrente anno risultano come segue:

	Artigiani	Commercianti
Titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni	24%	24,09%
Coadiuvanti/coadiutivatori di età non superiore ai 21 anni	22,35%	22,44%

La riduzione contributiva al 22,35 % (artigiani) e 22,44% (commercianti) è applicabile fino a tutto il mese in cui il collaboratore interessato compie i 21 anni.

Il contributo calcolato **sul reddito "minimale"** risulta così suddiviso:

	Artigiani	Commercianti
Titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni	€ 3.836,16 (3.828,72 IVS + 7,44 maternità)	€ 3.850,52 (3.843,08 IVS + 7,44 maternità)
Coadiuvanti/coadiutivatori di età non superiore ai 21 anni	€ 3.572,94 (3.565,50 IVS + 7,44 maternità)	€ 3.587,29 (3.579,85 IVS + 7,44 maternità)

La circolare fa presente che per i periodi di assicurazione inferiori all'anno solare, i contributi vanno calcolati solo per i **mesi di effettiva attività**.



Per gli artigiani e commercianti già pensionati presso le gestioni Inps e con più di 65 anni di età, il contributo previdenziale può essere, a richiesta, applicato nella misura del 50%.

Contribuzione IVS sul reddito eccedente il minimale

Il contributo per l'anno 2021 è dovuto, come anticipato, sulla totalità dei redditi d'impresa prodotti nel 2021 per la quota eccedente il predetto minimale di € 15.953,00 annui in base alle citate aliquote e fino al limite della prima fascia di retribuzione annua pensionabile pari, per il corrente anno, all'importo di € 47.379,00.

Per i redditi superiori a € 47.379,00 annui resta confermato l'aumento dell'aliquota di un punto percentuale, disposto dall'[art. 3-ter L. 438/92](#).

Le aliquote contributive, pertanto, risultano determinate come segue:

	Scaglione di reddito	Artigiani	Commercianti
Titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni	fino a € 47.379,00	24,00%	24,09%
	superiore a € 47.379,00	25,00%	25,09%
Coadiuvanti/coadiutivatori di età non superiore ai 21 anni	fino a € 47.379,00	22,35%	22,44%
	superiore a € 47.379,00	23,35%	23,44%

In presenza di un reddito d'impresa superiore al limite di retribuzione annua pensionabile cui si applica la percentuale massima di commisurazione della pensione prevista per l'assicurazione generale obbligatoria IVS dei lavoratori dipendenti, la quota di reddito eccedente tale limite, per il 2021 **pari a € 47.379,00**, viene presa in considerazione, ai fini del versamento dei contributi previdenziali, fino a concorrenza di un importo pari ai due terzi del limite stesso.

Per l'anno 2021, pertanto, il **massimale di reddito annuo** entro il quale sono dovuti i contributi IVS è pari a **€ 78.965,00** (€ 47.379,00 + € 31.586,00).

Scadenze anno 2021

I contributi per la pensione sono dovuti sulla base di un minimale di reddito, fissato per l'anno 2021 in € 15.953,00, da versare alle seguenti scadenze:

- prima rata 17 maggio 2021 (poiché il 16 cade di domenica);
- seconda rata 20 agosto 2021;
- terza rata 16 novembre 2021;
- quarta rata 16 febbraio 2022.

Qualora la somma dei contributi sul minimale e di quelli a conguaglio versati alle previste scadenze sia inferiore a quanto dovuto sulla totalità dei redditi d'impresa realizzati nel 2021, è dovuto un ulteriore contributo a saldo da corrispondere entro i termini di pagamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche. I contributi ai quali si applicano le scadenze ai fini IRPEF

possono essere versati con un differimento sino a 30 giorni, applicando sempre la sola maggiorazione di una quota pari allo 0,40% dell'importo dovuto, a titolo di interessi corrispettivi.

Quindi il versamento delle quote eccedenti il minimale, dovrà essere eseguito:

1. **saldo 2020**, in unica rata o a rate a partire dal 30 giugno 2021 o dal 30 luglio 2021 con la maggiorazione dello 0,40%;
2. **acconto 2021** in due rate uguali di cui la prima in unica soluzione o a rate a partire dal 30 giugno 2021 o al 30 luglio 2021 con una maggiorazione dello 0.40% e il secondo acconto al 30 novembre.

Casi particolari

Qualora il **titolare si avvalga anche dell'attività di familiari collaboratori**, i contributi eccedenti il minimale devono essere determinati con le seguenti modalità:

a) **imprese familiari legalmente costituite**: sia i contributi per il titolare sia quelli per i collaboratori debbono essere calcolati tenendo conto della quota di reddito denunciata da ciascuno ai fini fiscali;

b) **aziende non costituite in imprese familiari**: il titolare può attribuire a ciascun collaboratore una quota del reddito denunciato ai fini fiscali; in ogni caso, il totale dei redditi attribuiti ai collaboratori non può superare il 49% del reddito globale dell'impresa; i contributi per il titolare e per i collaboratori debbono essere calcolati tenendo conto della quota di reddito attribuita a ciascuno di essi.

Gli esercenti **l'attività di affittacamere** ed i produttori di assicurazione di terzo e quarto gruppo iscritti alla Gestione dei commercianti, non sono soggetti all'osservanza del minimale annuo di reddito per questo motivo sono tenuti solo al versamento dei contributi a percentuale IVS calcolati sull'effettivo reddito, maggiorato dell'importo della contribuzione dovuta per le prestazioni di maternità che è pari a € 7,44 (€ 0,62 mensili).

I soggetti che hanno aderito al **regime agevolato fiscale e previdenziale** nel 2020 (che consiste nella riduzione contributiva del 35%) possono godere dei relativi benefici anche nel 2021 purchè continuino a sussistere i requisiti richiesti per l'agevolazione fiscale per l'anno 2021 e non vi abbiano espressamente rinunciato.

I soggetti che hanno invece iniziato nel 2020 una nuova attività d'impresa possono beneficiare del regime agevolato nel 2021 se abbiano comunicato la propria adesione entro il termine perentorio del 28 febbraio 2021.

I soggetti, infine, che intraprendono una nuova attività nel 2021, per la quale intendono aderire al regime agevolato, devono comunicare tale volontà con la massima tempestività rispetto alla ricezione del provvedimento d'iscrizione, in modo da consentire all'Istituto la corretta e tempestiva predisposizione della tariffazione annuale.

GUIDE OPERATIVE**Imposta di bollo sulle e-fatture: la guida dell’Agenzia delle Entrate****di Ada Ciaccia**

L’Agenzia delle Entrate il 14 aprile 2021, ha messo a disposizione dei contribuenti una guida con cui fornisce alcune indicazioni **sull’applicazione dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche**, con particolare riguardo alla annotazione da riportare sulle fatture soggette all’imposta e su modalità e termini di versamento.

L’[art. 6. DM 17 giugno 2014](#) ha disciplinato l’assolvimento dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche, prevedendo l’obbligo di **riportare una specifica annotazione** su quelle soggette a tale imposta e disponendo modalità e termini di versamento.

In particolare, l’annotazione di assolvimento dell’imposta di bollo sulla fattura elettronica avviene valorizzando a **“SI” il campo “Bollo virtuale”** contenuto all’interno del tracciato record della fattura elettronica.

Nota bene: La modalità prevista per l’assolvimento dell’imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche non deve essere confusa con il cosiddetto “bollo virtuale” (cioè con la modalità di pagamento indicata nell’[art. 15 DPR 642/72](#), che stabilisce che l’imposta di bollo può essere assolta in modo virtuale, su richiesta degli interessati, per determinati atti e documenti, definiti con appositi decreti ministeriali). Tale procedura consiste nella richiesta di apposita autorizzazione all’Agenzia delle Entrate, nell’indicazione dell’assolvimento del bollo in modalità virtuale sui documenti cartacei, nella presentazione di una dichiarazione annuale per la liquidazione dell’importo dovuto per l’imposta di bollo e nel versamento tramite modello F24.

Periodicamente, l’importo complessivo dell’imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche deve essere versato dal contribuente mediante presentazione di modello F24. L’Agenzia delle Entrate, successivamente al periodo di avvio della fatturazione elettronica, nell’ottica di fornire ai contribuenti una procedura utile per un corretto assolvimento dell’imposta di bollo, mette a disposizione dei contribuenti e dei loro intermediari delegati, all’interno del portale “Fatture e corrispettivi”, i dati relativi all’imposta di bollo emergente dalle fatture elettroniche emesse, integrati con i dati delle fatture elettroniche che non recano l’indicazione dell’assolvimento dell’imposta di bollo, ma per le quali l’imposta risulta dovuta.

I soggetti IVA possono quindi verificare di aver **correttamente** assoggettato le fatture elettroniche all’imposta di bollo e, nel caso di omissione dell’indicazione del bollo sulle fatture emesse, possono confermare l’integrazione elaborata dall’Agenzia ed effettuare il versamento di tale imposta.

In sostanza l’Agenzia delle Entrate elabora **per ogni trimestre solare** le fatture elettroniche trasmesse al Sistema di Interscambio (SDI) ed elaborate senza scarto per determinare se su tali

fatture è stato indicato correttamente l'assoggettamento all'imposta di bollo. A seguito di tale controllo, metterà a disposizione del contribuente due elenchi:

- **l'elenco A (non modificabile)**, che contiene gli estremi delle fatture correttamente assoggettate all'imposta di bollo (campo <Bollo virtuale> valorizzato a "SI" nel file con estensione .xml contenente la fattura elettronica)
- **l'elenco B (modificabile)**, che contiene gli estremi delle fatture che presentano i requisiti per l'assoggettamento a bollo ma che non riportano l'indicazione prevista (campo <Bollo virtuale> non presente nel file con estensione .xml contenente la fattura elettronica).

Ai fini dell'individuazione del **trimestre di riferimento**:

1) per le fatture elettroniche emesse nei **confronti di privati** (operatori IVA e consumatori finali) vengono considerate quelle in cui:

- la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna" rilasciata al termine dell'elaborazione, è precedente alla fine del trimestre;
- la data di messa a disposizione è precedente alla fine del trimestre.

2) per le fatture elettroniche emesse nei confronti delle **Pubbliche Amministrazioni**, vengono considerate le fatture:

- consegnate e accettate dalla Pubblica Amministrazione destinataria, per le quali la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna", è precedente alla fine del trimestre (la data in cui è avvenuta l'accettazione non rileva);
- consegnate e in decorrenza termini (la Pubblica Amministrazione non ha notificato né l'accettazione né il rifiuto), per le quali la data di consegna, contenuta nella "ricevuta di consegna", è precedente alla fine del trimestre (la data della notifica di decorrenza termini non rileva);
- non consegnate, per le quali la data di messa a disposizione, contenuta nella "ricevuta di impossibilità di recapito", è precedente alla fine del trimestre.

Consultazione e variazione delle fatture soggette a bollo

Gli elenchi A e B di ogni soggetto IVA che ha emesso fatture elettroniche sono messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi" entro il giorno **15 del primo mese successivo ad ogni trimestre**.

I primi elenchi, per l'anno 2021, sono dunque consultabili il **15 aprile 2021**.

La funzionalità di consultazione e modifica è utilizzabile anche dagli intermediari (indicati all'[art. 3 c. 3 DPR 322/98](#)), ai quali il contribuente ha conferito la delega "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" o la delega "Consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA".

Il contribuente potrà **modificare il solo elenco B** indicando quali fatture, di quelle selezionate, non realizzano i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo e aggiungendo gli estremi identificativi delle fatture elettroniche che, invece, devono essere assoggettate ma non sono presenti in nessuno dei due elenchi.

Le modifiche ai due elenchi devono essere effettuate **entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento**. Per quanto riguarda il secondo trimestre, il termine del 31 luglio slitta al 10 settembre.

Attenzione: L'elenco B può essere **modificato più volte** entro il termine previsto. L'Agenzia delle Entrate procede al calcolo dell'imposta di bollo dovuta per il trimestre sulla base **dell'ultima modifica trasmessa**.

Pagamento dell'imposta

Sulla base dei dati presenti negli elenchi A e B (quest'ultimo nella versione modificata entro i termini dal contribuente), l'Agenzia delle Entrate procede al calcolo dell'imposta di bollo dovuta

per il trimestre di riferimento e ne evidenzia l'importo nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi" **entro il giorno 15 del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre.**

Per il secondo trimestre, tale data slitta al 20 settembre.

Il pagamento potrà essere eseguito secondo due modalità alternative:

- semplicemente indicando **sull'apposita funzionalità web** del portale "Fatture e corrispettivi" l'Iban corrispondente al conto corrente intestato al contribuente, sul quale viene così addebitato l'importo dell'imposta di bollo dovuta. Nel caso di ritardo rispetto alla scadenza prevista, la procedura web calcola e consente il pagamento della sanzione e degli interessi previsti per il ravvedimento operoso;

- versando l'importo dovuto **tramite modello F24**, da presentarsi in modalità telematica. In tal caso i codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- 2521 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - primo trimestre;
- 2522 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - secondo trimestre;
- 2523 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - terzo trimestre;
- 2524 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - quarto trimestre;
- 2525 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – sanzioni;
- 2526 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - interessi.

L'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione la tabella che segue al fine di evidenziare le date da rispettare:

	MESSA A DISPOSIZIONE ELENCHI A E B	DATA LIMITE MODIFICHE ELENCO B	VISUALIZZAZIONE IMPORTO DOVUTO IMPOSTA DI BOLLO	SCADENZA VERSAMENTO IMPOSTA DI BOLLO
1° TRIMESTRE	15 aprile	30 aprile	15 maggio	31 maggio (*) (**)
2° TRIMESTRE	15 luglio	10 settembre	20 settembre	30 settembre (**)
3° TRIMESTRE	15 ottobre	31 ottobre	15 novembre	30 novembre
4° TRIMESTRE	15 gennaio dell'anno successivo	31 gennaio dell'anno successivo	15 febbraio dell'anno successivo	28 febbraio dell'anno successivo

(*) Se l'importo dovuto per il primo trimestre non supera 250 euro, il versamento può essere eseguito entro il 30 settembre.

(**) Se l'importo dovuto complessivamente per il primo e secondo trimestre non supera 250 euro, il versamento può essere eseguito entro il 30 novembre.