

VARATA LA LEGGE DI BILANCIO 2021

Dopo il via libera definitivo del Parlamento alla Legge di Bilancio 2021 nella seduta del 30 dicembre si attende solo la firma del Capo dello Stato e la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale per la sua entrata in vigore.

Una sintesi dei principali provvedimenti fiscali:

- Esonero contributivo nel 2021 per i lavoratori autonomi e i professionisti - ordinistici e non - più colpiti dalla pandemia Covid-19 che hanno percepito nel periodo d'imposta 2019 un reddito complessivo non superiore a 50.000 euro e hanno subito un calo del fatturato o dei corrispettivi nell'anno 2020 non inferiore al 33% rispetto a quelli dell'anno 2019. Sono esclusi dall'esonero i premi dovuti all'Inail.
- Modifica della disciplina del Superbonus, di cui all'art. 119 del D.L. n. 34/2020, con estensione della durata dell'agevolazione, ampliamento dei soggetti beneficiari e degli interventi ammissibili.
- Proroga per il 2021 delle detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica e di ristrutturazione edilizia, delle detrazioni per l'acquisto di mobili di arredo e di grandi elettrodomestici a basso consumo energetico finalizzati all'arredo dell'immobile ristrutturato, con aumento a 16mila euro del tetto di spesa su cui applicare la detrazione, del bonus facciate, del bonus verde.
- Introduzione di una nuova norma che inibisce l'emissione di nuove lettere d'intento da parte di contribuenti nei cui confronti, all'esito delle analisi di rischio e dei controlli sostanziali, sia stata disconosciuta la qualifica di esportatore abituale.
- Estensione fino al 31 dicembre 2022 del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi e modifica in parte della disciplina.
- Introduzione di una norma finalizzata ad incentivare i processi di aggregazione aziendale realizzati attraverso operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda che vengano deliberati nel 2021. In particolare, si prevede che al soggetto risultante dall'operazione straordinaria sia consentito trasformare in credito d'imposta una quota di attività per imposte anticipate (DTA) riferite a perdite fiscali ed eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora utilizzate in compensazione o trasformate in credito d'imposta a tale data.
- Deroghe al codice civile in merito alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 per cui non si applicano gli artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, comma 1, n. 4), e 2545-duodecies c.c. (nuovo art. 6 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, convertito con modifiche dalla Legge 5 giugno 2020, n. 40). Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di 1/3 (artt. 2446, comma 2, e 2482-bis, comma 4, c.c.), è posticipato al quinto esercizio successivo; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

LA CONVERSIONE IN LEGGE DEI DECRETI RISTORI

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale 24 dicembre 2020, n. 319, Suppl. Ord. n. 43, ed è in vigore dal 25 dicembre 2020, la L. 18.12.2020 n. 176, di **conversione del D.L. 28.10.2020, n. 137 (decreto Ristori)**, recante "Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19", in vigore dal 29 ottobre 2020.

Al testo normativo sono acclusi gli allegati con gli elenchi dei codici Ateco interessati dai contributi a fondo perduto (Allegato 1, Allegato 2, Allegato 3, Allegato 4).

Il testo del provvedimento assembla il contenuto dei 4 decreti Ristori, abrogando gli ultimi 3 (D.L. 149/2020, D.L. 154/2020 e D.L. 157/2020), ma facendo salvi gli effetti e i rapporti giuridici sorti durante la loro vigenza.

Rispetto alla versione originaria dei decreti sono state inserite anche delle novità:

- il rimborso del 50% per i proprietari di immobili che riducono il canone di locazione agli inquilini in difficoltà;
- la possibilità di pagare in 4 rate la 2^a o unica rata dell'acconto 2020 per le imposte sui redditi e l'Irap, già rinviata al 30.04.2021 per alcune categorie di contribuenti;

- la proroga, fino a marzo 2021, dell'esenzione dal pagamento del canone e della tassa per l'occupazione del suolo pubblico da parte degli esercenti l'attività di ristorazione, somministrazione di pasti e bevande nonché dai venditori ambulanti (Cosap e Tosap).

Le principali misure riguardano i contributi a fondo perduto:

- Contributo a fondo perduto a favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita Iva attiva e dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO individuati nell'Allegato 1 del presente decreto, riconducibili ai settori economici che sono oggetto delle limitazioni previste dai diversi D.P.C.M. che interessano l'intero territorio nazionale. Il contributo non spetta ai soggetti che hanno attivato la partita Iva a partire dal 25 ottobre 2020 e quelli che hanno cessato la partita Iva alla data del 25 ottobre 2020. Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 (a tal fine rileva la data di effettuazione delle operazioni). Il contributo spetta anche in assenza dei requisiti di fatturato per i soggetti che hanno attivato la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019. Per le **zone caratterizzate da scenari di elevata o massima gravità e da un livello di rischio alto (zone "arancioni e rosse")**, individuate con le ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi degli artt. 2 e 3 del D.P.C.M. 3 novembre 2020 (zone "arancione" e "rossa"), il contributo a fondo perduto è aumentato del 50% rispetto alla quota indicata nell'allegato 1:
 - gelaterie e pasticcerie (codice ATECO 561030);
 - gelaterie e pasticcerie ambulanti (codice ATECO 561041);
 - bar e altri esercizi simili senza cucina (codice ATECO 563000)
 - alberghi (codice ATECO 551000).

Per gli operatori con sede operativa in centri commerciali ed operatori delle attività manifatturiere e industrie alimentari, interessati dalle misure restrittive del D.P.C.M. 3 novembre 2020 il contributo sarà riconosciuto nell'anno 2021 previa presentazione di apposita istanza.

- Contributo a fondo perduto a favore dei soggetti colpiti dalle misure contenute nel D.P.C.M. 3 novembre 2020 che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita Iva attiva, dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2 e hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi dell'art. 3 D.P.C.M. 3 novembre 2020 (zone "rosse"). Il contributo non spetta ai soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 25 ottobre 2020. Si applicano le percentuali riportate nell'Allegato 2. Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 (a tal fine rileva la data di effettuazione delle operazioni). Il contributo spetta anche in assenza dei requisiti di fatturato per i soggetti che hanno attivato la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019.
- Contributo a fondo perduto a diverse categorie di agenti e rappresentanti di commercio. Possono accedere ai contributi a fondo perduto anche i soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita Iva attiva e che esercitano come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 4 del presente decreto.

Valgono le medesime regole e le limitazioni previste per gli altri operatori economici beneficiari del contributo a fondo perduto.

Allegato 1

Codice ATECO	% CFP
493210 - Trasporto con taxi	100,00%
493220 - Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente	100,00%
493901 - Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o sub-urbano	200,00%
522190 - Altre attività connesse ai trasporti terrestri NCA	100,00%
551000 - Alberghi	150,00%
552010 - Villaggi turistici	150,00%
552020 - Ostelli della gioventù	150,00%
552030 - Rifugi di montagna	150,00%
552040 - Colonie marine e montane	150,00%
552051 - Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence	150,00%
552052 - Attività di alloggio connesse alle aziende agricole	150,00%
553000 - Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	150,00%

559020 - Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero	150,00%
561011 - Ristorazione con somministrazione	200,00%
561012 - Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole	200,00%
561030 - Gelaterie e pasticcerie	150,00%
561041 - Gelaterie e pasticcerie ambulanti	150,00%
561042 - Ristorazione ambulante	200,00%
561050 - Ristorazione su treni e navi	200,00%
562100 - Catering per eventi, banqueting	200,00%
563000 - Bar e altri esercizi simili senza cucina	150,00%
591300 - Attività di distribuzione cinematografica, di video e di programmi televisivi	200,00%
591400 - Attività di proiezione cinematografica	200,00%
749094 - Agenzie ed agenti o procuratori per lo spettacolo e lo sport	200,00%
773994 - Noleggio di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli: impianti luce ed audio senza operatore, palchi, stand ed addobbi luminosi	200,00%
799011 - Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento	200,00%
799019 - Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca	200,00%
799020 - Attività delle guide e degli accompagnatori turistici	200,00%
823000 - Organizzazione di convegni e fiere	200,00%
855209 - Altra formazione culturale	200,00%
900101 - Attività nel campo della recitazione	200,00%
900109 - Altre rappresentazioni artistiche	200,00%
900201 - Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli	200,00%
900209 - Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche	200,00%
900309 - Altre creazioni artistiche e letterarie	200,00%
900400 - Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche	200,00%
920009 - Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse (comprende le sale bingo}	200,00%
931110 - Gestione di stadi	200,00%
931120 - Gestione di piscine	200,00%
931130 - Gestione di impianti sportivi polivalenti	200,00%
931190 - Gestione di altri impianti sportivi nca	200,00%
931200 - Attività di club sportivi	200,00%
931300 - Gestione di palestre	200,00%
931910 - Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi	200,00%
931999 - Altre attività sportive nca	200,00%
932100 - Parchi di divertimento e parchi tematici	200,00%
932910 - Discoteche, sale da ballo night-club e simili	400,00%
932930 - Sale giochi e biliardi	200,00%
932990 - Altre attività di intrattenimento e di divertimento nca	200,00%
949920 - Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di hobby	200,00%
949990 - Attività di altre organizzazioni associative nca	200,00%
960410 - Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali}	200,00%
960420 - Stabilimenti termali	200,00%
960905 - Organizzazione di feste e cerimonie	200,00%
493909 - Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri nca	100,00%
503000 - Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari)	100,00%
619020 - Posto telefonico pubblico ed Internet Point	50,00%
742011 - Attività di fotoreporter	100,00%
742019 - Altre attività di riprese fotografiche	100,00%
855100 - Corsi sportivi e ricreativi	200,00%
855201 - Corsi di danza	100,00%

920002 - Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone	100,00%
960110 - Attività delle lavanderie industriali	100,00%
477835 - Commercio al dettaglio di bomboniere	100,00%
522130 - Gestione di stazioni per autobus	100,00%
931992 - Attività delle guide alpine	200,00%
743000 - Traduzione e interpretariato	100,00%
561020 - Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto	50,00%
910100 - Attività di biblioteche ed archivi	200,00%
910200 - Attività di musei	200,00%
910300 - Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili	200,00%
910400 - Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali	200,00%
205102 - Fabbricazione di articoli esplosivi	100,00%

Allegato 2

Codice ATECO	Descrizione	% CFP
47.19.10	Grandi magazzini	200%
47.19.90	Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari	200%
47.51.10	Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa	200%
47.51.20	Commercio al dettaglio di filati per maglieria e merceria	200%
47.53.11	Commercio al dettaglio di tende e tendine	200%
47.53.12	Commercio al dettaglio di tappeti	200%
47.53.20	Commercio al dettaglio di carta da parati e rivestimenti per pavimenti (moquette e linoleum)	200%
47.54.00	Commercio al dettaglio di elettrodomestici in esercizi specializzati	200%
47.64.20	Commercio al dettaglio di natanti e accessori	200%
47.78.34	Commercio al dettaglio di articoli da regalo e per fumatori	200%
47.59.10	Commercio al dettaglio di mobili per la casa	200%
47.59.20	Commercio al dettaglio di utensili per la casa, di cristallerie e vasellame	200%
47.59.40	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria per uso domestico	200%
47.59.60	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti	200%
47.59.91	Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica per uso domestico	200%
47.59.99	Commercio al dettaglio di altri articoli per uso domestico nca	200%
47.63.00	Commercio al dettaglio di registrazioni musicali e video in esercizi specializzati	200%
47.71.10	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti	200%
47.71.40	Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento in pelle	200%
47.71.50	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte	200%
47.72.10	Commercio al dettaglio di calzature ed accessori	200%
47.72.20	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio	200%
47.77.00	Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria	200%
47.78.10	Commercio al dettaglio di mobili per ufficio	200%
47.78.31	Commercio al dettaglio di oggetti d'arte (incluse le gallerie d'arte)	200%
47.78.32	Commercio al dettaglio di oggetti d'artigianato	200%
47.78.33	Commercio al dettaglio di arredi sacri ed articoli religiosi	200%
47.78.35	Commercio al dettaglio di bomboniere	200%
47.78.36	Commercio al dettaglio di chincaglieria e bigiotteria (inclusi gli oggetti ricordo e gli articoli di promozione pubblicitaria)	200%
47.78.37	Commercio al dettaglio di articoli per le belle arti	200%
47.78.50	Commercio al dettaglio di armi e munizioni, articoli militari	200%
47.78.91	Commercio al dettaglio di filatelia, numismatica e articoli da collezionismo	200%
47.78.92	Commercio al dettaglio di spaghi, cordami, tele e sacchi di juta e prodotti per l'imballaggio	200%

	(esclusi quelli in carta e cartone)	
47.78.94	Commercio al dettaglio di articoli per adulti (sexy shop)	200%
47.78.99	Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari nca	200%
47.79.10	Commercio al dettaglio di libri di seconda mano	200%
47.79.20	Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato	200%
47.79.30	Commercio al dettaglio di indumenti e altri oggetti usati	200%
47.79.40	Case d'asta al dettaglio (escluse aste via internet)	200%
47.81.01	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ortofrutticoli	200%
47.81.02	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ittici	200%
47.81.03	Commercio al dettaglio ambulante di carne	200%
47.81.09	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti alimentari e bevande nca	200%
47.82.01	Commercio al dettaglio ambulante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento	200%
47.82.02	Commercio al dettaglio ambulante di calzature e pelletterie	200%
47.89.01	Commercio al dettaglio ambulante di fiori, piante, bulbi, semi e fertilizzanti	200%
47.89.02	Commercio al dettaglio ambulante di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura; attrezzature per il giardinaggio	200%
47.89.03	Commercio al dettaglio ambulante di profumi e cosmetici; saponi, detersivi ed altri detergenti per qualsiasi uso	200%
47.89.04	Commercio al dettaglio ambulante di chincaglieria e bigiotteria	200%
47.89.05	Commercio al dettaglio ambulante di arredamenti per giardino; mobili; tappeti e stuoie; articoli casalinghi; elettrodomestici; materiale elettrico	200%
47.89.09	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti nca	200%
47.99.10	Commercio al dettaglio di prodotti vari, mediante l'intervento di un dimostratore o di un incaricato alla vendita (porta a porta)	200%
96.02.02	Servizi degli istituti di bellezza	200%
96.02.03	Servizi di manicure e pedicure	200%
96.09.02	Attività di tatuaggio e piercing	200%
96.09.03	Agenzie matrimoniali e d'incontro	200%
96.09.04	Servizi di cura degli animali da compagnia (esclusi i servizi veterinari)	200%
96.09.09	Altre attività di servizi per la persona nca	200%

Allegato 4

CODICE ATECO	DESCRIZIONE	% CFP
46 12 01	Agenti e rappresentanti di carburanti, gpl, gas in bombole e simili-lubrificanti	100%
46 14 03	Agenti e rappresentanti di macchine ed attrezzature per ufficio	100%
46 15 01	Agenti e rappresentanti di mobili in legno, metallo e materie plastiche	100%
46 15 03	Agenti e rappresentanti di articoli casalinghi, porcellane, articoli in vetro eccetera	100%
46 15 05	Agenti e rappresentanti di mobili e oggetti di arredamento per la casa in canna, vimini, giunco, sughero, paglia-scope, spazzole, cesti e simili	100%
46 15 06	Procacciatori d'affari di mobili, articoli per la casa e ferramenta	100%
46 15 07	Mediatori in mobili, articoli per la casa e ferramenta	100%
46 16 01	Agenti e rappresentanti di vestiario ed accessori di abbigliamento	100%
46 16 02	Agenti e rappresentanti di pellicce	100%
46 16 03	Agenti e rappresentanti di tessuti per abbigliamento ed arredamento (incluse merceria e passamaneria)	100%
46 16 04	Agenti e rappresentanti di camicie, biancheria e maglieria intima	100%
46 16 05	Agenti e rappresentanti di calzature ed accessori	100%
46 16 06	Agenti e rappresentanti di pelletteria, valige ed articoli da viaggio	100%
46 16 07	Agenti e rappresentanti di articoli tessili per la casa, tappeti, stuoie e materassi	100%
46 16 08	Procacciatori d'affari di prodotti tessili, abbigliamento, pellicce, calzature e articoli in pelle	100%

46 16 09	Mediatori in prodotti tessili, abbigliamento, pellicce, calzature e articoli in pelle	100%
46 17 01	Agenti e rappresentanti di prodotti ortofrutticoli freschi, congelati e surgelati	100%
46 17 02	Agenti e rappresentanti di carni fresche, congelate, surgelate, conservate e secche; salumi	100%
46 17 03	Agenti e rappresentanti di latte, burro e formaggi	100%
46 17 04	Agenti e rappresentanti di oli e grassi alimentari: olio d'oliva e di semi, margarina ed altri prodotti simili	100%
46 17 05	Agenti e rappresentanti di bevande e prodotti simili	100%
46 17 06	Agenti e rappresentanti di prodotti ittici freschi, congelati, surgelati e conservati e secchi	100%
46 17 07	Agenti e rappresentanti di altri prodotti alimentari (incluse le uova e gli alimenti per gli animali domestici); tabacco	100%
46 17 08	Procacciatori d'affari di prodotti alimentari, bevande e tabacco	100%
46 17 09	Mediatori in prodotti alimentari, bevande e tabacco	100%
46 18 22	Agenti e rappresentanti di apparecchi elettrodomestici	100%
46 18 92	Agenti e rappresentanti di orologi, oggetti e semilavorati per gioielleria e oreficeria	100%
46 18 93	Agenti e rappresentanti di articoli fotografici, ottici e prodotti simili; strumenti scientifici e per laboratori di analisi	100%
46 18 96	Agenti e rappresentanti di chincaglieria e bigiotteria	100%
46 18 97	Agenti e rappresentanti di altri prodotti non alimentari nca (inclusi gli imballaggi e gli articoli antinfortunistici, antincendio e pubblicitari)	100%
46 19 01	Agenti e rappresentanti di vari prodotti senza prevalenza di alcuno	100%
46 19 02	Procacciatori d'affari di vari prodotti senza prevalenza di alcuno	100%
46 19 03	Mediatori in vari prodotti senza prevalenza di alcuno	100%

INTERESSI LEGALI ALLO 0,01% DAL 2021

Nella Gazzetta Ufficiale n. 310 del 15 dicembre 2020 è stato pubblicato il D.M. 11 dicembre 2019 con cui il Ministero dell'Economia e delle finanze ha fissato la misura del saggio degli **interessi legali** di cui all'art. 1284 c.c. allo **0,01%** in ragione d'anno, con decorrenza **dal 1° gennaio 2021**. Ricordiamo che il saggio di interesse legale per il 2020 era stato fissato allo 0,05% .

Il tasso legale è il valore di riferimento per il calcolo degli interessi dovuti in occasione di ravvedimento ai fini fiscali e per i contributi INPS, e ha un impatto anche sui rapporti commerciali tra le aziende.

Il tasso legale incide anche sui coefficienti per il calcolo del diritto di usufrutto che saranno oggetto di un prossimo decreto.

Riportiamo in tabella le modifiche avvenute nel corso degli anni.

Periodo di validità	Saggio di interesse legale
fino al 15.12.1990	5%
16.12.1990 - 31.12.1996	10%
01.01.1997 - 31.12.1998	5%
01.01.1999 - 31.12.2000	2,5 %
01.01.2001 - 31.12.2001	3,5 %
01.01.2002 - 31.12.2003	3 %
01.01.2004 - 31.12.2007	2,5 %
01.01.2008 - 31.12.2009	3 %
01.01.2010 - 31.12.2010	1 %
01.01.2011 - 31.12.2011	1,5 %
01.01.2012 - 31.12.2013	2,5 %
01.01.2014 - 31.12.2014	1 %
01.01.2015 - 31.12.2015	0,5 %
01.01.2016 - 31.12.2016	0,2 %
01.01.2017 - 31.12.2017	0,1 %

Periodo di validità	Saggio di interesse legale
01.01.2018 - 31.12.2018	0,3%
01.01.2019 - 31.12.2019	0,8%
01.01.2020 - 31.12.2020	0,05%
01.01.2021 -	0,01%

LA REGISTRAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI A CAVALLO D'ANNO NEL REGIME "DI CASSA"

In vista della chiusura dell'esercizio, ai fini di effettuare correttamente le registrazioni e quindi l'imputazione di costi e ricavi a cavallo d'anno, occorre individuare quando i compensi si considerano percepiti e quando i costi pagati, ovvero quando diventano fiscalmente rilevanti.

Tale problema rileva particolarmente per i professionisti e per le imprese minori in contabilità semplificata, che a seguito dall'abrogazione del regime di competenza (avvenuto nel 2017), adottano anch'esse il regime di cassa.

La questione si pone soprattutto per gli incassi e i pagamenti effettuati con strumenti diversi dal contante, come assegni, bonifici e carta di credito.

Nel caso di utilizzo dei contanti il momento del pagamento e quello dell'incasso coincidono e rileva il momento della consegna (o ricezione) del denaro.

Se il pagamento avviene invece con assegno bancario o circolare, il compenso si considera percepito quando si entra nella disponibilità del titolo di credito, ovvero quando il titolo viene consegnato materialmente; **il momento di consegna coincide con la data indicata sull'assegno**. Non rileva se il versamento avviene in un secondo momento o un successivo periodo d'imposta.

Nell'ipotesi in cui il pagamento avvenisse con bonifico rileva la cosiddetta "data disponibilità" che è la data in cui avviene l'accredito sul conto corrente ed il momento in cui il professionista o l'impresa può utilizzare il denaro.

Se un cliente effettua un pagamento con la carta di credito, il compenso rileva quando avviene l'accredito della somma sul conto corrente del fornitore. Viceversa, in materia di deducibilità, un costo è deducibile nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta.

GLI EFFETTI DELLA BREXIT DAL 1° GENNAIO 2021: IVA E IMPOSTE DIRETTE

Dal 1° gennaio 2021 decorrono gli effetti dell'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea.

A partire da tale giorno nei rapporti commerciali con il Regno Unito dovranno essere osservate le regole previste per le operazioni con paesi Extra-UE e quindi:

- per quanto riguarda le cessioni di beni, non si tratterà più di operazioni intracomunitarie e quindi non si applicherà più il regime di reverse charge (art. 41 DL 331/93) con obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT, bensì gli adempimenti connessi alle esportazioni ed alle importazioni (con pagamento, in quest'ultimo caso, di dazi e IVA all'ingresso nell'Unione Europea). Inoltre non sarà più possibile applicare le triangolazioni per le merci che passano nel Regno Unito.
- per quanto riguarda le prestazioni di servizi, nel caso di servizi resi si continuerà ad emettere fattura ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/1972. Nel caso di servizi ricevuti, non si dovrà più integrare la fattura (reverse charge), ma sarà necessario emettere un'autofattura.

Sono previste delle **disposizioni transitorie** per le operazioni a cavallo d'anno.

In particolare, l'art. 47 dell'accordo di Recesso Regno Unito / UE prevede che le **merci in viaggio dal territorio del Regno Unito a quello dell'Unione o viceversa**, se l'inizio della spedizione ha avuto inizio prima del 31/12/2020, si considerano immesse in libera pratica e dunque **sono merci comunitarie**.

Tuttavia in tal caso, all'arrivo delle merci in dogana, **è necessario dimostrare la data di inizio del trasporto**, nonché l'attraversamento della frontiera. Di solito coincide con la consegna delle merci al vettore per il trasporto oppure alla presa in consegna delle stesse da parte di uno spedizioniere. I documenti possono essere: le Cmr, la lettera di vettura Cim, la polizza di carico, la polizza di carico multimodale o la lettera di vettura aerea.

Anche i beni immessi in consumo già al 31/12/2020 possono circolare liberamente tra Regno Unito e Unione Europea. L'art. 51 dell'accordo di recesso prevede che, ai fini IVA, le operazioni a cavallo del periodo di transizione mantengono la originaria qualificazione. Le regole intracomunitarie continueranno ad applicarsi per 5 anni in relazione a transazioni avvenute prima della fine del periodo di transizione.

Per quanto riguarda i **rimborsi IVA**, a norma dell'articolo 51, paragrafo 3, dell'accordo di recesso, un soggetto passivo stabilito in uno degli Stati membri o nel Regno Unito deve ancora utilizzare il portale elettronico predisposto dal suo Stato di stabilimento, a norma dell'articolo 7 della direttiva 2008/9/CE, per presentare richiesta elettronica di rimborso per l'IVA pagata rispettivamente nel Regno Unito o in uno Stato membro prima della fine del periodo di transizione. **La richiesta deve essere presentata, alle condizioni stabilite dalla direttiva, entro il 31 marzo 2021.**

Per l'Irlanda del Nord, anche dopo il 31/12/2020, sarà in vigore un particolare **regime speciale di circolazione delle merci**, previsto da un apposito protocollo allegato all'accordo di recesso tra Regno Unito ed Unione Europea. Il protocollo è soggetto all'espressione periodica del consenso dell'Assemblea legislativa dell'Irlanda del Nord, e il periodo iniziale di applicazione è il periodo che termina quattro anni dopo la fine del periodo di transizione.

In particolare il regime speciale prevede:

- **le operazioni che comportano movimenti di beni tra l'Irlanda del Nord e gli Stati membri sono considerate operazioni intra-UE;**
- **le operazioni che comportano movimenti di beni tra l'Irlanda del Nord e altre parti del Regno Unito sono considerate importazioni/esportazioni;**
- i soggetti passivi stabiliti in Irlanda del Nord potranno utilizzare l'OSS (One Stop Shop) per dichiarare e pagare l'IVA dovuta sulle vendite a distanza intra-UE di beni provenienti dall'Irlanda del Nord (o dagli Stati membri) a acquirenti negli Stati membri (o in Irlanda del Nord);
- i soggetti passivi stabiliti negli Stati membri potranno utilizzare l'OSS per dichiarare e pagare l'IVA dovuta sulle vendite a distanza intra-UE di beni provenienti dagli Stati membri a acquirenti in Irlanda del Nord;
- i soggetti passivi stabiliti in Irlanda del Nord potranno chiedere il rimborso dell'IVA assolta negli Stati membri con la procedura di rimborso prevista dalla direttiva 2008/9/CE del Consiglio, purché il rimborso si riferisca all'IVA già assolta per l'acquisto di beni;
- i soggetti passivi stabiliti negli Stati membri potranno chiedere il rimborso dell'IVA assolta in Irlanda del Nord con la procedura di rimborso prevista dalla direttiva 2008/9/CE del Consiglio, purché il rimborso si riferisca all'IVA già assolta per l'acquisto di beni.

Gli operatori nordirlandesi avranno un numero di partita IVA che inizia per "XI", in luogo di "GB".

Poiché il protocollo non contempla le prestazioni di servizi, per queste ultime l'Irlanda del Nord è considerato Paese terzo, esattamente come il resto del Regno Unito.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, si segnala che **dal 1° gennaio 2021 non saranno più applicabili la direttiva madre-figlia (90/435/CEE** volta ad eliminare la doppia imposizione economica dei dividendi tra società capogruppo e controllate nell'UE), **né la direttiva interessi-canoni (2003/49/CE** che prevede l'esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti nei confronti di soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea).

Invece restano applicabili le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

DEDUCIBILITÀ COMPENSI AMMINISTRATORI

I compensi agli amministratori di società e di enti, sono deducibili nella misura erogata nell'esercizio in base al criterio di cassa allargato (si considerano percepiti, e quindi deducibili per la società, i compensi erogati entro il 12 gennaio dell'anno successivo). L'applicazione del principio di cassa allargata si riflette anche ai fini previdenziali.

Fa eccezione il caso del "professionista" che fattura compensi di "amministratore": in questo caso i compensi sono deducibili fiscalmente soltanto se liquidati/percepiti entro il 31 dicembre.

VERIFICA LIMITI PER LIQUIDAZIONI IVA TRIMESTRALE E CONTABILITÀ SEMPLIFICATA 2021

Come ogni anno, nei primi giorni di gennaio è buona cosa verificare il regime fiscale e contabile applicabile nell'esercizio e, in particolare, se può ancora essere mantenuto l'eventuale regime agevolato adottato nell'esercizio precedente.

Ricordiamo, per esempio, che possono effettuare le liquidazioni IVA con periodicità trimestrale soltanto chi ha rispettato, nell'esercizio precedente, il seguente limite di volume d'affari:

- 400.000 euro per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per le imprese che esercitino attività diverse dalla prestazione di servizi.

Per quanto riguarda invece i regimi contabili, il limite dell'ammontare dei ricavi, fino a concorrenza del quale le imprese sono automaticamente ammesse al regime di contabilità semplificata (salvo la possibilità di optare per il regime di contabilità ordinaria), viene stabilito in 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e in 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Il predetto limite non si applica agli esercenti arti e professioni che adottano naturalmente il regime di contabilità semplificata a prescindere dall'ammontare dei compensi percepiti (fatta salva l'opzione per il regime ordinario).

LIMITI PER LA TENUTA DELLA CONTABILITÀ DI MAGAZZINO 2021

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 14; D.P.R. 9 dicembre 1996 n. 695, art. 1

Ricordiamo che sono obbligati alla tenuta della contabilità di magazzino i soggetti che per due esercizi consecutivi abbiano superato entrambi i seguenti limiti:

- ricavi 5.164.568,99 euro;
- rimanenze finali 1.032.913,80 euro.

L'obbligo di contabilità di magazzino decorre dal secondo anno successivo al verificarsi delle accennate condizioni e cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutiva, l'ammontare dei ricavi e il valore delle rimanenze finali, risultano inferiori ai sopraccitati limiti.

COME SI DIMOSTRA L'AVVENUTA SPEDIZIONE DEI BENI IN ALTRO PAESE UE IN CASI DI TRIANGOLAZIONI IVA

L'Agenzia Entrate, rispondendo all'interpello n. 632 del 29 dicembre 2020 di un contribuente, ha fornito chiarimenti in tema di triangolazione comunitaria, precisando i requisiti che deve possedere la cessione per essere considerata intracomunitaria.

La società istante chiedeva conferma della legittimità del comportamento seguito nel corso del 2019 in merito all'operazione triangolare comunitaria. Nell'ambito di questa operazione, l'istante interviene in veste di promotore della triangolazione che acquista la merce da un soggetto passivo stabilito in Italia (c.d. primo cedente) per poi rivenderla a un suo cliente austriaco, destinatario finale dei beni. La merce è trasportata dall'Italia direttamente in Austria, a cura del promotore della triangolazione.

Per essere considerata una cessione intracomunitaria, usufruendo conseguentemente della non imponibilità ad IVA, è necessario che l'operazione:

- intercorra tra due soggetti passivi d'imposta, stabiliti in Stati membri diversi;
- sia a titolo oneroso;
- comporti l'acquisizione o il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene mobile materiale;
- preveda la spedizione o il trasporto del bene in altro Stato comunitario. La spedizione o il trasporto possono peraltro essere eseguiti dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto.

Al ricorrere di tutte queste condizioni, il venditore italiano (i.e. primo cedente) emette nei confronti del contribuente una **fattura non imponibile**, mentre il trasferimento fisico dei beni dall'Italia all'altro Paese membro può essere dimostrato dal primo cedente tramite un complesso di documenti.

Per dimostrare l'avvenuta spedizione dei beni in altro Paese comunitario, il venditore italiano deve conservare la seguente documentazione fiscale e contabile:

- la fattura di vendita all'acquirente comunitario (i.e. fattura del venditore italiano all'istante);
- gli elenchi riepilogativi INTRA relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate dal fornitore italiano;
- il documento di trasporto "CMR" firmato;
- la rimessa bancaria dell'acquirente (i.e. l'istante) relativa al pagamento della merce.

Qualora il cedente nazionale non abbia provveduto direttamente al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire un CMR "idoneo", la prova di cui sopra potrà essere fornita con **qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato UE**, quale ad esempio il CMR elettronico, avente il medesimo contenuto di quello cartaceo, oppure un insieme di documenti da cui si possono ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore, e cessionario). Ad esempio potrebbe essere sufficiente, nell'ipotesi in cui i beni sono trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto, una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica:

- la data di rilascio;
- il nome e l'indirizzo dell'acquirente;
- la quantità e la natura dei beni;
- la data e il luogo di arrivo dei beni;
- nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto;
- l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA DAL 1° GENNAIO 2021

Il credito IVA maturato al 31 dicembre 2020 può essere utilizzato in compensazione con altre imposte e contributi (compensazione "orizzontale" o "esterna"), già a decorrere dalla scadenza del 16 gennaio 2021 (codice tributo 6099 – anno di riferimento 2020), ma solo fino al limite massimo di 5.000 euro.

L'eventuale credito eccedente i 5.000 euro **potrà invece essere utilizzato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA ma soltanto se la dichiarazione IVA annuale riporterà il visto di conformità rilasciato da un professionista abilitato**. In alternativa all'apposizione del visto di conformità è possibile far sottoscrivere la dichiarazione dall'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile, il limite è elevato a 50.000 euro per le start-up innovative.

I contribuenti "virtuosi" che hanno ottenuto un punteggio ISA calcolato sul periodo d'imposta 2019 pari ad almeno 8 sono esonerati, fino a 50.000 euro all'anno, dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti, maturati sulla dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta 2020.

Per il periodo d'imposta 2020 la dichiarazione IVA può essere presentata dal 1° febbraio 2021 fino al 30 aprile 2021.

In tutti i casi di utilizzo a compensazione del credito IVA, il pagamento di ogni singolo modello F24 dovrà avvenire esclusivamente con modalità telematiche (Fisconline/Entratel) e non è consentito l'utilizzo dell'home banking. La trasmissione telematica delle deleghe di pagamento recanti compensazioni di crediti IVA che superano l'importo annuo di 5.000 euro può essere effettuata non prima che siano trascorsi 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge, indipendentemente dalla data di addebito indicata. Per chi avesse maturato nel 2019 un credito IVA compensabile, non interamente utilizzato in compensazione nel corso del 2020, potrà proseguirne l'utilizzo (codice tributo 6099 – anno 2019) fino a quando non sarà presentata la dichiarazione annuale IVA per il 2020, all'interno della quale il credito dell'anno precedente sarà, per così dire, "rigenerato" andandosi a sommare al credito IVA maturato nel 2020.

Ricordiamo, sempre in tema di compensazioni, che dal 2011 sono operative le disposizioni contenute nell'art. 31 del D.L. n. 78/2010, che ha previsto:

- da un lato il divieto di utilizzare in compensazione i crediti erariali in presenza di debiti superiori a 1.500 euro per i quali sia scaduto il termine di pagamento (pena l'applicazione di una sanzione del 50% dell'importo indebitamente compensato),
- e, dall'altro, la possibilità di pagare, anche in parte, i ruoli erariali tramite compensazione.

Si precisa anche che la disciplina sulla compensazione dei crediti IVA sopra illustrata riguarda soltanto la compensazione "orizzontale" o "esterna" dei crediti IVA, e non anche la compensazione cosiddetta "verticale" o "interna", ossia la compensazione dei predetti crediti con l'IVA dovuta a titolo di acconto, di saldo o di versamento periodico.

Il decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2017, convertito in legge n. 225/2016 ha innalzato da 15.000 a 30.000 euro l'ammontare di eccedenza IVA a credito che può essere richiesta a rimborso senza la necessità di prestare la garanzia o l'asseverazione. L'innalzamento del limite non però riguardato l'ipotesi della compensazione ma solo quella del rimborso.

NUOVA PERCENTUALE DI FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA PER SANIFICAZIONE E DPI

Con il provvedimento n. 381183 del 16 dicembre 2020 l'Agenzia Entrate ha rideterminato la nuova **percentuale di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione**, previsto dal decreto Rilancio.

La nuova percentuale è pari al **47,1617%** (originariamente era del 15,6423%) ed è ottenuta dal rapporto tra le risorse disponibili (603.000.000 euro) e i crediti d'imposta richiesti (1.278.578.142 euro), troncata alla quarta cifra decimale.

La nuova percentuale è stata calcolata, tenendo conto delle risorse complessivamente disponibili, pari a 200.000.000 euro inizialmente stanziati, più 403.000.000 euro aggiuntivi.

Detta percentuale è stata ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa, all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti e determinati nella misura del 60% delle spese.

Per cui:

Spesa agevolabile 100

Credito d'imposta da istanza 60

Credito d'imposta fruibile (60 x 47,1617%) **28,2970**

Il credito d'imposta fruibile sarà quindi pari al 28,2970% delle spese sostenute. Ricordiamo che in ogni caso l'ammontare del credito d'imposta non potrà comunque eccedere il valore di 60 mila euro.

Ogni beneficiario può visualizzare il credito d'imposta spettante nel proprio cassetto fiscale e scegliere se:

- utilizzare il credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi oppure in compensazione tramite modello F24;
- o in alternativa, se cederlo, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

L'opzione può essere esercitata fino al 31 dicembre 2021.

La comunicazione all'Agenzia della cessione del credito per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione può avvenire a partire da lunedì 14 settembre. La comunicazione della cessione può essere effettuata solo dal soggetto cedente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito dell'Agenzia (Entratel/Fisconline).

INDUSTRIA 4.0: CREDITO D'IMPOSTA 40% ANCHE PER AUTOBETONIERE E BETOMPOMPE, NONCHÉ PER AUTOCARRI, SEMIRIMORCHI E MEZZI E D'OPERA PER LA PULIZIA DELLE STRADE

Con le Risposte 544/E e 542/E, entrambe del 12 novembre 2020, l'Agenzia Entrate ha confermato l'applicabilità del credito d'imposta del 40% per l'acquisto di beni strumentali nuovi (cd. "Industria 4.0"), ricorrendone i presupposti, anche per autobetoniere e betompompe, nonché per autocarri, semirimorchi e mezzi e d'opera per la pulizia delle strade.

In particolare sono agevolabili con il credito d'imposta nella misura del 40%:

- l'acquisto di **autobetoniere** e **betonpompe** con caratteristiche tecniche specifiche che le rendono assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici (vedi [Risposta n.544/E/2020](#));
- l'acquisto di **autocarri, semirimorchi, ovvero mezzi e d'opera con apposita attrezzatura per il lavaggio, aspirazione e spazzatura delle strade urbane**; non è di ostacolo alla fruibilità dell'agevolazione la circostanza che i componenti e le attrezzature siano montati su un "veicolo" (vedi [Risposta n.542/E/2020](#)).

CHIARIMENTI SULLA RIDUZIONE DEL CUNEO FISCALE SUL LAVORO DIPENDENTE

Con la Circolare del 14 dicembre 2020, n. 29/E l'Agenzia Entrate ha fornito alcune indicazioni operative sulle misure fiscali, introdotte dal D.L. 5 febbraio 2020, n. 31, convertito con modificazioni in legge n. 21/2020, che, a decorrere dal mese di luglio 2020, hanno provveduto a ridurre l'imposizione fiscale sui redditi di lavoro dipendente.

In sintesi è stato introdotto:

1. un "trattamento integrativo", consistente nella rimodulazione del bonus Irpef, che riconosce un'agevolazione ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti.
2. una "ulteriore detrazione fiscale", che riconosce per le prestazioni rese tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2020 una agevolazione fiscale ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, con reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 40.000 euro. L'importo della detrazione, che deve essere rapportata al periodo di lavoro, è decrescente all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 40.000 euro.

APPROVATO IL NUOVO MODELLO PER LA CESSIONE CREDITI D'IMPOSTA PER LOCAZIONI A USO NON ABITATIVO

È stato approvato dall'Agenzia Entrate, con il Provvedimento 14 dicembre 2020, n. 378222, il nuovo modello per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta di cui all'art. 122, comma 2, lettere a) e b), del D.L. 19 maggio 2020, n. 34.

Si ricorda che fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, anche parziale, degli stessi crediti ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Il nuovo modello potrà essere inviato anche dagli intermediari a partire dal 14 dicembre 2020.

CREDITO D'IMPOSTA PER BENI STRUMENTALI NUOVI 2021

La Legge di Bilancio 2021 appena approvata modifica le percentuali del credito d'imposta derivante dagli ex super-ammortamento aumentandola dal 6% al **10%** ed ex iper-ammortamento, aumentandola dal 40% al **50%**.

Il credito d'imposta è riconosciuto a tutte le imprese (escluse quelle in stato di crisi o destinatarie di sanzioni interdittive) che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio nazionale a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023.

Preliminarmente ricordiamo che la legge di bilancio 2020 (articolo 1, commi 184-197 della legge n. 160 del 2019), in luogo di prorogare al 2020 il cd. superammortamento e iperammortamento in favore delle imprese, aveva sostituito tali misure con un **credito d'imposta** per le spese sostenute, a titolo di investimento in beni strumentali nuovi, fino al 31 dicembre 2020.

Il beneficio riguarda tutte le imprese e, con riferimento ad alcuni investimenti, anche i professionisti. Il credito è riconosciuto con aliquota differenziata secondo la tipologia di beni oggetto dell'investimento e copre gli investimenti in beni strumentali nuovi, ivi compresi i beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello Industria 4.0.

Il comma 1051 individua i beneficiari del credito d'imposta nelle imprese che, a decorrere **dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023 - in tale ultimo caso, se entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione** - effettuano investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito.

Sono **escluse** dall'agevolazione (comma 1052):

- le imprese in stato di crisi, e più precisamente: imprese in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale ovvero altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14), o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;

- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive derivanti dalla violazione delle norme sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche (di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231).

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è condizionata al rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Il comma 1053 chiarisce che sono agevolabili gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa.

Sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti concernenti:

- veicoli e altri mezzi di trasporto, sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa (la cui deducibilità è integrale), sia che vengano usati con finalità non esclusivamente imprenditoriali: si tratta dei beni di cui all'art. 164, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917 del 1986, TUIR);
- beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% (ammortamento più lungo di 15 esercizi);
- fabbricati e costruzioni;
- beni di cui all'allegato 3 annesso alla legge di stabilità 2016 (legge n. 208 del 2015). L'allegato 3 citato riguarda, a titolo di esempio, le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; le condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; il materiale rotabile, ferroviario e tramviario; gli aerei completi di equipaggiamento;
- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti, in concessione e a tariffa, nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura differenziata secondo la tipologia di beni oggetto dell'investimento. Il comma 1054 stabilisce che il credito d'imposta spetta nella misura del **10%** del costo sostenuto, alle imprese che effettuano:

- investimenti in beni strumentali materiali, purché diversi dai beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0 (indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro;
- investimenti in beni strumentali immateriali diversi da software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0 (indicati nell'allegato B annesso alla medesima legge 11 dicembre 2016, n. 232), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Il credito spetta nelle predette misure per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Il costo agevolabile è determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR. La norma richiamata chiarisce che si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

La misura del credito d'imposta è elevata al **15%** per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di forme di **lavoro agile**, ai sensi dell'articolo 18 della legge 22 maggio 2017, n. 81. L'articolo 18 definisce il lavoro agile come la modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato stabilita mediante accordo tra le parti, anche con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi e senza precisi vincoli di orario o di luogo di lavoro, con il possibile utilizzo di strumenti tecnologici per lo svolgimento dell'attività lavorativa. La prestazione lavorativa viene eseguita, in parte all'interno di locali aziendali e in parte all'esterno senza una postazione fissa, entro i soli limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale, derivanti dalla legge e dalla contrattazione collettiva.

Il comma 188 della legge di bilancio 2020 disponeva che per tali beni il credito d'imposta spettante nel 2020 fosse pari al 6% delle spese sostenute; non prevedeva maggiorazioni per gli investimenti volti a realizzare forme di lavoro agile.

La misura del credito d'imposta, ai sensi del comma 1055, scende al **6%** per gli stessi investimenti - coi medesimi limiti - se effettuati a dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro

la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Ai sensi del comma 1061, il credito d'imposta di cui ai commi 4 e 5 si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli esercenti arti e professioni.

Il comma 1056 dispone che, per gli investimenti aventi a oggetto beni ricompresi nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017, ovvero i **beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0**, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del **50%** del costo per la quota di investimenti **fino a 2,5 milioni di euro**;
- nella misura del 30% per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del 10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 20 milioni di euro.

Il comma 1057 prevede che, per gli investimenti aventi a oggetto beni ricompresi nell'allegato A sopra menzionato, a **decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, il credito d'imposta sia riconosciuto:

- nella misura del 40% del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- nella misura del 20% per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del 10%, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 20 milioni di euro.

La legge di bilancio 2020 prevedeva una diversa modulazione delle aliquote per le predette tipologie di beni (40 o 20%, secondo la quota di investimenti), con limite massimo di 10 milioni di euro (comma 189).

Ai sensi del comma 1508, per gli investimenti aventi ad oggetto **beni immateriali** (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0" (ricompresi nell'allegato B annesso alla legge di bilancio 2017 e successivamente integrato dalla legge di bilancio 2018) il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **20%** del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Anche per tali investimenti la legge di bilancio 2020 prevedeva una diversa modulazione delle aliquote (15%, secondo la quota di investimenti), con limite massimo di 700.000 euro (comma 190).

L'agevolazione spetta per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni di cui al predetto allegato B mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

Il comma 1059 chiarisce che il credito d'imposta in esame è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) **in tre quote annuali di pari importo**, a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni per gli investimenti di cui ai commi 4 e 5 (beni materiali diversi da quelli relativi a Industria 4.0), ovvero a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni per gli investimenti in beni materiali e immateriali Industria 4.0.

La legge di bilancio 2020 prevedeva l'utilizzo in cinque o tre quote (comma 191).

Per gli investimenti in beni strumentali effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta spettante per i beni materiali diversi da Industria 4.0, per i soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale.

Se l'interconnessione di beni materiali avviene in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante.

A tale credito d'imposta non si applicano i limiti generali (700.000 euro, elevato a 1 milione per il 2020 dal decreto Rilancio, n. 34 del 2020) e i limiti speciali (cd. limite di utilizzo, 250.000 euro) di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388; inoltre non è preclusa l'autocompensazione del credito in presenza di debiti iscritti a ruolo (articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010).

Al solo scopo di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, **le imprese che si avvalgono di tali misure effettuano una comunicazione al Ministero dello sviluppo economico**. Si demanda a un apposito decreto direttoriale del

Ministero dello sviluppo economico il compito di stabilire il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo di imposta agevolabile.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi (artt. 61 e 109 comma 5, del Testo Unico delle Imposte sui redditi – TUIR, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986).

Esso è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

Il comma 1060 disciplina le conseguenze della cessione dei beni oggetto degli investimenti agevolati. In particolare, **se entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione o di interconnessione i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.**

Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in materia di investimenti sostitutivi.

Introdotta per evitare che il beneficio dell'iperammortamento interferisse, negli esercizi successivi, con le scelte di investimento più opportune che l'impresa potesse aver esigenza di compiere al fine di mantenere il livello di competitività raggiunto, le richiamate norme sugli investimenti sostitutivi contemplano l'ipotesi che il bene agevolato sia realizzato a titolo oneroso (ad esempio, per la necessità di sostituire i beni agevolati con beni più performanti). In tali casi si prevede che il beneficio non venga meno per le residue quote, come determinate in origine, purché nel medesimo periodo d'imposta del realizzo l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Di conseguenza, la sostituzione non determina la revoca dell'agevolazione, a condizione che il bene nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge n. 232 del 2016 e che siano soddisfatte le condizioni documentali richieste dalla legge per l'investimento originario. Ove l'investimento sostitutivo sia di costo inferiore a quello del bene originario, ferme restando le altre condizioni oggettive e documentali richieste, il beneficio calcolato in origine deve essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.

Il comma 1062 pone gli obblighi di conservazione documentale a carico dei beneficiari dell'agevolazione in parola, ai fini dei successivi controlli.

In particolare, **i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni di riferimento. In relazione agli investimenti previsti dai commi 6, 7 e 8 (di cui agli allegati A e B della legge di bilancio 2017, beni individuati nell'ottica di Industria 4.0), le imprese sono inoltre tenute a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, l'onere documentale di cui al periodo precedente può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (D.P.R. n. 445 del 2000).**

Qualora nell'ambito delle verifiche e dei controlli riguardanti gli investimenti agevolati si rendano necessarie valutazioni di ordine tecnico concernenti la qualificazione e la classificazione dei beni, l'Agenzia delle entrate può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere. I termini e le modalità di svolgimento di tali attività collaborative sono fissati con apposita convenzione tra l'Agenzia delle entrate e il Ministero dello Sviluppo economico, nella quale può essere prevista un'analoga forma di collaborazione anche in relazione agli interpelli interpretativi, presentati all'Agenzia delle entrate (ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, Statuto del contribuente), aventi ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta per i

suddetti investimenti. Per l'espletamento delle attività di propria competenza, il Ministero dello Sviluppo economico potrà anche avvalersi di soggetti esterni con competenze tecniche specialistiche.

UN INDICATORE SINTETICO PER INDIVIDUARE LE SOCIETÀ COSIDDETTE CARTIERE

L'UIF (Unità di Informazione Finanziaria per l'Italia) ha sviluppato un indicatore sintetico che segnala la presenza nei bilanci delle caratteristiche tipiche di una cartiera.

Il lavoro, pubblicato nel Quaderno dell'Antiriciclaggio n. 15/2020, analizza le caratteristiche delle società cosiddette "cartiere", imprese che emettono fatture per operazioni inesistenti consentendo a imprese produttive di utilizzarle sia a fini di evasione fiscale, indicando in bilancio costi inesistenti, sia a fini di riciclaggio o per altri scopi illegali.

Utilizzando dati di bilancio, l'UIF ha sviluppato un indicatore sintetico che, dopo una prima verifica empirica effettuata utilizzando il database dell'UIF nell'analisi delle operazioni sospette segnalate all'Unità, ha rilevato che a valori molto bassi dell'indicatore stesso corrispondono più frequentemente società segnalate per frodi nelle fatturazioni e/o per frodi nell'IVA intracomunitaria rispetto a quelle segnalate per altri fenomeni.

L'indicatore può essere uno strumento di supporto nell'effettuare un primo screening sulle società potenziali cartiere.

PROMEMORIA E AGGIORNAMENTO DEL LAVORO

N° 22/2020 DEL 31 DICEMBRE 2020

LE ASSUNZIONI AGEVOLATE DEL DECRETO AGOSTO

Circolare Inps n. 133 del 24 novembre 2020

Nel quadro delle misure adottate per il sostegno e il rilancio dell'economia a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, il DL 14.8.2020 n. 104 ha previsto, all'art. 6 co. 1, **l'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali** a carico del datore di lavoro, ad eccezione del settore agricolo, **per le assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato**, con esclusione dei contratti di apprendistato e dei contratti di lavoro domestico, effettuate nel periodo intercorrente **tra il 15.8.2020 (data di entrata in vigore del decreto) e il 31.12.2020**, di lavoratori che non hanno avuto un contratto a tempo indeterminato nei 6 mesi precedenti all'assunzione presso il medesimo datore di lavoro. Tale esonero trova applicazione **anche in caso di trasformazione del contratto di lavoro subordinato a tempo determinato in contratto di lavoro a tempo indeterminato** effettuata nel medesimo arco temporale sopra individuato. Come evidenziato dall'INPS con la circ. 133/2020, l'esonero, che ha una durata massima di 6 mesi decorrenti dall'assunzione/trasformazione a tempo indeterminato, si configura quale tipico strumento di incentivo all'occupazione ed è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

Ai sensi dell'articolo 7 co. 1 del DL "Agosto", l'esonero contributivo viene poi esteso alle assunzioni a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali.

La durata dell'esonero è legata alla durata stessa del contratto stipulato (in ogni caso non superiore ai 3 mesi).

In caso di conversione dei predetti rapporti in contratti di lavoro subordinato a tempo indeterminato si applica l'art. 6 co. 3; pertanto, il datore potrà fruire di ulteriori 6 mesi di esonero, decorrenti dalla data di trasformazione.

Possono accedere al beneficio in trattazione tutti i datori di lavoro privati, anche non imprenditori, ad eccezione di quelli operanti nel settore agricolo.

L'esonero contributivo di cui all'art. 6 del DL 104/2020 riguarda tutti i rapporti di lavoro a tempo indeterminato, sia nuove assunzioni che trasformazioni di precedenti rapporti a termine instaurati a decorrere dal 15.8.2020 e sino al 31.12.2020, compresi i casi di regime di part time, con l'eccezione, dei contratti di apprendistato di qualsiasi tipologia e di lavoro domestico.

Non rientra fra le tipologie di rapporti incentivabili l'assunzione con contratto di lavoro intermittente o a chiamata, di cui agli artt. 13 - 18 del D.lgs. 81/2015, ancorché stipulato a tempo indeterminato.

L'agevolazione può essere riconosciuta anche in caso di rapporto a tempo parziale, fermo restando che, in tali ipotesi, la misura della soglia massima di esonero è ridotta sulla base della durata dello specifico orario di lavoro.

La misura è, per giunta, applicabile ai rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa di lavoro ai sensi della L. 142/2001.

Considerata, inoltre, la sostanziale equiparazione, ai fini del diritto agli incentivi all'occupazione, dell'assunzione a scopo di somministrazione ai rapporti di lavoro subordinato, l'esonero contributivo in argomento spetta anche per le assunzioni a tempo indeterminato a scopo di somministrazione.

La misura dell'esonero in commento è pari alla contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, per un importo massimo di 8.060,00 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile per un massimo di 6 mensilità a partire dalla data di assunzione/trasformazione a tempo indeterminato e, per i rapporti a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali, per la durata del rapporto, fino ad un massimo di 3 mensilità. La soglia massima di esonero della

contribuzione datoriale riferita al periodo di paga mensile è, pertanto, pari a 671,66 euro (8.060,00/12) e, per i rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 21,66 euro (671,66/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.

La fruizione dell'esonero di cui agli artt. 6 e 7 del DL 104/2020 è subordinata al possesso del DURC, ferme restando le ulteriori condizioni fissate dall'art. 1 co. 1175 della L. 296/2006, ossia:

- l'assenza di violazioni delle norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di legge;
- il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Devono altresì trovare applicazione i principi generali in materia di incentivi all'occupazione stabiliti dall'art. 31 del D.lgs. 150/2015:

- l'assunzione non viola il diritto di precedenza, stabilito dalla legge o dal contratto collettivo, alla riassunzione di un altro lavoratore licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o cessato da un rapporto a termine;
- l'assunzione non riguarda lavoratori licenziati, nei 6 mesi precedenti, da parte di un datore di lavoro che, alla data del licenziamento, presentava elementi di relazione con il datore di lavoro che assume.

Siamo a disposizione per qualsiasi chiarimento in merito alle notizie riportate da questo Promemoria che, per il suo livello di sintesi, rappresenta un semplice memorandum esemplificativo e non esaustivo degli adempimenti obbligatori.

Buon anno 2021.

*Studio Bergamini Associati
commercialisti e consulenti del lavoro dal 1964*