

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 7

Il focus giurisprudenziale

Rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado con riserva: serve il rispetto del principio della domanda

di Mara Pilla 14

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Il CPGT *think tank* del processo tributario nomina i vertici del Massimario: avanti con la digitalizzazione

di Mara Pilla 18

Focus

Le cessioni intracomunitarie a catena e il nuovo articolo 36-*bis* della Direttiva

di Francesco Zuech 22

Contenzioso

Anche il Fisco in vacanza ai tempi del Covid-19

di Gianfranco Antico 41

Agevolazioni

L'assetto definitivo della detrazione del 110% e delle opzioni di fruizione del beneficio fiscale

di Maurizio Tozzi 54

Aiuti

La fruizione del *bonus* vacanze

di Luigi Scappini 69

Iva

Il trasporto dei beni nella triangolazione comunitaria

di Marco Peirolo 77

Schemi di sintesi

Credito adeguamento e sanificazione

87

Il caso risolto

Distributori di carburante e contributo a fondo perduto

di Centro studi tributari 89

La circolare tributaria n. 32/2020

Adempimenti

Ecco le causale per l'ente dei biologi

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 45/E del 29 luglio 2020, ha istituito le causali contributo per il versamento, tramite il modello "F24", dei contributi di spettanza dell'Ente Nazionale di Previdenza ed Assistenza dei Biologi – E.N.P.A.B.. Nello specifico, le causali contributo sono:

- E095 denominato "ENPAB – CONTRIBUTI CORRENTI";
- E096 denominato "ENPAB – CONTRIBUTI PREGRESSI";
- E097 denominato "ENPAB – RATEAZIONI CONTRIBUTIVE";
- E098 denominato "ENPAB – RISCATTI"; e
- E099 denominato "ENPAB – CONTRIBUTI VOLONTARI".

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 29/7/2020, n. 45/E](#)

Pronto il codice tributo per la zona franca della Sardegna

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 43/E del 27 luglio 2020, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, delle agevolazioni a favore delle micro e piccole imprese localizzate nella zona franca istituita nel territorio dei comuni della Regione Sardegna colpiti dall'alluvione del 18 e 19 novembre 2013, ai sensi dell'articolo 13-bis, D.L. 78/2015. Nello specifico, il codice tributo è:

- Z163 denominato "ZONA FRANCA SARDEGNA - Agevolazioni alle micro e piccole imprese da utilizzare in compensazione - art. 13-bis decreto-legge n. 78/2015".

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 27/7/2020, n. 43/E](#)

La tracciabilità delle spese che danno diritto alle detrazioni

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 230/2020, ha ribadito che in merito all'obbligo di tracciabilità dei pagamenti degli oneri che danno diritto a una detrazione dall'imposta lorda, nella misura pari al 19%, indicati nell'articolo 15, Tuir e in altre disposizioni normative, gli "altri mezzi di pagamento" sono quelli che "garantiscono la tracciabilità e l'identificazione del suo autore al fine di permettere efficaci controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria". Ad esempio, rientra tra gli altri mezzi di pagamento quello emesso da un istituto di moneta elettronica riconosciuto, collegato a dei conti correnti bancari che individuano univocamente sia i soggetti che prelevano il denaro, sia i soggetti a cui il denaro viene accreditato.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 230/2020](#)

Aggiornamento software

Aggiornamento software

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:

- dichiarazione Redditi Persone fisiche 2020: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.1.3 del 29/07/2020](#));

- modello 730/2020: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.2 del 29/07/2020](#));
- modello 73C 2020: *software* di controllo ([versione 1.0.0 del 23/07/2020](#)).

Agricoltura

La produzione di marmellate non rientra nel regime speciale Iva

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 228/2020 ha confermato che la coltivazione della vigna con successiva produzione di vino e aceto, quella degli ulivi con produzione di olio e di marmellate da cedri coltivati direttamente, sono tutte attività rientranti nel reddito agrario che non scontano Irap. Ai fini Iva si rende applicabile il regime speciale Iva a eccezione dell'ipotesi delle marmellate di cedro per le quali si deve applicare il regime Iva ordinario. L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, analizzato la cessione occasionale di cesti realizzati con prodotti propri e acquistati da terzi, precisando che in tal caso si origina un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i), Tuir. L'attività di degustazione e miscita vini effettuata in un contesto agrituristico viene da quest'ultima attività inglobata e ai fini fiscali segue le regole di cui all'articolo 5, L. 413/1993. Infine, nel caso di esercizio di una fattoria didattica riconosciuta a livello regionale, ai fini Iva le prestazioni saranno esenti come affermato nella precedente risoluzione n. 53/E/2007.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 228/2020](#)

Irpef

Detrazione per il riscatto della laurea in caso di pagamento da parte del genitore

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 225/2020, in merito alla possibilità concessa, ai sensi dell'articolo, D.L. 4/2019, di riscattare periodi non coperti da contribuzione in favore degli iscritti all'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, ha precisato che è possibile procedere alla detrazione ni misura pari al 50% di quanto corrisposto in ogni singolo periodo di imposta da ripartire in 5 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento e in quelli successivi. Qualora la domanda per il riscatto venga prodotta, ai sensi dell'articolo 20, comma 3, D.L. 4/2019, dal genitore che ne sosterrà anche il relativo onere, lo stesso potrà portare in detrazione dall'imposta lorda l'onere del riscatto nella misura del 50% di quanto corrisposto in ogni singolo periodo di imposta, da ripartire in 5 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento e in quelli successivi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 225/2020](#)

Iva

Requisiti di controllo e di vincolo organizzativo per il gruppo Iva

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 9/2020, ha affrontato il tema della verifica del vincolo economico e organizzativo ai fini del Gruppo Iva chiarendo che ai fini del rapporto di controllo *ex* articolo 70-ter, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972 il riferimento al "*medesimo soggetto*", senza alcun espresso riferimento nella disposizione normativa alla soggettività passiva Iva dello stesso o alla sua natura (*i.e.* persone fisica o giuridica), non è di ostacolo a che una persona fisica, priva dello status di soggetto passivo Iva, possa rivestire il ruolo di soggetto controllante (non partecipante) ai fini della sussistenza del vincolo finanziario (cfr. risposta n. 194/E/2019). Per quanto attiene il vincolo organizzativo, ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 3, D.P.R. 633/1972, esso si considera sussistente tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro V, titolo V, capo IX, cod. civ., o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto (estraneo al

Gruppo Iva). Il coordinamento tra gli organi decisionali, che vale a realizzare il vincolo organizzativo, può concretizzarsi nell'interazione tra gli stessi mediante la devoluzione della definizione delle strategie operative di gruppo ad un unico soggetto, non necessariamente in possesso dei requisiti che ne impongono la partecipazione al Gruppo Iva, tra cui la medesima persona fisica che, esercitando il controllo, delimita il perimetro del Gruppo Iva.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto, n. 9/2020](#)

Possibilità di identificazione diretta per i residenti in Norvegia

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 44/E del 29 luglio 2020, ha ammesso che i soggetti non residenti in Italia, ma stabiliti in Norvegia, possano avvalersi dell'identificazione diretta ex articolo 35-ter, D.P.R. 633/1972 per assolvere gli obblighi di imposta nel nostro Paese.

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 29/7/2020, n. 44/E](#)

Detrazione Iva nell'ambito della liquidazione di gruppo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 226/2020, ha affermato che nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, ha ricordato che la lettura congiunta degli articoli 19 e 25, D.P.R. 633/1972, consente di individuare con precisione il *dies a quo* e il *dies a quem* per l'esercizio del diritto alla detrazione per poi analizzare compiutamente la detrazione nell'ambito dell'Iva di gruppo. Si rimanda a un articolo in uscita nel prossimo numero per gli approfondimenti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 226/2020](#)

Operazioni straordinarie

Conferimenti in "realizzo controllato" nel contesto di un'offerta pubblica di acquisto

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 10/2020, ha affermato che nell'ambito di un'operazione di offerta pubblica di scambio volontaria totalitaria disciplinata dagli articoli 102 e 106, comma 4, D.Lgs. 58/1998 che consenta alla società conferitaria di acquisire (o integrare) il controllo nei confronti della società scambiata, il regime del "realizzo controllato" di cui all'articolo 177, comma 2, Tuir rappresenta, in presenza dei relativi presupposti di legge, il regime "naturale" applicabile ai fini della determinazione del reddito del conferente. Il regime del "realizzo controllato" rappresenta una deroga al criterio generale delineato dall'articolo 9, Tuir ("valore normale"), costituendo un'ipotesi specifica di determinazione del reddito del conferente, avente natura agevolativa e applicabile ex se in presenza dei presupposti di legge previsti dalla norma. Non esiste, pertanto, libertà di scelta tra i 2 regimi rimessa alla discrezionalità dell'operatore. Nelle ipotesi in cui ricorrano i presupposti per l'applicazione del "criterio generale" del valore normale (*i.e.* conferimenti minusvalenti) e il conferimento avvenga in favore di società quotate, il corrispettivo del conferente deve essere valutato ai sensi dell'articolo 9, comma 2, Tuir. La norma prevede una deroga al criterio di determinazione del corrispettivo basato sul valore normale dei beni conferiti, in virtù della quale se le azioni o i titoli ricevuti in cambio per effetto del conferimento sono negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e il conferimento o l'apporto sono proporzionali, il corrispettivo realizzato dal conferente "non può essere inferiore" al valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese. La disposizione debba essere interpretata nel senso che il corrispettivo realizzato dal conferente deve essere determinato mediante il confronto tra due valori alternativi, e riferendosi, come minimo, alla media aritmetica dei prezzi delle azioni ricevute in cambio rilevati nell'ultimo mese. Pertanto, la

valutazione del corrispettivo realizzato dal conferente presuppone il confronto tra due valori e sarà effettuata prendendo in considerazione il maggiore tra il valore normale delle azioni conferite, rilevato al momento del regolamento dell'operazione, e il valore normale delle azioni ricevute, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), Tuir ossia in misura pari alla media aritmetica dei prezzi delle medesime azioni rilevati nell'ultimo mese antecedente la data di regolamento (cfr. circolare n. 10/E/2005, § 6.1).

[Agenzia delle entrate, principio di diritto, 10/2020](#)

Estensione del realizzo controllato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 229/2020 ha verificato l'applicabilità del regime di cui al comma 2-*bis* dell'articolo 177, Tuir, con cui il regime di realizzo controllato è esteso anche ai casi in cui le partecipazioni non integrano o non accrescono il requisito del controllo sulla conferita purché il conferimento abbia comunque a oggetto partecipazioni che superano determinate soglie di qualificazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 229/2020](#)

Fusione per incorporazione e liquidazione Iva

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 227/2020, ha affermato che, in caso di un'operazione di fusione per incorporazione, aggiornamento dei *server* RT delle società incorporate deve essere fatto non oltre il termine per la prima liquidazione Iva successiva all'operazione di fusione per incorporazione. Al contrario, a prescindere dalla retrodatazione contabile e fiscale a inizio anno della fusione, non concorre alla liquidazione dell'Iva di gruppo l'eventuale credito, originatosi nell'anno in cui è avvenuta la fusione, in capo a una delle società incorporate non partecipanti al gruppo nel periodo precedente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 227/2020](#)

Redditi diversi

La retromarcia dell'Agenzia sugli immobili da demolire e ricostruire

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 23/E del 29 luglio 2020, prendendo atto dell'indirizzo giurisprudenziale di legittimità, considera superate le indicazioni contenute nella risoluzione n. 395/E/2008 e, più in generale, non ulteriormente sostenibili le pretese dell'Amministrazione in contrasto con i principi espressi dalla giurisprudenza secondo cui se su un'area insiste un qualsivoglia fabbricato, la stessa area deve dirsi già edificata e non può essere ricondotta alla previsione di area «*suscettibile di utilizzazione edificatoria*» di cui all'articolo 67, Tuir.

[Agenzia delle entrate, circolare, 29/7/2020, n. 23/E](#)

Reddito di impresa

Finalmente in Gazzetta il decreto R&S

Il decreto Mise del 26 maggio 2020, recante le disposizioni attuative per il nuovo credito di imposta per le attività R&S, innovazione tecnologica e *design* è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 182 del 21 luglio 2020. Si rimanda a un contributo in uscita su prossimo numero per gli approfondimenti.

[Mise, decreto, 26/5/2020](#)

La circolare tributaria n. 32/2020

Accertamento

L'assenza di notifica non porta sempre all'inesistenza

In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (cfr. sentenza n. 8374/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 15192 – 28 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Catasto

Per la valutazione dell'immobile nelle categorie speciali non rileva l'attività svolta

In tema di rendita catastale, nell'ipotesi in cui l'immobile per le proprie caratteristiche strutturali rientri in una categoria speciale, non assume rilevanza la corrispondenza rispetto all'attività in concreto svolta all'interno dello stesso che può costituire, ove ricorrente, mero elemento rafforzativo della valutazione oggettiva operata. Non rileva quindi né il carattere pubblico o privato della proprietà dell'immobile, né eventuali funzioni latamente sociali svolte dal proprietario, mentre il fine di lucro merita di essere preso in considerazione, in quanto espressamente previsto come criterio di classificazione per numerose categorie, ma in termini oggettivi, nel senso che se ne richiede una verifica che ne ricerchi la sussistenza desumendola dalle caratteristiche strutturali dell'immobile, irreversibili se non attraverso modifiche significative, e non si arresti quindi al tipo di attività che in un determinato momento storico vi viene svolta, che può costituire un criterio complementare ma non alternativo o esclusivo ai fini del classamento. (cfr. sentenze n. 34002/2019 e n. 22103/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 15250 – 4 marzo 2020 – 16 luglio 2020](#)

Contenzioso tributario

Estendibilità del giudicato esterno in tema di Iva

Nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'articolo 2909, cod. civ., in relazione alle controversie in materia di Iva è soggetto alla primazia del diritto unionale anche con riferimento dalla sua proiezione oltre il periodo di imposta circa i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, allorquando venga in essere una questione di contrasto dell'abuso del diritto, sicché ove tale questione non sussista, il giudicato formatosi per un diverso anno di imposta richiede l'esame delle questioni e dei presupposti di fatto per la diversa annualità, e la sua efficacia dipende dalle concrete circostanze accertate.

[Cassazione – ordinanza n. 15374 – 30 gennaio 2019 – 20 luglio 2020](#)

Non si può eccepire in Cassazione per la prima volta la decadenza dal rimborso

La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine – previsto dall'articolo 38, D.P.R. 602/1973, ancorché rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado

del giudizio, non può essere eccepita per la prima volta in Cassazione, qualora dalla sentenza impugnata non risulti la data del versamento, né quella di presentazione dell'istanza per il relativo rimborso, non essendo consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto che presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto, né essendo possibile ipotizzare un *error in procedendo* del giudice di merito - consistente nel mancato esame del documento - poiché la stessa rilevabilità d'ufficio della decadenza va coordinata con il principio della domanda, che non può fondarsi, per la prima volta in quella sede, su un fatto mai dedotto in precedenza, implicante un diverso tema di indagine e di decisione (cfr. ordinanze n. 25014/2016, n. 4491/2012 e n. 1159/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 15372 – 29 gennaio 2020 – 20 luglio 2020](#)

Decorrenza per l'impugnazione in caso di impossibilità di recapito dell'atto

La notifica a mezzo posta, ove l'agente postale non possa recapitare l'atto, si perfeziona per il destinatario trascorsi 10 giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata, contenente l'avviso della tentata notifica e del deposito del piego presso l'ufficio postale, sicché il termine per l'impugnazione decorre da tale momento, rilevando il ritiro del piego, da parte del destinatario, solo se anteriore e non se successivo, come testualmente prevede l'articolo 8, comma 4, L. 890/1982, nell'attuale formulazione (cfr. sentenze n. 15374/2018, n. 6242/2017 e n. 26088/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 15260 – 27 giugno 2019 – 17 luglio 2020](#)

Prova della notifica dell'appello a mezzo elenco raccomandate con timbro postale

Nel processo tributario, la prova del perfezionamento della notifica a mezzo posta dell'atto di appello è validamente fornita dal notificante mediante la produzione dell'elenco delle raccomandate recante il timbro delle poste, poiché la veridicità dell'apposizione della data mediante lo stesso è presidiata dal reato di falso ideologico in atto pubblico, riferendosi all'attestazione di attività compiute da un pubblico agente nell'esercizio delle sue funzioni di ricezione, senza che assuma rilevanza la mancanza di sottoscrizione, che non fa venir meno la qualificazione di atto pubblico del detto timbro, stante la possibilità d'identificarne la provenienza e non essendo la stessa richiesta dalla legge *ad substantiam* (cfr. sentenza n. 14163/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 15238 – 4 marzo 2020 – 16 luglio 2020](#)

Notifica al curatore altrimenti si rischia la nullità

La notifica fatta presso il difensore della contribuente *in bonis*, anziché nei confronti del curatore del suo fallimento, non è inesistente, ma nulla, essendo ravvisabile un collegamento tra la figura del curatore e la società fallita, e di conseguenza l'avvenuta costituzione del fallimento ha efficacia sanante *ex tunc*, impedendo detta costituzione comunque l'inammissibilità per tardività del gravame, ai sensi dell'articolo 164, comma 3, c.p.c. (cfr. sentenze n. 13501/2012 e n. 7252/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 15193 – 28 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Per le persone giuridiche vale anche la sede effettiva ma ci vuole buona fede

In tema di notifiche alle persone giuridiche, l'articolo 46, cod. civ. - che stabilisce che i terzi "possono" considerare come sede, oltre a quella amministrativa, anche quella effettiva - va interpretato alla luce dei principi di buona fede, di solidarietà e della finalità, propria delle notifiche, di portare a conoscenza del destinatario gli atti processuali, cosicché il precetto normativo non può tradursi nella facoltà di non

tenere conto della sede effettiva conosciuta dal notificante, deponendo in tal senso la previsione di obblighi di ricerca del destinatario gravanti sull'ufficiale giudiziario ai sensi dell'articolo 148, comma 2, c.p.c. (che presuppongono, a loro volta, l'obbligo del notificante di indicare tutti gli elementi utili in suo possesso) e il disposto di cui all'articolo 145, c.p.c., che, non distinguendo ai fini della notificazione tra sede legale ed effettiva, comporta che quest'ultima non possa essere pretermessa ove conosciuta dal notificante, nonché, con riguardo alla materia societaria, il rilievo della conoscenza dei fatti, indipendentemente dalla loro iscrizione nel registro delle imprese, stabilito in via generale dall'articolo 2193, comma 1, cod. civ. (cfr. sentenza n. 6559/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 15188 – 19 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Lo sgravio integrale dopo il primo grado non vuol dire acquiescenza

Nel processo tributario l'integrale sgravio del ruolo disposto dopo la sentenza di primo grado favorevole al contribuente, non comporta acquiescenza alla sentenza, preclusiva quindi dell'impugnazione, trattandosi di un comportamento che può essere fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione, senza che assuma rilievo l'esistenza o meno di atti prodromici all'atto impugnato né che tale condotta evidenzi la cessazione della materia del contendere (cfr. ordinanza n. 18976/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 15182 – 11 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Iva

La perdita della prova non esenta dalla dimostrazione

In tema di Iva, la detrazione dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'ufficio, alla relativa prova, che deve essere fornita dal contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate; ove lo stesso dimostri di trovarsi nell'incolpevole impossibilità di produrre tali documenti e di neppure essere in grado di acquisire copia delle fatture presso i fornitori dei beni o dei servizi, trova applicazione la regola generale prevista dall'articolo 2724, n. 3, cod. civ., secondo cui la perdita incolpevole del documento occorrente alla parte per attestare una circostanza a lei favorevole non costituisce motivo di esenzione dall'onere della prova, né trasferisce lo stesso a carico dell'ufficio, ma autorizza soltanto il ricorso alla prova per testimoni o per presunzioni, in deroga ai limiti per essa stabiliti (cfr. sentenza n. 9611/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 15522 – 17 dicembre 2019 – 21 luglio 2020](#)

Onere della prova in caso di triangolare inesistente

Quando l'operazione soggettivamente inesistente è di tipo triangolare, poco complessa e caratterizzata dalla interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente comunitario e il cessionario italiano, l'onere probatorio a carico della Amministrazione finanziaria, sulla consapevolezza da parte del cessionario che il corrispettivo della cessione sia versato al soggetto terzo non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta, è soddisfatto dalla dimostrazione che l'interposto sia privo di dotazione personale e strumentale adeguata alla prestazione fatturata, mentre spetta al contribuente- cessionario fornire la prova contraria della buona fede con cui ha svolto le trattative ed acquistato la merce, ritenendo incolpevolmente che essa fosse realmente fornita dalla persona interposta (cfr. sentenze n. 10120/2017 e n. 24426/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 15383 – 5 marzo 2020 – 20 luglio 2020](#)

Obbligatoria la garanzia da parte della controllante

La prestazione della garanzia da parte della società controllante, la quale opti per il regime di cui all'articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972, ha carattere obbligatorio, con conseguente irrogazione della sanzione stabilita per il mancato versamento d'imposta, senza che ciò comporti una violazione dei principi eurounitari di proporzionalità e neutralità dell'Iva, non potendo considerarsi adempiuti i relativi obblighi sostanziali, poiché, secondo il combinato disposto di cui agli articoli 73, comma 3, D.P.R. 633/1972 e 6, comma 3, D.M. 13 dicembre 1979, che rinvia all'articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, solo a seguito della prestazione della cauzione si realizza la fattispecie compensativa e il contribuente può ottenere i rimborsi indicati (cfr. sentenze n. 21299/2018, n. 25328/2015 e n. 8034/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 15363 – 26 novembre 2019 – 20 luglio 2020](#)

Imponibile la clausola di delega al coassicuratore

In tema di Iva, l'attività oggetto della clausola di delega al coassicuratore non è esente ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 2, D.P.R. 633/1972, poiché la coassicurazione non modifica la ripartizione "pro quota" del rischio tra i coassicuratori, né concerne aspetti essenziali dell'attività d'intermediario o di mediatore di assicurazione, con particolare riguardo alla ricerca di potenziali clienti, e, pertanto, la stessa non ha natura assicurativa, neppure in via accessoria: non è quindi possibile riconoscere l'esenzione dall'Iva alle operazioni svolte in esecuzione della clausola di delega affermandone l'assimilabilità a quelle assicurative (cfr. sentenze n. 21302/2018, n. 11443/2018 e n. 11442/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 15240 – 4 marzo 2020 – 16 luglio 2020](#)

Per la detrazione valutazione effettiva della strumentalità dell'immobile

In tema di Iva, ai fini della detrazione nelle operazioni relative a fabbricati a destinazione abitativa, la natura strumentale del bene acquistato deve essere valutata non solo in astratto, con riferimento all'oggetto dell'attività d'impresa, bensì, in concreto, accertando che lo stesso costituisce, anche in funzione programmatica, lo strumento per l'esercizio della suddetta attività (cfr. sentenza n. 5559/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 15239 – 4 marzo 2020 – 16 luglio 2020](#)

Detraibile l'imposta sulle attività preparatorie

In tema di Iva, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, è inerente all'esercizio dell'impresa anche l'acquisto di beni e servizi destinati alla costituzione delle condizioni necessarie perché l'attività tipica possa cominciare, rientrando nel concetto di strumentalità altresì le attività meramente preparatorie, purché il contribuente dimostri l'effettiva e concreta riferibilità dei beni alla futura produzione di ricavi, tenuto conto, in particolare, della loro natura e del tempo intercorso tra l'acquisto e l'uso, senza che la sussistenza dei predetti requisiti possa presumersi in ragione della sola qualità di società commerciale dell'acquirente (cfr. sentenza n. 18475/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 15239 – 4 marzo 2020 – 16 luglio 2020](#)

Per l'opzione vale il comportamento concludente

In tema di Iva, l'omessa dichiarazione di opzione per l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario può essere surrogata da comportamenti concludenti del contribuente, poiché, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 442/1997 - applicabile, in base alla norma interpretativa di cui all'articolo 4, L. 342/2000, anche alle condotte anteriori alla data di entrata in vigore del D.P.R. - i comportamenti

concludenti del contribuente o le modalità di tenuta delle scritture contabili costituiscono elementi da cui desumere il regime applicabile in concreto (cfr. sentenze n. 8114/2016, n. 20421/2014 e n. 3013/2007).

[Cassazione – ordinanza n. 15178 – 30 gennaio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Redditi diversi

Tassazione separata anche per la cessione di terreni edificabili

In materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore degli articoli 81, comma 1, lettera b) (ora 67) e 16 (ora 17), comma 1, lettera g-*bis*), D.P.R. 917/1986, sono soggette a tassazione separata, quali redditi diversi, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, e non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati. Ciò vale anche qualora l'alienante abbia presentato domanda di concessione edilizia per la demolizione e ricostruzione dell'immobile e, successivamente alla compravendita, l'acquirente abbia richiesto la voltura nominativa dell'istanza, in quanto la *ratio* ispiratrice dell'articolo 81 tende ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che trovi origine non da un'attività produttiva del proprietario o possessore ma dall'avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica (*ex plurimis* sentenze n. 10393/2019, n. 5090/2019, n. 1674/2018, n. 19129/2017, n. 7853/2016, n. 15629/2014 e n. 4150/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 15187 – 19 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Reddito di impresa

Contributi in conto capitale le erogazioni per l'incremento patrimoniale

In tema di determinazione del reddito d'impresa, sono contributi in conto capitale, e, quindi, sopravvenienze attive, quelli erogati per incrementare i mezzi patrimoniali del beneficiario, senza che la loro concessione si correli all'onere di uno specifico investimento in beni strumentali, mentre sono contributi in conto impianti, che confluiscono nel reddito sotto forma di quote di ammortamento deducibile, quelli destinati all'acquisto di beni (materiali e immateriali) strumentali (cfr. sentenze n. 7950/2019, n. 13734/2016 e n. 23555/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 15193 – 28 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Beni strumentali deducibili in presenza di strumentalità e utilizzo

Ai fini della deducibilità delle spese per i beni materiali, occorre non solo l'effettiva strumentalità dei suddetti beni in relazione alla specifica attività aziendale, ma altresì l'effettiva utilizzazione di essi - in funzione direttamente strumentale - nell'esercizio dell'impresa, dovendo, pertanto, escludersi la persistenza del rapporto strumentale tra bene ed attività aziendale nell'ipotesi in cui il bene suddetto sia utilizzato da terzi, salvo che proprio la locazione di beni materiali non costituisca lo specifico oggetto dell'attività aziendale. In altre parole, i costi dei beni sono deducibili, purché i costi siano sostenuti in funzione della produzione di ricavi e, dunque, a condizione che i beni acquistati siano non soltanto strumentali alla specifica attività azienda le ma anche effettivamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa (cfr. ordinanza n. 10902/2019 e sentenze n. 13807/2014 e n. 3858/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 15162 – 10 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Deducibili solo gli accantonamenti delle indennità con data anteriore certa

Il rinvio, effettuato dall'articolo 105, comma 4, Tuir, alle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ex articolo 17, comma 1, lettera c), Tuir, è da considerarsi un rinvio pieno, nel senso che ai fini della deducibilità dei relativi accantonamenti si richiede che il diritto all'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto (cfr. sentenze n. 19368/2018 e n. 16788/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 15162 – 10 febbraio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Registro

Salva la ppc se il ritardo del certificato non dipende dal contribuente

In tema di agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina, il contribuente può avvalersi della facoltà di chiedere l'applicazione provvisoria dei benefici contemplati dalla L. 604/1954 al momento della registrazione dell'atto, presentando l'attestazione di cui all'articolo 4, comma 1, L. 604/1954, ma deve, nel previsto termine di decadenza di 3 anni, produrre il certificato definitivo, attestante il possesso dei requisiti prescritti, verificandosi, nel caso in cui non effettui tale produzione nel termine indicato, una condizione risolutiva dei benefici anticipatamente ottenuti, integrata la quale l'Ufficio può richiedere il pagamento delle imposte nella misura ordinaria. Con riferimento, poi, alla condizione integrante la cennata decadenza (omessa presentazione del certificato definitivo nel termine triennale), non può imputarsi al contribuente il superamento di detto termine qualora ciò sia dovuto a colpa degli uffici competenti (e, dunque, all'indebito ritardato rilascio del certificato), purché il contribuente offra la prova di aver operato con adeguata diligenza anche dopo la mera richiesta, allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile ad evitare la decadenza, non essendo sufficiente soltanto la mera sua richiesta iniziale (cfr. sentenze n. 29293/2018, n. 17642/2018, n. 2941/2018, n. 9842/2017, n. 15489/2016, n. 25438/2015, n. 21980/2014, n. 5349/2013, n. 10406/2011, n. 9159/2010, n. 21050/2007, n. 14671/2005 e n. 15953/2003).

[Cassazione – ordinanza n. 15156 – 9 gennaio 2020 – 16 luglio 2020](#)

Riscossione

Basta il rimando alla dichiarazione da cui derivano i dati per giustificare la cartella

La cartella di pagamento emessa all'esito di un procedimento di controllo cd. formale o automatizzato, a cui l'Amministrazione finanziaria ha potuto procedere attingendo i dati necessari direttamente dalla dichiarazione, può essere motivata con il mero richiamo a tale atto, atteso che il contribuente è già in grado di conoscere i presupposti della pretesa, anche qualora si richiedano somme maggiori di quelle risultanti dalla dichiarazione (cfr. sentenze n. 6812/2019, n. 23240/2017, n. 14236/2017 e n. 15546/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 15654 – 12 febbraio 2020 – 22 luglio 2020](#)


Tributi locali – Ici

Il regolamento comunale può stabilire le condizioni per fruire delle tariffe agevolate

L'ampiezza della delega conferita dall'articolo 59, D.Lgs. 446/1997 al Comune nello stabilire mediante regolamento l'an e il *quomodo* delle tariffe agevolate per l'Ici rende legittima la possibilità per lo stesso

Comune di stabilire con regolamento le condizioni per poter usufruire di tali benefici fiscali, anche perché la comunicazione che un determinato immobile costituisce abitazione principale, lungi dall'essere un irragionevole onere posto a carico del contribuente fine a sé stesso, costituisce il mezzo attraverso il quale il Comune può essere messo in grado di controllare l'effettiva sussistenza dei requisiti per ottenere il beneficio e d'altra parte le norme agevolative in materia fiscale sono di stretta interpretazione (cfr. sentenze n. 11795/2019 e n. 17642/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 15613 – 30 gennaio 2020 – 22 luglio 2020](#)



Euroconference

PARERI E QUESITI

Il servizio di consulenza specialistica per i professionisti



Pareri e quesiti è un servizio di consulenza in area fiscale, societaria, contabile e giuslavoristica rivolto ai professionisti e agli amministratori di condominio.

L'obiettivo è quello di supportare il professionista nello svolgimento dell'attività in base ai diversi bisogni.

Euroconference mette a disposizione il Comitato Scientifico e i migliori esperti del settore al fine di garantire un utile ausilio nella corretta interpretazione della normativa e della prassi e nell'individuazione delle soluzioni migliori per le questioni più complesse e che richiedono un'accurata attività di ricerca e studio.

ACCEDI AL SITO

La circolare tributaria n. 32/2020

Rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado con riserva: serve il rispetto del principio della domanda

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 15372/2020](#), esclude la rilevabilità d'ufficio nel grado di legittimità di una questione rispetto alla quale nella sentenza impugnata non risulti né decisione né menzione in relazione alla regolare presentazione della domanda da parte di colui che vuol farla valere in giudizio.

Un contribuente aveva presentato, ancora all'Intendenza di Finanza, in relazione a un trattamento di fine rapporto percepito nell'anno d'imposta 1976, istanza di rimborso per la somma delle ritenute Irpef operate dal datore di lavoro. Successivamente il contribuente aveva impugnato il silenzio rifiuto, formatosi sull'istanza di rimborso, e aveva ottenuto dalla Commissione Tributaria di I grado (il rito è quello del previgente D.P.R. 636/1972) una declaratoria d'inammissibilità per non aver inviato copia del ricorso di primo grado a controparte. La Commissione Tributaria di II grado, interpellata dal contribuente sulla decisione di rito depositata in esito al primo grado del giudizio, rigettava il gravame confermando l'inammissibilità della prima impugnazione. La Commissione Tributaria Centrale, al contrario, decideva favorevolmente a parte privata sia in rito, sulla base della ricevuta di avvenuta tempestiva consegna della copia del ricorso in mani proprie dell'Intendenza di Finanza, ritualmente esibita in udienza, sia nel merito, in base al principio di non contestazione. Parte pubblica, infatti, forse confidando nella conformità dell'esito avanti alla Commissione Tributaria Centrale, in relazione alla pregiudiziale dell'inammissibilità dell'impugnazione, nulla aveva obiettato circa la fondatezza delle ragioni addotte dal contribuente a sostegno della spettanza delle somme chieste a rimborso e della regolare maturazione del relativo diritto.

A tal punto, l'Amministrazione finanziaria impugna per cassazione la decisione resa dalla Commissione Tributaria Centrale, adducendo un profilo nuovo, se il carattere della novità deve – come in effetti deve – essere guardato alla luce degli atti processuali; adducendo un profilo di cui era sopravvenuta la rilevanza solo in conseguenza della riforma della censurata inammissibilità dell'impugnazione, se il

carattere della novità si dovesse compulsare alla luce dello svolgimento processuale della vicenda. In buona sostanza, l'Agenzia delle entrate nel ricorso per cassazione sostiene che i giudici di piazza Cavour, qualora appurassero la bontà delle conclusioni cui è giunta la Commissione Tributaria Centrale, in punto di efficace notificazione dell'impugnazione e dunque di regolare instaurazione del contraddittorio fin dal primo grado del giudizio, avrebbero l'onere di approfondire un ulteriore aspetto rilevante ai fini dell'accesso del contribuente alla tutela giurisdizionale: la tempestività della presentazione della domanda di rimborso, giuste le disposizioni in materia di termini decadenziali entro cui parte privata ha la possibilità di far valere la sussistenza del proprio diritto a ripetere somme versate in carenza del presupposto impositivo, per errori, duplicazioni *et similia*.

Nel frattempo, come è ragionevole, considerato che nel 2020 si discute del presupposto dell'imposta per l'anno 1976, sono subentrati gli eredi, che resistono con controricorso su entrambi i fronti: regolare instaurazione del contraddittorio processuale; tempestività dell'istanza di rimborso a suo tempo presentata.

La Suprema Corte sgombrato il campo dal dubbio che non fosse stato regolarmente instaurato il contraddittorio (con approccio pragmatico ed esaustivo, piazza Cavour si fa recapitare i fascicoli dei gradi di merito per assodare che sì il contribuente aveva esibito la ricevuta di presentazione del ricorso in sede di udienza avanti alla Commissione Tributaria Centrale, ma si era trattato di un'esibizione di cortesia di un documento già regolarmente agli atti fin dal primo grado del giudizio), valutano se esaminare anche la questione del rispetto del termine decadenziale per la presentazione dell'istanza di rimborso.

L'Agenzia delle entrate, infatti, lamenta la violazione o falsa applicazione dell'[articolo 38](#), D.P.R. 602/1973, giacché la domanda di rimborso era stata tardivamente proposta. La Corte di Cassazione dichiara l'inammissibilità del motivo: *“la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine - previsto dal D.P.R. n. 602/1973, articolo 38 - di 18 mesi (la Corte esamina la controversia nella vigenza della formulazione dell'articolo 38, D.P.R. 602/1973 antecedente alle modifiche di cui alla L. 388/2000, che ha portato il termine de quo a 48 mesi ndA) dal versamento dell'imposta indebitamente corrisposta, ancorché rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, non può essere eccepita per la prima volta in Cassazione, qualora dalla sentenza impugnata non risulti la data del versamento, nè quella di presentazione dell'istanza per il relativo rimborso, non essendo consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto che presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto, nè essendo possibile ipotizzare un error in procedendo del giudice di merito - consistente nel mancato esame del documento - poiché la stessa rilevabilità d'ufficio della decadenza va coordinata con il principio della domanda, che non può fondarsi, per*

la prima volta in quella sede, su un fatto mai dedotto in precedenza, implicante un diverso tema di indagine e di decisione (Cassazione, n. 4491/2012, n. 1159/2012 e n. 25014/2016)”. Considerato che nel caso specifico, la data di presentazione dell’istanza di rimborso non era desumibile dalla decisione della Commissione Centrale e agli atti non v’era traccia della relativa doglianza dell’Agenzia delle entrate nei precedenti gradi di merito, la Corte ritiene il profilo non scrutinabile nel grado di legittimità.

Passando in rassegna le norme che vengono in rilievo ai fini della decisione della Corte, in primo luogo va considerata la norma procedimentale in materia di decadenza dal termine di presentazione dell’istanza di rimborso: l’aspetto regolato dall’[articolo 38](#), D.P.R. 602/1973 deve essere vagliato dalla Corte solo nel caso in cui il relativo motivo d’impugnazione per cassazione sia ritenuto ammissibile.

In secondo luogo, ma in primo luogo considerata l’assorbente dell’ammissibilità del motivo rispetto al profilo di diritto della tempestività dell’istanza, vengono in rilievo le norme e i principi processuali valevoli ai fini della delimitazione del perimetro della sindacabilità nel grado di cassazione: rilevanza d’ufficio da un lato, principio della domanda e risultanze processuali dall’altro. La Corte non considera che, nella specificità del caso sottoposto, sia qualificabile come rilevante d’ufficio la tempestività dell’istanza di rimborso, ancorché in termini assoluti lo sia.

Con riferimento alla prima questione, quella della tempestiva notificazione del ricorso di primo grado, del resto, la Corte aveva assunto un atteggiamento completamente diverso: *“in controricorso la contribuente ha dedotto che la ricevuta di consegna del ricorso all’ufficio distrettuale delle imposte dirette di Arona, territorialmente competente, era stata già allegata al ricorso presentato dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado ed al ricorso presentato in secondo grado, con la conseguenza che sarebbe infondata la doglianza dell’Agenzia delle entrate secondo cui la prova della effettiva consegna di una copia del ricorso all’ufficio avrebbe fatto ingresso nel giudizio di merito solo al momento dell’esibizione della relativa ricevuta dinanzi alla Commissione centrale. All’esito dell’adunanza camerale del 27 giugno 2019, questa Corte, rilevata la necessità di verificare quanto eccepito da S.E., ha disposto l’acquisizione del fascicolo d’ufficio dei gradi di merito. Dall’esame degli atti, che sono stati peraltro riprodotti dalla controricorrente anche nella memoria ex articolo 380-bis1, c.p.c., risulta che il ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado di Verbania, presentato in data 12 gennaio 1985, era stato consegnato all’ufficio distrettuale delle Imposte Dirette di Arona, che aveva rilasciato ricevuta in data 11 gennaio 1985, sicché deve ritenersi che il contraddittorio fosse stato ritualmente instaurato. A seguito di declaratoria di incompetenza, per ragioni di territorio, pronunciata dalla Commissione tributaria di primo grado di Verbania, il giudizio è proseguito dinanzi alla Commissione Tributaria di primo grado di Novara, alla quale sono stati trasmessi gli atti. Anche il ricorso in appello è stato regolarmente consegnato all’Intendenza di Finanza di Novara, come comprovato*

dalla ricevuta rilasciata dallo stesso ufficio in data 29 giugno 1991; il medesimo ufficio ha pure ricevuto, in data 19 gennaio 1993, copia del successivo atto di impugnazione alla Commissione Tributaria centrale proposto avverso la decisione resa in secondo grado. La contribuente, come emerge dal processo verbale dell'udienza del 17 aprile 2013, a fronte delle contestazioni sollevate dall'ufficio, ha esibito dinanzi alla Commissione centrale copia della ricevuta n. 69 del 11 gennaio 1985 attestante la consegna all'ufficio distrettuale di Arona di copia del ricorso; poiché le ricevute di consegna del ricorso originario e di quelli successivi erano già presenti nei relativi fascicoli di ufficio, la esibizione in udienza della ricevuta non costituisce produzione di documento nuovo. La decisione impugnata che ha ritenuto provata la rituale instaurazione del contraddittorio non incorre, pertanto, nel vizio denunciato”.

La differenza tra la valutazione della regolare presentazione del ricorso e la valutazione della regolare presentazione dell'istanza di rimborso risiede nella circostanza di fatto dell'esplicita emergenza processuale della prima questione, desumibile *apertis verbis* dalla sentenza della Commissione Tributaria Centrale, sia sul piano del contenuto della decisione (la Commissione Centrale aveva statuito per la regolare presentazione) sia sul piano del rispetto del principio della domanda di cui all'[articolo 99](#), c.p.c. secondo cui chi vuole far valere un diritto in giudizio deve proporre domanda al giudice competente (la Commissione Tributaria Centrale aveva necessariamente dato atto nella parte in fatto della decisione del fatto che la propria statuizione sulla regolarità della presentazione del ricorso conseguiva a specifica domanda di parte resistente in primo grado, che aveva sempre sostenuto non già di non aver ricevuto la notificazione, nel qual caso non si capirebbe donde avesse tratto lo spunto per costituirsi, bensì di non aver riscontrato agli atti del fascicolo documentale versato da parte privata la propria ricevuta rilasciata a fronte dell'incontestata presentazione). Per tali ragioni si era innescato lo strumento della richiesta dei fascicoli dei gradi di merito, grazie al quale erano giunti in piazza Cavour atti di causa comprovanti la regolare allegazione della ricevuta di cui si discuteva. La seconda questione, al contrario, ossia quella della tempestività dell'istanza di rimborso, non emergeva dagli atti di causa: non ne faceva cenno la sentenza, né facendone menzione nel contenuto decisorio né dando conto delle domande delle parti nei gradi precedenti. Per tali ragioni, la forza del principio della domanda, quale parametro di delimitazione dello scrutinio di legittimità, ove si manifesti la necessità di un ulteriore accertamento in fatto, ha potuto di più della rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio del profilo della tempestività della domanda di rimborso. Il tutto, nonostante i fascicoli dei gradi precedenti fossero stati comunque trasmessi per sciogliere la prima questione.

La circolare tributaria n. 32/2020

Il CPGT *think tank* del processo tributario nomina i vertici del Massimario: avanti con la digitalizzazione

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, con delibera n. 862/2020 del 24 luglio 2020, trasmessa ai presidenti delle Commissioni Tributarie, al Dipartimento delle Finanze, direzione della giustizia tributaria del Mef, al Consiglio nazionale forense e al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dando seguito alle risoluzioni n. 3 del 3 settembre 2014, n. 12 del 18 novembre 2014 e n. 3 del 12 marzo 2019, ha nominato i vertici del Massimario. Si tratta di un direttore nazionale e di 4 vice direttori per area geografica di riferimento.

Nominato direttore nazionale Giuseppe Dongiacomo, classe '67, giudice in CTP di Napoli dal 2012 (fonte ruolo unico nazionale dei componenti delle Commissioni Tributarie – aggiornamento al 31 dicembre 2019), magistrato, assegnato nel 2017 dal *Plenum* del CSM all'ufficio del Massimario e del ruolo della Corte di Cassazione. Nominato vice direttore nazionale per l'area nord Salvatore Labruna, classe '52, vice presidente di sezione in CTR della Lombardia dal 1996 (fonte ruolo unico nazionale dei componenti delle Commissioni Tributarie – aggiornamento al 31 dicembre 2019), direttore dell'ufficio del Massimario tributario CTR della Lombardia. Nominato vice direttore nazionale per l'area centro Luigi Cuomo, classe '65, giudice in CTR del Molise dal 2012 (fonte ruolo unico nazionale dei componenti delle Commissioni Tributarie – aggiornamento al 31 dicembre 2019). Nominato vice direttore nazionale per l'area sud Carlo Buonauro, classe '73, giudice in CTP di Napoli dal 2012, Consigliere TAR Campania - sezione Napoli (fonte c.v.). Nominato vice direttore nazionale per l'area isole, Salvatore Pillitteri, classe '53, vice presidente di sezione in CTR della Sicilia dal 2009 (fonte ruolo unico nazionale dei componenti delle Commissioni Tributarie – aggiornamento al 31 dicembre 2019). Le nomine, effettuate sulla base dei risultati di una procedura di interpello, indetto in ragione di criteri precedentemente individuati con delibera n. 792/2019 del 21 maggio 2019, completano l'annuncio, lo scorso anno, della nascita del nuovo Massimario nazionale della giurisprudenza tributaria, frutto dell'accordo e dell'impegno tra Consiglio di presidenza, Mef e Agenzia delle entrate, Cndcec e Unione delle Camere degli avvocati

tributaristi. Ci si attende ora un'integrazione delle precedenti delibere, acciocché risulti armonizzato il corpo delle indicazioni del *think tank* del processo tributario in ordine al funzionamento dell'attività di massimazione.

L'ufficio del Massimario è disciplinato, infatti, dall'[articolo 40](#), D.Lgs. 546/1992, che ne prevede l'istituzione presso ciascuna CTR, al fine di rilevarne, classificarne e ordinarne in massime le decisioni unitamente a quelle delle Commissioni Tributarie Provinciali aventi sede nella sua circoscrizione. In sostanza, un ufficio studi a livello regionale, che periodicamente passi in rassegna le più significative decisioni della CTR e delle CTP di riferimento. Le massime alimentano la banca dati del servizio di documentazione tributaria, gestita dal sistema centrale di elaborazione del Mef, cui si collegano le Commissioni Tributarie. Presso ciascuna CTR viene nominato un comitato di redazione, che secondo i criteri di massimazione mutuati dal protocollo per la massimazione dei provvedimenti civili della Corte di Cassazione, si occupa della stesura delle massime, in sostanziale omogeneità di metodi e regole, da inserire poi in archivio del Ced della Corte di Cassazione. il Ced (centro elettronico di documentazione) è una struttura autonoma, alle dirette dipendenze della prima presidenza, tra i cui compiti è compreso fornire a tutti i magistrati nonché agli abbonati servizi informatici di archivi di giurisprudenza e di legislazione. Il protocollo per la massimazione, ispirato alla funzione nomofilattica tipica della Suprema Corte e, pertanto, scritto in linea con il concetto di "principio di diritto" di cui all'[articolo 363](#), c.p.c., mira alla fruibilità dell'attività di raccolta in archivio delle massime, organizzate come sistema di precedenti, introdotto quale *"precipitato del lavoro esegetico di una Corte Suprema ... idoneo a fornire uno strumento affidabile di prevedibilità di risoluzione delle controversie, con effetto positivo sull'uguaglianza delle tutele e con efficacia ostativa alle liti inutili, sì da consentire alla stessa Corte una più sicura consapevolezza del proprio precedente, nell'ambito di una realtà giuridica complessa e globalizzata in cui i diversi ordinamenti talora fanno fatica a convivere"* (prefazione al protocollo, a cura di Ulpiano Morcavallo, su incarico con decreto del primo presidente del 16 febbraio 2009). Chiaro che omogeneità dei metodi e delle regole, sia di selezione sia di redazione, anche per quanto attiene al sommario nonché all'indicazione dei precedenti (conformi, e difformi), rappresenti la chiave per la concreta servibilità da parte di tutti gli operatori. Nel protocollo, tra l'altro, si leggono le cautele rivolte ai massimatori: guardarsi dall'*"errore che gli studiosi di ermeneutica denominano oblio della fonte: c.d. massime mentitorie, additive od omissive ... principi o ... argomenti sovrabbondanti o comunque estranei al ragionamento giuridico del provvedimento (c.d. obiter dicta), a meno che un principio estraneo sia espressamente enunciato "nell'interesse della legge" ... con riguardo alla selezione ... valutare l'utilità della massimazione in ragione della sua novità, importanza o fruibilità in casi analoghi"*. Ogni massima, per venire al concreto, deve contenere una premessa *"avente*

la funzione di indicare la materia esaminata e l'istituto giuridico oggetto della massimazione", un fondamento giuridico della decisione *"sintesi puntuale della ratio decidendi"* e, infine, una conclusione *"la soluzione della questione"*. La linea guida dei lavori è orientata alla massima fruibilità: l'individuazione della ragione della decisione, se pure nei suoi termini essenziali, deve valere ad *"assicurare il necessario equilibrio fra astrattezza e concretezza, che caratterizza un sistema di precedenti"*. Per tali ragioni, nel protocollo particolare attenzione è dedicata alla valutazione dell'opportunità *"di riferire nel testo della massima la fattispecie in relazione alla quale il principio è stato enunciato. In particolare, ove la rilevanza della specie concorra alla selezione del principio ai fini della massimazione ... la massima deve essere seguita da una breve e puntuale descrizione degli elementi tipici e rilevanti della fattispecie (massima con fattispecie), inserita fra parentesi e introdotta dall'incipit: "(nella specie, ...)", o "(in applicazione di tale principio, ...)". Se la rilevanza riguarda soltanto alcuni di tali elementi, il riferimento va operato mediante la sola indicazione dei medesimi nel corpo della massima, fra parentesi e con l'incipit: "(nella specie ...)", in modo che risultino caratterizzati i corrispondenti elementi del principio di diritto ... deve procedersi alla formulazione della massima direttamente in relazione al caso di specie (c.d. massima di specie) ove la necessità della massimazione consegua in via esclusiva alla valutazione della rilevanza della fattispecie, ovvero l'enunciazione del principio applicato si ponga come specificazione di concetti giuridici indeterminati"*. Evidentemente, la premura dell'Autore è rivolta a scongiurare effetti secondari, di estremizzazione della generalizzazione, che qualsivoglia attività di sistematica archiviazione può determinare in un lettore che si accosti con affidamento, cosa inevitabile ove la fonte sia autorevole come nel caso dell'ufficio del Massimario della Suprema Corte. Titoli fissi, titoletti liberi e schema di classificazione completano il quadro della sistematicità, sempre nell'ottica dell'ottimizzazione dell'impiego concreto da parte degli operatori del settore. Indicazioni grammaticali, lessicali e di stile, infine, servono a introdurre un'armonia di stesura, che accompagni il lettore nella consultazione, assecondando l'acquisizione di una dimestichezza a propagazione complessiva, utile a sistematizzare la ricerca nella stessa misura in cui ci si propone di sistematizzare l'archiviazione dei contenuti.

Il Mef, con [circolare n. 193/1997](#), aveva commentato l'[articolo 40](#), D.Lgs. 545/1992, sollecitando l'immediata attivazione degli uffici del Massimario, nell'ottica del riflesso che la sistematicità delle massime avrebbe avuto in termini di indirizzi e direttive da impartire agli uffici periferici alla stregua degli esiti dei giudizi (*"motivi per i quali più frequentemente i ricorsi avverso atti degli uffici periferici sono accolti dalle Commissioni Tributarie"*, cfr. [articolo 38](#), comma 1, D.Lgs. 545/1992). Allo scopo, ha schierato i direttori degli uffici di segreteria delle CTR per l'organizzazione tecnica e di personale, finalizzata all'efficienza dell'istituto, e li ha muniti della manualistica targata Sogei. Successivamente lo stesso

Ministero, con [circolare n. 236/2000](#), ha commentato lo stato dell'arte, riferendo di una “*certa disomogeneità nelle singole situazioni inerenti al grado di attività degli uffici del Massimario*” e di un generale ritardo, salve specificità di singola eccellenza. L'allerta è stata completata con l'aggiornamento in ordine all'entrata in vigore della L. 212/2000 (Statuto del contribuente): “*il cittadino interessato, già da gennaio 2001, potrà conoscere in tempo reale, attraverso l'utilizzo di internet, le sentenze ritenute di maggiore rilevanza e in quanto tali massimate*” nonché con un generale invito alla digitalizzazione nella direzione della consultazione per argomenti e documenti.

Ora, l'integrazione con la digitalizzazione del PTT, dovrebbe rappresentare la cornice del quadro nel frattempo maturato.



! « NUOVA USCITA »
MAGGIO 2020 »

IL BILANCIO E LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE IMPRESE IN CRISI

Il presente volume affronta, in modo approfondito e sistematico, ma con taglio operativo, le complesse problematiche contabili e fiscali che si presentano nella redazione del bilancio delle imprese in crisi e di quelle in liquidazione. L'attenzione è principalmente riservata ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali dell'OIC, ma diversi aspetti sono affrontati anche nell'ottica dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Autore: Fabio Giommoni

Prezzo € 50,00

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 32/2020

Le cessioni intracomunitarie a catena e il nuovo articolo 36-*bis* della Direttiva

di Francesco Zuech – responsabile fiscale Confimi Industria

Premessa

Fra le novità introdotte dal 1° gennaio 2020 dal pacchetto di misure rapide 2020 (*quick fixes*)¹ ci sono quelle in materia di cessione a catena di cui al nuovo articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE (di seguito Direttiva). La norma è stata introdotta dall'[articolo 1](#), § 2, della Direttiva 2018/1910/UE con onere per gli Stati membri di adottare e pubblicare, entro il 31 dicembre 2019, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi a questa (e altre) disposizioni della Direttiva stessa. L'Italia al riguardo è in estremo ritardo, tuttavia si ritiene utile affrontare il tema giacché la norma in questione è frutto di insegnamenti della Corte di Giustizia ormai noti e consolidati di cui è comunque bene tener conto. Detto articolo 36-*bis* come vedremo, non è di facilissima lettura tuttavia le note esplicative diffuse dalla Commissione Europea (c.d. *explanatory notes*)² a fine dicembre 2019 (disponibili anche nella versione in lingua italiana dallo scorso aprile) consentono di fugare alcuni dubbi interpretativi. Dalle suddette note emerge altresì come in una cessione a catena, al fine dell'applicazione della disciplina dell'esenzione di cui all'[articolo 138](#), Direttiva (non imponibilità [ex articolo 41](#) D.L. 331/1993 nella norma domestica) il primo cedente, quando non cura esso stesso il trasporto/spedizione, deve preoccuparsi di disporre non solo della prova del trasporto con arrivo in diverso Stato membro³ ma deve anche essere in grado di dimostrare che il trasporto l'ha organizzato il proprio cessionario e non un soggetto successivo della catena.

¹ Le altre novità riguardano la prova nel trasporto nelle cessioni intracomunitarie di beni (presunzione legale di cui al nuovo articolo 45-*bis*, Regolamento 282/2011) e le modifiche apportate nell'articolo 138, Direttiva con l'elevazione a requisito sostanziale dell'iscrizione nel Vies del cessionario comunitario e di requisito sostanziale supplementare del corretto inserimento della cessione nell'elenco riepilogativo (si rinvia a F. Zuech, "[Prova trasporto cessioni Intra norme, prassi e casi pratici](#)", in La circolare tributaria n. 23/2020 e F. Zuech, "[Le novità 2020 per la prova delle cessioni intracomunitarie](#)", in La circolare tributaria n. 48/2019). Ulteriore novità riguarda, infine, la disciplina del "*call off stock*" (prevista dal nuovo articolo 17-*bis*, Direttiva 2006/112/CE e dall'emendato articolo 45-*bis*, Regolamento 282/2011) che gli Stati membri avrebbero dovuto adottare entro il 31 dicembre 2019.

² Per espressa previsione le note esplicative della Commissione UE non sono giuridicamente vincolanti per le Amministrazioni e si limitano a fornire orientamenti pratici. Quelle in analisi (relative alle *quick fixes* 2020) sono disponibili sul seguente sito: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_it.pdf.

³ Si rinvia al riguardo agli approfondimenti sviluppati negli articoli indicati in nota 1.

Definizione di operazioni a catena

Come precisato nel [considerando n. 6](#) della Direttiva 2018/1910/UE, *“le operazioni a catena si riferiscono a cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto intracomunitario”* (si tratta cioè di cessioni in cui sono coinvolti minimo 3 soggetti) per le quali *“la circolazione intracomunitaria dei beni dovrebbe essere imputata a una sola delle cessioni e solo detta cessione dovrebbe beneficiare dell'esenzione dall'Iva prevista per le cessioni intracomunitarie”*, mentre *“le altre cessioni nella catena dovrebbero essere soggette a imposizione e potrebbero necessitare dell'identificazione Iva del cedente nello Stato membro di cessione”*.

Dette considerazioni sono frutto del costante insegnamento della Corte di Giustizia UE⁴, a partire (per la prima volta) dalla [sentenza causa C-245/04 del 6 aprile 2006](#), Emag Handel Eder in cui è stato spiegato che quando l'operazione a catena non avviene fra soggetti di 3 diversi Stati membri non può trovare applicazione la disciplina della triangolare comunitaria semplificata (si veda caso 4 nel prosieguo) e quindi solo una delle 2 cessioni può essere considerata intracomunitaria (cioè detassata) con la conseguenza che:

- se il trasporto intracomunitario è determinato dalla prima cessione (IT – DE1), cui spetta l'esenzione, allora la seconda (DE1 - DE2) si considera interna nello Stato di destino;
- se il trasporto, invece, è determinato dalla seconda cessione (DE1 - DE2), con necessità di identificazione nel Paese di partenza (IT) del promotore (DE1), allora la prima (IT-DE1) è interna.

Da sempre è apparso piuttosto scontato (e in tal senso come vedremo depongono anche le recenti note esplicative della Commissione)⁵ che tale seconda ipotesi sia ineludibile se il ritiro in partenza (presso IT) avviene, in qualità di cessionario, direttamente dal soggetto finale (DE2).

La Direttiva, tuttavia, nella sua formulazione precedente al 1° gennaio 2020 (ossia prima del nuovo articolo 36-*bis*, Direttiva), non prevedeva alcuna disposizione specifica per individuare l'attribuzione del trasporto intracomunitario dei beni.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE aveva fornito alcune indicazioni, ma in ogni caso era necessario effettuare una (non semplice) valutazione complessiva (globale) di tutte le circostanze specifiche caso per caso (in tal senso [sentenza causa C-430/2009 del 16 dicembre 2010](#), ETH) tenendo fra le altre conto:

⁴ Si veda Corte di Giustizia UE, sentenza causa C-245/04 del 6 aprile 2006, (EMAG); sentenza causa C-430/09 del 16 dicembre 2010, (Euro Tyre); sentenza causa C-587/2010 del 27 settembre 2012, (VSTR); sentenza causa C-386/16 del 26 luglio 2017, (Toridas); sentenza causa C-628/16 del 21 febbraio 2018, (Kreuzmayr GmbH); sentenza causa C-273/18 del 10 luglio 2019, (Kuršu zeme); sentenza causa C-414/17 del 19 dicembre 2018, (Arex CZ); sentenza causa C-401/18 del 23 aprile 2020, (Herst).

⁵ Si veda in tal senso § 3.6.4.

- (§ 29) che l'esenzione per le cessioni intra diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è trasmesso all'acquirente;
- (§ 31) che l'acquirente intermedio può trasferire detto potere al secondo acquirente solo dopo averlo ricevuto dal primo;
- (§ 45) che il trasporto dovrebbe essere imputato alla prima cessione a condizione che il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasferito al secondo acquirente nello Stato membro di destinazione del trasporto intracomunitario. Considerata la mancanza di una disposizione generale, *“al fine di evitare approcci diversi tra gli Stati membri, che possono avere come conseguenza la doppia imposizione o la non imposizione, e al fine di accrescere la certezza del diritto per gli operatori”* con il nuovo articolo 36-bis, Direttiva è stata individuata una norma comune secondo cui, purché siano soddisfatte determinate condizioni, il trasporto dei beni va imputato a una sola cessione all'interno della catena di operazioni.

I contorni applicativi dell'articolo 36-bis

La novella, come detto, stabilisce a quale fra le cessioni di una catena va imputato il trasporto intracomunitario e la qualifica come unica cessione esente (non imponibile); le altre, di conseguenza, vanno considerate interne. Dall'analisi della norma (si veda Tavola 1) è abbastanza agevole desumere le seguenti regole:

- l'articolo 36-bis, Decreto si occupa, innanzitutto, esclusivamente delle cessioni a catena in cui i beni ceduti in successione, coinvolgendo almeno 3 soggetti (cioè almeno 2 cessioni), siano spediti o trasportati da uno Stato membro verso un altro Stato membro con trasporto o spedizione in partenza dal primo cedente all'ultimo acquirente (evidentemente già individuato) della catena stessa (come precisato nelle note esplicative - § 3.3 - la norma non si occupa invece delle cessioni a catena interne a un medesimo Stato né di quelle che implicano importazioni ed esportazioni);
- in tale situazione l'esenzione è imputata, in linea di principio, unicamente alla cessione effettuata verso l'operatore intermedio; tale situazione si verifica indubbiamente quando il trasporto/spedizione viene curato dal primo cedente (si veda, nel prosieguo, caso 1, ipotesi A) oppure dal proprio cessionario (si veda caso 1, ipotesi B1);
- detta regola subisce però una deroga in presenza delle condizioni indicate ai § 2 e 3 secondo le quali è invece cessione intracomunitaria unicamente quella effettuata dall'operatore intermedio verso il suo cessionario alla (doppia) condizione che:
 1. l'intermedio sia identificato nel Paese di partenza; e

2. comunichi⁶ detto numero identificativo al proprio fornitore per il quale la cessione diventa, conseguentemente, interna (si veda caso 1, ipotesi B2); un'ulteriore (terza) condizione, in tale ipotesi, è che i beni siano spediti o trasportati dall'intermediario stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.

Tavola 1 – Articolo 36-bis, Direttiva 2006/112/CE (in vigore dal 1° gennaio 2020)	
Regola	<i>“1. Qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio”</i>
Deroga	<i>“2. In deroga al § 1, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero di identificazione Iva attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati. 3. Ai fini del presente articolo, per «operatore intermedio» s'intende un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto”</i>
Esclusione	<i>“4. Il presente articolo non si applica alle situazioni di cui all'articolo 14-bis”</i>

Il § 3 della norma, si noti, definisce il soggetto intermedio come colui che⁷ si occupa (direttamente o tramite terzi) della spedizione o trasporto e precisa che è diverso dal primo cedente. Fin qui tutto abbastanza chiaro. Dal tenore letterale della norma non risulta invece agevole comprendere come debba essere interpretata la disposizione quando il trasporto lo cura (direttamente o tramite terzi) l'ultimo cessionario che, evidentemente, non può essere definito “intermedio” (in quanto solo cessionario e non anche cedente). A tale lacuna ha tuttavia posto rimedio (sostanzialmente in linea con i già citati precedenti giurisprudenziali)⁸ il § 3.6.4 delle note esplicative della Commissione UE laddove precisa che “né il primo cedente né l'ultimo acquirente della catena possono essere l'operatore intermedio” e che in tali casi non ci sono dubbi a chi imputare il trasporto poiché:

- “se è l'ultimo acquirente ad avere organizzato il trasporto, il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata nei suoi confronti”;
- “se è stato il primo cedente ad organizzarlo, il trasporto sarà imputato alla cessione da lui effettuata” (si applica cioè la regola ordinaria del § 1).

L'articolo 36-bis, Direttiva (si veda § 4) non trova applicazione per le cessioni di cui all'articolo 14-bis ossia quelle c.d. “a distanza” effettuate attraverso un soggetto passivo che facilita, tramite l'uso di

⁶ La comunicazione non soggiace a particolari formalità (la modalità è libera). La mancata comunicazione da parte del soggetto identificato rende però non operativa la deroga spostando l'individuazione della natura della cessione effettuata dal proprio cedente e di quella effettuata verso il proprio cessionario.

⁷ Ai fini della norma in questione e quindi tanto ai fini della deroga del § 2 che della regola del § 1.

⁸ Si vedano, ad esempio, gli insegnamenti della Corte di Giustizia causa C-628/16 del 21 febbraio 2018, (Kreuzmayr GmbH), per il caso della doppia cessione franco partenza con trasporto effettuato dall'ultimo cessionario.

un'interfaccia elettronica (*marketplace*) o mezzi analoghi le vendite di beni importati da Paesi o territori terzi di valore intrinseco non superiore a 150 euro oppure cessioni intracomunitarie B2C effettuate da soggetti passivi non stabiliti nella Comunità.

Ciò premesso, formuliamo alcune prime esemplificazioni (si veda caso 1, caso 2 e caso 3) relative a operazioni a catena, fra operatori Iva, diverse da quella intracomunitaria semplificata di cui agli articoli [141](#) e [197](#), Direttiva (si veda caso 4).

CASO 1 - Cessione a catena non triangolare (partenza IT)



Ipotesi		Trattamento	Articolo 36-bis
A	Trasporto curato da IT1	La cessione intracomunitaria è quella fra IT1 e DE1 Quella fra DE1 e DE2 diventa una cessione interna in DE	§1
B1	Trasporto curato da DE1 (non identificato in IT o che non usa detta identificazione)	Come sopra	§ 1 e 3
B2	Trasporto curato da DE1 che comunica il proprio numero di identificazione Iva in IT	La cessione fra IT1 e (RF in IT di) DE1 è interna ⁹ La cessione intracomunitaria è quella fra (RF in IT di) DE1 (operatore intermedio) e DE2; DE2 effettua un acquisto intracomunitario	§ 2 e 3
C	Trasporto curato da DE2	La cessione fra IT1 e DE1 è interna (soggetta a Iva IT) ¹⁰ La cessione intracomunitaria è quella fra DE1 (che quindi si deve identificare in Italia) e DE2	/

La prova dell'organizzazione del trasporto

Com'è possibile osservare, anche dall'analisi del caso 1¹¹, per le cessioni a catena di cui all'articolo 36-bis, Direttiva diventa rilevante stabilire se è l'operatore intermedio che organizza il trasporto tanto nell'ipotesi B1 in cui operano le regole ordinarie del § 1 quanto nell'ipotesi B2 in cui operano le deroghe di cui al § 2. A tal riguardo le note esplicative della Commissione UE (§ 3.6.9) precisano che

⁹ Salvo modifiche normative in sede di recepimento della Direttiva 1910/2018 si ritiene applicabile l'articolo 58, D.L. 331/1993 (triangolare nazionale).

¹⁰ Detta cessione è interna e soggetta a Iva anche se DE si identifica in Italia (salvo eventuale uso del *plafond* e della dichiarazione d'intento se spettante). La triangolare nazionale di cui all'articolo 58, D.L. 331/1993, infatti, non è configurabile quando il trasporto non è curato dal primo cedente o eventualmente dal promotore (si vedano anche alcune osservazioni in calce).

¹¹ Le considerazioni sono analoghe tuttavia anche per le esemplificazioni successive.

- “l’operatore intermedio deve conservare la prova che la merce è stata trasportata o spedita da esso stesso (per proprio conto) o tramite un terzo che agisce per suo conto” e che
- “tale prova è diversa e deve essere valutata separatamente da quella necessaria per poter beneficiare dell’esenzione di cui all’articolo 138”.

Nelle cessioni a catena, in sostanza, le prove sono 2 come evidenziato nella tavola che segue.

Tavola 2 – La doppia prova nelle cessioni a catena ex articolo 36-bis	
Prova del trasporto (ossia prova che i beni sono stati effettivamente trasportati da uno Stato membro a un altro) ¹²	Serve alla parte che applica l’esenzione ex articolo 138 , Direttiva 2006/112/CE per la cessione intracomunitaria (non imponibilità ai sensi dell’ articolo 41 , D.L. 331/1993) che può coincidere o meno con l’operatore intermedio
Prova dell’organizzazione del trasporto	Serve al primo cedente (se non organizza il trasporto) per dimostrare che il trasporto è stato organizzato dal proprio cessionario (intermedio) e non da soggetti successivi

Tutto ciò considerato, a giudizio di chi scrive, è appena il caso di osservare (come già sottolineato in precedenti contributi)¹³, che nel caso in cui il trasporto non sia curato da chi applica l’articolo 41, D.L. 331/1993 (ad esempio il primo cedente) certo non sbaglia chi (nonostante le recenti posizioni distensive fornite dall’Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 117/E/2020](#) e nella [circolare n. 12/E/2020](#)) al fine di giustificare l’applicazione dell’esenzione della propria cessione pretende dal proprio cessionario (l’intermedio) copia della fattura del trasporto (e preferibilmente anche del relativo pagamento) riuscendo pertanto a documentare non solo che il trasporto l’ha organizzato il proprio cessionario (e non soggetti a esso successivi) ma acquisendo al contempo quegli stessi documenti (che in aggiunta alla dichiarazione di arrivo e preferibilmente anche alla CMR o altro documento di trasporto di parte terza) gli consentono altresì di conquistare la presunzione legale (relativa) di avvenuto trasporto ai sensi del nuovo articolo 45-bis, Regolamento UE 282/2011. La norma non dice comunque come debba essere fornita detta prova ma è in ogni caso scontato che un minimo di rilevanza/precisazione documentale (quantomeno dal “carteggio” contrattuale) il contribuente deve essere in grado di esibirla. Ciò detto è tuttavia interessante osservare come nelle note esplicative (§ 3.6.6)¹⁴ la Commissione abbia altresì precisato che:

¹² Si rinvia per l’analisi delle novità in materia di prove del trasporto agli approfondimenti pubblicati con gli articoli indicati in nota 1.

¹³ Si veda nota precedente.

¹⁴ Si ricorda (si veda nota 2) che le note in questione non sono giuridicamente vincolanti per le Amministrazioni dei singoli Stati.

- l'operatore intermedio può trasportare la merce esso stesso¹⁵ o tramite un'altra parte che agisce per suo conto e che tale parte non deve necessariamente essere un terzo al di fuori della catena o una società specializzata nel trasporto di beni;
- la parte che trasporta potrebbe cioè essere anche uno qualsiasi degli altri cedenti coinvolti nell'operazione a catena (come, ad esempio, il primo cedente incaricato da uno dei cedenti intermedi) o anche l'ultimo acquirente; in tal caso l'elemento importante consisterà nel definire quale dei soggetti della catena soddisfi le condizioni (indicate nel § 3.6.5. delle citate note) di soggetto intermedio ossia:
 - colui che si è sostanzialmente assunto il rischio per l'eventuale distruzione accidentale dei beni oppure, laddove in base agli Incoterms tale rischio risulti ripartito fra venditore e acquirente;
 - il soggetto passivo che trasporta personalmente o che prende gli accordi necessari con un terzo concludendo un contratto di trasporto con tale terzo a meno che il soggetto passivo in questione non riesca a dimostrare, in modo soddisfacente per le Autorità fiscali, che in realtà il trasporto è stato effettuato (o il contratto concluso) per conto di un altro soggetto passivo della catena che si è effettivamente assunto il rischio di una perdita accidentale durante il trasporto;
- il fatto che una delle parti della catena paghi il trasporto non è un elemento sufficiente in sé per concludere che tale soggetto sia l'operatore intermedio (tale parte potrebbe pagare il prezzo del trasporto, ad esempio, come pagamento parziale della cessione a essa destinata).

CASO 2 - Cessione a catena non triangolare (destinazione IT)



Ipotesi		Trattamento	Articolo 36-bis
A	Trasporto curato da DE1	La cessione intracomunitaria è quella fra DE1 e IT1 Quella fra IT1 e IT2 è una cessione interna in IT	§1
B1	Trasporto curato da IT1 (non identificato in DE o che non usa detta identificazione)	Come sopra	§ 1 e 3
B2	Trasporto curato da IT1 che comunica il proprio numero di identificazione Iva in DE	La cessione fra DE1 e (RF in DE di) IT1 è interna in DE La cessione intracomunitaria è quella fra (RF in DE di) IT1 e IT2; IT2 effettua un acquisto intracomunitario	§ 2 e 3

¹⁵ Con maggiori difficoltà tuttavia a dimostrare la prova del trasporto ex articolo 45-bis, Direttiva per carenza dei documenti di parte terza individuati dalla norma stessa.

C	Trasporto curato da IT2 (franco partenza DE)	La cessione fra DE1 e IT1 è interna in DE La cessione intracomunitaria è quella fra IT1 (che quindi si deve identificare in DE) e IT2; IT2 effettua un acquisto intracomunitario	/
---	--	---	---

Con doppia cessione franco partenza, la detrazione (interna) è a rischio

Si noti che nel caso 2, ipotesi C, in cui IT2 acquista da IT1 beni che va (o manda) a ritirare presso il fornitore a monte (DE1), entrambe le cessioni sono franco partenza. In tal caso l'addebito dell'Iva nazionale da parte del fornitore IT1 al proprio cliente IT2, identificato nel medesimo Stato membro di arrivo dei beni, risulterebbe errato e presterebbe il fianco a possibili contestazioni in termini di detrazione in capo a IT2; IT2 realizza, infatti, un acquisto intracomunitario e non un acquisto interno. Secondo il nuovo articolo 36-bis, Direttiva (come precisato nelle note esplicative) quando è l'ultimo soggetto della catena a curare il trasporto intracomunitario, detto trasporto non può che essere imputato alla cessione verso costui (IT2) e di conseguenza la cessione intracomunitaria non può che essere quella fra IT1, con conseguente obbligo di identificazione in DE, e IT2. Anche secondo le conclusioni della sentenza della [Corte di Giustizia UE causa C-628/16 del 21 febbraio 2018](#), (Kreuzmayr GmbH), infatti, *“Qualora la seconda cessione di una catena di due successive cessioni, comportanti un unico trasporto intracomunitario, costituisca una cessione intracomunitaria, il principio di tutela del legittimo affidamento dev'essere interpretato nel senso che l'acquirente finale, che si è avvalso a torto di un diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto a monte, non può detrarre a titolo di imposta sul valore aggiunto a monte, l'imposta sul valore aggiunto versata al fornitore sulla sola base delle fatture trasmesse dall'operatore intermedio che ha conferito alla sua cessione un'erronea qualificazione.”* In senso analogo anche la sentenza causa C-273/18 del 10 luglio 2019, (Kuršu zeme) dalle cui conclusioni risulta tuttavia che *“l'articolo 168, lettera a), della Direttiva (detrazione, nda) ... deve essere interpretato nel senso che, per negare il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (Iva) versata a monte, la circostanza che un acquisto di beni sia avvenuto al termine di una catena di operazioni di vendita successive tra varie persone e che il soggetto passivo sia entrato in possesso dei beni in oggetto nel deposito di una persona facente parte di tale catena, diversa dalla persona che compare quale fornitore sulla fattura, non è di per sé sufficiente per constatare l'esistenza di una pratica abusiva da parte del soggetto passivo o delle altre persone coinvolte nella suddetta catena, essendo l'autorità tributaria competente tenuta a dimostrare l'esistenza di un indebito vantaggio fiscale di cui abbiano goduto tale soggetto passivo o tali altre persone”.*

In detta sentenza (§ 41) è stato altresì precisato che l'acquirente finale può chiedere il rimborso al fornitore dell'imposta indebitamente versata¹⁶ (in tal senso anche causa Kreuzmayr GmbH, cit) e che tuttavia, nel caso in cui l'Iva sia stata effettivamente versata dal fornitore, se il rimborso da parte di quest'ultimo risultasse impossibile o eccessivamente difficile in caso, tra l'altro, d'insolvenza di detto fornitore, il rispetto del principio di effettività può imporre che l'acquirente possa rivolgere la richiesta di rimborso all'Erario (in tal senso anche § 42 [sentenza causa C-691/17 dell'11 aprile 2019](#)).

Trasporto frazionato e interruzione nella catena

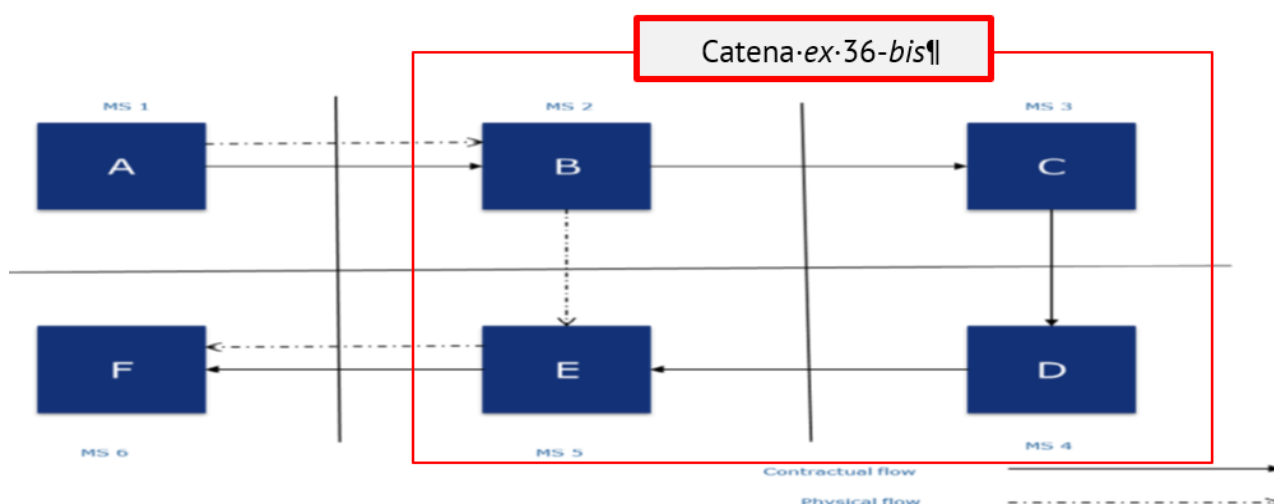
Le operazioni a catena potrebbero essere interessate anche da più di 3 soggetti (si veda caso 3) e diventare particolarmente complesse ai fini dell'applicazione delle regole di cui all'articolo 36-bis, Direttiva. Va detto tuttavia che i principi rimangono gli stessi e che la prima cosa da analizzare è l'eventuale presenza di interruzioni della catena per l'effetto di trasporti frazionati. Come precisato nelle note esplicative (§ 3.6.8) il fatto che siano coinvolti diversi mezzi di trasporto, in modo che i beni siano trasbordati, ad esempio, da un camion a una nave o tra diversi camion, non modifica necessariamente il fatto che il trasporto possa essere considerato come un unico trasporto mentre la situazione in cui una catena si considera interrotta è quella in cui vi sono più movimenti di beni fra diversi Stati membri organizzati da operatore diverso (tanto più, verrebbe da aggiungere, se fra i vari soggetti cambia la resa Incotems).

Nell'esempio riportato nel caso 3 (estrapolato dalle note della Commissione) che coinvolge ben 6 soggetti di 6 diversi Stati membri (MS) ci sono 3 diversi trasporti¹⁷. La catena che deve seguire le retro illustrate regole dell'articolo 36-bis, Direttiva è quella che riguarda i soggetti B, C, D ed E ossia il trasporto dallo Stato membro 2 (MS2) allo Stato membro 5 (MS5). In tal caso, la cessione da A a B e la cessione da E a F non rientrano nell'ambito di applicazione della misura istituita per le operazioni a catena, in quanto non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 36-bis, § 1, Direttiva ossia il trasporto diretto dal primo cedente all'ultimo acquirente in una catena comprendente cessioni successive degli stessi beni. Le cessioni tra A e B e tra E e F rappresentano quindi "normali" cessioni intracomunitarie.

¹⁶ Si ricorda che nella normativa domestica, eccetto l'ipotesi di frode, l'articolo 30-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972 (novellato dalla L. 167/2017) prevede che *"Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*.

¹⁷ Il caso potrebbe essere, ad esempio, quello di una resa DAP MS2 nel rapporto fra A e B; di una resa DAP MS5 nel rapporto B, C, D e DAP MS6 (ma potrebbe essere anche una resa in partenza MS5) nel rapporto fra E e F.

CASO 3 - Cessione a catena complessa (con più di 3 soggetti)



Ipotesi		Trattamento	Articolo 36-bis
A	Trasporto curato da B (primo fornitore della catena 36-bis)	B (MS2) → effettua cessione intra verso C in MS5 C (MS3) (*) → deve gestire acquisto intra in MS5; effettua cessione interna in MS5 verso D D (MS4) (*) → effettua cessione interna in MS5 verso E (*) C e D necessitano di identificazione in MS5	§1
B1	Trasporto curato da C (soggetto intermedio) ¹⁸ , senza identificazione in MS2	Se C (MS3) non è identificato in MS2, allora: B → fattura a C cessione intra verso MS5 C (*) → deve gestire l'acquisto intra in MS5 + effettua cessione interna a D in MS5 D (*) → fattura a E con Iva MS5 (*) C e D necessitano identificazione in MS5	§1
B2	Trasporto curato da C (soggetto intermedio) ¹⁹ , con identificazione in MS2	Se C (MS3) è identificato in MS2 e comunica detta identificazione a B (MS2), allora: B (MS2) → fattura a C con Iva in MS2 C → fattura a D una cessione intra verso MS5 D (*) → deve gestire l'acquisto intra in MS5 + effettua cessione interna a E in detto Stato (*) D necessita di identificazione in MS5	§2
D	Trasporto curato da E (ultimo cessionario della catena)	E (ultimo cessionario) non è intermedio; ciò comporta che la fornitura intracomunitaria da MS2 a MS5 è quella effettuata da D verso E. Quindi: B (MS2) → effettua cessione interna in MS2 a C C (MS3) (*) → effettua cessione interna in MS2 a D D (MS4) (*) → effettua cessione intra verso MS5 a E (*) C e D necessitano di identificazione in MS2	/

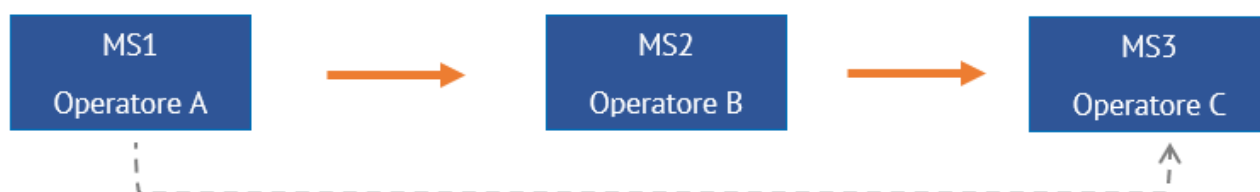
¹⁸ Potrebbe essere intermedio anche D laddove fosse costui a curare il trasporto con la conseguenza che la cessione intra (da MS2 a MS5) sarebbe quella effettuata da C (con necessità di identificazione in MS2) nei confronti di D (con necessità di identificazione in MS5). Tutte le altre rappresentano cessioni interne (da B a C in MS2; da D a E in MS5).

¹⁹ Potrebbe essere intermedio anche D laddove fosse costui a curare il trasporto e, previa identificazione nello Stato membro di partenza (MS2), comunicasse detta identificazione al proprio fornitore (C), con la conseguenza che la cessione intra (da MS2 a MS5) sarebbe quella effettuata da D nei confronti di E. Tutte le altre, che la precedono, rappresentano cessioni interne in MS2.

Le semplificazioni della triangolare comunitaria

Secondo le note esplicative della Commissione (§ 3.6.17) le disposizioni dell'articolo 36-*bis*, Direttiva non hanno alcun effetto sulla possibilità (cioè non compromettono la possibilità) di applicare la semplificazione già prevista per le operazioni triangolari quando sono soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo [141](#) (e [197](#) e [42](#)), Direttiva (c.d. triangolare comunitaria semplificata)²⁰.

CASO 4 - Triangolare comunitaria semplificata



Com'è noto, con detta disciplina (introdotta dalla Direttiva 92/111/CEE), per le cessioni a catena con unica spedizione o trasporto diretto fra 2 diversi Stati membri (MS1 e MS3) e poste in essere fra 3 operatori (A, B e C) di 3 diversi Stati membri²¹ viene escluso l'obbligo per l'intermedio (il soggetto B promotore della triangolazione) di doversi identificare nel Paese di destinazione (MS3) ai fini dell'acquisto intracomunitario²² oppure di partenza (MS1)²³ dei beni. Le condizioni sono che il promotore (B) non sia stabilito nello Stato membro di destino (MS3) e che il cessionario finale (C) sia identificato nello Stato di destino dei beni (MS3). La norma richiede altresì che il promotore designi²⁴ il proprio cessionario soggetto passivo (C) ad assolvere l'imposta conformemente all'articolo 197, Direttiva (*reverse charge*) nello Stato di arrivo (MS3) e che sia presentato l'elenco riepilogativo con le modalità previste dall'[articolo 265](#), Direttiva (cioè con distinta evidenza)²⁵. In detta situazione l'operatore A realizza una prima cessione intracomunitaria esente ([articolo 138](#), Direttiva 2006/112/CE) verso l'operatore B che a sua volta realizza sia un acquisto intracomunitario esente da imposta sia una cessione esente ([articolo 141](#), Direttiva) verso l'operatore C. In questa particolare cessione a catena

²⁰ Nella norma domestica, articoli 40, comma 2, 46, comma 2, 44, comma 2, lettera a), 38, comma 7 e 41, D.L. 331/1993 (si veda anche [circolare n. 13/1994](#), parte B § 16.2).

²¹ Il sistema semplificato delle triangolari comunitarie presuppone l'intervento di 3 soggetti passivi appartenenti a 3 diversi Stati membri. Si veda, in tal senso, anche [circolare n. 13/1994](#), parte B, § 16 e § 16.2.

²² In questo caso il promotore realizzerebbe un acquisto intracomunitario nel Paese di arrivo e una cessione interna verso il proprio cliente locale.

²³ In quest'altro caso, tanto più curando il trasporto, il promotore realizzerebbe, invece, un acquisto interno dal proprio fornitore e ivi gestirebbe una cessione intracomunitaria verso il proprio cliente a destino.

²⁴ In fattura può essere scritto, ad esempio: "Operazione in triangolazione comunitaria - Soggetto designato al pagamento dell'imposta: xxxxxxxxxxxx". Volendo (ma non è obbligatorio) può essere indicato anche il riferimento all'articolo 141/e della Direttiva 2006/112/CE oppure (per i promotori italiani) l'articolo 46, comma 2, D.L. 331/1993.

²⁵ Nell'Intrastat il promotore IT utilizza a tal fine la natura transazione alfabetica (A) anziché numerica (1).

“semplificata” (e solo in questo caso) si è in presenza quindi di 2 cessioni esentate dall’imposta (e non solo di una come nelle altre cessioni a catena) con un unico assolvimento dell’Iva, in *reverse charge*, nello Stato di arrivo dei beni.

La triangolare comunitaria all’interno di una catena più complessa

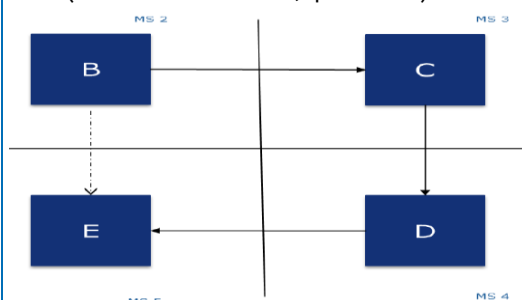
Risulta interessante, a questo punto, anche osservare che nelle più volte citate note esplicative (§ 3.6.17.1 e § 3.6.17.2) è stato evidenziato come la semplificazione di cui all’articolo 141, Direttiva potrebbe essere anche intercettabile all’interno di una catena più complessa con la precisazione che detta semplificazione “è applicabile solo quando per le operazioni che coinvolgono tre parti di quella catena sono soddisfatte tutte le condizioni per tale semplificazione triangolare” e con la conclusione che “in pratica, solo uno dei soggetti passivi coinvolti nella catena di operazioni, ossia quello che effettua l’acquisto intracomunitario, può potenzialmente beneficiare della semplificazione delle operazioni triangolari”. Il soggetto in questione è da intendersi il promotore B. Senza la semplificazione costui realizzerebbe infatti un acquisto intracomunitario nello Stato di arrivo MS3 tanto nel caso del trasporto curato dal primo cedente A che (senza l’uso di identificazione in partenza) dal promotore stesso. Anche C, tanto più curando il trasporto, realizzerebbe un acquisto intracomunitario ma non può essere costui a godere della semplificazione dell’[articolo 141](#), Direttiva giacché non avrebbe alcun soggetto da designare con cui triangolare (non si perfezionerebbero quindi tutte le condizioni previste dalla norma). Ciò osservato andrebbe una volta per tutte inequivocabilmente chiarito se (fermo restando che della semplificazione in analisi può godere solo B) la disciplina dell’articolo 141 possa essere adottata (da B) anche quando a curare il trasporto è il cessionario finale C (anziché A o B). Si osservi che il § 3.6.6. delle note della Commissione precisa che il trasporto dei beni per conto dell’operatore intermedio non deve necessariamente essere effettuato da un terzo al di fuori della catena (o una società specializzata) ma “potrebbe essere uno qualsiasi degli altri cedenti coinvolti nell’operazione a catena o anche l’ultimo acquirente” diventando elemento importante in questa situazione definire qual è il soggetto intermedio che sostanzialmente si assume il rischio del trasporto (si veda retro). A giudizio di chi scrive non è chiaro se tale affermazione sia estendibile anche alla particolare triangolazione dell’articolo 141, Direttiva o solo alle altre cessioni a catena. Considerato poi che le note esplicative non sono vincolanti per le Amministrazioni degli Stati membri²⁶ sulla questione sarebbe opportuno conoscere il pensiero dell’Agenzia delle entrate.

Ciò premesso si considerino la rielaborazione delle seguenti ipotesi già illustrate per il caso 3.

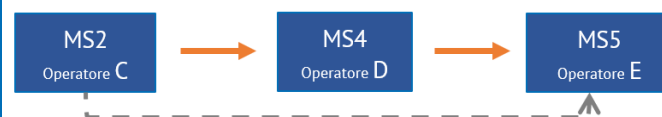
²⁶ Si veda nota 2.

Tavola 3 – Individuazione di una triangolare comunitaria all'interno di una catena complessa

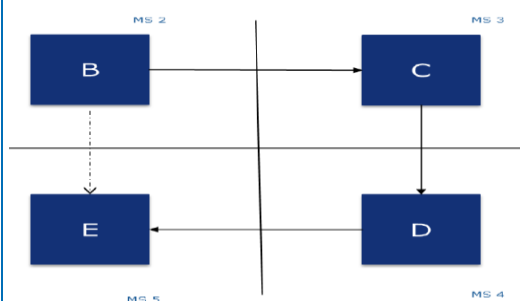
Trasporto curato da C con identificazione in MS2 (si veda retro caso 3, ipotesi B2)



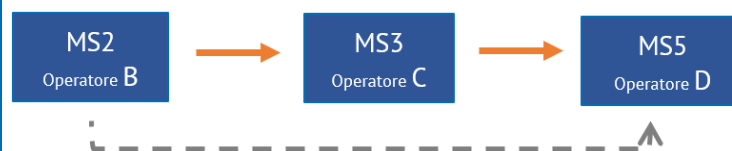
Se C comunica a B il proprio numero identificativo in MS2 la prima cessione, fra B e C, diventa interna in MS2 ed esce dalla triangolazione. A questo punto se D (MS4) non è stabilito in MS5 può promuovere la triangolare semplificata ex [articolo 141](#) designando E quale debitore in *reverse charge* ai sensi dell'[articolo 197](#), Direttiva



Trasporto curato da C senza uso dell'identificazione in MS2 (si veda retro caso 3, ipotesi B1)



Se C comunica a B il proprio numero identificativo in MS3 (e non l'eventuale identificazione in MS2)²⁷ e D è identificato (non solo in MS4 ma) anche in MS5 il promotore C può realizzare una triangolare semplificata ex articolo 141, Direttiva designando il proprio cliente D (identificato in MS5) quale debitore in *reverse charge* ai sensi dell'articolo 197, Direttiva²⁸.



Quella fra D ed E diventa, infine, una cessione interna in MS5

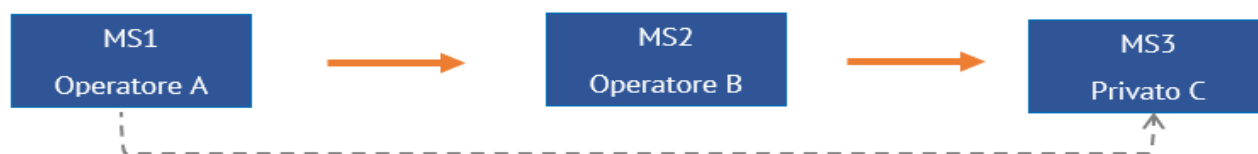
Cessione a catena ex 36-bis con acquirente finale privato

Le semplificazioni ([articolo 141](#), Direttiva) della triangolare comunitaria (caso 4) non possono trovare applicazione per definizione quando il cessionario finale è un consumatore finale (B2C). Per le altre cessioni a catena ex articolo 36-bis, Direttiva invece è necessario che vi siano almeno 3 soggetti coinvolti ma non è anche strettamente necessario che siano tutti soggetti passivi (§ 3.6.18 note esplicative). Secondo la disciplina dell'articolo 36-bis, Direttiva è quindi possibile che l'ultimo soggetto della catena sia una persona non soggetto passivo (si veda caso 5 a seguire).

²⁷ La disciplina triangolare semplificata consente quindi (in questo caso) a C (e solo a lui) di non doversi identificare nello Stato membro (SM5) dell'acquisto intracomunitario.

²⁸ È interessante anche evidenziare che nelle note esplicative (§ 3.6.17.2) è stato osservato come, tenuto conto della formulazione letterale dell'articolo 141, Direttiva si potrebbe pensare che questa esenzione non possa essere applicata nel caso in analisi poiché la condizione della lettera c (a mente della quale i beni sono spediti o trasportati a destinazione della persona nei confronti della quale il promotore effettua la cessione) non sembra soddisfatta (il promotore C vende infatti a D e non al destinatario finale E). In tale situazione, viene precisato, l'esenzione di cui all'articolo 141 potrebbe ancora essere applicata osservando che per l'intermedio C, quando vende a D (identificato in SM5), è irrilevante ciò che D intende fare con i beni e il fatto che fra D ed E vi sia una vendita di cui C possa o meno essere a conoscenza non pregiudica l'adempimento da parte di C (concordato da C e D) di inviare i beni nel luogo concordato in SM5 (dove, ricordiamo, D è identificato). A nulla rileva cioè che detto luogo sia la sede di D o un deposito gestito da un terzo oppure la sede di E a cui D ha venduto i beni.

CASO 5 – Cessione a catena con consumatore finale



Ipotesi		Trattamento	Articolo 36-bis
A	Applicazione disposizione generale dell' articolo 36 , § 1, Direttiva con imputazione del trasporto alla cessione effettuata verso l'intermedio B (trasporto curato da A oppure da B senza comunicare identificazione in MS1)	A effettua una cessione esente (nel rispetto delle condizioni dell' articolo 138 , Direttiva) B effettua un acquisto intracomunitario imponibile (con obbligo di identificazione) in MS3 Quella fra B e C è una cessione interna in MS3	§1
B	B comunica ad A il proprio numero di identificazione in MS1 e cura il trasporto	La cessione da A a B è una cessione interna imponibile in MS1 La cessione da B a C è una vendita a distanza (B2C) imponibile in MS3 ex articolo 33 , Direttiva (a meno che non siano soddisfatte le condizioni del "sotto soglia" di cui all' articolo 34 , Direttiva nel qual caso è tassabile in MS1)	§ 2

Alcune questioni da chiarire

A conclusione di questa analisi dedicata al nuovo articolo 36-bis, Direttiva qualche riflessione la dedichiamo alla compatibilità o meno della nuova disposizione con la disciplina della triangolare nazionale di cui all'[articolo 58](#), D.L. 331/1993 e con il caso della quadrangolare comunitaria affrontato nella [circolare n. 145/1998](#) (§ 8).

Triangolare nazionale – osservazioni e cautele

Per il caso della triangolare nazionale (IT1, IT2, UEX) non v'è dubbio che si sia in presenza di una cessione a catena ai sensi del nuovo articolo 36-bis, Direttiva; la questione che sorge è quindi se la disciplina dell'articolo 58, D.L. 331/1993 sia ancora attuale nella parte in cui prevede (a condizione che il trasporto non sia curato dal cessionario finale) la non imponibilità sia nella cessione interna (IT1, IT2)²⁹, ex articolo 58, D.L. 331/1993 appunto, che in quella intracomunitaria (IT2, UEX) ex [articolo 41](#). Salvo modifiche normative in sede di recepimento della Direttiva 2018/1910/UE (su cui, come detto in premessa, l'Italia è in ritardo) a giudizio di chi scrive non vi dovrebbero essere motivi per dubitare sulla praticabilità anche dal 1° gennaio 2020 dell'articolo 58 domestico giacché l'articolo 36-bis, Direttiva

²⁹ Sulla natura "interna" e non intracomunitaria di detto rapporto (IT1, IT2) depone chiaramente la stessa [circolare n. 13/1994](#) (§ 16) laddove afferma che quella disciplinata dall'articolo 58 rappresenta "una particolare operazione triangolare in cui il primo fornitore e il cedente-cessionario sono entrambi nazionali" per la cui cessione interna (§ 16.1) la fattura è non imponibile ex articolo 58, comma 1 mentre la successiva intracomunitaria (IT2, UEX) è non imponibile articolo 41, comma 1 e va inserita negli elenchi Intrastat sia ai fini fiscali che (per i mensili) statistici.

(collocato peraltro nel Titolo V “Luogo delle operazioni imponibili” e quindi dedicato alla territorialità) si limita a fissare le regole per individuare qual è la cessione interna e quale quella a cui è imputabile il trasporto intracomunitario ma non necessariamente anche il trattamento (esenzione o imponibilità) della prima³⁰. Esenzione o, meglio, “non imponibilità”, quella dell'[articolo 58](#), D.L. 331/1993 adottata in Italia fin dal 1993³¹ in analogia all'altra triangolare nazionale (verso extra UE) ossia a quella dell'[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972. Ferma l'esclusione all'applicazione dell'articolo 58, per il caso del trasporto/ritiro curato dal cliente estero (UEX), è pacifico il funzionamento con il trasporto curato dal primo cedente così come quello (ormai definitivamente sdoganato anche dalla Cassazione³²) del trasporto curato dal promotore. In tal ultimo caso se non v'è ormai più dubbio quando il trasporto è eseguito attraverso un vettore terzo; opportuno sarebbe invece conoscere il pensiero dell'Agenzia delle entrate sull'estensione (o meno) della praticabilità anche laddove il trasporto all'estero dovesse essere curato direttamente con i mezzi propri del promotore (IT2) che, nei fatti, entrerebbe così (fisicamente) nella disponibilità dei beni (ipotesi questa che sarebbe negata dalla prassi del 2010³³ e potrebbe rappresentare un limite nella ratio individuata dalla giurisprudenza³⁴). Come si può notare il nuovo articolo 36-bis, Direttiva al § 3, contempla espressamente anche l'ipotesi del trasporto diretto (cioè senza vettore terzo) da parte del soggetto intermedio (il promotore) confermando quindi sicuramente la praticabilità (per IT2) del nostro [articolo 41](#), D.L. 331/1993 ma non è così automatico (tutt'altro) che la precisazione della novella possa trascinare effetti analoghi per il trattamento del rapporto interno (IT1, IT2) governato dall'[articolo 58](#), D.L. 331/1993. In mancanza di eventuali nuove prese di posizioni, dal versante IT1, rimane quindi

³⁰ In tal senso le note stesse della Commissione che precisano (§ 3.6.17) come “l'ambito di applicazioni dell'articolo 36-bis della Direttiva si limita a chiarire a quale operazione della catena è imputato il trasporto. Queste disposizioni non hanno alcun impatto sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le disposizioni generali”.

³¹ Estensione che parrebbe trovare fondamento anche nell'articolo 164, § 2 Direttiva stessa (già articolo 16, § 2 comma 2, Direttiva 77/388/CEE). Secondo tale disposizione quando gli Stati introducono (con riserva di consultazione del comitato Iva) l'istituto del *plafond*, “gli Stati membri esentano allo stesso modo le operazioni inerenti alle cessioni effettuate dal soggetto passivo alle condizioni di cui all'articolo 138, entro il limite dell'importo di quelle che ha effettuato alle stesse condizioni nel corso dei 12 mesi precedenti”.

³² Cfr. Cassazione n. 14405/2014, n. 16328/2014, n. 11253/2015, n. 2460/2017, n. 606/2018, n. 4408/2018, n. 22332/2018 e n. 1826/2019. Secondo dette sentenze l'espressione letterale “a cura” o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari (indicata nell'articolo 58, D.L. 331/1993 e nell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972) va interpretata in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente. Queste ultime, infatti, secondo i giudici di Cassazione, potrebbero avere luogo se il cessionario (leggasi IT2) potesse autonomamente decidere di inviare i beni in altro Stato unionale o terzo, “al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente” (leggasi IT1). È stato anche precisato (si veda in particolare Cassazione n. 14405/2014, n. 606/2018 e n. 1826/2019) che pertanto “non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero”.

³³ Cfr. [risoluzione n. 35/E/2010](#) e [circolare n. 43/E/2010](#), § 5. In tali declaratorie è stato sostenuto che la non imponibilità Iva prevista per la cessione interna si applica anche se il contratto di trasporto o di spedizione viene stipulato dal cessionario italiano, purché su mandato e in nome del cedente (maggiormente possibilista è la Cassazione, si veda nota precedente, sulla possibilità che il contratto possa essere stipulato dal cessionario anche direttamente a nome proprio). In questo caso, infatti, il cessionario (IT2) agirebbe come mero intermediario del cedente (IT1) senza mai avere la disponibilità del bene, nel pieno rispetto della *ratio* delle disposizioni in materia. *Ratio* della norma sulle triangolazioni che, si legge in detti documenti dell'Agenzia delle entrate, sarebbe quella di evitare che una cessione interna fra 2 operatori nazionali (A e B) possa beneficiare della non imponibilità, evenienza che “si realizzerebbe qualora i beni transitassero materialmente dal cedente («A») al cessionario («B») in quanto quest'ultimo ne acquisirebbe la disponibilità”.

³⁴ Si veda nota 32.

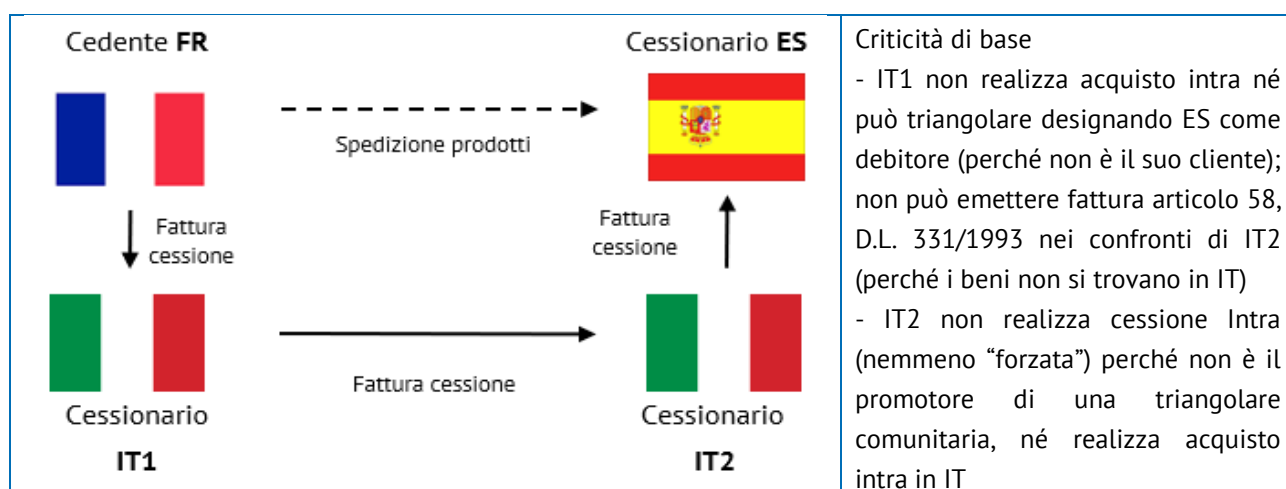
sempre raccomandabile la linea prudente. È bene pertanto che IT1 (quando non cura esso medesimo – o il vettore da esso incaricato – il trasporto all'estero) si faccia quindi precisare (e documentare) dal promotore (IT2) almeno 2 cose:

1. che IT2 sta realizzando una cessione (con effetto traslativo immediato)³⁵ verso il proprio cliente UE con una resa oltre confine (in questo modo si scongiura che il trasporto fuori confine lo curi invece il cliente finale facendo quindi cadere le condizioni per l'articolo 58);
2. che il trasporto avviene attraverso un vettore terzo con trasporto diretto a destino escludendo quindi che i beni entrino nella disponibilità fisica in IT da parte di IT2.

Quadrangolare comunitaria ex circolare n. 145/1998 - osservazioni

Nella [circolare n. 145/1998](#) (§ 8) fu affrontato il caso della quadrangolare comunitaria indicata nel caso 6 a seguire. Il nuovo articolo 36-bis, Direttiva come evidenziato, qualifica le operazioni all'interno della catena (diversa da una triangolare comunitaria semplificata) anche sulla base di chi cura il trasporto. Sorge quindi spontaneo chiedersi se le indicazioni a suo tempo fornite nella suddetta circolare n. 145/1998 (pag. 8) siano ancora valide visto che in quell'occasione non fu espressamente affrontato il tema di chi cura il trasporto (la circolare si limita infatti a precisare che *"i beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna"* senza precisare a cura di chi). La risposta, a giudizio di chi scrive, dovrebbe essere affermativa per le prime 2 soluzioni ivi fornite attraverso le quali (con la nomina di un rappresentante fiscale da parte di uno dei 2 soggetti italiani) la quadrangolare viene spezzata per essere ricondotta in una triangolare comunitaria semplificata; semplificazione la cui applicazione, come precisato nelle note della Commissione (§ 3.6.17), non è ostacolata dal nuovo articolo 36-bis, Direttiva.

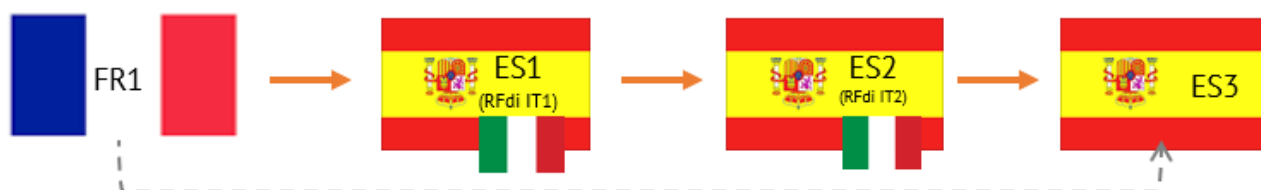
CASO 6 - Quadrangolare ex circolare n. 145/1998



³⁵ Cfr. Cassazione n. 22172/2013.

Soluzione	Trattamento ex circolare n. 145/1998
Soluzione A IT1 nomina RF in FR	Così facendo: <ul style="list-style-type: none"> • IT1 chiede al proprio fornitore FR di veicolare la fornitura sulla propria partita Iva francese (RF di IT1) realizzando in Francia un acquisto interno; tramite la partita Iva francese IT1 effettua una cessione intracomunitaria fatturando a IT2 ma consegnando in ES; • IT2 realizza triangolazione comunitaria designando ES come debitore
Soluzione B IT2 nomina RF in ES	Così facendo: <ul style="list-style-type: none"> • IT1, dalla posizione italiana, realizza triangolazione comunitaria semplificata designando RF di IT2 come debitore in ES; • IT2 (RF in ES) realizza un acquisto intracomunitario in ES e una successiva cessione interna
Soluzione C Sia IT1 che IT2 nominano un proprio RF in ES	Così facendo: <ul style="list-style-type: none"> • IT1 chiede al proprio fornitore FR di veicolare la fattura sulla propria partita Iva spagnola (RF di IT1); in questo modo realizza un acquisto intracomunitario in ES e veicola la vendita a IT2 come cessione interna sulla partita Iva spagnola di quest'ultimo (RF di IT1 fattura a RF di IT2 in ES); • IT2, anch'esso titolare di partita Iva in ES, realizza una cessione interna nei confronti del cliente finale

Si osserva, infine, che con la soluzione C (nomina e utilizzo di un RF in ES tanto da parte di IT1 che di IT2) le cose si fanno però più complesse. Si ritiene che la situazione debba infatti essere affrontata considerando le regole del nuovo articolo 36-*bis*, Direttiva.



Ne consegue, seguendo suddetta prospettiva, che la cessione intracomunitaria dalla Francia alla Spagna (le altre invece sono operazioni interne in FR o ES a seconda dei casi):

- è quella da FR1 verso ES1 (identificazione di IT1 in ES), se il trasporto lo cura il soggetto iniziale della catena ossia FR1;
- rimane quella da FR1 verso ES1 (identificazione di IT1 in ES), se il trasporto lo cura IT1 (in questo caso, come nel precedente, non opera la deroga del § 2 dell'articolo 36-*bis*, Direttiva);
- diventa quella fra IT1 e ES2, ma con obbligo di IT1 di identificarsi in FR, se il trasporto lo cura IT2;
- diventa, infine, quella da IT2 a ES3, ma con necessità sia di IT2 che di IT1 di identificazione in FR, se il trasporto lo cura il soggetto finale della catena ossia ES3.

SCHEMA DI SINTESI

Dal 1° gennaio 2020 la Direttiva Iva 2006/112/CE (come emendata dalla Direttiva 2018/1910/UE) contiene una nuova norma – l'articolo 36-*bis* – dedicato all'individuazione dell'unica cessione, fra quelle in sequenza di una cessione a catena, da considerarsi intracomunitaria con la qualificazione di tutte le altre come interne e con possibile obblighi di identificazione a seconda dei casi nel Paese di partenza o di arrivo delle varie parti coinvolte. La norma recepisce, nei fatti, orientamenti ormai consolidati della Corte di Giustizia e si ritiene quindi opportuno considerarla ancorché il Legislatore nazionale sia in ritardo nel recepimento della stessa.



Come evidenziato nelle note esplicative della Commissione europea l'articolo 36-*bis*:

- si occupa esclusivamente delle cessioni di beni che coinvolgono in successione almeno 3 soggetti (di cui l'ultimo non necessariamente deve essere un operatore Iva) con trasporto da uno Stato membro a un altro in partenza dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena;
- non si occupa, invece, delle cessioni a catena interne né di quelle che implicano importazioni o esportazioni extra UE;
- non compromette l'applicazione (in presenza di tutti i requisiti) della disciplina triangolare comunitaria semplificata (articolo 141) che consente al soggetto promotore di evitare l'obbligo di identificarsi nel Paese di arrivo dei beni (o eventualmente in quello in partenza).



Le regole dell'articolo 36-*bis* prevedono che nelle suddette cessioni a catena (diverse dalle triangolari comunitarie semplificate) la non imponibilità è imputata:

- in linea di principio, unicamente alla cessione effettuata verso l'operatore intermedio (è intermedio il soggetto diverso dal primo cedente cura il trasporto/spedizione);
- in deroga a quanto sopra, unicamente alla cessione effettuata dall'operatore intermedio alla (doppia) condizione che l'intermedio sia identificato nel Paese di partenza e comunichi detto numero identificativo al proprio fornitore.

La Commissione UE (note esplicative § 3.6.4) ha spiegato che quando il trasporto è curato dall'ultimo soggetto della catena (che è solo cessionario e quindi non anche intermedio) non v'è dubbio che la cessione intracomunitaria (in partenza dal primo cedente della catena) è quella effettuata verso l'ultimo cessionario (da qui l'esigenza, ovviamente, che il relativo fornitore – che in una relazione a minimo di 3 non è il primo – sia identificato nel Paese di partenza).



In una transazione a catena (come retro definita) il fornitore che (nel rispetto di tutte le condizioni) applica la non imponibilità (l'unico della catena) dell'articolo 138, Direttiva (articolo

41, D.L. 331/1993) deve provare l'avvenuto trasporto in altro Stato membro; se non cura il trasporto deve essere altresì in grado di dimostrare che il trasporto è stato organizzato dal proprio cessionario (intermedio) e non da soggetti successivi; in tal ultima ipotesi la cessione regredirebbe, infatti, a interna (ad esempio IT1 vende a DE1 che vende a DE2 con trasporto in DE; se il trasporto viene curato da DE2 quella fra IT1 e DE1 è una cessione interna e non intracomunitaria).



Nel caso di cessioni a catena complesse (con più di 3 soggetti) va innanzitutto verificato se vi siano trasporti frazionati che interrompono la catena. La catena si considera interrotta quando vi sono più movimenti fra diversi Stati membri organizzati da un diverso operatore (il fatto che siano coinvolti camion diversi o il trasbordo da camion a nave non modifica il fatto che il trasporto possa essere considerato unico). La catena ai sensi dell'articolo 36-bis va quindi individuata in quella – non interrotta – che rispetta tutte le condizioni retro citate a partire dall'unico trasporto a partire dal cedente di uno Stato membro a destinazione dell'ultimo cessionario della catena.


**MASTER[®]
BREVE 365**
 22^a edizione

Master Breve 365

Offerta SUMMER BOOKING valida fino al 25 settembre 2020

€ 795,00 + IVA <small>anziché € 960,00 + IVA</small>	PRIVILEGE PLATINUM  € 705,00 + IVA	PRIVILEGE GOLD  € 735,00 + IVA	PRIVILEGE BLU  € 755,00 + IVA
--	--	--	---

Prodotto in abbonamento

AGEVOLAZIONE PAGAMENTO DILAZIONATO

 **Rate mensili senza interessi tramite RID.**
 Il numero di rate dipende dalla data di invio del modulo di attivazione del RID.

[SCOPRI DI PIÙ](#)

La circolare tributaria n. 32/2020

Anche il Fisco in vacanza ai tempi del Covid-19

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa giuridica

L'[articolo 1](#), comma 1, L. 742/1969, come modificato dall'[articolo 16](#), D.L. 132/2014, convertito, con modificazioni, in L. 162/2014, dispone la sospensione dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie e amministrative dal 1° agosto al 31 agosto di ciascun anno.

Resta fermo quanto disposto dall'[articolo 7-quater](#), commi 16 e 17, D.L. 193/2016, inserito in sede di conversione in L. 225/2016, che ha introdotto la c.d. moratoria estiva, prevedendo la sospensione per la trasmissione della documentazione e la sospensione dei termini per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici e formali, dal 1° agosto al 4 settembre.

Vediamo di fare il punto della situazione, perché se pur questo intervento è diventato ormai un classico, quest'anno purtroppo si arricchisce delle sospensioni dei termini causate dal Covid-19, che si intrecciano con le precedenti.

La sospensione dei termini feriali

Come abbiamo visto, l'articolo 16, D.L. 132/2014, convertito, con modificazioni, in L. 162/2014, intervenendo sull'articolo 1, L. 742/1969, che, *per ius receptum*, si applica anche al rito tributario, ha ridotto la pausa estiva, che continua ad avere inizio il 1° agosto ma cessa il 31 dello stesso mese (e non più il 15 settembre).

Pertanto, durante questi 31 giorni, tutte le scadenze processuali si interrompono e, nel caso in cui la decorrenza del termine abbia avuto inizio prima del 1° agosto, il tempo assegnato dal Legislatore per il compimento dell'adempimento (presentazione del ricorso, deposito di atti, etc.) riprenderà a decorrere alla fine del periodo di sospensione, con ciò determinandosi una parentesi temporale.

Il periodo di sospensione è computato tenendo conto del calendario comune, “secondo l'unità di misura del giorno”¹. In particolare, secondo l'[articolo 155](#), c.p.c., nel computo dei termini a giorni, si esclude il giorno iniziale mentre va considerato il giorno finale².

¹ Cfr. Cassazione, sentenza n. 3223/2007; in senso conforme già Cassazione n. 8850/2003.

² Cfr. Dottryna, “La sospensione feriale dei termini processuali”, in *ECnews*, edizione del 31 luglio 2017.

Il periodo di sospensione feriale dei termini vale per tutte le liti tributarie e quindi sono soggetti alla sospensione tutti gli atti indicati all'[articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992, che identifica gli atti impugnabili nonché l'oggetto del ricorso. In particolare (cfr. [circolare n. 98/E/1996](#)) la sospensione opera per i seguenti atti:

Atti sospendibili					
avvisi di accertamento, di rettifica o di liquidazione del tributo	provvedimento di irrogazione di sanzioni e atto di contestazione	ruolo, cartella di pagamento e avviso di mora	provvedimento di diniego di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata	rifiuto - espresso o tacito - di restituzione di tributi	ogni altro atto impugnabile davanti ai giudici tributari

La sospensione feriale, inoltre, comporta lo slittamento dei termini di pagamento degli atti impugnabili ex articolo 19, D.Lgs. 546/1992, generalmente legati al termine per proporre ricorso.

La sospensione trova applicazione per tutti gli adempimenti processuali cui sono tenuti sia il ricorrente (contribuente) sia la parte resistente (uffici finanziari, ente locale, concessionario per la riscossione) e precisamente:

- proposizione del ricorso introduttivo;
- costituzione in giudizio del ricorrente;
- deposito di documenti e di memorie illustrative;
- proposizione dell'atto di appello;
- proposizione del ricorso per Cassazione;
- riassunzione della causa rinviata dalla Corte di Cassazione alla Commissione Tributaria di merito;
- eventuali adempimenti conseguenti ad avvenimenti che possono causare l'interruzione o sospensione del processo, secondo quanto previsto dagli articoli [39](#) e [40](#), D.Lgs. 546/1992³.

Per effetto di quanto disposto dall'[articolo 3](#), L. 742/1969, la sospensione non si applica – fra l'altro – ai procedimenti cautelari. Infatti, almeno una sezione, nel periodo di sospensione feriale dei termini processuali, assicurerà lo svolgimento delle udienze sulle domande relative alla concessione di ipoteca o l'autorizzazione al sequestro conservativo, a garanzia del credito fiscale emergente in base al pvc, all'atto di accertamento, all'atto di contestazione delle violazioni o al provvedimento di irrogazione della sanzione.

³ Quando in un medesimo arco temporale sussistono 2 sospensioni, una straordinaria (per esempio ex articolo 6, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018) e una ordinaria (quella feriale) la sospensione straordinaria assorbe quella ordinaria. Cfr. da ultimo Cassazione, sentenza n. 10252/2020.

IL D.L. 34/2020

In questo contesto dobbiamo dare conto del comma 3, [articolo 149](#), D.L. 34/2020, che proroga al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie per una serie di atti analiticamente indicati e per gli atti definibili ai sensi dell'[articolo 15](#), D.Lgs. 218/1997, i cui termini di versamento scadevano nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020⁴.

Fermo restando le precedenti scadenze introdotte dal D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020 e prorogate dal D.L. 23/2020, convertito con modificazioni in L. 40/2020 (in pratica dal 9 marzo all'11 maggio⁵), detta nuova scadenza – al 16 settembre – investe solo i ricorsi in primo grado e determinati atti, sempre che i relativi termini di versamento scadano nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Proroga impugnazione		
Ricorso in primo grado rinviato al 16 settembre 2020	→	Per a) atti di accertamento con adesione b) accordo conciliativo c) accordo di mediazione d) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita e per l'imposta di registro e) atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi f) atti di recupero crediti g) avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell'imposta sulle assicurazioni
Condizione	→	Il relativo pagamento scade tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020

Proroga acquiescenza		
Versamento al 16 settembre 2020	→	Atti definibili in acquiescenza
Condizione	→	Accertamenti scadenti tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020

La mediazione

Come è noto, l'[articolo 39](#), comma 9, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011, ha inserito nel D.Lgs. 546/92, l'[articolo 17-bis](#), rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”, per le controversie di

⁴ Cfr. L. Ambrosi - A. Iorio, “Atti di irrogazione sanzioni esclusi dal rinvio dei termini”, in *Il Sole24ore*, edizione del 13 maggio 2020.

⁵ Giusta proroga disposta dall'articolo 36, D.L. 23/2020 (precedentemente 15 aprile). Conseguentemente il termine iniziale del periodo previsto dal comma 6, articolo 83, D.L. 18/2020 – che prevede la sospensione delle udienze – è fissato al 12 maggio 2020. Le disposizioni introdotte con il D.L. 23/2020 si applicano, in quanto compatibili, ai procedimenti di cui ai commi 20 e 21, articolo 83, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020.

valore non superiore a 50.000 euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018 (limite innalzato per effetto dell'[articolo 10](#), D.L. 50/2017, convertito con modificazioni in L. 96/2017).

Per effetto di quanto oggi previsto dal comma 1, [articolo 17-bis](#), D.Lgs. 546/1992:

“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa”.

Pertanto, nelle controversie in questione, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione (cfr. [circolare n. 38/E/2015](#)).

La proposizione del ricorso – per gli atti mediabili – apre una fase amministrativa di durata pari a 90 giorni entro la quale deve svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione. Detto termine di 90 giorni è soggetto alla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, come esplicitato dal comma 2, ultimo periodo, dell'articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992.

L'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 218/1997

La presentazione dell'istanza prevista dall'[articolo 6](#), comma 2, D.Lgs. 218/1997, genera, fra l'altro, la sospensione per 90 giorni dei termini di impugnazione dell'atto, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente. Più precisamente, la Relazione al D.Lgs. 218/1997 chiarisce che:

“se la definizione non si formalizza nel lasso di tempo intercorrente fra la notifica dell'accertamento e il termine di scadenza per la relativa impugnazione, la proposizione di quest'ultima comporta rinuncia all'istanza di accertamento con adesione”.

Indicazioni di prassi		
Circolare n. 235/1997 (§ 2.4)	Risoluzione n. 159/1999	Circolare n. 65/E/2001
Per l'impugnazione si deve ovviamente considerare anche la sospensione feriale, prevista dalla L. 742/1969.	I 90 giorni rientrano nell'ambito applicativo dell' articolo 1 , secondo periodo, L. 742/1969	La sottoscrizione dell'atto può “... intervenire entro il termine ultimo d'impugnazione”, comprensivo sia dei 90 sia dei 31 giorni

In pratica, il termine feriale è collegato al periodo in cui ricadono i termini processuali, mentre quello dei 90 giorni è connesso, invece, a un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di concordato e tali distinti periodi di sospensione non possono che applicarsi cumulativamente, così che il periodo di sospensione feriale opera ogni qual volta il periodo di sospensione di 90 giorni venga a ricadere, come termine iniziale o come termine finale, nell'arco temporale che va dal 1° al 31 agosto, come anche nell'ipotesi in cui il periodo feriale sia ricompreso nel periodo dei 90 giorni.

Si tratta di effetti di sospensione automatica, i quali si verificano a prescindere dall'esito del contraddittorio e dell'eventuale perfezionamento o meno dell'adesione.

Pur se – in genere – la massima giurisprudenza di legittimità si è attestata sulle posizioni dell'Amministrazione finanziaria, atteso che si sono registrati interventi di segno opposto, il Legislatore ha ritenuto di chiudere la questione, nell'ambito del D.L. 193/2016 – [articolo 7-quater](#), comma 18, introdotto in sede di conversione in L. 225/2016 -, disponendo che “*i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale*”.

La sospensione dei termini da Covid-19

Come è noto, l'[articolo 83](#), D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020 ha dettato disposizioni urgenti per contenere gli effetti negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica sullo svolgimento delle attività giudiziarie civili e penali. In particolare, il provvedimento ha disposto in tutta Italia il rinvio delle udienze e la sospensione dei termini processuali dal 9 marzo al 15 aprile 2020. Su tali scadenze peraltro, è intervenuto il D.L. 23/2020 che, senza novellare espressamente il D.L. 18/2020, ha prorogato il termine del 15 aprile all'11 maggio 2020 e quello del 16 aprile, per l'avvio della seconda fase, al 12 maggio 2020.

Quanto al contenuto specifico dell'articolo 83, D.L. 18/2020, i commi 1 e 2 dispongono, per quel che ci interessa in questa sede, la sospensione dei termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie e del termine di 90 giorni dalla notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione. Peraltro, per quanto riguarda i processi tributari, il comma 21, articolo 83, D.L. 18/2020, estende l'applicazione della disciplina dettata per i procedimenti civili e penali ai procedimenti di competenza delle Commissioni Tributarie.

Osserva la [circolare n. 10/E/2020](#) che dal combinato disposto dell'[articolo 83](#), comma 2, D.L. 18/2020 e dell'[articolo 36](#), comma 1, D.L. 23/2020 deriva che, dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020:

«è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali. Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata, i termini stabiliti per la fase delle indagini preliminari, per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione, per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali».

L'Agenzia delle entrate si è subito preoccupata di fornire precise indicazioni, che sono confluite in diversi documenti di prassi (circolari [n. 5/E/2020](#); [n. 6/E/2020](#); [n. 8/E/2020](#) e [n. 11/E/2020](#)), ritenendo

applicabile anche il periodo di sospensione feriale ogni qual volta il periodo di sospensione di cui all'[articolo 6](#), comma 3, D.Lgs. 218/1997, venga a ricadere nell'arco temporale che va dal 1° agosto al 31 agosto 2020. Al fine di garantire una maggior certezza relativamente ai termini per la notifica del ricorso avverso l'avviso di accertamento, richiesta da più parti⁶ – si legge nella Relazione illustrativa – l'[articolo 158](#), D.L. 34/2020 introduce una disposizione:

“la cui natura interpretativa è chiaramente indicata dal richiamo espresso all'articolo 1, comma 2, L. 212/2000”.

La norma dispone che:

“ai sensi del comma 2, articolo 1, L. 212/200, la sospensione dei termini processuali prevista dall'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, convertito, con modificazioni, L. 27/2020, si intende cumulabile in ogni caso con la sospensione del termine di impugnazione prevista dalla procedura di accertamento con adesione”.

Pertanto, in caso di istanza di adesione presentata dal contribuente, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione *“per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza”*, prevista dall'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997, sia la sospensione prevista dal suddetto [articolo 83](#), D.L. 18/2020.

Definizione agevolata delle sanzioni e acquiescenza

Strettamente dipendenti e connessi alla sospensione dei termini processuali sono anche gli istituti della definizione agevolata delle sanzioni e della rinuncia all'impugnazione, rispettivamente disciplinati dall'[articolo 17](#), comma 2, D.Lgs. 472/1997 e dall'[articolo 15](#), D.Lgs. 218/1997, norme che riconnettono gli effetti premiali ivi contenuti alla circostanza che il pagamento intervenga *“entro i termini di proposizione del ricorso”*.

Pertanto, la sospensione dei termini processuali e il conseguente *“slittamento”* dell'eventuale proposizione del gravame, consente al contribuente di disporre di ulteriori 31 giorni per effettuare i pagamenti utili alla definizione della controversia⁷.

Sempre in tema di definizione agevolata delle sanzioni, la sospensione dei termini feriali si applica anche al procedimento di irrogazione delle sanzioni, disciplinato dall'[articolo 16](#), D.Lgs. 472/1997 (come

⁶ Cfr. M. Leo, *“Accertamenti con adesione senza calendario dubbio”*, in il Sole24ore, edizione del 22 aprile 2020, che chiedeva una assunzione di responsabilità da parte del Legislatore.

⁷ Vale la pena rammentare che la definizione agevolata (articolo 17, D.Lgs. 472/1997) è riferita esclusivamente alle sanzioni e non comporta acquiescenza rispetto al tributo mentre la rinuncia all'impugnazione (articolo 15, D.Lgs. 218/1997) comporta – oltre la riduzione a 1/3 delle sanzioni – la definitività del provvedimento di accertamento e gli ulteriori effetti previsti dall'articolo 2, commi 3, 4 e 5, D.Lgs. 218/1997.

modificato dall'[articolo 2](#), D.Lgs. 99/2000), che consente al trasgressore e agli obbligati in solido di definire la controversia con il pagamento di un importo pari a 1/3 della sanzione indicata, qualora tale pagamento intervenga “entro il termine di proposizione del ricorso”.

Nel caso di presentazione di deduzioni difensive, l'ufficio, nel termine di decadenza di 1 anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. A detto termine non sembra applicabile la sospensione feriale, trattandosi di un momento amministrativo e non processuale.

Le memorie difensive dello Statuto del contribuente

A mente del comma 7, [articolo 12](#), L. 212/2000, il contribuente sottoposto a verifica ha il diritto di formulare osservazioni e richieste entro 60 giorni dalla consegna del pvc da parte degli organi di verifica: le osservazioni formulate saranno oggetto di valutazione da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, imponendo all'attività di accertamento dell'ufficio una battuta d'arresto della durata di almeno 60 giorni. Il fine del Legislatore è quello di imporre una riflessione all'ufficio e di modificare gli elementi di accertamento eventualmente errati o carenti, sulla base di precisi *input* forniti dal contribuente. Tuttavia, il riferimento ai termini processuali – contenuto nell'[articolo 1](#), L. 742/1969 - ci fa propendere per la soluzione negativa: inapplicabilità della sospensione feriale.

La chiusura degli esercizi

Come è noto, l'[articolo 12](#), comma 2, D.Lgs. 471/1997, prevede che qualora siano state contestate ai sensi dell'[articolo 16](#), D.Lgs. 472/1997, nel corso di un quinquennio, 4 distinte violazioni in giorni diversi dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato D.Lgs. 472/1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da 3 giorni a 1 mese.

In deroga all'[articolo 19](#), comma 7, D.Lgs. 472/1997, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di 50.000 euro la sospensione è comminata per un periodo da 1 mese a 6 mesi.

La sospensione è disposta dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Gli atti di sospensione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro 6 mesi da quando è stata contestata l'ultima violazione.

L'esecuzione e la verifica dell'effettivo adempimento delle sospensioni è effettuata dall'Agenzia delle entrate, ovvero dalla G. di F..

La chiusura degli esercizi potrà comunque avvenire anche d'estate, in quanto non trattasi di termini processuali.

Il D.L. Rilancio con l'[articolo 151](#), ha provveduto, fra l'altro, al differimento del periodo di sospensione della notifica degli atti e per l'esecuzione dei provvedimenti di sospensione della licenza/autorizzazione amministrativa all'esercizio dell'attività/iscrizione ad albi e ordini professionali. La norma ha prorogato fino al 31 gennaio 2021, il termine finale della sospensione disposta dall'[articolo 67](#), comma 1, convertito con modificazioni in L. 27/2020, per la notifica degli atti e per l'esecuzione dei provvedimenti di sospensione sopra indicati, emanati dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate ai sensi dell'[articolo 12](#), comma 2-bis, D.Lgs. 471/1997 ed eseguiti ai sensi del comma 2-ter dello stesso articolo 12, in considerazione del fatto – si legge nella Relazione illustrativa - che la gran parte delle attività imprenditoriali, commerciali e professionali hanno già dovuto affrontare un lungo periodo di chiusura a seguito dei provvedimenti adottati per fronteggiare l'emergenza sanitaria conseguente all'epidemia da Covid-19. Il successivo comma 2, articolo 151, D.L. 34/2020 dispone, tuttavia, che la proroga della sospensione del termine non si applica nei confronti di coloro che hanno commesso anche una sola delle 4 violazioni previste dall'articolo 12, comma 2 e comma 2-sexies, D.Lgs. 471/1997, o una delle 6 previste dal comma 2-quinquies del medesimo articolo 12, successivamente alla data di entrata in vigore del D.L. 34/2020 (19 maggio 2020). La Relazione illustrativa spiega tale passaggio normativo:

“la disposizione ha il fine di evitare che possano essere commesse ulteriori violazioni degli obblighi appena citati nella consapevolezza che l'esecuzione della eventuale sanzione accessoria non potrà avvenire prima del 1° febbraio 2021”.

La sospensione dei termini per la trasmissione dei documenti

Il comma 16, [articolo 7-quater](#), D.L. 193/2016, convertito con modificazioni in L. 225/2016 è intervenuto sull'[articolo 37](#), comma 11-bis, D.L. 223/2006, convertito, con modificazioni in L. 248/2006 – norma che aveva introdotto la c.d. moratoria estiva, prevedendo che gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui agli articoli [17](#) e [20](#), comma 4, D.Lgs. 241/1997, che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione – aggiungendo un nuovo periodo di sospensione per la trasmissione di documenti e informazioni.

La generica e ampia formulazione normativa induce a ritenere che tutte le richieste di documenti e informazioni ai contribuenti godono della sospensione, fatte salve le esclusioni debitamente previste (attività di controllo esterna⁸ e procedure di rimborso Iva).

ESEMPIO

Esemplificazione di atti sospesi					
Richieste relative alle indagini finanziarie	Inviti a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento	Questionari relativi a dati e notizie nei confronti di altri contribuenti	Dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta	Inviti a esibire o trasmettere, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi	

La sospensione feriale dei pagamenti per i controlli automatici e formali

Il Legislatore ha, inoltre, introdotto, attraverso, l'[articolo 7-quater](#), comma 17, inserito in sede di conversione in L. 225/2016, la sospensione, sempre dal 1° agosto al 4 settembre, dei termini di 30 giorni previsti per il pagamento delle somme dovute, rispettivamente, a seguito dei controlli automatici, dei controlli formali e della liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata.

I termini di pagamento che godono della sospensione		
Comunicazioni/avvisi bonari relativi alle liquidazioni delle dichiarazioni, ex articoli 36-bis , D.P.R. 600/1973 e 54-bis , D.P.R. 633/1972	Comunicazioni relative al controllo formale della dichiarazione, ex articolo 36-ter , D.P.R. 600/1973	Esiti relativi alla liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata

In sede dottrina è stato rilevato che:

“non pare possa ingannare la previsione che la sospensione riguardi il termine di 30 giorni; certamente, la disposizione trova applicazione anche nel caso di preavviso telematico inviato all'intermediario, poiché in tale caso la norma prevede che siano concessi (a tale ultimo soggetto) 60 giorni di tempo per controllare la contestazione ed ulteriori 30 giorni di tempo al contribuente per effettuare il versamento.

⁸ Oggi sostanzialmente limitata per effetto del Covid-19.

Pertanto, la proroga troverà applicazione qualora tali ultimi 30 giorni vengano a cadere nel periodo dal 1° agosto al 4 di settembre”⁹.

Atti interessati	
Liquidazione	Controllo formale

Resta ferma la possibilità di utilizzare, una volta terminato il periodo di sospensione, il c.d. lieve inadempimento, previsto dall'[articolo 15-ter](#), comma 3, D.P.R. 602/1973, che oltre a escludere la decadenza in caso di insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro, fa salvo il tardivo versamento della prima rata, se non sfiora i 7 giorni.

L'intreccio con le disposizioni da Covid-19

In questo contesto si inserisce quest'anno l'[articolo 144](#), D.L. 34/2020 che recupera gli avvisi bonari, relativi alla liquidazione e al controllo formale della dichiarazione, prevedendo la proroga:

- per il versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute nei 30 giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti ovvero nei 90 giorni nel caso di avviso telematico¹⁰;
- per il versamento delle rate successive alla prima.

Infatti, la norma introdotta prevede la rimessione in termini e la sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato (ex [articolo 36-bis](#), D.P.R. 600/1973 e [54-bis](#), D.P.R. 633/1972) e formale delle dichiarazioni (ex [articolo 36-ter](#), D.P.R. 600/1973).

Rimessione in termini		
I versamenti delle somme dovute ai sensi degli articoli 2 , 3 e 3-bis , D.Lgs. 462/1997 (liquidazione automatizzata della dichiarazione, controllo formale e somme rateizzate), in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il giorno antecedente l'entrata in vigore del D.L. 34/2020 (cioè il 18 maggio 2020)	→	sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16 settembre 2020
I versamenti delle somme dovute ai sensi degli articoli 2, 3 e 3-bis, D.Lgs. 462/1997, in scadenza nel periodo compreso tra l'entrata in vigore del D.L. 34/2020 e il 31 maggio 2020	→	possono essere effettuati entro il 16 settembre 2020, senza applicazione di ulteriori sanzioni e interessi

I versamenti possono essere effettuati anche in 4 rate mensili di pari importo a decorrere da settembre 2020 con scadenza il 16 di ciascun mese. Non si procede al rimborso di quanto già versato.

⁹ G. Valcarengi – C. Facchetti, “Le semplificazioni fiscali riscrivono il tax day e inseriscono la tregua estiva”, in Il fisco, n. 1/2017, pag. 17.

¹⁰ Il Legislatore - articolo 2-bis, D.L. 203/2005, convertito in L. 248/2005 - nell'ottica di una maggiore snellezza nella gestione delle comunicazioni, ha previsto che, a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2006, l'invito previsto dall'articolo 6, comma 5, L. 212/2000, possa essere effettuato con mezzi telematici ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del Regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, che, se previsto nell'incarico di trasmissione, portano a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e comunque nei termini di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997, gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito.

Inoltre, il comma 2, [articolo 157](#), D.L. 34/2020 prevede che dal termine iniziale del periodo di sospensione di cui al comma 1 del medesimo articolo 157, D.L. 34/2020 – 9 marzo 2020 - non si procede agli invii dei seguenti atti, comunicazioni e inviti, elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020:

Atti rinviati		
Comunicazioni di cui agli articoli 36- <i>bis</i> e 36- <i>ter</i> , D.P.R. 600/1973	→	Liquidazione e controllo formale della dichiarazione, ai fini reddituali
Comunicazioni di cui all'articolo 54- <i>bis</i> , D.P.R. 633/1972	→	Liquidazione ai fini Iva
Inviti all'adempimento di cui all' articolo 21-bis , D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010	→	Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva
Atti di accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica, di cui all' articolo 23 , comma 21, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni dalla L. 111/2011	→	Tasse auto
Atti di accertamento delle tasse automobilistiche di cui al T.U. 39/1953 e all' articolo 5 , D.L. 953/1982, convertito, con modificazioni dalla L. 53/1983, limitatamente alle Regioni Friuli Venezia Giulia e Sardegna ai sensi dell' articolo 17 , comma 10, L. 449/1997	→	Tasse auto Friuli Venezia Giulia e Sardegna
Atti di accertamento per omesso o tardivo versamento della tassa sulle concessioni governative per l'utilizzo di telefoni cellulari di cui alla Tariffa articolo 21, D.P.R. 641/1972	→	Concessioni governative

Gli atti, le comunicazioni e gli inviti di cui sopra sono notificati, inviati o messi a disposizione nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. Restano ferme le disposizioni previste dall'articolo 1, [comma 640](#), L. 190/2014¹¹.

Il comma 4, [articolo 157](#), D.L. 34/2020 nega - per gli atti, comunicazioni e inviti, di cui al comma 2, articolo 157, D.L. 34/2020, notificati nel corso del 2021 – l'applicazione degli interessi, se previsti, per ritardato pagamento di cui all'[articolo 6](#) del decreto Mef del 21 maggio 2009¹², e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'[articolo 20](#), D.P.R. 602/1973, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di notifica dell'atto stesso.

¹¹ Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-*bis*, del Regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, e 13, D.Lgs. 472/1997, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore: a) i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 602/1973, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione; b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione; c) i termini di cui all'articolo 76, D.P.R. 131/1986, concernenti l'imposta di registro, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni; d) i termini di cui all'articolo 27, D.Lgs. 346/1990, concernente le imposte di successione e donazione, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

¹² In G.U. n. 136 del 15 giugno 2009.

Con riferimento alle comunicazioni non sono dovuti gli interessi per ritardato pagamento di cui all'articolo 6 del citato decreto del 21 maggio 2009 dal mese di elaborazione, e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'[articolo 20](#), D.P.R. 602/1973, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di consegna della comunicazione.

Il comma 5, [articolo 157](#), D.L. 34/2020 prevede che, al fine del differimento dei termini di cui sopra, l'elaborazione o l'emissione degli atti o delle comunicazioni è provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima.

Mentre il successivo comma 6, articolo 157, D.L. 34/2020 demanda ad uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate le modalità di applicazione della norma.

La proroga al 16 settembre per specifici versamenti

Per effetto dei commi 1 e 3, [articolo 149](#), D.L. 34/2020, sono prorogati al 16 settembre 2020 i termini di versamento delle somme dovute a seguito di una serie di atti.

Proroga		
Al 16 settembre	→	dei termini di versamento che scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020

Atti oggetto di proroga del versamento al 16 settembre 2020		
Accertamento con adesione	Mediazione	Conciliazione giudiziale
Atti di attribuzione rendita	Atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi	Atti di recupero
Avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento per imposte indirette		

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 1, comma 1, L. 742/1969, come modificato dall'articolo 16, D.L. 132/2014, convertito, con modificazioni, in L. 162/2014, dispone la sospensione dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie e amministrative dal 1° agosto al 31 agosto di ciascun anno. Resta fermo quanto disposto dall'articolo 7-*quater*, commi 16 e 17, D.L. 193/2016, inserito in sede di conversione in L. 225/2016, che ha introdotto la c.d. moratoria estiva, prevedendo la sospensione per la trasmissione della documentazione e la sospensione dei termini per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici e formali, dal 1° agosto al 4 settembre. In questo intervento, facciamo il punto della situazione, perché se pur questo

intervento è diventato ormai un classico, quest'anno purtroppo si arricchisce delle sospensioni dei termini causate dal Covid-19, che si intrecciano con le precedenti.



Il comma 3, articolo 149, D.L.n.34/2020, proroga al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie relativo a una serie di atti analiticamente indicati e per gli atti definibili ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.



Dal combinato disposto dell'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020 e dell'articolo 36, comma 1, D.L. 23/2020 deriva che, dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020, *«è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali. Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata, i termini stabiliti per la fase delle indagini preliminari, per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione, per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali»* (circolare n. 10/E/2020).



Sospensione dei termini per mediazione e adesione, che si intrecciano con le disposizioni da Covid-19.



L'articolo 144, D.L. 34/2020 recupera gli avvisi bonari, relativi alla liquidazione e al controllo formale della dichiarazione, prevedendo la proroga: per il versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute nei 30 giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti ovvero nei 90 giorni nel caso di avviso telematico; per il versamento delle rate successive alla prima.



Il comma 2, articolo 157, D.L. 34/2020 prevede che dal termine iniziale del periodo di sospensione di cui al comma 1 del medesimo articolo 157, D.L. 34/2020 – 9 marzo 2020 - non si procede agli invii di una serie di atti, comunicazioni e inviti, elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020.

La circolare tributaria n. 32/2020

L'assetto definitivo della detrazione del 110% e delle opzioni di fruizione del beneficio fiscale

di Maurizio Tozzi - dottore commercialista e revisore legale

Premessa

La conversione in Legge del D.L. 34/2020, avvenuta con la L. 77/2020, è caratterizzata da una serie di modifiche agli articoli [119](#) e [121](#), che rispettivamente prevedono l'incremento della misura della detrazione al 110% per determinati interventi di risparmio energetico e sisma *bonus*, nonché la possibilità di optare, in luogo della fruizione quinquennale della detrazione, alternativamente nello sconto in fattura o nella cessione del credito.

Anche se la tecnica legislativa ha preferito procedere alla sostituzione integrale dell'articolo 119, D.L. 34/2020 (troppe le modifiche, seppur in gran parte brevi, apportate), il "cuore" della disposizione resta invariato, potendo dunque rinviare al precedente contributo pubblicato su questa rivista¹, per ogni ulteriore approfondimento.

In questa sede, invece, si intende concentrare l'attenzione sulle novità normative intervenute, le principali delle quali, molto rilevanti, sono:

- il superamento, per gli edifici unifamiliari, del vincolo dell'abitazione principale per gli interventi da risparmio energetico che fruiscono del 110% (che dunque possono essere effettuati, per essere pratici, anche in riferimento alle seconde di case di campagna, piuttosto che al mare e in montagna);
- la previsione di nuovi limiti di spesa, a seconda dell'immobile di cui si discute;
- il blocco alla maggiorazione nel caso di interventi in immobili A1, A8 e A9;
- lo slittamento del termine di emanazione dei vari provvedimenti attuativi (fissati a 30 giorni dalla data di approvazione della legge di conversione, rimanendo comunque un termine ordinatorio²);

¹ M. Tozzi, "[La detrazione al 110%: lavori agevolati, ambito soggettivo ed eventuale cessione del credito](#)" in La circolare Tributaria, Speciale Decreto Rilancio, Maggio 2020.

² La circostanza che trattasi di un termine ordinatorio significa che l'emanazione di tali provvedimenti potrebbe non giungere nel mese di agosto. La speranza è che i lavori dell'Amministrazione finanziaria e del Mise siano a buon punto, al pari dei chiarimenti di prassi, in modo da avere una prima "operatività effettiva" almeno nel mese di settembre, pur se deve dirsi che molto importante sarà l'approccio degli istituti di credito per comprendere con quali modalità intenderanno "incentivare" il ricorso alla nuova agevolazione, posto che in molti casi sarà necessario avere la liquidità indispensabile per il sostenimento delle spese, dato che non tutte le imprese sono pronte economicamente a

- la precisazione che in caso di sconto in fattura, all'azienda che non riceve il pagamento da parte del cliente spetta un credito d'imposta nella misura della detrazione di riferimento e non dello sconto operato³;
- la possibilità di operare anche con gli “stati avanzamento lavori”, in modo da poter fruire subito dei benefici fiscali e “spacchettare” le soluzioni che la norma offre, per rendere più elastico e fruibile il relativo meccanismo⁴.

Procedendo come nel precedente intervento, ripercorriamo in maniera analitica le 2 disposizioni normative, evidenziando esclusivamente le novità apportate dal Legislatore.

Il risparmio energetico: cosa cambia

Il comma 1 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/202 resta intatto nella preliminare previsione che la detrazione al 110% è riconosciuta in 3 casistiche, ossia l'isolamento termico e la sostituzione degli impianti di climatizzazione sia per le parti comuni (con impianti centralizzati) sia negli edifici unifamiliari. Le novità apportate comunque riguardano tutte le lettere da a) a c) del comma 1.

In primo luogo, per gli interventi di isolamento termico è specificato che gli stessi possono riguardare anche le superfici opache inclinate, oltre alle orizzontali e verticali e fermo restando la necessità che gli stessi siano rivolti almeno al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio. In aggiunta è però precisato che l'intervento può avere riguardo non soltanto agli edifici indipendenti (pur se unifamiliari), ma anche separatamente all'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno. In tal modo, di fatto, si cerca di risolvere la problematica di quegli edifici plurifamiliari in cui, magari, non tutti i proprietari sono concordi nell'eseguire degli interventi del genere, dando la possibilità al singolo interessato di procedere in maniera autonoma. L'ampliamento degli immobili, da leggere congiuntamente al superamento dello “sbarramento alle prime case” originariamente previsto dalla prima versione del D.L. (trattasi della modifica al comma 10 nel prosieguo commentata), è stata accompagnata anche da una “taratura” delle spese, che a questo punto dovrà essere valutata con

sostenere “lo sconto in fattura”, ossia “zero incassi”, anticipazione dei costi e recupero postumo solo mediante la cessione del credito ricevuto dal cliente.

³ Il problema era in particolare riferito allo sconto in fattura in caso di lavori interessati dalla detrazione del 110%. Infatti, nella precedente versione della norma all'azienda spettava un credito pari allo sconto operato, che non poteva superare il corrispettivo pattuito e dunque si arginava al 100% del costo; oggi è chiarito che all'azienda che opera lo sconto spetta un credito pari alla detrazione di riferimento (pertanto per lavori agevolati al 110%, il credito spetta in detta misura anche all'azienda, pur se lo sconto si “ferma” in ogni caso al corrispettivo pattuito).

⁴ Dal tenore della norma, infatti, sembra possibile scegliere diverse opzioni per ognuno degli stati di avanzamento dei lavori, potendo ad esempio decidere di conservare la detrazione per il primo avanzamento, optare per la cessione del credito per il secondo e infine scegliere lo sconto in fattura per il saldo. In tal modo anche le aziende saranno più incentivate alle varie soluzioni, in quanto finanziariamente saranno meno incise dallo sconto in fattura (nell'esempio appena svolto, infatti, solo il saldo comporterà un mancato incasso diretto e il recupero dell'importo mediante il meccanismo del credito d'imposta).

attenzione con i tecnici incaricati per evitare un “doloroso splafonamento non preventivato”. La norma ora infatti prevede che le spese non possono superare l’ammontare complessivo di:

- 50.000 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all’interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall’esterno;
- 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Nel resto si continua a prevedere che i materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare dell’11 ottobre 2017 (in G.U. n. 259/2017).

Per gli interventi sulle parti comuni finalizzati alla sostituzione dell’impianto di climatizzazione di cui alla lettera b) del comma 1 dell’[articolo 119](#) è previsto quale novità anzitutto che, esclusivamente per i Comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per l’inottemperanza dell’Italia agli obblighi previsti dalla Direttiva 2008/50/CE, sia anche possibile l’allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente. Dopo di che è tarata diversamente la spesa, fissando nuovi limiti pari a:

- 20.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’immobile per gli edifici composti fino a 8 unità immobiliari;
- 15.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’immobile per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Infine, per gli interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti rimane fermo il limite di spesa di 30.000 euro, ma è aggiunta anzitutto la possibilità di intervenire sulle unità immobiliari indipendenti situate all’interno di edifici plurifamiliari (come già in precedenza definite). Dopo di che è puntualizzato che, esclusivamente per le aree non metanizzate nei Comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione (di cui sopra), la sostituzione dell’impianto può avvenire con caldaie a biomassa aventi prestazioni emissive con i valori previsti almeno per la classe 5 stelle individuata ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare 186/2017, mentre esclusivamente per i Comuni montani sempre non interessati dalle richiamate procedure europee di infrazione, l’alternativa è l’allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente.

Nel resto il comma 1 rimane identico e, in particolare, è confermato che la maggiorazione della detrazione non è riferita all'esecuzione dei lavori, ma al "sostenimento della spesa" a decorrere dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021. Inutile dire che sarà molto importante rispettare la scadenza del 31 dicembre, magari operando con attenzione i necessari pagamenti, anche in acconto.

Il Legislatore poi modifica parzialmente il comma 2. Continua a prevedersi l'estensione dell'aliquota del 110% anche a tutti gli ulteriori interventi di efficientamento energetico, fermo restando i relativi limiti di spesa, ma a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno dei sopra riportati interventi "principali" (ossia cappotto termico e sostituzione impianto di climatizzazione)⁵.

Non serve invece la presenza di uno di detti interventi principali e dunque la detrazione per gli interventi di risparmio energetico (qualsiasi) è innalzata sempre al 110% quando l'edificio è sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al D.Lgs. 42/2004, o gli interventi "principali" siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali⁶.

Anche il comma 3 rimane sostanzialmente invariato nella prima parte, richiedendo sempre il miglioramento di almeno 2 classi energetiche dell'edificio, ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (condizione da raggiungere anche per le predette "unità immobiliari indipendenti"). In aggiunta è ora previsto che nel rispetto di tutti i limiti stabiliti per gli interventi di cui ai citati commi 1 e 2, l'agevolazione nella misura del 110% è riconosciuta anche per gli interventi di demolizione e ricostruzione.

In ultimo, è introdotto un nuovo comma 3-bis riferito agli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*in house providing*"

⁵ Come già sottolineato nel precedente contributo, 2 precisazioni sono importanti al riguardo:

i) per gli altri interventi del "mondo" risparmio energetico si rammenta che sono previste limitazioni ancorate all'ammontare massimo di detrazione e non al limite di spesa e dunque deve farsi riferimento alla vigente disposizione normativa;
ii) non cambia la fruizione della detrazione, che resta ripartibile in 10 quote annuali di pari importo. Il comma 2, infatti, estende solo la misura della detrazione del 110%, non anche la ripartizione in 5 anni.

⁶ Considerato il rinvio operato dal comma 2 ai restanti interventi "del risparmio energetico", è opportuno segnalare che in sede di conversione il Legislatore è intervenuto, in ottica di coordinamento, su dette disposizioni mediante il nuovo comma 16, che testualmente prevede: "*Al fine di semplificare l'attuazione delle norme in materia di interventi di efficienza energetica e di coordinare le stesse con le disposizioni dei commi da 1 e 3 del presente articolo, all'articolo 14, D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 90/2013, sono apportate le seguenti modificazioni, con efficacia dal 1° gennaio 2020: a) il secondo, il terzo e il quarto periodo del comma 1 sono soppressi; b) dopo il comma 2 è inserito il seguente: "2.1. La detrazione di cui ai commi 1 e 2 è ridotta al 50% per le spese, sostenute dal 1° gennaio 2018, relative agli interventi di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal Regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013. Sono esclusi dalla detrazione di cui al presente articolo gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe di cui al periodo precedente. La detrazione si applica nella misura del 65% per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione, di efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal citato Regolamento delegato (UE) n. 811/2013, e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione 2014/C 207/02 della Commissione, o con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro, o per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione".*

per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica, per i quali l'agevolazione al 110% è estesa anche alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022.

Le modifiche al “sisma *bonus*”

Non sembra potersi parlare di modifiche “al sisma *bonus*”, posto che il comma 4 rimane immutato e prevede sempre l'innalzamento della detrazione al 110% per le spese sostenute nel periodo 1° luglio 2020 - 31 dicembre 2021 per tutti gli interventi c.d. “antisismici” (peraltro a prescindere dal miglioramento della classe sismica), confermando altresì:

- la possibilità di cedere il credito anche a un'impresa di assicurazione, nel caso in cui ricorra anche la contestuale stipula di una polizza che compra il rischio di eventi calamitosi⁷;
- l'esclusione dalle 2 vantaggiose condizioni del comma in argomento (ossia detrazione al 110% e possibilità di cessione del credito a una compagnia assicurativa con detrazione del 90% della polizza antisisma) per gli edifici ubicati in zona sismica 4.

Si aggiunge invece il nuovo comma 4-*bis* che, fermi restando i limiti di spesa (che dunque devono essere complessivi), prevede la possibilità di fruire della detrazione nella misura del 110% per le spese sostenute, sempre nel periodo 1° luglio 2020 - 31 dicembre 2021, per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici, a condizione che tale intervento sia eseguito congiuntamente a uno degli interventi “antisismici” di base.

Fotovoltaico e sistemi di accumulo: le novità

Per quanto concerne gli impianti fotovoltaici, a prima vista viene da dire che non sussistono novità, posto che i commi da 5 a 7 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 restano del tutto immutati, riconoscendo la detrazione al 110% anche all'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica, nonché per la realizzazione di sistemi di accumulo. La norma dunque continua a prevedere:

- anzitutto un limite di spesa massimo pari a 48.000 euro;
- in ogni caso un parametro di spesa ancorato ai kW di potenza, stabilendo che la spesa non può eccedere 2.400 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico, che in caso di interventi di cui all'[articolo 3](#), comma 1, lettere d), e) e f), D.P.R. 380/2001, è ridotto a 1.600 euro per ogni kW di potenza nominale⁸;

⁷ Con conferma, in relazione alla polizza, della considerevole percentuale di detrazione spettante, pari al 90%.

⁸ Trattasi degli interventi di ristrutturazione edilizia, di nuova costruzione e di ristrutturazione urbanistica.

- la ripartizione della detrazione in 5 quote annuali di pari importo, ma a condizione che l'installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui ai commi 1 o 4 del medesimo articolo 119, D.L. 34/2020⁹;
- il vincolo della cessione in favore del GSE dell'energia non auto consumata in sito;
- per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, fermo restando il limite massimo di spesa di 48.000 euro, il rispetto del limite di spesa di 1.000 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema.

Invero, le variazioni normative, con una tecnica del tutto asistemica, sono contenute nei nuovi commi 16-bis e 16-ter dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 in commento. Il comma 16-bis sembra quasi una disposizione di "interpretazione autentica", dal momento che testualmente afferma: *"L'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali o da parte di condomini che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-bis, D.L. 162/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 8/2020, non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale. La detrazione prevista dall'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir, per gli impianti a fonte rinnovabile gestiti da soggetti che aderiscono alle configurazioni di cui al citato articolo 42-bis, D.L. 162/2019 si applica fino alla soglia di 200 kW e per un ammontare complessivo di spesa non superiore a 96.000 euro"*. Se il comma 16-bis può lasciare quasi indifferente, la lettura del comma 16-ter consente di comprendere che anche per le installazioni degli impianti di cui al comma 16-bis si applica la detrazione nella misura del 110%, pur se la previsione appare contraddittoria. Testualmente infatti è previsto che *"le disposizioni del comma 5 si applicano all'installazione degli impianti di cui al comma 16-bis"*, ma in questo modo sembra che anche per detti impianti la condizione necessaria sia la prioritaria esecuzione degli interventi di risparmio energetico di cui al comma 1 (cappotto termico o sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale), ovvero del sisma *bonus* di cui al comma 4. Dopo di che il comma 16-ter afferma che l'aliquota del 110% si applica alla quota di spesa corrispondente alla potenza massima di 20 kW e per la quota di spesa corrispondente alla potenza eccedente 20 kW spetta la detrazione stabilita dall'[articolo 16-bis](#), comma 1, lettera h), Tuir, nel limite massimo di spesa complessivo di 96.000 euro riferito all'intero impianto¹⁰.

⁹ Ovviamente tenendosi conto delle modifiche intervenute nel comma 1, tra cui rilevante il riconoscimento delle agevolazioni anche alle unità immobiliari "indipendenti" all'interno di edifici plurifamiliari.

¹⁰ Tradotto in termini pratici, al momento per la quota eccedente spetta la detrazione nella misura del 50%. È bene comunque evidenziare che per come è scritta, trattasi di una previsione "a regime", in quanto in futuro troverà sempre applicazione la detrazione di cui all'articolo 16-bis, Tuir (ossia nella misura del 36%), finora mai "operativa" in quanto derogata da continui interventi provvisori che hanno continuamente innalzato la soglia delle spese e l'aliquota di detrazione. Dovendo anche sottolineare che il comma 16-bis prevede in maniera chiara un limite di spesa "a se stante" di 96.000 euro: di fatto la norma in futuro sarà a regime e fruirlà della percentuale di detrazione dell'articolo 16-bis, Tuir, ma con il limite di spesa di 96.000 euro di cui al comma 16-bis in commento.

Installazione di infrastrutture di ricarica: tutto invariato

Totalmente confermato è il comma 8, che prevede la detrazione nella misura del 110% per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, disciplinata dall'[articolo 16-ter](#), D.L. 63/2013. In tale ipotesi il limite di spesa è invariato a 3.000 euro, la detrazione è ripartita tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo ed è prevista, come condizione indispensabile, che l'installazione sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui al comma 1 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 (inclusi, dunque, le unità immobiliari indipendenti e rimanendo confermata la non “abbinabilità” a interventi di sisma *bonus*¹¹).

Ambito soggettivo e oggettivo

Come nella prima versione della norma, sono i commi 9 e 10 a delimitare il perimetro dell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione maggiorata. Al riguardo è bene ribadire che per tutte le disposizioni in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio, nonché di risparmio energetico, se non rientranti nelle previsioni che consentono la maggiorazione della detrazione nella misura del 110%, si continuano ad applicare le regole “classiche”, ossia non soltanto le relative percentuali di beneficio fiscale, ma anche con i relativi limiti e ambito soggettivo (ad esempio, il risparmio energetico classico riguarda anche i titolari di reddito d'impresa).

In sede di conversione in legge, il Legislatore anzitutto allarga il novero dei soggetti che possono ambire al 110% per i lavori gestiti nei commi da 1 a 8 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020. Infatti, al comma 9, oltre alle previsioni riferite ai condomini, alle persone fisiche, agli IACP e alle cooperative a proprietà indivise, sono aggiunte le lettere *d-bis*) ed e), stabilendo rispettivamente che tale maggiore agevolazione spetta ai lavori eseguiti anche:

- dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 460/1997, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'[articolo 6](#), L. 266/1991, e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle Province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'[articolo 7](#), L. 383/2000;
- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'[articolo 5](#), comma 2, lettera c), D.Lgs. 242/1999, in questo caso però limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

¹¹ Ovviamente si intende che in caso di interventi di sisma *bonus* non è riconosciuta la misura maggiorata della detrazione al 110% per l'installazione di infrastrutture di ricarica, fermo restando che l'intervento può pur sempre effettuarsi, conservandosi la “classica” misura dell'agevolazione.

Inutile dire che in tali 2 nuove ipotesi, stante normalmente il ridotto ammontare delle imposte dovute, saranno preferibili le soluzioni alternative dell'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 (sconto in fattura o cessione del credito).

Viene invece totalmente riscritto il comma 10, con forse una delle principali (e attese) novità della conversione in legge: è rimosso, per gli “interventi di risparmio energetico” di cui ai primi 3 commi dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020, il riferimento agli edifici unifamiliari “non prima casa”. Oggi il comma 10 recita testualmente: *“I soggetti di cui al comma 9, lettera b), possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio”*. In termini pratici dunque per le persone fisiche non sussiste più una limitazione nel caso di possesso di un edificio unifamiliare (i casi classici sono rappresentati dalla casa di campagna, oppure dalla villetta a schiera al mare o in montagna), potendo eseguire gli interventi agevolati al 110% del risparmio energetico anche su detti immobili che non hanno il requisito di abitazione principale. Di contro, però, è prevista una limitazione quantitativa: sul piano individuale la detrazione può essere fruita sul numero massimo di 2 unità immobiliari¹².

Infine, deve richiamarsi il nuovo comma 15-bis dell'articolo 119, D.L. 34/2020 che seppur con una collocazione “anomala” (perché sarebbe stato preferibile che la disposizione fosse inserita nel predetto comma 10), stabilisce che la detrazione maggiorata al 110% di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020 non può mai trovare applicazione per le unità immobiliari accatastate quali A1, A8 e A9.

Gli adempimenti “collegati”

I commi da 11 a 13 dell'articolo 119, D.L. 34/2020 sono rimasti invariati e disciplinano gli adempimenti collegati alla maggiorazione del 110%, sia per la spettanza della detrazione, che per l'utilizzo delle opzioni previste dall'articolo 121, D.L. 34/2020. È dunque utile rammentare che:

- per esercitare le opzioni dell'articolo 121, D.L. 34/2020 bisogna richiedere il visto di conformità “fiscale” dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione (rilasciato dai consulenti abilitati e dai responsabili Caf);
- servono delle specifiche asseverazioni da parte dei tecnici abilitati e più precisamente:

¹² Appare utile evidenziare che il limite è riferito al singolo contribuente e non al nucleo familiare: pertanto sembra di potersi affermare che una coppia di coniugi, laddove ricorrano i requisiti normativi, potrà eseguire gli interventi su 2 immobili ciascuno. Tale soluzione appare indubbia in caso di proprietà individuali da parte dei coniugi. Resta da capire però se in caso di comproprietà possa ritenersi comunque “operante” una sorta di limitazione: ad esempio, nel caso di coniugi con 3 immobili in comproprietà, con interventi rispetto ai quali la fruizione della detrazione al 110% avviene solo da parte di uno dei coniugi su 2 immobili, non è chiaro se sussiste il blocco sul terzo immobile, anche se eventualmente la detrazione in riferimento a quest'ultimo vuole essere fruita dall'altro coniuge.

- per gli interventi di “risparmio energetico”, i tecnici asseverano il rispetto dei requisiti previsti dai relativi decreti attuativi e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia dell'asseverazione viene trasmessa esclusivamente per via telematica all'Enea;
- per gli interventi “sisma *bonus*”, l'efficacia degli stessi finalizzati alla riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico secondo le rispettive competenze professionali, e iscritti ai relativi Ordini o Collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni di cui al decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti 58/2017. I professionisti incaricati attestano anche la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

La sola variazione rispetto alla versione originaria della norma è la previsione che i provvedimenti attuativi da parte dell'Agenzia delle entrate e del Mise saranno emanati entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione.

È poi introdotto il nuovo comma 13-*bis*, che in primo luogo gestisce “l'avanzamento dei lavori” (novità di rilievo contenuta nell'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 nel prosieguo commentato). In particolare, è previsto che le asseverazioni tecniche sono rilasciate o al termine dei lavori oppure per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e limiti stabiliti dall'articolo 121, D.L. 34/2020 (si anticipa, sul punto, che al massimo vi possono essere 2 stati di avanzamento lavoro prima della conclusione e comunque deve trattarsi sempre di almeno il 30% dei lavori programmati). La norma in merito evidenzia che l'asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato ovviamente attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione, anche parziale. Dopo di che il comma 13-*bis* contiene una importante precisazione circa l'asseverazione della congruità delle spese sostenute, dovendosi a tal fine farsi riferimento ai prezziari individuati dal decreto del Mise di prossima emanazione. Nell'attesa di detto decreto (e pertanto per coloro che già hanno dato avvio ai lavori), la congruità delle spese è determinata facendo riferimento ai prezzi riportati nei prezziari predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome, ai listini ufficiali o ai listini delle locali CCIAA ovvero, in difetto, ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi.

Le disposizioni conclusive per la detrazione nella misura del 110%

Come evidenziato nei paragrafi precedenti, l'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 in sede di conversione ha visto aggiungere diversi commi dopo il 15, alcuni con collocazione anomala (si pensi alla previsione di non spettanza del 110% per gli immobili A1, A8 e A9, contenuta nel comma 15-*bis*), altri “estranei” alla

maggiorazione del beneficio fiscale (in questo caso si consideri il citato comma 16 che coordina le restanti disposizioni del risparmio energetico). Per quanto invece riguarda l'assetto della nuova misura della detrazione, deve continuare a farsi riferimento ai commi 14 e 15, che si precisa non hanno subito variazioni di sorta. In questa sede si rammenta che il comma 14 è di particolare importanza per i tecnici abilitati che avranno un ruolo "centrale" nel nuovo beneficio, prevedendo che, fermo restando l'eventuale configurarsi del reato penale, è irrogata la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.000 a 15.000 euro per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa¹³.

Il successivo comma 15 invece fa rientrare tra le spese detraibili nella misura del 110% quelle sostenute per il rilascio delle varie attestazioni e asseverazioni richieste, nonché per il visto di conformità.

La cessione del credito

L'intervento nell'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 è contenuto, tanto che il Legislatore non ha avvertito l'esigenza di sostituire interamente l'originaria disposizione. Allo stesso tempo, però, trattasi di modifiche significative, perché delimitano in maniera precisa le opzioni alla detrazione e le conseguenze.

La norma cambia anche la propria rubrica, non parlando più di "trasformazione" della detrazione ma di "cessione o sconto". L'intervento è collegato alla variazione della lettera b) del comma 1 e tende a fugare ogni dubbio, come si dirà a breve, in ordine alla circostanza che in capo al soggetto che ha diritto alla detrazione sussistono 2 alternative: richiedere lo sconto in fattura ovvero cedere il credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante.

Trattasi comunque di opzioni interessanti, posto che al pari della gran parte delle detrazioni d'imposta, anche quelle finora commentate non generano la possibilità di riportare, nelle dichiarazioni successive, eventuali eccedenze non utilizzate. Considerato da un lato l'innalzamento importante della percentuale di detrazione e dall'altro la riduzione a 5 anni della fruizione del beneficio (laddove solitamente è prevista in 10 anni), è evidente il rischio che in capo ai contribuenti possa generarsi "incapienza" nell'ammontare di imposta lorda da cui detrarre, con relativa perdita di tale importo di agevolazione. In tale ottica poter fruire di 2 alternative per una maggiore certezza nell'utilizzo del beneficio, peraltro con applicazione anche in riferimento agli stati d'avanzamento lavoro, dovrebbe consentire una maggiore tranquillità nell'approccio alla disposizione¹⁴.

¹³ A tale riguardo è fatto obbligo ai professionisti incaricati di stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro.

¹⁴ Fermo restando che saranno decisive almeno 3 circostanze: 1) le interpretazioni di prassi in ordine ai soggetti privati cui potrà essere ceduto il credito; 2) l'approccio degli istituti di credito e degli altri intermediari finanziari, con particolare riguardo alle modalità con cui procederanno

È bene rammentare che nessuna modifica ha riguardato l'assetto di base dell'[articolo 121](#), D.L. 34/2020, che non si limita alle sole casistiche descritte in precedenza che consentono la detrazione nella misura del 110%, ma si riferisce, di fatto, a tutte le previsioni in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico, essendo anche differente il riferimento temporale, posto che se l'aliquota al 110% scatta per le spese sostenute a decorrere dal 1° luglio 2020, la cessione/sconto in fattura è stabilita per le spese sostenute nell'intero biennio 2020/2021, di fatto recuperando anche quelle dei primi mesi dell'anno corrente.

Le prime importanti modifiche attengono al comma 1 dell'articolo 121, D.L. 34/2020 con particolare riguardo alle 2 opzioni che si offrono al contribuente, il quale in luogo della detrazione spettante può alternativamente:

- ricorrere a un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti;
- decidere di cedere un credito d'imposta di pari ammontare alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti.

A prima vista non sembra che le 2 disposizioni siano di molto divergenti dalla versione originaria delle lettere a) e b) del comma 1 in commento, ma invero gli effetti sostanziali sono importanti.

In primo luogo è confermato che lo sconto in fattura non può eccedere il corrispettivo. Se il contribuente, pertanto, chiede l'applicazione dello sconto, al massimo arriverà al 100% del corrispettivo (Iva inclusa), ma non avrà mai il 110% (ovviamente nei casi in cui scatta questa misura della detrazione, ricordandosi che nelle altre ipotesi, come ad esempio la detrazione del 50%, lo sconto in fattura sarà pari appunto al 50%). La variazione normativa è invece interessante per le imprese che operano lo sconto, posto che la versione originaria della disposizione portava alla conclusione (dato il tenore letterale della norma), che alle stesse spettasse un credito d'imposta pari allo sconto operato (dunque al massimo 100%). Inutile dire che un simile assetto avrebbe impedito lo sconto in fattura, perché le imprese avrebbero avuto un credito pari al corrispettivo che però se non utilizzato, in caso di "cessione" avrebbe visto ridurre l'effettivo incasso monetario¹⁵.

in primo luogo all'acquisizione del credito e in secondo luogo, eventualmente, al finanziamento delle spese; 3) la "forza" delle imprese che eseguiranno i lavori circa la propria capacità di operare lo sconto in fattura e di utilizzare o "ricollocare" mediante cessione il credito emergente.

¹⁵ In termini pratici, pur ottenendo il 100% del corrispettivo in forma di credito, senza utilizzo diretto in compensazione ma con cessione a un istituto di credito, l'incasso con tale seconda modalità avviene al netto dei vari addebiti dell'istituto medesimo, dunque con monetizzazione (ad esempio), nella misura del 92/93%.

Oggi invece la norma è chiara dato che la lettera a) del comma 1 dell'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 afferma che alle imprese o ai professionisti che operano lo sconto in fattura è riconosciuto un credito pari alla detrazione spettante al contribuente committente dei lavori. Pertanto i cessionari avranno diritto, nel caso degli interventi di cui al precedente [articolo 119](#), D.L. 34/2020, a un credito nella misura del 110%, che potranno utilizzare in compensazione (con le regole di seguito rammentate), oppure cedere (incassando in tal caso un importo adeguato al corrispettivo pattuito)¹⁶.

La modifica alla lettera b) del medesimo comma 1 invece tende a eliminare ogni dubbio circa le possibilità offerte al contribuente che matura il diritto alla detrazione. Egli non può “trasformare” la detrazione in credito d’imposta, ma può soltanto “cedere” lo stesso. La differenza è notevole, perché con la possibilità di “trasformazione” in credito d’imposta di fatto tutti avrebbero potuto aggirare il principale problema delle detrazioni, ossia l’incapienza. La versione finale della lettera b) è tassativa: il contribuente può “cedere” il credito d’imposta pari alla detrazione spettante, non potendo egli in prima persona usare l’agevolazione nella forma del credito compensabile con altri debiti.

Inutile dire che si attendono le prese di posizione ufficiali circa i soggetti a cui sarà possibile cedere i crediti (oltre agli istituti di credito e agli altri intermediari finanziari), essendo interessante sapere se vi sarà una platea “libera” di cessionari o verranno riproposti i limiti dei “soggetti privati collegati” agli interventi, così come sarà importante comprendere se nei confronti delle assicurazioni, nel caso del sisma *bonus*, la cessione (che sembra potersi operare solo da parte del committente, posto l’obbligo di contrarre una specifica polizza), sarà eventualmente ampliabile anche alle detrazioni spettanti per gli altri interventi eventualmente eseguiti¹⁷.

Viene poi inserito l’importante comma 1-bis, che testualmente afferma: “*L’opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Ai fini del presente comma, per gli interventi di cui all’articolo 119 gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento*”. Pertanto:

– lo sconto in fattura o la cessione del credito possono riguardare anche il singolo stato di avanzamento lavoro, potendo il contribuente scegliere soluzioni diverse per ogni fase (ad esempio, tenersi la detrazione per il primo stato avanzamento, optare per la cessione per il secondo e richiedere lo sconto

¹⁶ È evidente che il problema dell’incasso ridotto in caso di successiva cessione del credito permane nelle altre ipotesi di detrazione, ma deve anche dirsi che trattandosi, presumibilmente, di interventi minori e con detrazioni contenute, è più semplice per imprese e professionisti “conservare” il credito con utilizzo in compensazione, pertanto mantenendo intatto il relativo valore.

¹⁷ Si pensi agli edifici unifamiliari. Nella prima versione della norma, nel caso in cui si fosse trattato di abitazioni diverse dalla principale, era consentito il sisma *bonus* ma non gli interventi di risparmio energetico. Oggi non vi è limitazione di sorta e dunque è altamente probabile che i 2 lavori possano coesistere, con la conseguenza di dover comprendere se sarà possibile cedere alla compagnia assicurativa solo la detrazione da sisma *bonus* o anche le altre eventualmente spettanti al contribuente.

sul differenziale dovuto a saldo). In questo modo si rende più flessibile il meccanismo e l'utilizzo dell'agevolazione, soprattutto nel caso di spese rilevanti, potendosi raggiungere accordi convenienti per tutti i protagonisti;

- gli stati di avanzamento lavoro possono al massimo essere 2 e in ogni caso devono riguardare almeno il 30% dell'intervento. Per “ciascun intervento complessivo”, nel caso specifico di quelli elencati all'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 sembra di doversi far riferimento separatamente a ciascuno dei 3 interventi di risparmio energetico di cui al comma 1, agli interventi del comma 2 (se non “attratti” in quelli del comma 1¹⁸), al sisma *bonus* di cui ai commi 4 e 4-*bis* (unitamente), agli interventi del comparto “fotovoltaico” (commi 5 e 6) e ai sistemi di ricarica di cui al comma 8 (dovendosi comunque attendere i necessari chiarimenti di prassi).

Nel resto la norma non subisce importanti modifiche, tranne alcune precisazioni a breve richiamate, rimanendo dunque immutati gli interventi agevolati per i quali è possibile fruire delle opzioni dell'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 in luogo della detrazione (di fatto trattasi, oltre che degli interventi di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, di tutto il risparmio energetico, degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, del risanamento conservativo, della ristrutturazione edilizia e del *bonus* facciate) e restando ferme le regole di utilizzo del credito d'imposta, che sono 2:

- in primo luogo, il credito deve essere usato con la medesima tempistica della detrazione di riferimento¹⁹, non essendo previsto il riporto negli anni successivi e nemmeno l'eventuale richiesta a rimborso (di fatto si usa il meccanismo della “capienza” nell'anno, tipico della detrazione da cui origina il credito);
- in secondo luogo è ammesso il meccanismo anche in riferimento alle “*rate residue di detrazione non fruite*”, laddove in forza della relazione illustrativa chiaramente si deduce che la disposizione riguarda anche gli interventi eseguiti negli anni precedenti (ad esempio, fruizione nel 2020 dell'ottava rata di detrazione, possibilità della “trasformazione” in credito d'imposta).

In ultimo, il Legislatore effettua 2 ulteriori precisazioni rispetto alla originaria versione dell'articolo 121, D.L. 34/2020 in commento:

- in primo luogo, circa la deroga ai limiti normativi operanti in materia di compensazione, è previsto che oltre al superamento del limite massimo di compensazione nel periodo d'imposta di cui all'[articolo 34](#), L. 388/2000, nonché dei limiti di utilizzo dei crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione, di

¹⁸ È il caso, ad esempio, degli infissi. Gli interventi previsti dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 119, D.L. 34/2020 attengono alle strutture “opache”, dunque non alle finestre comprensive di infissi, ma in forza del comma 2 anche gli infissi possono fruire della detrazione del 110%. Sul punto però vi sono almeno 2 problemi, ossia in che modo si devono considerare i limiti di spesa e come impattano gli interventi ai fini dello stato avanzamento lavoro, dovendo comprendere se vanno valutati separatamente (come sembrerebbe) o cumulativamente.

¹⁹ Di fatto in 5 anni per gli interventi di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020 e solitamente in 10 anni per gli altri interventi per i quali è possibile fruire della cessione del credito.

cui all'articolo 1, [comma 53](#), L. 244/2007, non si applicano nemmeno i limiti di cui all'[articolo 31](#), comma 1, D.L. 78/2010, ossia il vincolo alla compensazione in presenza di ruoli scaduti per un importo almeno pari a 1.500 euro (con violazione sanzionata nella misura del 50%). Anche tale intervento è particolarmente rilevante, posto che in tal modo è assegnata una strada “privilegiata” all'utilizzo del credito d'imposta in questione;

– in secondo luogo, che le comunicazioni telematiche necessarie per l'esecuzione delle opzioni, le cui regole attuative saranno stabilite nel prossimo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate²⁰, possono effettuarsi anche per il tramite di coloro che prestano assistenza fiscale.

Sono, invece, sostanzialmente invariati i commi 4, 5 e 6, che si rammenta rispettivamente prevedono:

– al comma 4, che ai fini del controllo nei confronti di coloro che hanno diritto alle varie detrazioni si applicano gli ordinari poteri che possono andare dagli invii di questionari alle indagini finanziarie etc.. I fornitori e i soggetti cessionari del credito rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto a quello spettante. Il comma poi prevede che l'Agenzia delle entrate procede ai controlli in materia fruendo dei termini ordinari dell'azione di accertamento di cui all'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973, ivi inclusi i più ampi termini previsti per il controllo dei crediti inesistenti;

– al comma 5, che qualora sia accertata la mancata sussistenza²¹, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei contribuenti committenti dei lavori. Sarà poi eventualmente il committente a potersi rivalere, nelle sedi competenti, nei confronti di coloro che non lo hanno messo nelle condizioni di fruire dell'agevolazione (si pensi a un'erronea attestazione professionale, con evidente responsabilità del tecnico abilitato che l'ha rilasciata);

al comma 6 che, in caso di concorso nella violazione, scatta tra l'altro la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari del credito anche in riferimento al pagamento dell'importo della detrazione e dei relativi interessi.

²⁰ Come anticipato, ancorché con termine “ordinatorio”, in sede di conversione è stato previsto che i provvedimenti attuativi devono essere adottati entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione. Non resta che confidare in un adeguato stato d'avanzamento dei lavori necessari al riguardo, tali da consentire il rispetto del termine pur se scadente nel mese di agosto e nonostante lo *smart working* diffuso nella P.A. a causa dell'emergenza Covid-19.

²¹ Il riferimento al requisito della “sussistenza” delle condizioni normative è stato inserito in sede di conversione in legge.

SCHEDA DI SINTESI

In sede di conversione in legge del D.L. 34/2020, il Legislatore ha apportato tra l'altro una serie di modifiche all'articolo 119, riguardante la maggiorazione della detrazione nella misura del 110% per alcuni interventi di risparmio energetico e per il sisma *bonus*, nonché all'articolo 121, che consente di optare, in alternativa alla detrazione fiscale, per lo sconto in fattura ovvero per la cessione del credito d'imposta.



Quali prima rilevante modifica deve segnalarsi il superamento del "blocco prima casa" per gli interventi di risparmio energetico riferiti agli edifici unifamiliari. Questo significa che gli interventi in questione possono essere eseguiti a prescindere dalla destinazione dell'unità immobiliare. Di contro è previsto che il beneficio maggiorato non può essere riconosciuto per un numero di immobili superiore a 2.



Il Legislatore introduce però una nuova limitazione di carattere generale: non è possibile avere la detrazione maggiorata nella misura del 110% per le unità immobiliari che rientrano nelle categorie catastali A1, A8 e A9.



In riferimento allo sconto in fattura, è ora previsto che l'impresa o il professionista che lo concedono ricevono comunque in cambio un credito d'imposta che è di ammontare pari alla detrazione spettante (nel caso della detrazione maggiorata, spetta un credito del 110%). Tale credito può essere usato in compensazione (ma nel rispetto delle regole della detrazione di riferimento) o essere oggetto di nuove cessioni.



È, inoltre, precisato, a eliminare qualsiasi dubbio al riguardo, che al contribuente che ha diritto alla detrazione non spetta la "trasformazione" in credito d'imposta, potendo egli alternativamente ricorrere o allo sconto in fattura, o alla cessione del credito. Le opzioni alternative sono praticabili anche in riferimento agli "stati di avanzamento lavori", che però devono essere attestati ad almeno il 30% dell'intervento complessivo.



Per l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione, è ulteriormente puntualizzato che non si applicano le regole limitative previste in caso di importi iscritti a ruolo e scaduti. Dunque, l'utilizzo è libero e il contribuente, in presenza di ruoli scaduti, non verrà sanzionato.

La circolare tributaria n. 32/2020

La fruizione del *bonus* vacanze

di Luigi Scappini – dottore commercialista

L'[articolo 176](#), D.L. 34/2020 (il c.d. Decreto Rilancio), convertito con modificazioni con L. 77/2020, da un lato con il fine di aiutare i contribuenti in un momento di congiuntura economica sicuramente non favorevole e dall'altro per dare un *input* alla ripresa del turismo, ha introdotto un credito, per il solo anno di imposta 2020, utilizzabile nel periodo 1° luglio - 31 dicembre 2020, per pagare servizi turistici fruiti sul territorio nazionale. Beneficiari sono i nuclei familiari con un Isee non superiore a 40.000 euro. L'ammontare massimo del credito, utilizzabile da un solo componente per nucleo familiare, è pari a 500 euro per nucleo familiare (300 euro per i nuclei di 2 persone e 150 euro per i nuclei di una sola persona). L'Agenzia delle entrate, con [provvedimento direttoriale del 17 giugno 2020, protocollo n. 217174](#) ha definito le modalità applicative, mentre, con la [circolare n. 18/E/2020](#), ha offerto i primi chiarimenti ai fini della fruizione del credito.

I soggetti ammessi

Ai sensi dell'articolo 176, comma 1, D.L. 34/2020, il credito di imposta è riconosciuto ai nuclei familiari con un Isee in corso di validità, ordinario o corrente ai sensi dell'[articolo 9](#), D.P.C.M. 159/2013, non superiore a 40.000 euro.

L'Isee, istituito con il D.Lgs. 109/1998 è un indicatore che serve a misurare la situazione economica di un determinato nucleo familiare ed è calcolato sulla base di una DSU (Dichiarazione Sostitutiva Unica). L'Isee ha valenza annuale per tutti i membri del nucleo familiare e per tutte le prestazioni sociali, anche se richieste a enti erogatori diversi.

L'articolo 9, D.P.C.M. 159/2013 prevede che l'Isee corrente può essere calcolato in riferimento a un periodo di tempo più ravvicinato alla richiesta della prestazione, quando vi è una rilevante variazione nell'indicatore e al contempo si sia verificata, per almeno uno dei componenti il nucleo familiare, nei 18 mesi precedenti la richiesta della prestazione, una delle variazioni della situazione lavorativa ivi elencate. L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 18/E/2020 ha precisato che il concetto di nucleo familiare deve essere quello contemplato dal D.P.C.M. 159/2013 e non l'[articolo 12](#), Tuir, ragion per cui è composto dai soggetti componenti la famiglia anagrafica.

Ai sensi dell'[articolo 4](#), D.P.R. 223/1989 *“Agli effetti anagrafici per famiglia si intende un insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, unione civile, parentela, affinità, adozione, tutela o da vincoli affettivi, coabitanti ed aventi dimora abituale nello stesso Comune. Una famiglia anagrafica può essere costituita da una sola persona.”*.

Il concetto di nucleo familiare è stretto, infatti, sempre l'Agenzia delle entrate, nelle *faq* pubblicate sul proprio sito *internet*, ha negato la possibilità di cedere il *bonus* a un soggetto “esterno” al nucleo familiare.

Le strutture autorizzate

Sempre il comma 1 dell'[articolo 176](#), D.L. 34/2020, delimita il perimetro soggettivo per quanto attiene le strutture nelle quali il “nucleo familiare” può spendere il credito di imposta, individuandolo nel *“pagamento di servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive, nonché dagli agriturismo e dai bed & breakfast in possesso dei titoli prescritti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva.”*.

Schematizzando il riferimento è a:

- imprese turistico ricettive;
- agriturismi; e
- *bed & breakfast*.

La [circolare n. 18/E/2020](#), per cercare di circoscrivere meglio il perimetro applicativo, senza con questo voler introdurre un parametro che la norma non prevede, afferma che *“A titolo indicativo e non esaustivo, tali attività sono riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO.”* senza dover aver riguardo alla natura giuridica o alla disciplina fiscale adottata (del resto non poteva essere diversamente dal momento che l'agriturismo, se esercitato in forma individuale o di società di persone, per natura fruisce di un regime forfettizzato di determinazione del reddito previsto dall'[articolo 5](#), L. 413/1991).

55.1 Alberghi e strutture simili
55.10.00 Alberghi - fornitura di alloggio di breve durata presso: alberghi, <i>resort</i> , <i>motel</i> , <i>aparthotel</i> (<i>hotel & residence</i>), pensioni, <i>hotel</i> attrezzati per ospitare conferenze (inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande)
55.20 Alloggi per vacanze e altre strutture per brevi soggiorni
55.20.10 Villaggi turistici
55.20.20 Ostelli della gioventù
55.20.30 Rifugi di montagna - inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande
55.20.40 Colonie marine e montane

55.20.50 Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, <i>bed & breakfast, residence</i> , alloggio connesso alle aziende agricole
55.20.51 Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, <i>bed and breakfast, residence</i> : - fornitura di alloggio di breve durata presso: <i>chalet</i> , villette e appartamenti o <i>bungalow</i> per vacanze - <i>cottage</i> senza servizi di pulizia
55.20.52 Attività di alloggio connesse alle aziende agricole

Il [provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 17 giugno 2020](#) ha comunque previsto che le strutture di cui sopra dichiarino, ai sensi degli articoli [46](#) e [47](#), D.P.R. 445/2000, di essere un'impresa turistico ricettiva, un agriturismo o un *bed & breakfast* in possesso dei titoli previsti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva.

Limitatamente alle attività agrituristiche, si ricorda come per essere tali, debbano essere condotte da un imprenditore agricolo ai sensi dell'[articolo 2135](#), cod. civ., e rispettare la disciplina prevista dalla L. 96/2006 (la c.d. Legge quadro per l'agriturismo) e dalle singole normative regionali e provinciali (Trento e Bolzano). L'autocertificazione deve essere resa attraverso la procedura *web*, disponibile nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, per la verifica da parte del fornitore dello stato di validità dell'agevolazione e per la conferma dell'applicazione dello sconto al cliente.

Sempre in merito alle strutture che possono erogare servizi fruibili attraverso il *bonus* vacanze, la [circolare n. 18/E/2020](#), prevede che vi rientrano anche le attività alberghiera o agrituristiche c.d. stagionale. Si pensi ad esempio ai rifugi alpini accessibili solamente durante la stagione estiva o a certe strutture alberghiere ubicate in zone marittime.

Al contrario, non possono mai rientrare nel perimetro applicativo le attività, alberghiere o agrituristiche che non vengono esercitate abitualmente, producendo redditi diversi, ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera i), Tuir.

I servizi fruibili

L'[articolo 176](#), D.L. 34/2020 si limita a fare un generico riferimento ai servizi offerti dalle strutture come sopra individuate quindi, a definire meglio quali siano i costi ricompresi nel *bonus* è intervenuta tempestivamente la [circolare n. 18/E/2020](#) precisando che, punto di partenza per poter utilizzare il credito è che a prescindere dal servizio offerto, sia previsto almeno un giorno di pernottamento nella struttura. L'Agenzia delle entrate, inoltre, precisa che il *bonus* vacanze non può essere utilizzato sulle prestazioni rese da più fornitori, a eccezione di quelle per servizi accessori indicati nella medesima fattura dall'unico fornitore.

“Ad esempio, nel caso di soggiorno presso una struttura alberghiera con fattura emessa da ALFA, è possibile includere, ai fini del Credito d'imposta Vacanze, i costi per la fruizione dei servizi balneari da parte di BETA solo se gli stessi sono indicati nell'unica fattura emessa da ALFA.”.

Tale chiarimento dovrebbe rendere fruibili anche i servizi che non sono offerti direttamente da parte della struttura alberghiera o dell'agriturismo ma che sono accessori, fermo restando che la fatturazione avvenga sempre a cura del soggetto che fornisce il servizio di pernottamento.

A ben vedere si potrebbe disquisire ampiamente sul concetto di accessorietà ma ben venga questa apertura da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nelle *faq* presenti sul sito viene confermato che il *bonus* deve essere fruito in un'unica soluzione, inoltre, *“Non può essere utilizzato sulle prestazioni rese da più fornitori, ad eccezione di quelle per i servizi accessori indicati nella medesima fattura dall'unico fornitore.”.*

Requisiti e modalità di accesso al credito

Ai sensi del comma 2 dell'[articolo 176](#), D.L. 34/2020, il credito, utilizzabile da un solo componente per nucleo familiare, è attribuito nella misura massima di:

- 500 euro per ogni nucleo familiare;
- 300 euro per i nuclei familiari composti da 2 persone; e
- 150 euro per quelli composti da una sola persona.

Il successivo comma 4 stabilisce che il credito è fruibile:

- per l'80%, d'intesa con il fornitore presso il quale i servizi sono fruiti, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto. Si precisa infatti come gli esercenti le attività alberghiere, di agriturismo e *bed & breakfast* non sono obbligate ad accettare tale forma di pagamento; e
- per il 20% in forma di detrazione di imposta in sede di dichiarazione dei redditi da parte dell'avente diritto.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 17 giugno 2020 ha individuato le modalità con le quali il contribuente può fare richiesta di accesso al credito in oggetto.

A partire dal 1° luglio scorso, mediante l'applicazione per dispositivi mobili denominata IO, resa disponibile da PagoPA S.p.A., accessibile mediante l'identità SPID o mediante la Carta di identità elettronica (CIE). La richiesta di accesso all'agevolazione è effettuata da uno qualunque dei componenti del nucleo familiare.

In questo modo, il sistema PagoPA S.p.A., verifica la sussistenza dei requisiti di accesso e invia al contribuente un messaggio con l'esito della richiesta.

In caso di esito positivo viene generato un codice univoco e un *QR-code*, alternativi tra loro, per la fruizione dello sconto.

Il codice univoco, l'importo del credito e i codici fiscali del componente il nucleo familiare vengono inviati all'Agenzia delle entrate, per ulteriori verifiche e, in caso di esito positivo, ne viene data comunicazione al contribuente richiedente.

Il codice univoco (o il relativo *QR-code*) potrà essere utilizzato anche quando il pagamento venga effettuato con l'ausilio, l'intervento o l'intermediazione di agenzie di viaggio o *tour operator*.

Il codice fiscale è riferito al componente che intende fruire dell'agevolazione, con la precisazione che può non esserci coincidenza tra soggetto pagatore e soggetto fruitore, l'importante è che facciano parte dello stesso nucleo familiare come definito ai fini Isee.

La [circolare n. 18/E/2020](#) ha, inoltre, precisato che, in ragione della *ratio* della norma “*non è necessario che sia l'intero nucleo a fruire del servizio*”.

Utilizzo del credito

Il comma 3 dell'[articolo 176](#), D.L. 34/2020 stabilisce che, ai fini della fruizione del credito, a pena di decadenza:

- “a) le spese debbono essere sostenute in un'unica soluzione in relazione ai servizi resi da una singola impresa turistico ricettiva, da un singolo agriturismo o da un singolo bed & breakfast;*
- b) il totale del corrispettivo deve essere documentato da fattura elettronica o documento commerciale ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, nel quale è indicato il codice fiscale del soggetto che intende fruire del credito;*
- c) il pagamento del servizio deve essere corrisposto senza l'ausilio, l'intervento o l'intermediazione di soggetti che gestiscono piattaforme o portali telematici diversi da agenzie di viaggio e tour operator.*

Sostenimento delle spese

La lettera a) richiede l'utilizzo del credito:

- in un'unica soluzione;
- senza possibilità di frazionamento; e
- senza possibilità di rimborso in caso di non utilizzo.

L'utilizzo in unica soluzione comporta che nel caso di pagamento di un acconto e successivo saldo, il contribuente dovrà decidere per quale pagamento utilizzare il credito.

Il concetto di unica soluzione comporta anche, come peraltro già affrontato, che l'eventuale fruizione di servizi accessori dovrà essere, per poter fruire del credito anche su essi, fatturato direttamente dal fornitore del "servizio principale" (il soggiorno).

Non può essere utilizzato, inoltre, sulle prestazioni rese da più fornitori, a eccezione di quelle per servizi accessori indicati nella medesima fattura dall'unico fornitore.

L'Agenzia delle entrate, ha precisato che nel caso in cui la fattura sia intestata a un familiare che risulta fiscalmente a carico di altro soggetto, la detrazione compete a quest'ultimo a condizione, però, che appartengano entrambi allo stesso nucleo familiare Isee.

In caso di genitori separati con figlio a carico di entrambi, la detrazione spetta al genitore che risulta intestatario della fattura.

Certificazione delle spese

La lettera b) richiede che la spesa sia documentata tramite fattura elettronica o altro documento commerciale in cui sia indicato il codice fiscale del componente del nucleo familiare che ha usufruito del credito.

Tuttavia, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 18/E/2020](#), ha precisato che ai fini in oggetto è *"valida anche l'emissione di una fattura, di un documento commerciale non elettronico o di uno scontrino o ricevuta fiscale"*, ovviamente in tutti i casi in cui il fornitore del servizio non sia tenuto all'emissione del documento in formato elettronico, precisando inoltre che *"anche i forfettari (che non emettono fattura ex articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015) possono applicare lo sconto"*.

Modalità di pagamento

La norma prevede che, unici soggetti ammessi tra il "nucleo familiare" e il fornitore del servizio, siano eventuali agenzie di viaggio e *tour operator* che fungono da "intermediatori" tra domanda e offerta.

In tal caso, sarà l'intermediario che procederà a comunicare al fornitore del servizio il codice univoco o il *QR-code*, nonché il codice fiscale dell'intestatario della fattura e all'importo del corrispettivo dovuto, per gli adempimenti del caso.

L'Agenzia delle entrate precisa che nel caso in cui il fornitore non sia una ditta individuale, potrà *"incaricare, attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, l'intermediario ad operare, in suo nome e per suo conto, nella procedura"*.

Il recupero dello sconto

Il comma 5 dell'[articolo 176](#), D.L. 34/2020 prevede che:

Lo sconto... è rimborsato al fornitore dei servizi sotto forma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, con facoltà di successive cessioni a terzi, anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché a istituti di credito o intermediari finanziari. Il credito d'imposta non ulteriormente ceduto è usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000 e di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007.

Il credito che si origina in capo al fornitore del servizio diventa esigibile e quindi utilizzabile a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla conferma dell'applicazione dello sconto.

Il credito può essere alternativamente:

- in compensazione ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997 senza applicazione del limite di cui all'[articolo 34](#), L. 388/2000;
- ceduto, anche parzialmente, a terzi anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché a istituti di credito o intermediari finanziari. In questo caso è necessario utilizzare, ai fini della cessione, la piattaforma disponibile sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate. Resta inteso che anche i cessionari potranno fruire del credito solamente in compensazione o, in alternativa, procedere anch'essi alla sua cessione.

A tal fine si dovrà utilizzare il codice tributo 6915, denominato “BONUS VACANZE recupero dello sconto praticato da imprese turistico ricettive, agriturismi e bed & breakfast e del credito ceduto articolo 176 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34”, e procedere alla presentazione del modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Infine, si ricorda come, sempre il comma 5 stabilisca che:

Qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto al credito d'imposta, il fornitore dei servizi e i cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in misura eccedente lo sconto applicato ai sensi del comma 4 e l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente, maggiorato di interessi e sanzioni.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 176, D.L. 34/2020 ha istituito il c.d. *bonus vacanze* fruibile dai contribuenti il cui nucleo familiare presenta un Isee non superiore a 40.000 euro.



Il *bonus* può essere utilizzato presso imprese turistico ricettive, agriturismi e *bed & breakfast*, nel periodo 1° luglio - 31 dicembre 2020



Il credito è utilizzabile nella seguente misura:

- per l'80%, d'intesa con il fornitore dei servizi sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto;
- per il 20% in detrazione di imposta in sede di dichiarazione dei redditi da parte dell'avente diritto.



Il fornitore può utilizzare il credito a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla conferma dell'applicazione dello sconto:

- in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997 senza applicazione del limite di cui all'articolo 34, L. 388/2000;
- cedendolo, anche parzialmente, a terzi anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché a istituti di credito o intermediari finanziari.

La circolare tributaria n. 32/2020

Il trasporto dei beni nella triangolazione comunitaria

di Marco Peirola – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 14031/2020](#), ha esaminato il trattamento applicabile, ai fini dell'Iva, alla triangolazione comunitaria caratterizzata dalla partecipazione, in veste di primo cedente, di una società italiana, giungendo a un risultato che, pur essendo corretto, si basa su argomentazioni non del tutto coerenti con lo specifico caso considerato.

La fattispecie oggetto di giudizio

Entrambi i giudizi di merito hanno disposto l'annullamento degli avvisi di accertamento con i quali l'ufficio aveva rettificato le dichiarazioni Iva relative agli anni 2003 e 2004 della società italiana che, in veste di primo cedente, aveva ceduto i beni a una società francese con trasporto/spedizione degli stessi a una società inglese.

L'ufficio ha contestato alla società italiana l'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, in ragione del fatto che il trasporto/spedizione dei beni non era stato curato dalla società medesima, ma dal cessionario francese.

I giudici d'appello, nel confermare la posizione dei giudici di prime cure, hanno rilevato che gli accordi intervenuti sin dall'origine tra le parti dimostravano l'unitarietà dell'operazione complessivamente posta in essere, tant'è che i beni erano vincolati alla consegna al cessionario finale inglese e le lettere di vettura internazionale fornivano la prova dell'avvenuto trasferimento dei beni dal territorio nazionale a quello inglese.

Le condizioni della non imponibilità nella triangolazione comunitaria

La triangolazione comunitaria è caratterizzata dalla partecipazione di 3 diversi operatori economici, tutti soggetti passivi Iva identificati ai fini Iva in 3 diversi Stati membri dell'Unione Europea, che pongono in essere 2 cessioni di beni – rispettivamente tra il primo cedente e il cessionario intermedio

e tra quest'ultimo e il cessionario finale – con un unico trasferimento fisico dei beni dallo Stato membro di origine, cioè del primo cedente, a quello di destinazione, vale a dire del cessionario finale.

L'operazione complessivamente descritta beneficia di una procedura semplificata che consente al cessionario intermedio di non identificarsi ai fini Iva in uno degli altri 2 Stati membro, ossia quello del primo cedente o quello del cessionario finale.

La procedura semplificata è disciplinata, sul piano comunitario, dagli articoli [141](#) e [197](#), Direttiva 2006/112/CE.

In particolare, l'articolo 141, Direttiva 2006/112/CE – in deroga all'[articolo 2](#), § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE, secondo cui sono soggetti a Iva gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro – stabilisce le condizioni cumulative che devono ricorrere affinché lo Stato membro di destinazione dei beni non assoggetti a imposta gli acquisti intracomunitari di beni effettuati al suo interno, ai sensi dell'[articolo 40](#), Direttiva 2006/112/CE.

A tal fine, è previsto che:

- l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini Iva in un altro Stato membro;

l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);

- i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini Iva e a destinazione del soggetto nei cui confronti egli effettua la cessione successiva;

- il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificato ai fini Iva nello Stato membro in questione;

il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all'articolo 197, Direttiva 2006/112/CE, come debitore dell'imposta relativa alla cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta.

L'articolo 197, Direttiva 2006/112/CE prevede, al § 1, che l'Iva è dovuta dal destinatario della cessione di beni, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 141, Direttiva 2006/112/CE;

- il destinatario della cessione di beni è un altro soggetto passivo, oppure un ente non soggetto passivo, identificato ai fini Iva nello Stato membro dove è effettuata la cessione;

– la fattura emessa dal soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del destinatario è redatta in conformità al Capo 3, Sezioni 3, 4 e 5, Direttiva 2006/112/CE.

Il successivo § 2 dell'[articolo 197](#) dispone che, qualora sia designato un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta, gli Stati membri possono prevedere una deroga al § 1.

In sostanza, il citato articolo 197, Direttiva 2006/112/CE prevede 2 casi di esclusione dall'applicazione della procedura semplificata, di cui uno obbligatorio e l'altro facoltativo.

L'esclusione obbligatoria, prevista dal § 1, ricorre quando il soggetto intermedio (c.d. "*promotore della triangolazione*") utilizza una propria posizione Iva aperta in uno Stato membro, con cessione dei beni a un operatore economico stabilito nello stesso Stato membro del soggetto intermedio. In tale evenienza, quest'ultimo soggetto deve porre in essere un acquisto diretto di beni nei confronti del primo cedente utilizzando la posizione Iva detenuta nello Stato membro di destinazione dei beni, con successiva cessione interna.

ESEMPIO 1 - Esclusione obbligatoria

Impresa italiana (IT1), identificata ai fini Iva in Francia, acquista merce presso un fornitore spagnolo e la vende ad altra impresa italiana (IT2), dando incarico al fornitore spagnolo di:

- inviare la merce a IT2;
- emettere fattura nei confronti di IT1 – posizione Iva francese.

IT1 – posizione IVA francese emetterebbe fattura senza applicazione dell'Iva nei confronti di IT2, la quale rileverebbe l'acquisto intracomunitario.

Tale soluzione non è ammessa dall'articolo 197, § 1, Direttiva 2006/112/CE, siccome IT1 non può strutturare l'operazione come triangolazione comunitaria, ma deve effettuare:

- l'acquisto intracomunitario mediante la propria posizione Iva italiana;
- la cessione interna all'Italia, con applicazione dell'Iva, nei confronti di IT2.

Riguardo all'esclusione facoltativa di cui al § 2, articolo 197, Direttiva 2006/112/CE, i singoli Stati membri possono prevedere che, al loro interno, la procedura semplificata non trovi applicazione nel caso in cui l'impresa promotrice dell'operazione triangolare, stabilita nello Stato intermedio, sia identificata nello Stato membro di destinazione dei beni.

L'opzione in argomento è stata adottata dai seguenti Paesi: Austria, Bulgaria, Croazia, Repubblica Ceca, Cipro, Danimarca, Estonia, Grecia, Irlanda, Lussemburgo, Malta, Portogallo, Spagna, Regno Unito.

Di conseguenza, in tali Paesi, se il promotore della triangolazione possiede una posizione Iva non è possibile applicare la procedura semplificata.

ESEMPIO 2 - Esclusione facoltativa

L'impresa italiana (IT), identificata ai fini Iva in Repubblica Ceca, acquista merce presso un fornitore tedesco e la vende a una impresa rumena, dando incarico al fornitore tedesco di:

- inviare la merce all'impresa ceca;
- emettere fattura nei confronti di IT.

IT emetterebbe fattura per cessione intracomunitaria in triangolazione nei confronti dell'impresa ceca senza utilizzare la propria posizione Iva ceca.

Tale soluzione non è consentita dalla normativa della Repubblica ceca, siccome ha esercitato la facoltà prevista dall'[articolo 197](#), § 2, Direttiva 2006/112/CE.

Di conseguenza, IT non può strutturare l'operazione come triangolazione comunitaria, per cui deve comunicare al fornitore tedesco la propria posizione Iva della Repubblica Ceca.

Così operando:

- il fornitore tedesco emette fattura di cessione intracomunitaria nei confronti di IT – posizione Iva Repubblica Ceca;
- IT – posizione Iva Repubblica Ceca emette fattura di cessione interna alla Repubblica Ceca.

L'orientamento della Corte di Cassazione in merito alla condizione del trasporto/spedizione dei beni nello Stato membro di destinazione

Nell'[ordinanza n. 14031/2020](#) in commento, la Suprema Corte conferma implicitamente che, in linea con la contestazione dell'ufficio, lo schema della triangolazione comunitaria esige che il trasporto/spedizione dei beni sia curato dal primo cedente, non trovando applicazione nel caso in cui a organizzare il trasporto/spedizione sia il cessionario intermedio o quello finale.

La condizione del trasporto/spedizione dei beni nelle triangolazioni nazionali

I giudici di legittimità, tuttavia, privilegiando la sostanza sulla forma, confermano la non imponibilità applicata dal primo cedente, sulla base dell'orientamento giurisprudenziale formatosi in tema di triangolazioni nazionali, sia intracomunitarie sia all'esportazione, rispettivamente disciplinate dall'[articolo 58](#), D.L. 331/1993 e dall'[articolo 8](#), comma 1, lettera a),

D.P.R. 633/1972, che ricorrono nel caso in cui il primo cedente e il cessionario intermedio siano entrambi italiani, con destinatario finale dei beni di altro Stato UE o extra-UE.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 58](#), D.L. 331/1993:

“non sono imponibili, anche agli effetti del secondo comma dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, le cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi”.

La stessa previsione è contenuta nell'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, secondo cui, costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili:

“le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi”.

Ai fini della non imponibilità della cessione interna, quindi, le norme precedentemente richiamate richiedono che i beni siano trasportati/spediti nel Paese di destinazione “a cura a nome del cedente”¹.

L'[articolo 13](#), comma 1, L. 413/1991, con norma di interpretazione autentica, ha stabilito che, per il riconoscimento del regime di non imponibilità, non conta che la fattura relativa alla spedizione o al trasporto dei beni all'estero sia emessa nei confronti del primo cedente o del cessionario nazionale, essendo pertanto irrilevante il soggetto nei confronti del quale vengano fatturate le prestazioni di trasporto/spedizione.

L'Amministrazione finanziaria, con un “approccio formalistico”, ha costantemente affermato che i beni oggetto di trasporto/spedizione in altro Paese (UE o extra-UE) si presumono consumati in Italia se il promotore della triangolazione ne acquisisce la disponibilità prima dell'invio all'estero. È stato, infatti, precisato che il contratto di trasporto o di spedizione deve essere stipulato dal primo cedente², mentre è irrilevante – in linea con la richiamata norma interpretativa – il soggetto al quale sia intestata la fattura del vettore.

Più recentemente, con la [risoluzione n. 35/E/2010](#), in parziale rettifica delle precedenti indicazioni di prassi, è stato chiarito che l'operazione beneficia della non imponibilità anche nel caso in cui

¹ A parte un'isolata posizione della prassi amministrativa, secondo cui la cessione interna beneficia della non imponibilità anche quando la controparte italiana non agisce nell'esercizio d'impresa ([risoluzione n. 357136/1986](#)), è consolidato – sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia della Corte di Cassazione – l'orientamento in base al quale la non imponibilità della cessione interna presuppone, a sua volta, che anche l'operazione compiuta dal promotore della triangolazione sia una cessione, intracomunitaria o all'esportazione (si vedano, per la prassi amministrativa, le risoluzioni [n. 17/E/2009](#) e [n. 49/E/2008](#), e, per la giurisprudenza, Cassazione n. 22172/2013).

² Si veda, per esempio, la [risoluzione n. 51/E/1995](#).

il promotore della triangolazione stipuli il contratto su mandato e in nome del primo cedente; in questo caso, infatti, il promotore agisce quale mero intermediario del primo cedente, senza mai avere la disponibilità dei beni, ove al vettore sia affidato l'incarico di ritirare la merce presso il primo cedente e di consegnarla al destinatario finale non residente.

Dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, è evidente che la *ratio* delle disposizioni in materia resti quella di evitare che il promotore della triangolazione acquisisca la disponibilità "fisica" dei beni oggetto di trasporto/spedizione in altro Paese (UE o extra-UE).

In difformità rispetto alla posizione assai rigorosa della prassi amministrativa, la giurisprudenza nazionale è pervenuta a una diversa conclusione, privilegiando l'aspetto sostanziale dell'operazione in triangolazione.

A ben vedere, in un primo tempo, anche la Suprema Corte aveva sposato l'orientamento più restrittivo seguito dalla prassi, secondo il quale l'invio all'estero dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario³.

Di diverso avviso, però, la giurisprudenza più recente, che con un orientamento ormai consolidato ha affermato che, affinché un'operazione triangolare possa qualificarsi come cessione non imponibile, l'espressione letterale "a cura" del cedente va interpretata in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente – cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente – decidere di inviare i beni in altro Paese (UE o extra-UE).

Pertanto, non è necessario che il trasporto/spedizione avvenga in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova – il cui onere grava sul contribuente – che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista del trasporto/spedizione al cessionario estero^{4 5}.

³ Cfr. Cassazione n. 22233/2011, n. 22445/2008 e n. 5065/1998.

⁴ Cfr. Cassazione n. 14405/2014, n. 23735/2013, n. 13331/2013, n. 14186/2013, n. 6898/2011, n. 24964/2010 e n. 4098/2000.

⁵ Tali considerazioni sono state ritenute rilevanti, dagli stessi giudici di legittimità, per giustificare l'applicazione del regime di non imponibilità Iva alle esportazioni c.d. "franco valuta", aventi per oggetto beni già collocati in territorio extracomunitario nel momento in cui la vendita risulta perfezionata. In particolare, nella sentenza n. 23588/2012, la Suprema Corte, sulla scorta del principio espresso nella norma di comportamento AIDC n. 161, ha affermato che la rubrica dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972 (cessione all'esportazione) indica la necessaria ricorrenza di un vincolo finalistico tra il trasferimento della proprietà e l'esportazione, ma non anche quella di un'obbligata successione temporale tra i due termini dell'operazione e che, in ogni caso, l'esigenza di garantire la tassazione dei beni nel luogo di consumo richiede solo il carattere definitivo dell'operazione. In pratica, ciò che risulta essenziale – e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente – è, come già anticipato, la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata

L'interpretazione offerta dall'Amministrazione finanziaria in merito alla locuzione "a cura o a nome del cedente" si pone in contrasto anche con gli arresti della giurisprudenza della Corte di giustizia, volta a riconoscere il trattamento di non imponibilità della cessione interna a prescindere dal soggetto che abbia la disponibilità dei beni durante il trasporto/spedizione a destinazione del cliente finale non residente⁶.

È dunque l'esistenza della triangolazione, desumibile dalla volontà delle parti, che garantisce la tutela del divieto di immissione in consumo in Italia, senza che abbia alcuna rilevanza il soggetto nella cui disponibilità rientrano i beni da inviare in territorio estero.

La condizione del trasporto/spedizione dei beni nelle triangolazioni comunitarie

Le indicazioni giurisprudenziali che, per le triangolazioni di cui all'[articolo 58](#), D.L. 331/1993 e all'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, portano a concludere per l'applicabilità del regime di non imponibilità alla cessione interna anche quando il trasporto/spedizione sia organizzato dal cessionario intermedio italiano sono considerate applicabili, secondo l'[ordinanza n. 14031/2020](#), anche al ricorrere della triangolazione comunitaria, caratterizzata dalla presenza di tre soggetti economici identificati ai fini Iva in 3 diversi Stati membri.

Infatti, la Suprema Corte, dopo avere richiamato la disposizione dell'articolo 58, D.L. 331/1993 – che come detto regola la diversa fattispecie di triangolazione caratterizzata dall'intervento di due soggetti italiani, in veste di primo cedente e di cessionario intermedio, e di un soggetto di altro Stato membro, in qualità di destinatario finale dei beni – ricorda che:

“tale fattispecie si caratterizza per l'intervento di tre distinti operatori economici e per il fatto che la merce oggetto della cessione, e che deve essere spedita o trasportata dal territorio dello Stato membro di partenza in quello dello Stato membro del cessionario, non è utilizzata direttamente dall'acquirente ma è, fin dall'origine, vincolata alla consegna a un terzo soggetto passivo che la immette al consumo o la destina agli impieghi della propria attività economica nello Stato membro di destinazione della

concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero. La stessa impostazione è stata adottata dall'Agenzia delle entrate nella [risoluzione n. 94/E/2013](#), considerando assimilabile al “*consignment stock*”, sul piano degli effetti, l'invio di beni in territorio extracomunitario in regime doganale “franco valuta” per essere successivamente ceduti al cliente straniero in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto ab origine dalle parti. In buona sostanza, i beni, anche se introdotti in un deposito di cui l'operatore nazionale ha la disponibilità in considerazione del contratto di locazione appositamente stipulato, sono vincolati, sin dalla loro esportazione doganale, all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente non residente in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento. Nel presupposto, quindi, che il fornitore italiano sia obbligato a vendere i beni esportati, è con il loro prelievo dal deposito per la consegna al cliente che si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

⁶ Cfr. sent. 21 febbraio 2018, causa C-628/16, *Kreuzmayr*; sent. 26 luglio 2017, causa C-386/16, *Toridas*; sent. 27 settembre 2012, causa C-587/10, *VSTR*; sent. 16 dicembre 2010, causa C-430/09, *Euro Tyre Holding*; sent. 6 aprile 2006, causa C-245/04, *EMAG Handel Eder*.

merce, per cui la cessione viene effettuata non al destinatario finale della merce ma ad un soggetto passivo, realmente interposto, che effettua l'acquisto esclusivamente in funzione della successiva esportazione ovvero della operazione intracomunitaria, in quanto a ciò giuridicamente vincolato dall'accordo stipulato con il cedente”.

Per poi aggiungere che

“la finalizzazione della cessione nazionale al trasporto a cessionario residente all'estero deve guidare l'interpretazione dell'espressione letterale «a cura» del cedente, contenuta nel predetto articolo 58, comma 1, nel senso che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, deve essere voluta, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero e non anche che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo”.

Concludono i giudici di legittimità affermando che il giudice d'appello ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto, in quanto – nel caso di specie – il regime di non imponibilità applicato dal cedente italiano non può essere disconosciuto ancorché il trasporto dei beni nello Stato membro di destinazione non sia avvenuto a cura e nome del medesimo, ma sia stato eseguito da un vettore designato dal cessionario francese, *“essendo sufficiente che la consegna a tale ultimo soggetto sia stata prevista, sin dall'origine, in funzione della consegna della merce al destinatario finale residente in diverso Stato membro”* (nella fattispecie, in Inghilterra).

Considerazioni critiche

La Corte di Cassazione ha raggiunto un risultato che, pur essendo corretto, si basa su argomentazioni non del tutto coerenti con lo specifico caso considerato, il quale si riferisce a una triangolazione comunitaria e non a una triangolazione secondo lo schema dell'[articolo 58](#), D.L. 331/1993.

Per quest'ultima, la non imponibilità è espressamente subordinata alla condizione del trasporto o spedizione a cura del primo cedente, diversamente da quanto previsto nello schema della triangolazione comunitaria, in cui il primo cedente italiano applica la non imponibilità dell'[articolo 41](#), comma 1, lettera a), D.L. 331/1993, riconosciuta per *“le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto”*.

Pare, pertanto, evidente che il beneficio in questione sia confermato anche quando il trasporto/spedizione dei beni nello Stato membro di destinazione sia organizzato, come nel caso di specie, dal cessionario intermedio francese. Del resto, come sopra esposto, sul piano comunitario, l', lettera c), Direttiva 2006/112/CE dispone che i beni acquistati dal soggetto intermedio *“devono essere direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'Iva e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva”*, senza che sia richiesto, pertanto, che l'invio sia curato dal primo cedente.

Tale conclusione risulta, peraltro, allineata all'articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE, in vigore dal 1° gennaio 2020, che disciplina le vendite “a catena”.

In tal caso, infatti, se il trasporto/spedizione è a carico del cedente italiano, non trova applicazione l'articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE, per cui tale operatore pone in essere una cessione intracomunitaria nei confronti del cessionario intermedio, il quale effettua un acquisto intracomunitario nello Stato membro di destinazione dei beni, senza obbligo di apertura di una posizione Iva in loco, in quanto designa il cessionario finale per il pagamento dell'Iva.

Invece, se il trasporto/spedizione è a carico del cessionario intermedio, si applica l'articolo 36-*bis*, Direttiva 2006/112/CE, sicché la cessione intracomunitaria è quella posta in essere dal cedente italiano nei confronti del cessionario intermedio. Tuttavia, esattamente come nel caso precedente, il cessionario intermedio effettua un acquisto intracomunitario nello Stato membro di destinazione dei beni, senza necessità di aprire una posizione Iva in loco, designando il cessionario finale per il pagamento dell'Iva.

SCHEDA DI SINTESI

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 14031/2020, ha esaminato il trattamento applicabile, ai fini dell'Iva, alla triangolazione comunitaria caratterizzata dalla partecipazione, in veste di primo cedente, di una società italiana, giungendo a un risultato che, pur essendo corretto, si basa su argomentazioni non del tutto coerenti con lo specifico caso considerato.



Secondo la Cassazione, il beneficio della non imponibilità non si applica, in linea di principio, nel caso in cui il trasporto dei beni nello Stato membro di destinazione sia curato dal cessionario intermedio, anziché dal primo cedente. Tuttavia, applicando le indicazioni fornite dagli stessi giudici di legittimità per la triangolazione di cui all'articolo 58, D.L. 331/1993, deve

intendersi confermato il beneficio in esame anche se a organizzare il trasporto sia stato, per l'appunto, il cessionario intermedio.



Tale argomentazione non appare del tutto pertinente, in quanto le disposizioni che disciplinano la triangolazione consentono al cedente di applicare il regime di non imponibilità, diversamente da quelle che regolano la triangolazione di cui all'articolo 58, D.L. 331/1993 e anche la disciplina delle vendite "a catena", in vigore dal 1° gennaio 2020, conferma che il trasporto a cura del cessionario intermedio non esclude il beneficio in esame in capo al primo cedente.

Euroconference
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »
MAGGIO 2020 »



GUIDA OPERATIVA PER LO STUDIO E IL CONTRASTO DEI NUOVI MECCANISMI DI FRODE FISCALE TRANSNAZIONALE

Autori: Marco Bargagli, Alberta Gavasso, Fernando Micia, Marco Thione e Lucio Vaccaro

Prezzi di listino

Versione cartacea

Versione e-book

€ 20,00

€ 17,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

Credito adeguamento e sanificazione
Crediti introdotti dal Decreto Rilancio (D.L. 34/2020) per le spese sostenute a causa del Covid-19

Credito d'imposta adeguamento ambienti di lavoro ([articolo 120](#))

1. Misura
Credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute per le misure di contenimento del Covid-19 fino massimo 80.000 euro di spese per il 2020

2. Beneficiari
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%; text-align: center;">↓</div> <div style="width: 45%; text-align: center;">↓</div> </div> <div style="display: flex;"> <div style="width: 45%;">Esercenti attività d'impresa, arti e professioni in luoghi aperti al pubblico di cui all'allegato 1, D.L. 34/2020</div> <div style="width: 45%;">Associazioni, fondazioni, enti privati compresi gli enti del Terzo settore</div> </div>

3. Spese oggetto del credito
Interventi per contenere il <i>virus</i> , compresi edilizi, acquisto di arredi di sicurezza, investimenti in attività innovative (ad esempio <i>smart working</i>), termometri, <i>termoscanner</i>
Da considerare l'imponibile, al netto dell'Iva a meno che non sia indetraibile

4. Come utilizzare il credito
<ul style="list-style-type: none"> in compensazione dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021 oppure può essere ceduto (entro il 31 dicembre 2021) a terzi, comprese le banche
Da indicare nel quadro RU

5. Rilevanza fiscale
Concorre alla formazione del reddito ai fini delle dirette e dell'Irap

6. Quando presentare la comunicazione
Dal 20 luglio 2020 al 30 novembre 2021
Si comunicano le spese passate e future:
<ul style="list-style-type: none"> sostenute dal 1° gennaio 2020 fino al termine del mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione che si prevede di sostenere dal mese della sottoscrizione al 31 dicembre 2020
Se la comunicazione viene spedita dal 1° gennaio 2021 il secondo campo delle spese prospettiche non va compilato

Credito d'imposta sanificazione e DPI ([articolo 125](#))

1. Misura
Credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute per la sanificazione dei locali e l'acquisto di dispositivi di protezione individuale fino massimo 100.000 euro di spese per il 2020
Tuttavia, per conoscere la misura definitiva del credito occorrerà attendere il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del prossimo 11 settembre 2020

2. Beneficiari
Esercenti attività d'impresa, arti e professioni, enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilisticamente riconosciuti

3. Spese oggetto del credito
<div style="display: flex;"> <div style="width: 45%; border: 1px solid black; padding: 5px;"> Spese per la sanificazione, DPI (mascherine Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere, occhiali, tute, calzari conformi alla normativa europea), barriere, pannelli protettivi, etc.. </div> <div style="width: 50%; border: 1px dashed black; padding: 5px; margin-left: 10px;"> Per sanificazione: occorre una certificazione redatta dal professionista sulla base dei protocolli vigenti La conformità alla normativa europea è da conservare in caso di controlli </div> </div>
Da considerare l'imponibile, al netto dell'Iva a meno che non sia indetraibile

4. Come utilizzare il credito
• in compensazione dal giorno dopo il provvedimento
oppure
• in dichiarazione dei redditi
oppure
• può essere ceduto (entro il 31 dicembre 2021) a terzi, comprese banche
Da indicare nel quadro RU
5. Rilevanza fiscale
Concorre alla formazione del reddito ai fini delle dirette e dell'Irap
6. Quando presentare la comunicazione
Dal 20 luglio 2020 al 7 settembre 2020
Si comunicano le spese passate e future:
• sostenute dal 1° gennaio 2020 fino al termine del mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione
• che si prevede di sostenere dal mese della sottoscrizione al 31 dicembre 2020

La circolare tributaria n. 32/2020

Distributori di carburante e contributo a fondo perduto

di Centro studi tributari

Il caso

Mario Rossi è esercente di un piccolo impianto di distribuzione di carburante che ha subito una forte contrazione del fatturato nel mese di aprile 2020 (circa il 50%, in quanto il fatturato aprile 2019 era di circa 100.000, mentre aprile 2020 è stato di circa 50.000).

I ricavi 2019 sono stati di circa 800.000 euro.

Ha diritto al contributo a fondo perduto previsto dal Decreto Rilancio?

Come deve essere calcolato tale contributo?

La soluzione

L'[articolo 25](#), D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) prevede un contributo a fondo perduto, erogato direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinato ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19".

Il contributo a fondo perduto è riconosciuto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita Iva.

L'agevolazione nasce quindi con la finalità di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della pandemia.

Il contributo spetta esclusivamente ai predetti soggetti:

- con ricavi (di cui all'[articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir) o
- compensi (di cui all'[articolo 54](#), comma 1, Tuir)
- non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

L'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019; la percentuale applicabile è stabilita in relazione ai ricavi o

compensi relativi al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020, ovvero la data di entrata in vigore del Decreto Rilancio, che per i soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare è il 2019.

In particolare, il Legislatore ha previsto le seguenti percentuali:

- 20% se i ricavi o compensi sono stati minori o uguali a 400.000 euro;
- 15% se i ricavi sono stati superiori a 400.000 euro e minori o uguali a 1.000.000 di euro;
- 10% se i ricavi sono stati superiori a 1.000.000 di euro e minori o uguali a 5.000.000 di euro.

Mario Rossi ha quindi diritto al contributo applicando la percentuale del 15% alla riduzione del fatturato.

Nel caso in cui i soggetti beneficiari avessero diritto a un contributo che, sulla base dei calcoli sopra esposti fosse inferiore al minimo o pari a zero, per mancanza di dati da confrontare (si pensi, ad esempio, all'ipotesi di coloro che hanno avviato l'attività nel mese di maggio 2019), il Legislatore nel comma 6 ha previsto che il contributo qui in esame stesso spetta, in ogni caso, per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche (fermo restando che si tratti di soggetti che rientrano tra quelli inclusi nell'ambito applicativo della disposizione normativa, perché rispettano i requisiti).

La [circolare n. 15/E/2020](#) in relazione ai distributori di carburante si era espressa solo con riferimento al requisito dimensionale: per la verifica della soglia di accesso, deve farsi riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'[articolo 18](#), comma 10, D.P.R. 600/1973, ossia al netto del prezzo corrisposto al fornitore. Ciò al fine di rispettare la *ratio* della disposizione normativa relativa alla spettanza del contributo. Se questo primo profilo era stato chiarito in quel documento, nulla era stato precisato, invece, con riguardo al secondo parametro da prendere in considerazione, quello attinente il criterio di calcolo della riduzione del fatturato.

Si è posto il dubbio, perciò, in merito alla necessità di calcolare anche quest'ultimo ammontare tenendo conto dei soli ricavi relativi ai mesi di aprile 2019 e aprile 2020, sia per ragioni di coerenza rispetto ai criteri di determinazione della soglia di accesso al contributo, sia per evitare di sovrastimare il contributo spettante. Infatti, considerando nel calcolo del differenziale l'ammontare delle fatture e dei corrispettivi al netto dell'Iva, ma comprensivo di tutte le altre componenti del prezzo dei carburanti, l'entità del contributo sarebbe risultata molto più consistente, proprio perché calcolata sul differenziale negativo di questo.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 22/E/2020](#), confermando implicitamente la necessità di attenersi al dettato letterale della disposizione, chiarendo che, per

valutare la riduzione di cui all'[articolo 25](#), comma 4, D.L. 34/2020, occorre fare riferimento non alla nozione di “ricavi”, bensì a quella di “fatturato”, considerando tutte le somme che vi concorrono nel periodo interessato.

Il rinvio operato dalla [circolare n. 15/E/2020](#) alla nozione di “ricavi” determinati secondo le modalità di cui all'[articolo 18](#), comma 10, D.P.R. 600/1973 riguarda esclusivamente la determinazione della soglia massima di ricavi o compensi per l'accesso al contributo.

Nella risposta 3.1 si legge infatti che *“Alla luce dei chiarimenti forniti con la circolare n. 15/E/2020 ai fini della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25, è necessario considerare tutte le somme che costituiscono il “fatturato” del periodo di riferimento (cfr. circolare n. 15/E/2020, § 2). Si precisa, in merito, che il rinvio nella circolare n. 15/E/2020 citata alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, D.P.R. 600/1973, è stato operato esclusivamente ai fini della determinazione della soglia massima ricavi o compensi per l'accesso al contributo.”*

Pertanto, sulla base di tale chiarimento, gli esercenti impianti di distribuzione di carburante dovrebbero calcolare l'entità del differenziale tra i fatturati di aprile 2019 e aprile 2020 considerando gli importi che hanno partecipato alla liquidazione periodica Iva nei predetti mesi, come individuati dalla circolare n. 15/E/2020, vale a dire:

- l'ammontare delle fatture attive, al netto dell'Iva, con data di effettuazione ricadente in aprile, nonché l'ammontare delle fatture differite emesse nel mese di maggio, relative a operazioni effettuate in aprile;
- le note di variazione con data aprile;
- l'ammontare globale dei corrispettivi (al netto dell'Iva) delle operazioni effettuate nel mese di aprile.

Va poi osservato che la [circolare n. 22/E/2020](#) non ha fornito precisazioni circa il computo delle accise ai fini del contributo; si può considerare che tale tributo debba considerarsi nell'ammontare del fatturato mensile di cui all'articolo 25, comma 4, D.L. 34/2020. Essa è infatti una componente del prezzo del carburante che l'Agenzia delle entrate non ha espressamente escluso dal calcolo.

In definitiva, per determinare la sussistenza dei requisiti necessari ai fini del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25, D.L. 34/2020, i distributori di carburante devono:

- fare riferimento alla nozione di ricavi soltanto per valutare il superamento della soglia di accesso (fissata a un massimo di 5 milioni di euro),
- al contrario, per determinare l'importo sul quale applicare la percentuale del contributo devono fare riferimento al fatturato dei mesi di aprile 2019 e 2020.

Euroconference **NEWS**

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da **Sergio Pellegrino** e **Giovanni Valcarenghi**

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi	Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi	Luigi Scappini
Guido Martinelli	Giovanni Valcarenghi

COLLABORATORI ESTERNI

Andrea Bongi	Paolo Meneghetti
Alessandro Bonuzzi	Marco Peirolo
Sandro Cerato	Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli	Mara Pilla
Fabio Giommoni	Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti	Francesco Zuech

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020

Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):

http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.