

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi	3
Giurisprudenza in sintesi	9
Il focus giurisprudenziale	
Termini decadenziali per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti e non spettanti	
<i>di Mara Pilla</i>	14
PTT difensori in cerca di nuovi principi generali	
Nuove credenziali di accesso ai servizi telematici di Entrate, Entrate-Riscossione e Dogane.	
Parte prima	
<i>di Mara Pilla</i>	18
Focus	
Dal 1° gennaio spendibili i crediti maturati nel 2020: la mappa delle regole di utilizzo –	
Parte seconda	
<i>di Fabio Garrini</i>	23
Adempimenti	
Corrispettivi telematici. Il punto sulla situazione	
<i>di Augusto Gilioli</i>	33
Societario	
Le novità in tema di liquidazione e cancellazione delle società del Decreto Semplificazioni	
<i>di Federico Colognato</i>	43
Accertamento	
Il segreto professionale nella verifica fiscale	
<i>di Caterina Bruno</i>	50

Fiscalità internazionale

Il nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione tra Stati membri UE

di Roberto Bianchi 60

Schemi di sintesi

Credito per investimenti in beni strumentali 2020 70

Il caso risolto

Credito d'imposta del 10% per i beni strumentali acquistati dal 16 novembre 2021

di Centro studi tributari 71

La circolare tributaria n. 3/2021

Adempimenti

Niente ritenuta se nell'appalto i beni strumentali non sono del committente

L'Agenzia delle entrate, con la consulenza giuridica n. 1/E del 14 gennaio 2021, ha offerto chiarimenti in riferimento alla corretta disciplina dell'articolo 17-*bis*, D.Lgs. 241/1997 relativo all'applicazione delle ritenute e compensazioni in appalti e subappalti e all'estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera, precisando che qualora i beni strumentali utilizzati per l'esecuzione dei servizi affidati non siano di proprietà del committente, né a esso riconducibili in qualunque forma, non sussisterebbero i presupposti per l'applicazione della disciplina ivi prevista.

[Agenzia delle entrate, consulenza n. 1/E/2021](#)

Agevolazioni

Niente superbonus per la riqualificazione globale di un fabbricato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 43/E del 18 gennaio 2021, ha negato la fruizione del c.d. superbonus a un intervento di riqualificazione energetica globale di un fabbricato ai sensi del comma 344, L. 296/2006, costituendo quest'ultimo un intervento a sé stante.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 43/E/2021](#)

Aggiornamento software

Aggiornamento software

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

- Richiesta del certificato ipotecario e rilascio di copia: aggiornamento del software UniCert ([versione 1.4.3 del 15/01/2021](#)).

Codici tributo

Pronto il codice per il versamento del TEFA

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 5/E del 18 gennaio 2021, ha proceduto all'istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modelli F24 e F24 "enti pubblici" (F24 EP), del tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente (TEFA), di cui all'articolo 19 del D.Lgs. 504/1992 e dei relativi interessi e sanzioni. Nello specifico, i codici tributo sono:

TEFA denominato "TEFA - tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente";
TEFN denominato "TEFA - tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente - interessi";

TEFZ denominato "TEFA - tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente - sanzioni".

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 5/E/2021](#)

Dichiarazioni

Definitivo il dichiarativo Iva

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 gennaio 2021, protocollo n. 13095, ha proceduto all'approvazione dei modelli di dichiarazione IVA/2021 concernenti l'anno 2020, con le relative istruzioni, da presentare nell'anno 2021 ai fini Iva.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/1/2021, prot. n. 13095](#)

Approvati i modelli 730

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 gennaio 2021, protocollo n. 13104, ha proceduto all'approvazione dei modelli 730, 730-1, 730-2 per il sostituto d'imposta, 730-2 per il Caf e per il professionista abilitato, 730-3, 730-4, 730-4 integrativo, con le relative istruzioni, nonché della bolla per la consegna del modello 730-1, concernenti la dichiarazione semplificata agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, da presentare nell'anno 2021 da parte dei soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/1/2021, prot. n. 13104](#)

Approvato il modello CU

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 gennaio 2021, protocollo n. 13088, ha proceduto all'approvazione della Certificazione Unica "CU 2021", relativa all'anno 2020, unitamente alle istruzioni per la compilazione, nonché del frontespizio per la trasmissione telematica e del quadro CT con le relative istruzioni. Con il medesimo provvedimento l'Agenzia delle entrate ha individuato anche le modalità per la comunicazione dei dati contenuti nelle Certificazioni Uniche e approvazione delle relative specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/1/2021, prot. n. 13088](#)

Ecco il modello 770

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 gennaio 2021, protocollo n. 13090, ha proceduto all'approvazione del modello 770/2021, relativo all'anno di imposta 2020, con le istruzioni per la compilazione, concernente i dati dei versamenti, dei crediti e delle compensazioni.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/1/2021, prot. n. 13090](#)

Digital tax

Slitta al 16 marzo il versamento per il 2020

L'articolo 2, D.L. 3/2021, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2021, intervenendo sul comma 42 dell'articolo 1, L. 145/2018 (Legge di Bilancio per il 2019), con cui è stata introdotta la c.d. *digital tax*, stabilisce che in sede di prima applicazione, l'imposta dovuta per le operazioni imponibili nell'anno 2020 è versata entro il 16 marzo 2021 e la relativa dichiarazione è presentata entro il 30 aprile 2021.

[D.L. 3/2021](#)

Iva

Soggettività delle operazioni da parte della stabile

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 52/E del 20 gennaio 2021, ha precisato che i criteri di cui al Regolamento UE 282/2011 atti a stabilire l'effettiva partecipazione di una stabile organizzazione alle operazioni attive vale anche per quelle passive. Ne deriva che stabilito che l'acquisto è effettuato dalla *branch*, sarà quest'ultima ad assolvere l'Iva in *reverse charge* nel caso in cui fornitore non è residente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 52/E/2021](#)

Niente nota di variazione in caso di procedura esecutiva infruttuosa

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 49/E del 19 gennaio 2021, confermando quanto già affermato con la precedente risposta a interpello n. 531/2019, non è possibile emettere una nota di variazione in diminuzione dell'Iva, quando successivamente all'esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, D.P.R. 633/1972, il credito dell'istante non sia stato soddisfatto all'esito di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 49/E/2021](#)

Requisiti per la non imponibilità agli organismi internazionali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 45/E del 19 gennaio 2021, ha affermato che la non imponibilità Iva ex articolo 72, D.P.R. 633/1972 richiede l'acquisizione di specifica certificazione quando l'organismo internazionale destinatario della cessione o prestazione non è stabilito in Italia. La certificazione deve essere rilasciata dalle Autorità competenti del Paese che ospita il suddetto organismo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 45/E/2021](#)

Lavoro autonomo

Non imponibili i contributi agli artisti ex Cura Italia

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 46/E del 19 gennaio 2021, ha affermato che, in applicazione di quanto previsto dall'articolo 10-*bis* del c.d. Decreto Ristori, i contributi per il sostegno degli autori, degli artisti interpreti ed esecutori, e dei lavoratori autonomi che svolgono attività di riscossione dei diritti d'autore, erogati ai sensi dell'articolo 90 del c.d. Decreto "Cura Italia", in fase di erogazione non sono da assoggettare a ritenuta alla fonte a titolo di acconto Irpef e, conseguentemente, non sono imponibili nei confronti dei percettori.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 46/E/2021](#)

Lavoro dipendente

Obbligo di ritenuta sulla cassa integrazione degli ex dipendenti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 47/E del 19 gennaio 2021, ha confermato l'obbligo di applicazione delle ritenute a titolo di acconto Irpef sulle somme da erogare agli ex dipendenti a titolo di cassa integrazione in deroga e, conseguentemente, ad assolvere gli obblighi di versamento delle

ritenute ai sensi degli articoli 17 e 18, D.Lgs. 241/1997 e di certificazione degli emolumenti e presentazione del modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari (modello 770), così come previsto dall'articolo 4, D.P.R. 322/1998.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 47/E/2021](#)

Regimi agevolati

Ancora chiarimenti sugli impatriati

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 42/E del 18 gennaio 2021, ha offerto chiarimenti in riferimento al c.d regime degli impatriati di cui all'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, confermando come sia necessario che la "nuova" attività lavorativa non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa nell'accezione di cui alla circolare n. 33/E/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 42/E/2021](#)

Registro

Utilizzo dell'eccedenza di credito da prima casa

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 48/E del 19 gennaio 2021 e n. 44/E del 18 gennaio 2021, in merito all'utilizzo di un'eccedenza di credito di imposta di cui all'articolo 7, L. 448/1998 previsto per l'acquisto della prima casa, confermando quanto affermato con la circolare n. 17/E/2015, § 4.9, ha affermato che l'importo residuo potrà essere utilizzato dal contribuente in diminuzione dell'Irpef o in compensazione delle somme dovute ai sensi del D.Lgs. 241/1997. Detto importo residuo non potrà, invece, essere utilizzato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, e dell'imposta sulle successioni e donazioni per gli atti presentati successivamente alla data di acquisizione del credito.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 48/E/2021](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 44/E/2021](#)

Servitù sul terreno con registro al 9%

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 4/E del 15 gennaio 2021, ha stabilito che all'atto costitutivo del diritto di servitù su un terreno a destinazione agricola si applica l'aliquota dell'imposta di registro del 9% e non del 15%.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 4/E/2021](#)

Riscossione

Rinvio generale ai termini di riscossione

Il D.L. 3/2021 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2021. L'articolo 1, comma 1, interviene sulle previsioni di cui all'articolo 157, D.L. 34/2020 (il c.d. Decreto Rilancio) provvedendo a una proroga generale delle misure ivi previste. Nello specifico, viene previsto che in deroga a quanto previsto all'articolo 3, L. 212/2000, per evitare ingorghi nelle notifiche, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di

rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza scadono, senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020, tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. Medesimo slittamento è previsto per gli invii dei seguenti atti, comunicazioni e inviti, elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020:

- a) comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973;
- b) comunicazioni di cui all'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972;
- c) inviti all'adempimento di cui all'articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010;
- d) atti di accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica, di cui all'articolo 23, comma 21, D.L. 98/2011;
- e) atti di accertamento delle tasse automobilistiche;
- f) atti di accertamento per omesso o tardivo versamento della tassa sulle concessioni governative per l'utilizzo di telefoni cellulari.

Inoltre, i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento previsti dall'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 602/1973 sono prorogati di 13 mesi (prima era 1 anno) relativamente:

- a) dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972;
- b) dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20, Tuir;
- c) dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.

Il comma 3 interviene sull'articolo 152, D.L. 34/2020, prorogando al 31 gennaio 2021 la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati dall'agente della riscossione e dai terzi a cui sono affidati, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, aventi a oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.

Infine, il comma 4 stabilisce che comunque restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e gli adempimenti svolti dall'agente della riscossione nel periodo dal 1° gennaio 2021 al 15 gennaio 2021 (data di entrata in vigore del decreto) e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi; restano altresì acquisiti, relativamente ai versamenti eventualmente eseguiti nello stesso periodo, gli interessi di mora corrisposti ai sensi dell'articolo 30, comma 1, D.P.R. 602/1973, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive corrisposti ai sensi dell'articolo 27, comma 1, D.Lgs. 46/1999. Agli accantonamenti effettuati e alle somme accreditate nel predetto periodo all'agente della riscossione e ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), D.Lgs. 446/1997, si applicano le disposizioni dell'articolo 152, comma 1, terzo periodo, D.L. 34/2020; alle verifiche di cui all'articolo 48-*bis*, comma 1, D.P.R. 602/1973, effettuate nello stesso periodo si applicano le disposizioni dell'articolo 153, comma 1, secondo periodo, D.L. 34/2020.

[D.L. 3/2021](#)

Successioni

Determinazione del valore della rendita a tempo determinato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 51/E del 20 gennaio 2021, ha chiarito che la rendita derivante dall'onere imposto al legatario nei confronti di un'erede, nel caso in cui sia stato

stabilito dalle parti sia il valore della cosa legata sia i tempi e le modalità di pagamento, realizza una "rendita a tempo determinato". Ne deriva che, ai fini del calcolo del valore della rendita in argomento trova applicazione quanto previsto dall'articolo 17, lettera b), Tus. Tale valore concorre, unitamente agli altri valori dei beni compresi nell'attivo ereditario, alla formazione della franchigia di 1 milione di euro.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 51/E/2021](#)



ec Euroconference
Editore

**COMING
SOON**
IN USCITA A GENNAIO 2021

IL REDDITO DI IMPRESA

Direzione: Paolo Meneghetti e Giovanni Valcarenghi

RIVISTA MENSILE

La circolare tributaria n. 3/2021

Accertamento

Per l'accertamento immobiliare non bastano i soli valori OMI

Nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di beni immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi della L. 88/2009, articolo 24, comma 5 (Legge comunitaria 2008), che ha modificato il D.P.R. 600/1973, articolo 39 e il D.P.R. 633/1972, articolo 54, sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dal D.L. 223/2006, articolo 35, convertito in L. 248/2006, non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purché dotato dei requisiti di precisione e di gravità elemento che non può, tuttavia, essere costituito dai soli valori OMI, che devono essere corroborati da ulteriori indizi, onde non incorrere nel divieto di *presumptio de presunto* (cfr. ordinanza n. 2155/2019).

Cassazione – ordinanza n. 537 – 15 settembre 2020 – 14 gennaio 2021

I motivi della contabilità separata negli enti non commerciali

L'articolo 144, comma 2, Tuir, relativo alla contabilità separata, prevede l'obbligo di tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale eventualmente esercitata, all'evidente scopo di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, nonché di facilitare la qualificazione dell'ente. Nella contabilità separata vanno rilevati distintamente i "fatti amministrativi" relativi all'attività istituzionale dai fatti amministrativi relativi all'attività commerciale, conformemente all'intento del Legislatore di mantenere separati gli ambiti delle 2 concorrenti attività e di rendere più trasparente la contabilità "commerciale" degli enti non commerciali. L'articolo 144, comma 6, Tuir, poi, si limita a derogare a tale obbligo di denuncia nel caso di enti soggetti alle norme sulla contabilità pubblica, i quali restano esonerati da tale obbligo qualora osservino le modalità previste per la contabilità pubblica tenuta norma di legge (cfr. sentenza n. 17454/2017).

Cassazione – sentenza n. 526 – 3 novembre 2020 – 14 gennaio 2021

I motivi degli 8 anni per il recupero dei crediti inesistenti indebitamente compensati

L'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 2/2009, nel fissare il termine di 8 anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'"inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal D.P.R. 600/1973, articolo 43, per il comune avviso di accertamento (cfr. ordinanza n. 19237/2017).

Cassazione – ordinanza n. 355 – 5 novembre 2020 – 13 gennaio 2021

L'errata compilazione della fattura inibisce la deducibilità del costo

In tema di imposte sui redditi l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di

contenuto prescritti dal D.P.R. 633/1972, articolo 21, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto ivi rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo, per cui l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni a essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati (cfr. sentenze n. 9912/2020 e n. 15143/2020).

Cassazione – ordinanza n. 247 – 22 ottobre 2020 – 12 gennaio 2021

Adempimenti

Obbligo di indicazione in dichiarazione per il credito di imposta per il commercio

In tema di agevolazioni per il commercio, la L. 317/1991, articolo 11, impone la decadenza dal beneficio del credito di imposta ove la relativa somma non sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio, anche quando si tratti dell'agevolazione prevista dalla L. 449/1997, articolo 11, in virtù del rinvio che tale seconda disciplina opera alla prima. E ha ulteriormente precisato che l'utilizzazione di un credito d'imposta in compensazione sul modello fiscale F24 anziché nella dichiarazione dei redditi integra una violazione sostanziale in quanto, in detta ipotesi, difetta uno dei requisiti propri della violazione meramente formale, e, in particolare, quello che essa non pregiudichi l'esercizio delle azioni di controllo, atteso che il modello fiscale F24 non consente al fisco di verificare se il credito utilizzato in compensazione sia conforme a quello effettivamente spettante al contribuente (cfr. sentenza n. 19185/2019).

Cassazione – ordinanza n. 250 – 5 novembre 2020 – 12 gennaio 2021

Contenzioso tributario

Le conseguenze della cancellazione della società sulla capacità processuale

Nel processo tributario la cancellazione dal Registro Imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché non sussistendo possibilità di prosecuzione dell'azione, la sentenza impugnata con ricorso per cassazione deve essere annullata senza rinvio ex articolo 382, c.p.c., venendo in rilievo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre, sin dal primo grado, a una pronuncia declinatoria di rito (cfr. sentenze n. 23365/2019 e n. 5736/2016).

Cassazione – ordinanza n. 343 – 14 ottobre 2020 – 13 gennaio 2021

Il giudice non può recepire acriticamente una sentenza penale

Stante l'evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (articolo 116, c.p.c.), deve procedere a un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio. In altri termini il giudice tributario non è vincolato agli accertamenti e alla decisione del giudice penale, ma ne deve comunque tenere conto. E ciò sia in ipotesi di assoluzione, sia in caso di condanna (cfr. ordinanza n. 5546/2019).

Cassazione – ordinanza n. 245 – 22 ottobre 2020 – 12 gennaio 2021

Nulla la notifica da operatore privato senza titolo abilitativo

In tema di notificazione di atti processuali, posto che nel quadro giuridico novellato dalla Direttiva 2008/6/CE è prevista la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta Dir. e il regime introdotto dalla L. 124/2017 (cfr. sentenza SS.UU. n. 299/2020).

Cassazione – ordinanza n. 162 – 29 ottobre 2020 – 8 gennaio 2021

Iva**Contratto di *leasing* come cessione di beni**

Il contratto di *leasing* avente a oggetto un fabbricato o un'area fabbricabile implica il trasferimento all'utilizzatore della disponibilità economica dell'immobile ed è, pertanto, equiparabile all'acquisto di beni e non già all'acquisizione di servizi; ne consegue l'inapplicabilità del regime di sospensione di imposta di cui al D.P.R. 633/1972, articolo 8, comma 2, giusta l'esclusione di cui al comma 1, lettera c), della menzionata disposizione.

Cassazione – ordinanza n. 535 – 15 settembre 2020 – 14 gennaio 2021

È il cedente a dover provare l'uscita della merce

In tema di cessioni intracomunitarie il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato nel quale risiede il cessionario o, in mancanza, di fornire adeguata prova della propria buona fede, ossia di aver adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere, per non essere coinvolto in un'evasione fiscale avendo riguardo alle circostanze del caso concreto: ne deriva che, in caso di vendita con clausola "franco fabbrica", il cedente ha diritto all'esenzione Iva solo ove fornisca la prova documentale rappresentativa dell'effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di "fatti secondari", dai quali desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza, ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria (cfr. sentenza n. 4045/2019).

Cassazione – ordinanza n. 308 – 25 novembre 2020 – 13 gennaio 2021

Requisiti per la triangolare intraUE

In tema di Iva, al fine di considerare un'operazione triangolare come cessione intracomunitaria non imponibile, l'espressione letterale "a cura" del cedente, contenuta nel D.P.R. 633/1972, articolo 8, comma 1, lettera a) o quella corrispondente "per suo conto", contenuta nell'articolo 15, comma 1, Direttiva 77/388/CEE (VI direttiva), vanno interpretate in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente - e cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente - decidere di esportare i beni in un altro Stato membro e, quindi, non nel senso che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, ma nel senso che è essenziale 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, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero (cfr. sentenza n. 4408/2018).

Cassazione – ordinanza n. 308 – 25 novembre 2020 – 13 gennaio 2021

Pace fiscale

Definizione agevolata solo per il giudizio con oggetto atti impositivi

In tema di definizione agevolata delle controversie, l'articolo 6, D.L. 119/2018, convertito in L. 136/2018, è applicabile ai soli giudizi aventi a oggetto atti impositivi e non anche a quelli di impugnazione della cartella di pagamento D.P.R. 600/1973, ex articolo 36-*bis* che non si fonda su un accertamento discrezionale dell'Amministrazione bensì, avendo riguardo ai versamenti effettuati, a una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente nella dichiarazione (cfr. sentenze n. 25519/2019 e n. 7099/2019).

Cassazione – ordinanza n. 321 – 25 novembre 2020 – 13 gennaio 2021

Reddito di impresa

Rilevanza degli interessi *ante* Tuir

In tema di reddito d'impresa, gli interessi maturati sui crediti di imposta del contribuente nei confronti dell'Amministrazione, nel vigore del D.P.R. 597/1973, non vanno inclusi nell'imponibile, perché hanno natura compensativa e, quindi, non sono qualificabili né come reddito di capitale né come reddito di impresa; diversamente, il D.P.R. 917/1986, articolo 56, sottopone ora a tassazione tutti gli interessi comunque conseguiti da soggetto che produce reddito di impresa e opera retroattivamente per i periodi di imposta precedenti, ai sensi del D.P.R. 42/1988, articolo 36, a condizione che sia stata presentata dichiarazione conforme alla disciplina di cui al predetto articolo 56. Tale retroattività non opera nel caso in cui il contribuente, prima dell'entrata in vigore del D.P.R. 917/1986, abbia fatto venir meno, con la presentazione dell'istanza di rimborso, la conformità alla nuova disciplina, attesa l'emendabilità della dichiarazione dei redditi anche con l'istanza di rimborso, alla stregua del principio della ritrattabilità della dichiarazione affetta da errore, testuale o extra testuale, di fatto o di diritto, il quale comporti l'assoggettamento del dichiarante ad oneri fiscali più gravosi di quelli che per legge devono applicarsi (cfr. sentenza n. 29879/2017).

Cassazione – ordinanza n. 333 – 10 settembre 2020 – 13 gennaio 2021

Registro

Registro fisso per i decreti ingiuntivi relativi a somme incise da Iva

La registrazione del decreto ingiuntivo esecutivo ottenuto dal creditore per il pagamento di somme assoggettate a Iva gode, giusta il principio dell'alternatività previsto dal D.P.R. 131/1986, articolo 40 dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. Il dato secondo cui l'ingiunzione sia emessa contro il solo debitore principale, il fideiussore o entrambi, non soggetti Iva non assume rilievo (cfr. sentenze n. 9007/1992; n. 3572/1998; n. 16098/2000; n. 9390/2007 e n. 18520/2019).

Cassazione – ordinanza n. 242 – 29 settembre 2020 – 12 gennaio 2021

Registro proporzionale per la sentenza di trasferimento dell'immobile

In materia d'imposta di registro, la sentenza *ex* articolo 2932, cod. civ., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta a imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione il D.P.R. 131/1986, articolo 27, comma 3, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero come nella specie - dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente (*ex plurimis* sentenze n. 27902/2018; n. 3806/2017; n. 13006/2016; n. 21625/2015; n. 8544/2014 e n. 6116/2011).

Cassazione – ordinanza n. 241 – 29 settembre 2020 – 12 gennaio 2021

Illegittimo l'avviso di liquidazione con solo data e numero della sentenza

In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ai sensi del D.P.R. 131/1986, articolo 54, comma 5, che indichi soltanto la data e il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è da considerare illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dalla L. 212/2000, articolo 7 mira a garantire al contribuente il pieno e immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto a una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (cfr. sentenze n. 29402/2017; n. 12468/2015 e n. 18532/2010).

Cassazione – ordinanza n. 239 – 29 settembre 2020 – 12 gennaio 2021

Sanzioni

Regime sanzionatorio per l'utilizzo irregolare della sospensione Iva

La sanzione applicabile all'importatore che si avvale del sistema di sospensione del versamento dell'Iva all'importazione senza immettere materialmente nel deposito Iva la merce *extra* UE va individuata nel paradigma normativo di cui al D.Lgs. 472/1997, articolo 13, a nulla rilevando il contenuto precettivo del D.P.R. 633/1972, articolo 70 (cfr. sentenza n. 16109/2015).

Cassazione – ordinanza n. 169 – 28 ottobre 2020 – 8 gennaio 2021

Trust

Il momento impositivo nel trust

Con l'istituzione di un *trust* non si verificano di regola effetti traslativi anche in riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal D.L. 262/2006, articolo 2, comma 47, (convertito con modifiche dalla L. 286/2006) anche per i vincoli di destinazione; tale imposta è dovuta non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione e apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'articolo 53, Costituzione (cfr. sentenze n. 19167/2019 e n. 1131/2019).

Cassazione – ordinanza n. 13 – 11 novembre 2020 – 4 gennaio 2021

La circolare tributaria n. 3/2021

Termini decadenziali per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti e non spettanti

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione con le ordinanze [n. 354/2020](#) e [n. 355/2020](#), esclude il rilievo giuridico del distinguo tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, riconoscendo per entrambi termini di recupero prolungati.

La vicenda riguarda 2 atti di recupero del credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate (L. 388/2000), uno per l'anno 2004 e l'altro per l'anno 2005.

Con l'articolo 1, commi [421](#), [422](#) e [423](#), L. 311/2004, lo ricordiamo, è stato introdotto nell'ordinamento un atto impositivo-esattivo, di natura ibrida, innovativo rispetto alla tradizionale scansione delle fasi di applicazione del tributo, denominato atto di recupero del credito d'imposta, con cui l'Amministrazione recupera somme corrispondenti a crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, maggiorate di sanzioni e interessi. Come si diceva, l'atto è bifronte, giacché consente di agire in riscossione, ferme le disposizioni in materia di controlli automatici e cartolari delle dichiarazioni nonché le disposizioni in materia di rettifica delle dichiarazioni. L'atto, per di più, è caratterizzato da una procedura a sé, che fuoriesce dai canoni tipici, anche per quanto riguarda titolarità e pagamenti. In estrema sintesi, l'atto di recupero del credito d'imposta viene emesso dall'ufficio nella cui circoscrizione si trovava il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo di imposta e deve essere pagato nel termine concesso, di almeno 60 giorni, senza possibilità di avvalersi della compensazione. L'emissione dell'atto non interferisce con le consuete attribuzioni e gli usuali poteri degli uffici, cosicché si colloca in un contesto canonico, come un'attività trasversale che l'Amministrazione pone in essere in aggiunta, in parallelo e a prescindere da tutta l'attività che da sempre ci è familiare, giusta l'appartenenza al regolare paradigma dei controlli di cui al D.P.R. 600/1973. Tali connotati asistematici hanno dato luogo a un dibattito giurisprudenziale denso di contenuti, ancorché non di larghissima diffusione per la numerosità non cospicua delle casistiche interessate, sull'applicazione dei principi generali all'anomalia normativamente prevista. Uno per tutti, il tema del

contraddittorio, a seconda che si dia prevalenza all'accezione meramente riscossiva o sostanzialmente accertativa dello strumento. Un altro, il tema della motivazione, sempre a seconda della prevalente natura che si voglia riconoscere all'atto di recupero. E così via, dalla prova alla sottoscrizione. Fin qui, comunque, ossia a tenore della *littera legis* dell'articolo 1, [comma 421](#), L. 311/2004, si parla di *"crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione"*.

Non poteva mancare, in effetti, anche una digressione giurisprudenziale importante sul termine decadenziale, senonché il Legislatore del 2008, ha pensato bene di ulteriormente rimarcare l'atipicità dell'atto, riconoscendogli anche dei termini decadenziali precipui, che ancor più lo allontanano dai solchi delle usanze. L'[articolo 27](#), commi 16 e 17, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, infatti, ha introdotto per gli atti di recupero del credito d'imposta più ampi termini di decadenza rispetto a quelli ordinari, disponendo che l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, L. 311/2004, *"emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione"* può essere notificato nel più ampio termine del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Più ampio rispetto a quello dell'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973, a quello dell'[articolo 36-bis](#), D.P.R. 600/1973 o a quello dell'[articolo 36-ter](#), D.P.R. 600/1973? Non si sa. Comunque, più ampio, molto più ampio, tanto che è inevitabile che il pensiero vada al raddoppio dei termini ([articolo 37](#), D.L. 223/2006, convertito con modificazioni in L. 248/2006), con cui è stato innestato l'articolo 43, D.P.R. 600/1973 (e, parimenti, l'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972), per stabilire che venissero raddoppiati gli ordinari termini di accertamento nei casi di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia di un reato perseguibile d'ufficio, compreso nel perimetro del D.Lgs. 74/2000 ([articolo 331](#), c.p.p.). A meno che non siano tutte situazioni dell'ordinamento scritto, mero frutto del caso, dell'abitudine all'approssimazione o della fretta. Tuttavia, l'[articolo 12](#) delle preleggi (le disposizioni sulla legge in generale, del R.D. 262/1942, disciplina preliminare al codice civile), non contempla oltre alla *vox iuris* e alla logica, anche il criterio dell'indulgenza interpretativa, tenuto conto del carico di lavoro del Parlamento, *rectius* più spesso del Governo. Quindi, i canoni ermeneutici devono restare quelli prescritti: il senso fatto palese dal significato proprio delle parole, secondo la connessione di esse, e dall'intenzione del Legislatore. Nessun cenno all'intenzione storpiatasi per l'urgenza, un cenno esplicito, al contrario, all'analogia e ai principi generali: si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe e, se si è ancora in dubbio, ai principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato. Non è peregrina, insomma, la spontaneità con cui si evoca la tematica del raddoppio dei termini.

A partire da qui, quindi, ossia a tenore della *littera legis* dell'[articolo 27](#), comma 16, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, in disparte il fatto che la norma concerne lo spirare dei termini decadenziali, si parla di “*crediti inesistenti utilizzati in compensazione*”.

Inevitabile che la locuzione del 2004 “*crediti indebitamente utilizzati*”, comparata con la diversa locuzione del 2008 “*crediti inesistenti utilizzati*”, inducesse qualche approfondimento. Sorge sempre il dubbio, non possiamo non annotarlo, di fronte a queste circostanze. Saranno sviste marchiane, manine astute o distinguo aulici a regalarci norme di tanto poco immediato coordinamento? Lasciamo stare.

Nella vicenda sottoposta alla Corte, comunque sia, si verteva anche della legittimità o illegittimità dell'invocazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, della proroga a 8 anni del termine per effettuare la contestazione, applicabile, secondo la difesa di parte privata, ai soli casi in cui il credito sia originariamente inesistente e non già a fattispecie di mera irregolarità della compensazione di un credito esistente. Il contribuente, quindi, leggeva l'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, alla luce del senso fatto palese dal significato proprio delle parole, secondo la connessione di esse, di talché enucleava nell'ambito della categoria dei “*crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione*”, di cui all'articolo 1, [comma 421](#), L. 311/2004, una sottocategoria connotata da maggiore gravità della condotta: i “*crediti inesistenti utilizzati in compensazione*”, di cui all'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, per cui, nella progressione di un legiferare perfettamente sistematico, il Legislatore avrebbe provveduto ad affilare l'arma dell'ufficio, concedendo un termine decadenziale più lungo. Guarda caso, osserviamo noi, pur non sapendo se stiamo interpretando il non detto della difesa di parte privata, un termine raddoppiato.

La CTP aveva respinto il ricorso, così come la CTR, nel confermare la sentenza di *primae curae*, aveva respinto l'eccezione in punto d'intervenuta decadenza, passando al vaglio il merito della spettanza del credito per definitivamente negarla.

Tra le altre, la Suprema Corte viene chiamata a pronunciarsi sulla violazione delle disposizioni in materia di decadenza, una violazione di legge pur e semplice, in parametro dell'[articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c. e reagisce, come di consueto in queste materie, nel senso della concessione del più ampio termine possibile all'Amministrazione:

“*come questa Corte ha avuto modo di evidenziare (ordinanza n. 19237/2017), con argomentazioni che integralmente si condividono e che vanno ribadite, il D.L. 185/2008, articolo 27, comma 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 2/2009, nel fissare il termine di 8 anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'inesistenza del credito a categoria*”

distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal D.P.R. 600/1973, articolo 43, per il comune avviso di accertamento. La motivazione resa dalla CTR sul punto (pag. 5 e 6) è conforme a tale ricostruzione ermeneutica e si sottrae pertanto alle critiche mosse nella censura in esame. Quanto alla decadenza dal potere impositivo, evocata dalla ricorrente nella memoria ex articolo 380-bis1, c.p.c., va rilevato che l'ivi citato precedente di questa Corte (sentenza n. 15186/2016), a parte ogni altra considerazione, riguarda un recupero del 17 dicembre 2007, dunque anteriore al D.L. 185/2008, convertito dalla L. 2/2009. Occorre in proposito precisare che è sempre necessario verificare la legge applicabile al rapporto, di talché la citata giurisprudenza di questa Corte in tema di decadenza non risulta applicabile a ipotesi, quale quella oggetto del presente giudizio, in cui trova applicazione la novella introdotta dal cit. D.L. 185/2008".

Sia consentito annotare che la novella trova applicazione agli anni con riferimento ai quali alla data di entrata in vigore del decreto fossero ancora pendenti i termini di cui al comma 1 dell'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973 e all'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972. Non è sempre così per le norme procedurali? Non è granitica la Corte nel sostenere che le modifiche dei termini decadenziali non incidono sul rapporto sostanziale, limitandosi a regolare i termini e le modalità dell'attività riscossiva e accertativa?

E, sì, sarebbe priva di fondamento logico-giuridico la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante. Se non venisse sovente sanzionato come utilizzo di credito inesistente, l'utilizzo di un credito spettante, magari un giorno prima di quando si sarebbe dovuto utilizzare. E se, comunque, non fosse la norma ([articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, come modificato dall'[articolo 15](#), D.Lgs. 158/2015 distinguere l'inesistenza integrale dalla non spettanza (nel senso di inesistenza parziale nel *quantum/quando/quomodo*).

La circolare tributaria n. 3/2021

Nuove credenziali di accesso ai servizi telematici di Entrate, Entrate-Riscossione e Dogane. Parte prima

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Il percorso di digitalizzazione accelera con l'adeguamento al Regolamento eIDAS (*electronic IDentification Authentication and Signature* - Regolamento (UE) 910/2014. Si tratta della disciplina unionale dell'identità digitale, finalizzata all'armonizzazione comunitaria della normativa per i servizi fiduciari e i mezzi di identificazione elettronica degli Stati membri. Cittadini imprese e P.A., infatti, devono poter interagire elettronicamente, fruendo di servizi elettronici rispettosi degli *standard* di sicurezza. In particolare, i servizi fiduciari (specie per le transazioni) devono essere sicuri e i mezzi di identificazione elettronica delle persone fisiche e giuridiche (le firme elettroniche, i sigilli elettronici, le validazioni temporali elettroniche, i documenti elettronici, i servizi elettronici di recapito certificato e i servizi relativi ai certificati di autenticazione di siti *web*) devono consentire il reciproco riconoscimento.

Si è adeguata l'Agenzia delle entrate con il [provvedimento del 12 gennaio 2021](#) (Accesso tramite la carta di identità elettronica (CIE) ai Servizi telematici dell'Agenzia delle entrate), che richiama l'[articolo 64](#), comma 2-*nonies*, D.Lgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale - CAD), secondo cui l'accesso ai servizi erogati in rete dalle P.A., ove sia richiesta l'identificazione del soggetto, può avvenire anche con la carta di identità elettronica e la carta nazionale dei servizi.

Oltre all'Agenzia delle entrate, al 15 gennaio risultavano erogatori di servizi abilitati altre P.A., che avevano già integrato l'accesso ai propri servizi con "ENTRA CON CIE": Comune di Chiampo, Agenzia Italiana del Farmaco (AIFA), Regione Liguria – Sportello dei pagamenti, Regione Toscana, Regione Lombardia – Fascicolo Sanitario Elettronico, Servizi "Torino Facile", Città di Trento (cartella ASL), Regione Piemonte, Regione Puglia, Regione Emilia Romagna, Comune di Arcore, Regione Marche, INPS, Comune di Roma, Ministero della Salute, Comune di Genova, Comune di Fagnano Olona, Polizia di Stato, Comune di Palermo, Regione Lazio, Comune di Pesaro, Comune di Rozzano, Provincia di Biella, Ministero Del Lavoro, Comune di Fasano, Comune di Lucca, Comune di Gattinara (Filo diretto per le istanze on

line), Comune di Gattinara (Portale del Contribuente), Comune di Gattinara (Sportello Unico per l'edilizia – SUE), Comune di Legnano, IO Italia, Comune di Castellammare di Stabia, Comune di Assago, Comune di Latina, Comune di Alghero, Comune di Garbagnate Milanese, Comune di Crema, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Agenzia delle Entrate-Riscossione, INAIL, ACI.

A monte di “ENTRA CON CIE”, così come a monte del CAD, c'è il Regolamento eIDAS, emanato dal Parlamento Europeo e dal Consiglio dell'Unione Europea il 23 luglio 2014, ed efficace dal 1° luglio del 2016, cui il CAD si è uniformato con le novelle inserite dal D.Lgs. 179/2016, a decorrere dal 14 settembre 2016. Il Regolamento eIDAS abroga la Direttiva 1999/93/CE, che disciplinava le firme elettroniche, senza tuttavia fornire un quadro transfrontaliero e transettoriale completo per transazioni elettroniche sicure. La Direttiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'Unione Europea, infatti, disponeva che gli Stati membri creassero “sportelli unici”, onde garantire procedure e formalità relative all'accesso ai servizi elettronici di semplice fruibilità. Tuttavia, successivamente, emergeva la necessità di instaurare la fiducia negli ambienti ed eliminare le barriere all'impiego transfrontaliero dei mezzi di identificazione elettronica, giacché numerosi servizi *online*, accessibili presso gli sportelli unici, richiedono l'identificazione, l'autenticazione e la firma elettroniche, senza uniformità e reciprocità. Il Regolamento eIDAS, pertanto, si prefigge l'obiettivo dell'eliminazione delle barriere esistenti, lasciando liberi gli Stati membri di decidere se notificare alla Commissione tutti, alcuni o nessuno dei regimi di identificazione elettronica utilizzati a livello nazionale per l'accesso almeno ai servizi pubblici *online* o a servizi specifici, ma introducendo condizioni in merito all'obbligo di riconoscimento dei mezzi di identificazione elettronica nonché alle modalità di notifica dei regimi di identificazione elettronica. Il Regolamento eIDAS fa riferimento al progetto pilota su larga scala STORK e alla norma ISO 29115, che a loro volta contemplano i:

“livelli 2, 3 e 4, che dovrebbero essere tenuti nella massima considerazione all'atto di stabilire le norme, le procedure e i requisiti tecnici minimi per i livelli di garanzia basso, significativo ed elevato ... in relazione al controllo dell'identità ai fini del rilascio di certificati qualificati. I requisiti stabiliti dovrebbero essere neutrali dal punto di vista tecnologico. Dovrebbe essere possibile soddisfare i requisiti di sicurezza necessari attraverso tecnologie differenti”.

L'intento del Regolamento eIDAS, quindi, è l'istituzione di un quadro giuridico generale per l'impiego dei servizi fiduciari, senza introduzione di un obbligo generale di farne uso e senza imporre un punto di accesso per tutti i servizi fiduciari esistenti. Il Regolamento eIDAS, comunque, suggerisce che gli organismi di vigilanza riferiscano sulle loro attività. Uno degli esempi di vigilanza, osservano il Parlamento Europeo e il Consiglio dell'Unione Europea, pur nel rispetto delle normative dei singoli Stati

membri, riguarda il principio secondo il quale alla firma elettronica non dovrebbero essere negati gli effetti giuridici per il motivo della sua forma elettronica o perché non soddisfa i requisiti della firma elettronica qualificata, in ogni caso equivalente alla firma autografa. Un altro esempio di vigilanza, proseguono il Parlamento Europeo e il Consiglio dell'Unione Europea, è il caso della sospensione dei certificati qualificati:

“una prassi operativa abituale dei prestatori di servizi fiduciari in una serie di Stati membri, che è diversa dalla revoca e comporta la perdita di validità temporanea di un certificato. La certezza del diritto richiede che la situazione di sospensione di un certificato sia sempre indicata chiaramente. A tale scopo i prestatori di servizi fiduciari dovrebbero avere la responsabilità di indicare chiaramente la situazione del certificato e, in caso di sospensione, il periodo di tempo esatto durante il quale il certificato è sospeso”.

Non c'è intenzione, dunque, di imporre ai prestatori di servizi fiduciari o agli Stati membri l'utilizzo della sospensione, ma di prevedere norme di trasparenza nei casi in cui tale prassi sia utilizzata.

Il glossario del Regolamento eIDAS, non può che essere la base da cui partire per comprendere servizi come “ENTRA CON CIE”:

- «*identificazione elettronica*», il processo per cui si fa uso di dati di identificazione personale in forma elettronica che rappresentano un'unica persona fisica o giuridica, o un'unica persona fisica che rappresenta una persona giuridica;
- «*mezzi di identificazione elettronica*», un'unità materiale e/o immateriale contenente dati di identificazione personale e utilizzata per l'autenticazione per un servizio *online*;
- «*dati di identificazione personale*», un insieme di dati che consente di stabilire l'identità di una persona fisica o giuridica, o di una persona fisica che rappresenta una persona giuridica;
- «*regime di identificazione elettronica*», un sistema di identificazione elettronica per cui si forniscono mezzi di identificazione elettronica alle persone fisiche o giuridiche, o alle persone fisiche che rappresentano persone giuridiche;
- «*autenticazione*», un processo elettronico che consente di confermare l'identificazione elettronica di una persona fisica o giuridica, oppure l'origine e l'integrità di dati in forma elettronica;
- «*parte facente affidamento sulla certificazione*», una persona fisica o giuridica che fa affidamento su un'identificazione elettronica o su un servizio fiduciario;
- «*organismo del settore pubblico*», un'autorità statale, regionale o locale, un organismo di diritto pubblico o un'associazione formata da una o più di tali autorità o da uno o più di tali organismi di diritto

pubblico, oppure un soggetto privato incaricato da almeno un'autorità, un organismo o un'associazione di cui sopra di fornire servizi pubblici, quando agisce in base a tale mandato;

- «*organismo di diritto pubblico*», un organismo istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale; dotato di personalità giuridica; finanziato per la maggior parte dallo Stato, dalle autorità regionali o locali o da altri organismi di diritto pubblico; la cui gestione è posta sotto la vigilanza di tali autorità o organismi; o il cui organo di amministrazione, di direzione o di vigilanza è costituito da membri più della metà dei quali è designata dallo Stato, da autorità regionali o locali o da altri organismi di diritto pubblico (cfr. [articolo 2](#), § 1, punto 4, Direttiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'Unione Europea);
- «*firmatario*», una persona fisica che crea una firma elettronica;
- «*firma elettronica*», dati in forma elettronica, acclusi oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici e utilizzati dal firmatario per firmare;
- «*firma elettronica avanzata*», una firma elettronica connessa unicamente al firmatario; idonea a identificare il firmatario; creata mediante dati per la creazione di una firma elettronica che il firmatario può, con un elevato livello di sicurezza, utilizzare sotto il proprio esclusivo controllo; collegata ai dati sottoscritti in modo da consentire l'identificazione di ogni successiva modifica di tali dati;
- «*firma elettronica qualificata*», una firma elettronica avanzata creata da un dispositivo per la creazione di una firma elettronica qualificata e basata su un certificato qualificato per firme elettroniche;
- «*dati per la creazione di una firma elettronica*», i dati unici utilizzati dal firmatario per creare una firma elettronica;
- «*certificato di firma elettronica*», un attestato elettronico che collega i dati di convalida di una firma elettronica a una persona fisica e conferma almeno il nome o lo pseudonimo di tale persona;
- «*certificato qualificato di firma elettronica*», un certificato di firma elettronica che è rilasciato da un prestatore di servizi fiduciari qualificato e contiene un'indicazione, almeno in una forma adatta al trattamento automatizzato, del fatto che il certificato è stato rilasciato quale certificato qualificato di firma elettronica; un insieme di dati che rappresenta in modo univoco il prestatore di servizi fiduciari qualificato che rilascia i certificati qualificati e include almeno lo Stato membro in cui tale prestatore è stabilito e, per una persona giuridica, il nome e, se del caso, il numero di registrazione quali figurano nei documenti ufficiali e, per persona fisica, il nome della persona; l'indicazione del nome del firmatario, o di uno pseudonimo, qualora sia usato uno pseudonimo; i dati di convalida della firma elettronica che corrispondono ai dati per la creazione di una firma elettronica; l'indicazione dell'inizio e della fine del periodo di validità del certificato; il codice di identità del certificato che deve essere unico per il

prestatore di servizi fiduciari qualificato; la firma elettronica avanzata o il sigillo elettronico avanzato del prestatore di servizi fiduciari qualificato che rilascia il certificato; il luogo in cui il certificato relativo alla firma elettronica avanzata o al sigillo elettronico avanzato è disponibile gratuitamente; l'ubicazione dei servizi a cui ci si può rivolgere per informarsi sulla validità del certificato qualificato; qualora i dati per la creazione di una firma elettronica connessi ai dati di convalida della firma elettronica siano ubicati in un dispositivo per la creazione di una firma elettronica qualificata, un'indicazione appropriata di questo fatto, almeno in una forma adatta al trattamento automatizzato;

- «*servizio fiduciario*», un servizio elettronico fornito normalmente dietro remunerazione e consistente nei seguenti elementi: creazione, verifica e convalida di firme elettroniche, sigilli elettronici o validazioni temporali elettroniche, servizi elettronici di recapito certificato e certificati relativi a tali servizi; oppure creazione, verifica e convalida di certificati di autenticazione di siti *web*; o conservazione di firme, sigilli o certificati elettronici relativi a tali servizi;

- «*servizio fiduciario qualificato*», un servizio fiduciario che soddisfa i requisiti pertinenti stabiliti nel presente regolamento.

Per un 2021 targato *networking*, inviate alla redazione (luigi.scappini@euroconference.it) sentenze inedite in materia di PTT e dintorni, avendo cura di oscurare i dati sensibili e, se desiderate, unendo le vostre considerazioni. Le più interessanti saranno commentate nella nostra rubrica settimanale, che da quest'anno apre uno spazio ai lettori.

La circolare tributaria n. 3/2021

Dal 1° gennaio spendibili i crediti maturati nel 2020: la mappa delle regole di utilizzo – Parte seconda

di Fabio Garrini – dottore commercialista e revisore dei conti

Nel presente contributo continuiamo l'analisi delle previsioni che pongono vincoli alla possibilità di utilizzare i crediti fiscali in compensazione; mentre nel precedente contributo¹ ci siamo dedicati ai vincoli specifici propri di ciascuna tipologia di credito, in questa sede ci occuperemo delle limitazioni che riguardano la generalità dei crediti fiscali.

L'analisi tuttavia inizia con il vincolo riguardante il canale di compensazione, vincolo che recentemente è stato esteso a tutti i tributi erariali.

L'obbligatorio utilizzo del modello F24

La possibilità di utilizzare in compensazione i crediti tributari è subordinata all'utilizzo del corretto canale per la presentazione del modello F24.

L'obbligo di utilizzo dei canali telematici per la presentazione del modello F24 riguarda non solo i titolari di partita Iva (per i quali l'obbligo è generalizzato sin dal 2006), ma potrebbe coinvolgere anche i soggetti privi della partita Iva (i c.d. "privati"). Sul punto, il D.L. 193/2016, attenuando il precedente obbligo, ha previsto che i contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva possono utilizzare il modello F24 cartaceo per pagamenti con un saldo finale anche superiore a 1.000 euro, purché non vengano effettuate compensazioni con altri crediti, anche in forma parziale. Si tratta quindi di una misura volta a semplificare la vita soprattutto dei soggetti che hanno poca dimestichezza con i sistemi informatici e che quindi, quando si trovavano a presentare un modello che aveva un debito superiore a 1.000 euro, dovevano dipendere dai servizi di un intermediario.

I vincoli interessano in particolare l'utilizzo del modello F24 con compensazioni di crediti.

¹ F. Garrini, ["Dal 1° gennaio spendibili i crediti maturati nel 2020: la mappa delle regole di utilizzo – Parte prima"](#) in La circolare tributaria n. 2/2021.

Versamenti senza compensazione

Se il versamento avviene senza utilizzo di crediti d'imposta da utilizzare in compensazione, le modalità saranno diverse a seconda che il contribuente sia o meno un soggetto titolare di partita Iva:

- nel caso di contribuente titolare di partita Iva il versamento deve sempre avvenire in forma telematica, potendo scegliere tra la soluzione dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, e l'alternativa del pagamento diretto via *home banking* tramite gli istituti convenzionati con l'Agenzia delle entrate (banche, Poste Italiane e agenti della riscossione);
- al contrario, se il contribuente è "privato", il versamento può avvenire in forma cartacea con presentazione diretta presso gli istituti convenzionati con l'Agenzia delle entrate. Si ribadisce che, anche in questo caso, in via facoltativa, è possibile la presentazione del modello di pagamento in forma telematica (tramite i servizi messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate ovvero tramite il servizio di *home banking*). Si evidenzia come, al riguardo, la [circolare n. 30/E/2006](#) qualificava quali "privati" tanto i soggetti che hanno cessato la partita Iva, così come gli agricoltori esonerati ai sensi dell'[articolo 34](#), comma 6, D.P.R. 633/1972 e l'imprenditore individuale che ha dato in affitto l'unica azienda (quindi con sospensione della partita Iva).

Versamenti con compensazione

La presentazione dei modelli F24 con utilizzo dei crediti in compensazione dovrà sempre seguire i canali telematici, con esclusione della soluzione cartacea. Dal 2020 tali compensazioni per tutti i soggetti devono essere effettuate per il tramite dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Per tutti i soggetti (titolari o meno di partita Iva) occorre distinguere la misura di tale utilizzo del credito:

- se per effetto delle compensazioni effettuate, l'F24 presenta un saldo finale di importo pari a zero, il versamento dovrà essere effettuato esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti;
- se per effetto delle compensazioni effettuate il modello l'F24 presenta un saldo finale di importo positivo, si deve registrare una recente modifica; mentre in precedenza era possibile effettuare il pagamento diretto tramite gli istituti convenzionati con l'Agenzia delle entrate (banche, Poste Italiane agenti della riscossione e prestatori di servizi di pagamento), dal 1° gennaio 2020 era entrato in vigore l'obbligatorio utilizzo dei servizi Entratel o Fisconline.

Tale obbligo è stato introdotto dall'[articolo 3](#), D.L. 124/2019 che ha modificato l'[articolo 37](#), comma 49-*bis*, D.L. 223/2006 in base al quale i contribuenti, titolari di partita Iva e non, sono obbligati a utilizzare il canale telematico per presentare i modelli F24 contenenti le compensazioni.

Quindi, nei fatti, la compensazione di un credito per tutti i soggetti vincola all'utilizzo dei servizi Entratel o Fisconline.

Versamento con F24	Titolare di Partita Iva	Privato
senza compensazione	Servizi telematici Agenzia delle entrate o <i>home banking</i>	Servizi telematici Agenzia delle entrate, <i>home banking</i> o cartaceo
con compensazione	Servizi telematici Agenzia delle entrate	Servizi telematici Agenzia delle entrate

Per meglio definire l'ambito applicativo della disposizione è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 110/E/2019](#) indicando i codici tributo relativi ai crediti interessati dalle nuove modalità di invio telematico.

Si precisa che l'obbligo non sussiste qualora l'utilizzo del credito nel modello F24 rappresenti una compensazione "verticale". L'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate non sussiste qualora l'esposizione del credito nel modello F24 rappresenti una mera modalità alternativa allo scomputo diretto del credito medesimo dal debito d'imposta pagato nello stesso modello F24.

ESEMPIO 1

Ad esempio, se nello stesso modello F24 è utilizzato in compensazione il credito identificato dal codice 2003 (saldo Ires) per l'importo di 6.000 euro e – aggiungendo 1.000 euro di fondi propri – viene effettuato il pagamento dell'acconto Ires di 7.000 euro per il periodo d'imposta successivo (codici tributo 2001 e 2002), l'operazione potrà essere eseguita anche attraverso i servizi telematici offerti da banche, Poste Italiane e altri prestatori di servizi di pagamento.

A tal fine va segnalato che allegata alla richiamata risoluzione n. 110/E/2019 vi è una tabella nella quale viene evidenziato in relazione ai diversi codici tributo quelli per i quali le compensazioni devono considerarsi interne.

ESEMPIO 2

Mario Rossi deve versare la prima rata di acconto 2021 dell'imposta sostitutiva relativa al regime forfettario (codice tributo 1790) pari a 500 euro utilizzando un credito relativo alla medesima sostitutiva derivante dal saldo 2020 (codice tributo 1792) per 200 euro.

Nella tabella allegata alla [risoluzione n. 110/E/2019](#) in relazione al tributo in oggetto si trova quanto segue:

Classificazione	Codice per utilizzo credito in compensazione	Descrizione codice credito	Codici pagamenti compensazione interna
Imposte sostitutive	1792	Imposta sostitutiva sul regime forfetario - saldo - articolo 1, comma 64 , L. 190/2014	1790, 1791, 1792

Tale compensazione potrebbe avvenire anche utilizzando i servizi di *home banking*.

Infine, occorre ricordare che, a prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero" (caratterizzato dal fatto che l'importo complessivo dei crediti compensati è pari all'importo complessivo dei debiti pagati e dunque il saldo finale del modello F24, dato dalla differenza di tali importi, è pari a zero) esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'[articolo 11](#), comma 2, lettera a), D.L. 66/2014.

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti (anche in questo caso il riferimento è più ampio rispetto alla sola Iva), ai sensi dell'[articolo 34](#), comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite di 700.000 euro (innalzato con decorrenza dal 2014 a opera del D.L. 35/2013 dai precedenti 516.456,90 euro) per ciascun anno solare. Per il solo anno 2020 l'[articolo 149](#), D.L. 34/2020 ha disposto l'incremento del citato limite a 1 milione di euro.

In relazione a tale ammontare, cumulativo, i crediti d'imposta e contributivi possono essere alternativamente compensati ovvero chiesti a rimborso sul conto fiscale.

Per i subappaltatori è previsto un limite maggiorato: qualora il volume di affari registrato dai predetti soggetti nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (in quanto operazioni assoggettate a inversione contabile, che accrescono il rischio che il soggetto si trovi a credito d'Iva), il limite di cui all'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 in commento, è elevato a 1.000.000 di euro.

Al riguardo, si deve ricordare che il limite di compensazione in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali sia trimestrali, in quest'ultimo caso ovviamente per chi si serve del modello TR; con riferimento al credito da TR, non concorre al limite solo il credito chiesto a rimborso.

Come chiarito dalla [risoluzione n. 452/E/2008](#), analogamente alla definizione della sanzione relativa alla compensazione di credito inesistente, nel caso di compensazione oltre soglia potrà essere proposta regolarizzazione mediante il versamento di una somma pari all'eccedenza Iva utilizzata, maggiorata degli interessi e con il versamento delle sanzioni. Il credito Iva così ripristinato potrà essere utilizzato in compensazione, nei limiti previsti, con eventuali debiti tributari e contributivi futuri.

I vincoli alla compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo

Un vincolo di significativa importanza da valutare è quello legato a eventuali pendenze che il contribuente presenta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi dell'[articolo 31](#), D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro.

La compensazione dei crediti torna a essere possibile, quindi, solo dopo:

- aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure
- aver provveduto alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "Ruol" istituito dalla [risoluzione n. 18/E/2011](#).

Si deve poi segnalare che quella in commento è una previsione di portata decisamente più generalizzata che esula dalle questioni riguardanti i singoli crediti, ma non va certo a sostituirle, in quanto si somma a queste; infatti, per verificare le modalità di utilizzo di un credito Iva, ad esempio, oltre a controllare il rispetto delle soglie specifiche (di 5.000 euro riguardante il momento di compensazione e l'eventuale necessità di apporre il visto di conformità), se il contribuente presenta delle pendenze con l'agente della riscossione, queste devono essere soddisfatte preliminarmente a ogni altra compensazione, pena il fatto di vedersi comminata la sanzione del 50%.

Anche in questo caso (come i vincoli precedenti), le limitazioni riguardano solo una eventuale compensazione "orizzontale" o "esterna" che interviene tra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24, mentre resta esclusa dal divieto la c.d. compensazione "verticale" o "interna" che interviene nell'ambito dello stesso tributo, e ciò anche nel caso, si ritiene, venga esposta nel modello F24.

ESEMPIO 3

Un contribuente ha a disposizione un credito Iva annuale 2020 di 20.000 euro, ma ha una pendenza iscritta a ruolo di 3.000 euro. Egli quindi potrà:

- utilizzare integralmente detto credito in compensazione verticale opponendolo al debito Iva che sorge, ad esempio, nel mese di gennaio. In tal caso la compensazione è lecita anche se non viene saldato l'importo iscritto a ruolo;
- se egli intende invece utilizzare tale credito in compensazione orizzontale per il versamento di ritenute operate (ad esempio), dovrà prima di tutto procedere alla definizione del ruolo (anche con compensazione) e per la parte eccedente potrà procedere alla compensazione orizzontale. È evidente che sino a 5.000 euro la compensazione è libera sin dal 1° gennaio, per la parte eccedente occorrerà attendere la presentazione della dichiarazione; per compensare l'importo eccedente pari a 5.000 euro occorre altresì apporre il visto di conformità su tale dichiarazione.

La previsione in commento vieta l'utilizzo tramite modello F24 dei crediti relativi alle imposte erariali, in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

Secondo la [circolare n. 4/E/2011](#) la norma opera con riferimento alle imposte dirette, l'Iva e le altre imposte indirette, con esclusione dei tributi locali (ad esempio, Ici, Imu o tasse sui rifiuti di vario tipo) e dei contributi di qualsiasi natura (ad esempio, contributi Inps dipendenti, artigiani, commercianti, gestione separata, così come i premi Inail contro gli infortuni sul lavoro) e le sanzioni amministrative riscosse tramite ruolo (ad esempio per violazioni al Codice della strada).

Il D.M. attuativo 20 febbraio 2011 ha chiarito che tra le imposte che impediscono la compensazione rientrano anche l'Irap e le addizionali ai tributi diretti. Secondo la [circolare n. 13/E/2011](#) rientrano poi tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo anche quelli per le ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte sopra indicate, trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta.

Sono, invece, esclusi dal vincolo in commento i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "Erario" del modello F24. Anche i debiti iscritti a ruolo relativi a imposte erariali, quale ad esempio quella di registro, anche se non pagabili e compensabili tramite F24, rilevano ai fini della preclusione in esame.

Debiti ostativi	Debiti non ostativi
Imposte dirette (Irppef e Ires)	Sanzioni codice della strada
Addizionali	Contributi previdenziali
Irap	Premi Inail
Iva	Crediti d'imposta

Imposta di registro	
---------------------	--

Per quanto riguarda gli importi accessori cui fa riferimento la norma, si precisa che per tali devono intendersi, oltre che sanzioni e interessi, gli aggi, gli interessi di mora e le altre spese collegate al ruolo, quali quelle di notifica o quelle relative alle procedure esecutive sostenute dall'agente della riscossione e, in generale, tutte le spese rimborsabili all'agente della riscossione. La norma è finalizzata, infatti, alla copertura integrale dei ruoli scaduti, senza operare differenze tra le voci che lo compongono.

Per la determinazione della soglia di 1.500 euro riferita ai debiti erariali scaduti, oltre la quale scatta il divieto assoluto di compensazione fino all'estinzione dell'intero debito, è necessario fare riferimento agli importi scaduti in essere al momento del versamento (comprensivi, come già specificato in precedenza, non solo delle imposte, ma anche di tutti gli accessori).

Nella [circolare n. 13/E/2011](#) è inoltre stato chiarito che il limite di 1.500 euro deve intendersi come limite assoluto e, quindi, nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore a quello iscritto a ruolo, non sarà possibile effettuare alcuna compensazione, se non si provvede prima al pagamento del debito scaduto. La disposizione configura, quindi, un obbligo di preventiva estinzione del debito iscritto a ruolo e scaduto.

Questo sta a significare che il contribuente potrebbe anche disporre di crediti di significativo ammontare – si pensi a un credito Iva di 500.000 euro – e un debito iscritto a ruolo molto modesto – ad esempio una ritenuta di poche centinaia di euro che sommata a sanzioni, interessi e aggi arriva a 1.500 euro – che comunque la compensazione gli risulterebbe in toto bloccata, pena vedersi comminata la sanzione.

La verifica dei ruoli scaduti è quindi un problema che interessa un'ampia platea di contribuenti, visto che una dimenticanza di importi non pagati anche modesta può frequentemente verificarsi e, di conseguenza, trasformarsi in una sgradita sanzione.

Ruoli ostativi
<p>La preclusione alla compensazione vale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non soltanto per le cartelle di pagamento notificate successivamente al 1° gennaio 2011 per le quali sia scaduto il termine di pagamento, ma anche per le cartelle notificate in precedenza e, quindi, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto, anche se anteriormente al 1° gennaio 2011, indipendentemente dalla data di notifica. Occorre quindi prestare attenzione anche a ruoli vecchi non pagati • ruoli ordinari o straordinari • iscrizioni a ruolo a titolo definitivo o a titolo provvisorio (nel caso di contestazione avverso l'iscrizione a ruolo, attraverso la non applicabilità della sanzione fino alla definizione della controversia stessa)
Ruoli non ostativi
Non sono invece ostativi:

- debiti per imposte erariali iscritti a ruolo non ancora scaduti al momento del versamento (quindi la compensazione è ancora possibile entro 60 giorni dalla notifica della cartella)
- ruoli per i quali sia concessa una sospensione
- ruoli per i quali è stata concessa la rateazione (in caso di mancato pagamento di alcune rate, finché non viene meno la rateazione, nel computo del limite di 1.500 euro concorrono solo le rate non pagate)
- ruoli scaduti del fallito, maturati prima della procedura concorsuale (le compensazioni con crediti sorti in vigenza della procedura sono consentite)

La preclusione alla compensazione ha rilievo con riferimento ai singoli versamenti in compensazione: pertanto, la permanenza di un debito superiore a 1.500 euro in occasione di un successivo versamento varrà comunque ai fini della preclusione stessa.

Questo significa che il contribuente che si è accorto di aver operato una compensazione indebita, non può sistemare il problema semplicemente versando successivamente l'importo necessario per estinguere il ruolo (o per farlo scendere sotto il limite di 1.500 euro).

Comunque sarà interessato dalla sanzione.

Occorrerà verificare il complessivo debito scaduto ancora in essere al momento dell'effettuazione del versamento e conseguentemente, in caso di pagamento parziale avvenuto in data anteriore a quella in cui si intende procedere alla compensazione, occorrerà fare riferimento all'ammontare del debito residuo nel giorno di presentazione della delega modello F24.

La sanzione

Nel caso di compensazione in violazione alla disciplina in commento, è prevista:

“una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato”.

L'irrogazione della sanzione è effettuata con riferimento a ciascuna indebita compensazione operata in presenza di debiti iscritti a ruolo scaduti e non pagati superiori al limite di 1.500 euro.

Dalla lettura della norma pare di poter affermare che, infatti, la sanzione in esame dovrebbe essere pari al minore importo tra il 50% dei debiti iscritti a ruolo e relativi accessori e il 50% di quanto indebitamente compensato.

La [circolare n. 13/E/2011](#) propone una interpretazione poco condivisibile della disposizione:

“Ad esempio, in presenza di un debito di 25.000 euro e di una compensazione di pari importo, la sanzione sarà di 12.500 euro, il 50% del debito. Nel caso di compensazione pari a 18.000 euro la sanzione sarà sempre di 12.500 euro. Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito,

invece, la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro.”

Questo significa che la sanzione è commisurata all'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato. È stato notato che sulla base di tale tesi si creerebbero disparità di trattamento, a livello sanzionatorio, a seconda che le indebite compensazioni avvengano in un'unica soluzione o in forma frazionata, fermo restando l'ammontare complessivamente compensato.

ESEMPIO 4

Si pensi a un debito per imposte erariali iscritte a ruolo e relativi accessori pari a 8.000 euro e di un importo indebitamente compensato di 5.000 euro. Se tale compensazione è avvenuta in un'unica soluzione, la sanzione applicabile è pari a 4.000 euro (50% del debito). Se, invece, la suddetta compensazione di 5.000 euro è avvenuta in 2 momenti per 3.000 e 2.000 euro, entrambe inferiori alla metà del debito, la sanzione applicabile sarebbe quindi pari a 5.000 euro (3.000 + 2.000), con un aggravio sanzionatorio di 1.000 euro a parità di importi indebitamente compensati.

Tale incongruenza, invece, non si verificherebbe applicando il suddetto limite del 50% di quanto indebitamente compensato. Sul punto appaiono quindi necessari ulteriori interventi ufficiali volti a dirimere i dubbi sul tema.

SCHEDA DI SINTESI

La possibilità di utilizzare in compensazione i crediti tributari è subordinata all'utilizzo del corretto canale per la presentazione del modello F24. L'obbligo di utilizzo dei canali telematici per la presentazione del modello F24 riguarda non solo i titolari di partita Iva (per i quali l'obbligo è generalizzato sin dal 2006), ma talvolta può coinvolgere anche i soggetti privi della partita Iva (i c.d. “privati”).



Per i versamenti senza compensazione, nel caso di contribuente titolare di partita Iva il versamento deve sempre avvenire in forma telematica; al contrario, se il contribuente è “privato”, il versamento può avvenire in forma cartacea con presentazione diretta presso gli istituti convenzionati con l'Agenzia delle entrate.



La presentazione dei modelli F24 con utilizzo dei crediti in compensazione dovrà sempre seguire i canali telematici, con esclusione della soluzione cartacea. Dal 2020 tali compensazioni

per tutti i soggetti devono essere effettuate per il tramite dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.



In tema di compensazione di crediti è previsto un limite di 700.000 euro per ciascun anno solare. Per il solo anno 2020 l'articolo 149, D.L. 34/2020 ha disposto l'incremento del limite a 1 milione di euro.



Ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro.

 Euroconference

SUPERBONUS 110%

**RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE
CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI**

- ✓ **Tempestività nella risposta**
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

[SCOPRI DI PIÙ](#)

La circolare tributaria n. 3/2021

Corrispettivi telematici. Il punto sulla situazione

di Augusto Gilioli – commercialista e revisore legale

Introduzione

Nel corso degli ultimi mesi, gli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi sono stati oggetto di numerosi interventi che hanno modificato l'impianto normativo, le modalità applicative e il regime sanzionatorio. Diverse sono anche le proroghe disposte in conseguenza del perdurare dell'emergenza sanitaria.

Il presente intervento si propone di fornire, in modo sistematico e organizzato, un riassunto delle principali novità in materia di corrispettivi telematici, con evidenza della entrata in vigore delle varie disposizioni.

Emergenza Covid e gestione dei corrispettivi telematici

Le misure urgenti di contenimento dell'epidemia da Covid-19, hanno disposto e continuano a disporre nelle zone caratterizzate da rischio di contagio elevato, chiusure generalizzate e/o mirate delle attività di commercio al dettaglio e dei servizi resi alla persona.

È pertanto importante conoscere le norme di comportamento, consigliate dall'Agenzia delle entrate, per la gestione dei corrispettivi telematici durante i periodi di fermo imposti per legge.

Nel caso di chiusura di una sede dotata di registratore telematico, allo stesso modo dei giorni in cui l'esercizio rimane chiuso per motivi ordinari (ad esempio, riposo settimanale, ferie o malattia), l'esercente non è tenuto a effettuare alcuna operazione sul registratore telematico, né a effettuare alcuna comunicazione all'Agenzia delle entrate.

In coincidenza con la giornata di riapertura, l'esercente è tenuto a effettuare la chiusura di cassa giornaliera. In quel momento il registratore telematico certifica, in modo automatico, l'assenza di corrispettivi memorizzati durante i giorni in cui l'esercizio è rimasto chiuso.

Decisamente più laboriosa è la seconda modalità operativa suggerita dall'Agenzia delle entrate. Secondo questa alternativa, all'inizio del periodo di chiusura, l'esercente può cambiare lo stato del registratore telematico da *"in servizio"* a *"fuori servizio"*. Per far ciò il contribuente o un suo intermediario

delegato, devono accedere con le proprie credenziali al portale *“Fatture e Corrispettivi”* e seguire il percorso: *“Vai a Corrispettivi - Gestore ed esercente - Ricerca dispositivo”*. A questo punto è possibile selezionare il dispositivo che si vuole mettere *“fuori servizio”*. Dalla pagina di *“Dettaglio dispositivo”*, è possibile accedere alla funzionalità di *“Cambio Stato”*.

Il giorno di riapertura, non è necessario effettuare alcun intervento sul portale, in quanto è il registratore stesso a comunicare automaticamente al sistema dell'Agenzia delle entrate, la variazione dello stato da *“fuori servizio”* a *“in servizio”*.

Nessun adempimento è invece richiesto per la chiusura temporanea dell'esercizio, agli esercenti esonerati dagli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi o che a seguito della proroga al 31 dicembre 2020 della cosiddetta *“fase transitoria”*, non si erano dotati di registratore telematico e che in tale fase non hanno utilizzato la procedura web *“Documento Commerciale on line”*.

A parere dell'Agenzia delle entrate, qualora negli esercizi aperti si dovessero verificare malfunzionamenti del registratore telematico durante il periodo di emergenza Coronavirus, l'esercente è tenuto ad adottare i seguenti comportamenti.

In caso di guasto totale, ovvero, quando non è possibile emettere i documenti commerciali relativi alle singole vendite, il contribuente deve:

- comunicare, direttamente o tramite il proprio intermediario delegato, lo stato di *“fuori servizio”* del registratore telematico all'Agenzia delle entrate. In questo modo il malfunzionamento viene evidenziato in fase di consultazione del *QRCode* dell'apparecchio e sia i clienti, sia gli eventuali verificatori, visualizzano l'informazione che il registratore telematico è momentaneamente *“fuori uso”*;
- contattare l'assistenza del produttore del registratore telematico, affinché venga effettuata, compatibilmente con la situazione emergenziale e nel rispetto delle misure di sicurezza, la riparazione dell'apparecchio;
- annotare manualmente su apposito registro i dati dei corrispettivi delle singole operazioni. L'annotazione può essere effettuata anche in modalità elettronica (ad esempio, *file* di *word* o *excel*). Inoltre, in via facoltativa, l'esercente può comunicare all'Agenzia delle entrate i dati dei corrispettivi giornalieri, accedendo al portale *“Fatture e Corrispettivi”* e scegliendo il percorso *“Vai a Corrispettivi - Gestore ed esercente - Procedure di emergenza - Dispositivo fuori servizio”*.

Una volta riparato il registratore telematico, il sistema telematico dell'Agenzia delle entrate in concomitanza con la prima chiusura giornaliera, varia automaticamente lo stato del dispositivo da *“fuori servizio”* a *“in servizio”*, senza bisogno di ulteriori comunicazioni da parte dell'esercente.

Diversa è la procedura in caso di problemi di connettività *internet*. In questa situazione i documenti commerciali sono regolarmente emessi nel corso della giornata. Pertanto, il registratore telematico ha correttamente memorizzato i dati dei corrispettivi ma non riesce a trasmetterli. In questi casi, secondo l'Agenzia delle entrate, l'esercente deve:

- estrarre dal registratore telematico il *file* contenente i dati dei corrispettivi telematici, elaborato e sigillato, ma non trasmesso. Il *file* deve essere riportato su una memoria esterna (ad esempio USB);
- collegarsi tramite *pc* o *tablet* al portale “*Fatture e Corrispettivi*”, scegliere il percorso “*Vai a Corrispettivi – Gestore ed esercente - Procedure di emergenza – Assenza di rete*”, ed effettuare il caricamento (*upload*) e l'invio del *file*. Se i *file* sono più di uno, l'*upload* dovrà essere effettuato singolarmente. Tale operazione può essere svolta anche dall'intermediario delegato.

Registratore telematico obbligatorio dal 1° gennaio 2021

Le norme fiscali che hanno disposto l'obbligo della memorizzazione elettronica dei corrispettivi e della successiva trasmissione telematica, hanno previsto per l'esercente la possibilità di avvalersi della c.d. “*fase transitoria*”, mettendo a disposizione dello stesso, ulteriori 6 mesi di tempo per dotarsi dei registratori telematici. In tale periodo gli esercenti, pur essendo tenuti all'emissione di ricevute e scontrini, potevano procedere all'invio telematico dei corrispettivi giornalieri, entro la fine del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di vendita o di prestazione di servizi.

Per gli esercenti con volume d'affari superiore ai 400.000 euro, la “*fase transitoria*” è terminata il 31 dicembre 2019. Per gli esercenti con volume d'affari inferiore ai 400.000 euro, il periodo transitorio era ancora in corso quando si è verificata l'emergenza sanitaria. In considerazione delle condizioni di obiettiva difficoltà che gli esercenti e i distributori di registratori telematici si sono trovati ad affrontare, il Decreto Rilancio ha differito al 1° gennaio 2021 la conclusione della “*fase transitoria*” per questa seconda categoria di esercenti. Tali operatori economici hanno pertanto potuto continuare a emettere scontrini e ricevute, avendo come solo obbligo la trasmissione mensile dei corrispettivi giornalieri.

In conseguenza della conclusione definitiva della “*fase transitoria*”, a far data dal 1° gennaio 2021, il registratore telematico o la procedura *web* “*Documento Commerciale on line*”, sono gli unici strumenti a disposizione di tutti gli esercenti “*non esonerati*”, per adempiere correttamente agli obblighi di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi.

Con la definitiva entrata a regime della normativa, la memorizzazione elettronica deve essere effettuata non oltre il momento di ultimazione dell'operazione. Negli stessi termini, in caso di richiesta del cliente, deve essere emesso il documento che certifica l'operazione (documento commerciale o fattura).

A regime dal 1° gennaio 2021 l'obbligo dei corrispettivi telematici per i distributori di carburanti

Con l'entrata in vigore, il 1° gennaio 2021, dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi per gli impianti che hanno un "erogato" inferiore a 1 milione e mezzo di litri, si completa l'estensione della normativa a tutti i distributori di carburante.

I soggetti con liquidazione Iva trimestrale possono continuare a effettuare l'invio dei corrispettivi entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento. I soggetti "mensili" devono invece procedere all'invio con cadenza mensile, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento.

Le modalità di trasmissione dei corrispettivi relativi alla cessione di benzina e gasolio, prevedono che l'inoltro avvenga mediante il tracciato unico "*Cessione carburanti & Registro C.S.*", al Portale Unico Dogane. Il tracciato deve contenere anche i dati necessari per la prevista impostazione delle semplificazioni in materia di tenuta del registro di carico e scarico.

Per le operazioni che rientrano nella disciplina prevista dal comma 1, del [provvedimento n. 106701/2018](#) come ad esempio:

- le cessioni che avvengono all'interno dello *shop* dell'area di servizio;
- le cessioni di carburanti diversi da benzina e gasolio per autotrazione;
- le prestazioni di servizi erogate

le modalità di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi sono quelle previste per la generalità degli altri soggetti. Pertanto, gli obblighi devono essere assolti mediante registratore telematico e l'invio deve essere effettuato entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione. Si ricorda che per questa tipologia di operazioni è ancora vigente l'esonero dagli obblighi qui trattati, qualora i relativi ricavi o compensi non superino l'1% del volume d'affari complessivo dell'anno precedente.

Qualora queste operazioni vengano poste in essere tramite distributori automatici la memorizzazione e l'invio telematico sono sempre obbligatori ex [articolo 2](#), comma 2, D.Lgs. 127/2015. Il comma 2 disciplina gli obblighi di trasmissione per i distributori automatici. Rientrano in questa categoria, ad esempio, gli incassi delle macchinette cambia monete utilizzati per fruire del servizio di autolavaggio. Tali corrispettivi devono formare oggetto di autonomo invio, almeno ogni 60 giorni, con le modalità e i termini previsti dal [provvedimento n. 61936/2017](#).

Secondo l'Agenzia delle entrate, solamente nel caso in cui il distributore di carburanti sia dotato di registratore telematico, fermo restando l'invio autonomo dei dati al Portale Unico Dogane per le

cessioni di benzina e gasolio, è possibile inviare unitariamente attraverso il registratore telematico i corrispettivi delle operazioni previste dal comma 1 (corrispettivi ordinari) e quelli delle operazioni previste dal comma 2 (*vending machine*).

Lotteria degli scontrini solo a partire da febbraio 2021 e limitata agli acquisti effettuati con pagamenti elettronici

Il Decreto “Milleproroghe” (D.L. 183/2020) ha differito al mese di febbraio 2021 l'avvio della lotteria degli scontrini. Lo stesso Decreto ha demandato a un provvedimento congiunto tra Agenzia delle dogane e monopoli e Agenzia delle entrate, da emanarsi entro e non oltre il prossimo 1° febbraio, la definizione delle:

- modalità di estrazione e dell'entità dei premi in palio;
- disposizioni necessarie per l'avvio della lotteria.

È inibita, fino al 1° di marzo 2021, anche la possibilità per i consumatori di segnalare la mancata acquisizione del codice lotteria da parte degli esercenti.

La Legge di Bilancio (L. 178/2020) ha previsto la limitazione della partecipazione alla lotteria ai soli acquisti pagati mediante strumenti tracciabili elettronici di pagamento (carte di credito, debito, bancomat, etc.).

Nuovo tracciato di invio dei corrispettivi telematici – obbligo di utilizzo a partire dal 1° aprile 2021

Il [provvedimento n. 389405 del 23 dicembre 2020](#) ha disposto la proroga al 1° aprile 2021 del termine per adeguarsi al nuovo tracciato telematico per l'invio dei dati dei corrispettivi giornalieri (versione 7.0 di giugno 2020). Considerate le difficoltà legate alla situazione provocata dall'epidemia Covid-19, il provvedimento ha posticipato di 3 mesi la data di utilizzo del nuovo tracciato telematico per l'invio dei corrispettivi e quella di adeguamento dei registratori telematici. Vengono prorogati al 31 marzo 2021 anche i termini entro i quali i produttori possono dichiarare la conformità alle specifiche tecniche dei modelli già approvati dall'Agenzia delle entrate.

L'aggiornamento delle specifiche tecniche per la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi si è resa necessaria per gestire, in modo più efficiente ed efficace, alcune particolari tipologie di operazioni. L'aggiornamento del tracciato interesserà ad esempio la gestione dei buoni

pasto, degli omaggi, gli arrotondamenti per i pagamenti in contanti, la distinzione tra cessione di beni o prestazioni di servizi e le casistiche in cui il commerciante operi con più codici attività Ateco.

Anche le modifiche sul *layout* del documento commerciale si pongono l'obiettivo di renderne più semplice la compilazione e la lettura, con riferimento alle tipologie di operazioni che richiedono configurazioni specifiche come ad esempio i buoni, i resi, gli omaggi e così via.

Sulla base delle nuove specifiche:

“il registratore telematico memorizza l'importo complessivo dell'ammontare totale imponibile da assoggettare a Iva, al lordo dei corrispettivi non riscossi per cessioni di beni consegnati e al netto dei seguenti valori:

- resi;*
- annulli;*
- corrispettivi non riscossi in caso di cessione di beni in sospeso non consegnati;*
- corrispettivi non riscossi in caso di prestazioni di servizi;*
- corrispettivi non riscossi per i quali, al documento commerciale è collegata una fattura;*
- corrispettivi derivanti dalle fatture emesse tramite il medesimo Rt;*
- corrispettivi non riscossi in caso di «Distinta contabile riepilogativa Ssn», da indicare solo per i Rt configurati per il Sistema Tessera sanitaria.”*

I casi particolari risolti con le nuove specifiche tecniche.

Il documento commerciale va rilasciato all'atto dell'ultimazione della prestazione di servizi o all'atto della consegna dei beni venduti (nulla è cambiato rispetto ai comportamenti adottati sino al 2019 con compilazione della ricevuta fiscale o l'emissione dello scontrino fiscale) e il contenuto del documento commerciale aggiornato alle specifiche tecniche emanate con [provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 31 ottobre 2019](#) prevede, tra l'altro, l'indicazione espressa del:

- corrispettivo pagato in contanti;
- corrispettivo pagato con strumenti elettronici (carte di credito, carte di debito, carte prepagate);
- corrispettivo non pagato.

Le specifiche tecniche attualmente in vigore prevedono che confluiscono nei corrispettivi inviati telematicamente anche i dati relativi agli importi non riscossi e quelli relativi ai *ticket restaurant*.

Nel tracciato “*Allegato – Tipi Dati per i Corrispettivi*” i valori dei corrispettivi non riscossi sono inglobati nel valore complessivo dei corrispettivi, distinti per aliquota. All'atto dell'incasso del corrispettivo l'esercente è tenuto all'emissione di un nuovo documento commerciale che deve espressamente richiamare quello emesso in precedenza con “*corrispettivo non riscosso*”.

La procedura sopra esposta comporta di fatto un doppio invio dei dati dei corrispettivi, con conseguente disallineamento tra i dati dei corrispettivi trasmessi e le risultanze delle liquidazioni periodiche. Il problema evidenziato sarà risolto con le nuove regole tecniche.

In caso di omaggi il documento commerciale dovrà evidenziare:

- l'importo del bene omaggiato (con evidenza dell'aliquota);
- lo storno dell'addebito in conseguenza dell'omaggio (con evidenza dell'aliquota);
- l'importo dell'Iva relativa all'omaggio;
- l'importo pagato dal soggetto che riceve l'omaggio (pari a zero se l'esercente non si avvale della rivalsa).

La procedura per la gestione degli acconti prevede l'emissione di 2 distinti documenti commerciali.

Il primo viene rilasciato al momento dell'incasso dell'acconto ed evidenzia l'importo riscosso (con evidenza dell'aliquota Iva). Il secondo documento, emesso al momento del saldo, deve riportare:

- il prezzo totale del prodotto (con evidenza dell'aliquota);
- l'importo, con segno negativo, dell'acconto precedentemente riscosso (con evidenza dell'aliquota);
- il totale del corrispettivo incassato a saldo (pari alla differenza tra il prezzo e l'acconto).

Particolari modalità di compilazione del documento commerciale sono previste anche per i casi di buoni "monouso" o "multiuso".

Nel primo caso, essendo noto fin da subito il trattamento Iva del bene o servizio cui il buono dà diritto, l'Iva sarà da computare nel documento commerciale di acquisto del buono. Questo dovrà poi essere espressamente richiamato, al momento dell'utilizzo del buono, nel documento commerciale definitivo emesso a importo zero.

Nel caso "multiuso", il primo documento commerciale riporterà una operazione non soggetta. Il documento emesso al momento di utilizzo del buono evidenzierà, oltre all'Iva complessiva, anche lo storno dal totale da pagare dell'importo derivante dall'utilizzo del buono.

Trasmissione dei corrispettivi al Sistema Tessera Sanitaria rinviato al 1° gennaio 2022

Alla lista dei differimenti si aggiunge il rinvio dell'obbligo di trasmissione dei corrispettivi giornalieri al Sistema Tessera Sanitaria, per tutti gli esercenti tenuti alla comunicazione dei dati a tale sistema informativo ai fini della predisposizione delle dichiarazioni precompilate. Si tratta ad esempio delle farmacie, delle parafarmacie e degli ottici. La nuova proroga è disposta dal Decreto "Milleproroghe" (D.L. 183/2020).

Trasmissione dei corrispettivi a mezzo di sistemi evoluti di incasso

La Legge di Bilancio (L. 178/2020) proroga al 1° luglio 2021 l'operatività dell'[articolo 1](#), comma 5, D.Lgs. 127/2015, per effetto del quale i soggetti che adottano sistemi evoluti di incasso dei corrispettivi, attraverso carte di debito/credito e altre forme di pagamento elettronico, possono assolvere mediante tali sistemi all'obbligo di memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei corrispettivi.

Esoneri

Il Mef con D.M. 10 maggio 2019 ha individuato specificamente i soggetti e le tipologie di attività esonerate, sia pure per un periodo di tempo "limitato", dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Sulla base di tale provvedimento e come confermato anche dalla [circolare n. 3/E/2020](#), sono esonerate per il primo periodo di applicazione della normativa ma a tempo indeterminato:

- le operazioni non soggette all'obbligo di cui all'[articolo 2](#), D.P.R. 696/1996 e D.M. 13 febbraio 2015 e D.M. 27 ottobre 2015 ovvero quelle per le quali, in vigore della previgente normativa, non era richiesta né l'emissione della ricevuta fiscale, né l'emissione dello scontrino fiscale;
- le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i biglietti di trasporto, compresi quelli emessi da biglietterie automatiche, assolvono la funzione di certificazione fiscale;
- le operazioni effettuate a bordo di navi, treni o aerei nel corso di un trasporto internazionale;

Il D.M. 10 maggio 2019 ha previsto un esonero temporaneo fino al 31 dicembre 2019 per le seguenti operazioni:

- collegate e connesse a quelle sopra evidenziate, nonché alle operazioni di cui all'[articolo 22](#), D.P.R. 633/1972;
- "marginali" rispetto a quelle sopra richiamate e a quelle per le quali sussiste l'obbligo di fatturazione ai sensi dell'[articolo 21](#), D.P.R. 633/1972. Sono da ritenersi marginali le operazioni che non superino l'1% del volume d'affari complessivo dell'anno precedente;
- diverse dalle cessioni di benzina e gasolio effettuate dai distributori di carburante, a condizione che risultino "marginali" (1% del volume d'affari).

Successivamente il D.M. 24 dicembre 2019, modificando il citato D.M. 10 maggio 2019 ha prorogato a tempo indeterminato l'esonero per le operazioni collegate e connesse e per le operazioni marginali (anche per i distributori di carburante). Di fatto, per tali operazioni, l'esonero è applicabile anche per il 2021 e verrà meno soltanto dalla data che sarà fissata da uno specifico Decreto.

Per le operazioni esonerate resta obbligatoria l'annotazione degli incassi nel registro dei corrispettivi.

Capolinea per il *bonus* registratori telematici

Il credito d'imposta previsto per l'acquisto dei registratori di cassa telematici e/o per l'adattamento dei registratori di cassa, spetta per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2020. Allo stato attuale non sono previste proroghe dell'agevolazione.

Modifica del regime sanzionatorio

La Legge di Bilancio (L. 178/2020) modifica, con decorrenza 1° gennaio 2021, il regime sanzionatorio degli adempimenti connessi agli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi. Le modifiche introdotte prevedono una sanzione pari al 90% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato/trasmesso (con un minimo di 500 euro) in caso di:

- mancata o non tempestiva memorizzazione/trasmissione;
- memorizzazione/trasmissione con dati incompleti o non veritieri.

La sanzione trova applicazione qualora i dati dei corrispettivi dell'operazione non siano regolarmente memorizzati o trasmessi ed è irrogabile anche in caso di mancato o irregolare funzionamento del registratore telematico.

È prevista l'applicazione di un'unica sanzione pur a fronte di violazioni inerenti i diversi momenti dell'adempimento (memorizzazione/trasmissione).

La mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione o l'omessa verifica periodica del registratore telematico è punita con la sanzione da 250 a 2.000 euro, nel caso in cui alla violazione non conseguano omesse annotazioni.

Per questa tipologia di sanzioni non opera il meccanismo del "cumulo giuridico" ma nel caso in cui le omissioni non abbiano inciso sulla corretta liquidazione dell'Iva è applicabile una sanzione ridotta pari a 100 euro per ogni omessa trasmissione.

Per la mancata emissione del documento commerciale (o nei casi in cui questi documenti siano ancora utilizzabili, degli scontrini fiscali e delle ricevute fiscali) è prevista l'applicazione di una sanzione pari al 90% dell'imposta. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni sull'apposito registro, in presenza di mancato o irregolare funzionamento del registratore di cassa.

La Legge di Bilancio introduce inoltre le seguenti sanzioni:

- da 1.000 a 4.000 euro, in caso di omessa installazione dei registratori telematici;
- da 3.000 a 12.000 euro, in caso di manomissione e/o alterazione dei registratori telematici.

La sanzione è applicabile anche ai soggetti che fanno uso di tali strumenti manomessi/alterati o ne consentano l'utilizzo ad altri. È fatta salva, l'applicazione delle sanzioni penali, nel caso in cui tali comportamenti costituiscano reato.

È prevista la sospensione della licenza di esercizio dell'attività per un periodo da 3 giorni a 1 mese, qualora, nel corso di un quinquennio siano compiute (in giorni diversi), 4 delle seguenti violazioni:

- omessa emissione di ricevute o scontrini fiscali;
- mancata o non tempestiva memorizzazione e/o trasmissione;
- memorizzazione e/o trasmissione con dati incompleti o non veritieri.

Se i corrispettivi oggetto di contestazione eccedono la somma di 50.000 euro, la sospensione è disposta per un periodo da 1 a 6 mesi.

È altresì disposto che in caso di omessa installazione o di manomissione o di alterazione del registratore telematico, trovano applicazione le medesime sanzioni previste per l'omessa installazione del registratore di cassa (sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività per un periodo da 15 giorni a 2 mesi ovvero da 2 a 6 mesi in caso di recidiva).

Non è consentito regolarizzare tramite il ravvedimento l'omessa memorizzazione dei corrispettivi o la memorizzazione con dati errati e/o incompleti, quando la violazione è già stata constatata.

SCHEDA DI SINTESI

Nel corso degli ultimi mesi, gli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi sono stati oggetto di numerosi interventi che hanno modificato l'impianto normativo, le modalità applicative e il regime sanzionatorio.



Diverse sono anche le proroghe disposte in conseguenza del perdurare dell'emergenza sanitaria.



Il presente intervento si propone di fornire in modo sistematico e organizzato, un riassunto delle principali novità in materia di corrispettivi telematici, con evidenza della entrata in vigore delle varie disposizioni.

La circolare tributaria n. 3/2021

Le novità in tema di liquidazione e cancellazione delle società del Decreto Semplificazioni

di Federico Colognato – avvocato

La L. 120/2020, di conversione del D.L. “Semplificazioni” (D.L. 76/2020), rende definitive e “a regime” le modifiche introdotte al diritto commerciale comune dall'[articolo 40](#) del Decreto Semplificazioni, in tema di liquidazione e cancellazione della società.

Le cause di scioglimento

Come noto, una delle problematiche alle quali la Riforma Societaria del 2003 ha inteso dare soluzione era quello originato dalla presentazione del deposito del bilancio finale di liquidazione da parte dei liquidatori, senza però la completa - dolosa o colposa - liquidazione dell'intero patrimonio sociale. Conseguentemente, una società cancellata dal Registro Imprese (e, quindi, almeno formalmente estinta) poteva continuare a risultare formale titolare di beni (immobili, mobili registrati, partecipazioni in altre società) o di posizioni giuridiche attive (crediti, debiti, diritti di garanzia o azioni giudiziarie ancora pendenti).

Di fronte a tale fenomeno, la giurisprudenza aveva pragmaticamente continuato a considerare esistente la società, nonostante la sua cancellazione dal Registro Imprese, prorogando il potere dei liquidatori e il procedimento di liquidazione nel suo complesso, fino all'esaurimento del patrimonio societario.

Con tale espediente, quindi, si finiva con l'attribuire efficacia meramente “dichiarativa” all'iscrizione dell'istanza di cancellazione dal Registro Imprese, potendosi fornire la prova contraria alle risultanze di detto Registro, stante la prosecuzione dell'attività liquidatoria della società.

Dopo la Riforma, il Legislatore ha modificato l'[articolo 2495](#), comma 2, cod. civ. attribuendo valenza “costitutiva” all'iscrizione della cancellazione nel Registro Imprese: dopo la cancellazione, quindi, anche qualora residuassero beni non liquidati o posizioni giuridiche ancora pendenti, l'estinzione della società rimane ferma.

Con riferimento a tali ipotesi, la giurisprudenza ha, quindi, elaborato il concetto di *"successione dei soci alla società"*, facendo sì che, a seguito dell'estinzione della società, i beni e i diritti eventualmente rimasti in capo a essa si trasmettano, alla stregua di un fenomeno successorio *mortis causa*, in capo a coloro che erano soci al momento dell'estinzione della società¹.

In seguito alla conversione con L. 120/2020, l'[articolo 40](#) del c.d. D.L. "Semplificazioni" è intervenuto nell'ambito del procedimento in discorso, sia per quanto riguarda la cancellazione volontaria sia per quanto riguarda la cancellazione d'ufficio (apportando a tale ultima fattispecie anche modifiche dal punto di vista sostanziale).

È bene ricordare che è proprio nella cancellazione d'ufficio che si verificano maggiori problemi in ordine alla successione in capo ai soci dei rapporti ancora in essere, a causa della totale mancanza della figura dei liquidatori², trattandosi per l'appunto di una cancellazione "senza liquidazione".

Il cuore dell'intervento legislativo introdotto dal Decreto Semplificazioni consiste nella attribuzione di più ampi poteri di controllo al Conservatore del Registro Imprese nel disporre la cancellazione d'ufficio di una società, al fine di preservare la chiarezza e l'ordine del Registro Imprese (e, più in generale, di tutti i pubblici registri), cioè di assicurare che il Registro stesso rappresenti fedelmente la realtà imprenditoriale operante sul territorio³.

La mini riforma, prevista nel più ampio quadro degli interventi dettati dall'emergenza Covid-19, si articola in 2 gruppi di norme: uno per le società di persone, l'altro per le società di capitali.

Il procedimento di cancellazione delle società di persone (e delle imprese individuali⁴) è disciplinato dal codice civile, che regola la cancellazione volontaria, e dal D.P.R. 247/2004 che regola invece la cancellazione d'ufficio delle stesse. In forza di quest'ultimo *corpus* normativo, sono fissate 5 ipotesi tassative di cancellazione d'ufficio:

- l'irreperibilità presso la sede legale;
- il mancato compimento di atti di gestione per 3 anni;
- la mancata richiesta di attribuzione del codice fiscale;
- la mancata ricostruzione della pluralità dei soci nel termine di 6 mesi;
- la decorrenza del termine di durata della società, in assenza di proroga tacita.

¹ Per una recente fattispecie in tema di azioni giudiziarie pendenti, si veda F. Colognato -V. Marocchio, *"La cancellazione d'ufficio della società dal Registro Imprese per i giudizi in corso: un'ipotesi di rinuncia all'azione"*, in Crisi e Risanamento, n. 36/2019, pag. 64 e ss..

² Laddove, nella cancellazione volontaria, sono proprio preposti all'esecuzione della procedura di liquidazione e al controllo immediato e diretto dei beni che compongono il patrimonio residuo.

³ Così la Relazione illustrativa al Decreto Semplificazioni.

⁴ Come anche precisato nella Relazione illustrativa al medesimo Decreto.

Al ricorrere di uno di tali eventi, il Conservatore del Registro Imprese è autorizzato ad avviare, d'ufficio per l'appunto, la procedura di cancellazione della società.

Tale procedura si sostanzia nell'invio da parte del pubblico ufficiale di una comunicazione alla società volta a conoscere se essa sussista ancora o sia ancora operativa e l'esposizione del mancato aggiornamento dei dati societari che hanno motivato il riscontro dell'ipotesi di cancellazione da parte del Conservatore. In caso di mancata risposta (o di risposta negativa) entro un certo termine, il Conservatore dispone la cancellazione dal Registro Imprese.

È bene precisare che il Decreto Semplificazioni non è intervenuto in tale ambito, andando a incidere su aspetti procedurali alla disciplina di cancellazione.

Dispone, infatti, l'[articolo 40](#), comma 1 del Decreto che il Conservatore del Registro Imprese verificherà, ricorrendo un'ipotesi della cancellazione delle società di persone, tramite accesso alla banca dati dell'Agenzia delle entrate - ufficio del territorio competente, che nel patrimonio della società da cancellare non rientrino beni immobili. Il Conservatore del Registro Imprese, allorché:

«siano presenti beni immobili, sospende il procedimento e rimette gli atti al Presidente del Tribunale ai sensi dell'articolo 3, comma 3, D.P.R. 247/2004».

Il Presidente del Tribunale, qualora vi siano beni che sia possibile liquidare⁵, ha il potere di nominare un liquidatore per la liquidazione del patrimonio residuo oppure, nel caso non lo ritenga necessario, demandare la questione al Giudice del Registro Imprese per l'adozione degli opportuni provvedimenti per la cancellazione della società.

Il Decreto Semplificazioni quindi non modifica la disciplina sostanziale delle cause di cancellazione di ufficio delle società di persone, limitandosi ad attribuire un più penetrante potere di controllo da parte del Conservatore del Registro Imprese, circa l'esistenza di beni immobili.

La disciplina della cancellazione d'ufficio delle società di capitali è, invece, contenuta all'interno del codice civile, sulla quale disciplina è intervenuto dal punto di vista sostanziale il Legislatore della decretazione emergenziale: il comma 2 dell'articolo 40 ha, infatti, modificato l'ipotesi di cancellazione d'ufficio per mancato deposito dei bilanci – per almeno 5⁶ anni – oppure per mancato compimento di atti di gestione ove l'inattività o l'omissione si verifichi in concorrenza con almeno una delle seguenti circostanze:

a) il permanere dell'iscrizione nel Registro Imprese del capitale sociale in lire;

⁵ Restano, tuttavia, ancora da individuare i casi in cui la società risulti intestataria di un bene che il Presidente del Tribunale o il giudice del Registro ritenga non liquidabile, per cui disponga di procedere comunque alla cancellazione.

⁶ In luogo dei 3 originari.

b) l'omessa presentazione all'ufficio del Registro Imprese dell'apposita dichiarazione per integrare le risultanze del Registro Imprese a quelle del libro soci, limitatamente alle Srl e alle società consortili a responsabilità limitata.

Il nuovo procedimento di cancellazione d'ufficio

Dal punto di vista procedurale, invece, il D.L. 76/2020 ha introdotto una disciplina di maggior dettaglio del procedimento camerale di cancellazione d'ufficio. Il comma 3 dell'[articolo 40](#) dispone che il Conservatore iscrive d'ufficio la propria determinazione di accertamento della causa di scioglimento senza liquidazione, nel Registro Imprese, dando così pubblicità *erga omnes* all'inizio della procedura in discorso.

Inoltre, tale iscrizione è comunicata anche agli amministratori della società risultanti dal Registro Imprese, ai quali è assegnato un termine di 60 giorni per presentare formale e motivata domanda di prosecuzione dell'attività e per presentare le domande di iscrizione degli atti non iscritti e depositati, "regolarizzando" così la vita societaria ai sensi di legge.

A seguito della presentazione della formale e motivata domanda di prosecuzione dell'attività, il Conservatore iscrive d'ufficio la propria determinazione di revoca del provvedimento di accertamento della causa di scioglimento senza liquidazione, nel Registro Imprese. In caso contrario, decorso il termine di 60 giorni, il Conservatore del Registro Imprese, verificata altresì l'eventuale cancellazione della partita Iva della società e la mancanza di beni iscritti in pubblici registri, provvede con propria determinazione alla cancellazione della società dal Registro medesimo.

Ogni determinazione del Conservatore è comunicata agli interessati entro 8 giorni dalla sua adozione, i quali possono ricorrere, entro 15 giorni dalla comunicazione, al giudice del Registro Imprese.

Le determinazioni del Conservatore non opposte, le decisioni del giudice del Registro adottate ai sensi dell'[articolo 2189](#), cod. civ. e le sentenze del Tribunale in caso di ricorso ex [articolo 2192](#), cod. civ. sono iscritte nel Registro Imprese con comunicazione unica d'ufficio, disciplinata dall'[articolo 9](#), D.L. 7/2007, convertito, con modificazioni, dalla L. 40/2007, al fine della trasmissione immediata all'Agenzia delle entrate, all'Inps, all'Inail, e agli altri enti collegati.

Le integrazioni alla procedura di cancellazione volontaria

La Legge di conversione, inoltre, ha integrato anche la disciplina della cancellazione volontaria.

In particolare, è stato modificato l'[articolo 2492](#), cod. civ. che:

- al comma 3 prevede ora che, in caso di opposizione al bilancio finale di liquidazione, il Cancelliere del Tribunale adito comunichi tale evento in via telematica al competente Registro Imprese, entro 5 giorni alla presentazione del reclamo;
 - al comma 4 è ora disposto che un estratto della sentenza definitiva che decide sul reclamo sia trasmesso, entro 5 giorni, dal Cancelliere al competente ufficio del Registro Imprese;
- il tutto al fine di procedere all'annotazione di tali informazioni e al completamento dell'*iter* pubblicitario relativo.

Anche l'[articolo 2495](#), cod. civ. è stato modificato dalla legislazione emergenziale.

Il comma 1 dispone che, approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro Imprese, salvo quanto disposto dal comma 2.

Il nuovo comma 2 prevede che, decorsi 5 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni previsto dal comma 3, [articolo 2492](#), cod. civ. per la presentazione di opposizioni al bilancio finale di liquidazione depositato dai liquidatori, il Conservatore del Registro Imprese iscrive la cancellazione della società qualora non riceva notizia della presentazione di reclami da parte del Cancelliere del Tribunale competente.

Resta fermo quanto disponeva anteriormente il comma 2 (divenuto comma 3 per l'integrazione di cui sopra), per cui, dopo la cancellazione della società, i creditori sociali non soddisfatti potranno far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

Nella cancellazione volontaria delle società, quindi, una volta che sia stato depositato il bilancio finale di liquidazione, si possono verificare 2 ipotesi:

- o, il suddetto bilancio non viene opposto nel termine di 90 giorni e i liquidatori provvedono entro i successivi 5 giorni al deposito dell'istanza di cancellazione (in difetto del deposito di tale ultima istanza, provvederà d'ufficio il Conservatore del Registro Imprese, purché non venga comunicato il deposito di un'opposizione giudiziale);
- oppure, il bilancio di liquidazione viene impugnato nel termine di 90 giorni dal suo deposito presso il competente Registro Imprese: in tal caso il Conservatore sospende la procedura di cancellazione, attendendo l'esito del giudizio. In seguito, darà pubblicità nel Registro camerale della decisione relativa, trasmessagli dal Cancelliere.

Nota finale

La “mini” riforma della legislazione emergenziale ha sicuramente il merito di fare chiarezza in ordine alle procedure di cancellazione volontaria e, soprattutto, d’ufficio della società, consentendo – non tanto una “semplificazione” del procedimento, ma piuttosto – un rafforzamento dei poteri e facoltà attribuite al Conservatore del Registro Imprese.

Restano, tuttavia, alcuni dubbi in ordine all’efficacia e all’efficienza dell’attività d’indagine che dovranno svolgere i Conservatori CCIAA all’interno dell’innovato quadro normativo, soprattutto laddove, come sovente accade nella prassi quotidiana, sia necessaria una consultazione dei pubblici registri (anche laddove non aggiornati⁷) in maniera non meccanica ma ponderata e attenta delle loro informazioni e risultanze, al fine di giungere a un quadro completo di tutte le situazioni giuridiche che fanno capo alla società da cancellare.

Anche i poteri del liquidatore nominato dal Tribunale, in caso di cancellazione d’ufficio delle società, non sono stati normativamente tratteggiati dal Legislatore dell’emergenza, nemmeno rimandando alla disciplina di altre figure tipiche.

Se alla prima questione potranno fare chiarezza solo (o, almeno, primariamente) le prassi del Registro Imprese, alla seconda potrà dare risposta solo la giurisprudenza.

In assenza, ovviamente, di nuovi interventi legislativi.

SCHEDA DI SINTESI

L. 120/2020, di conversione del D.L. “Semplificazioni” (D.L. 76/2020), ha reso definitive e “a regime” le modifiche al diritto commerciale comune previste dall’articolo 40 del Decreto Semplificazioni, in tema di liquidazione e cancellazione della società



Il Conservatore del Registro Imprese dovrà ora verificare, al ricorrere di un’ipotesi di cancellazione delle società di persone, tramite accesso alla banca dati dell’Agenzia delle entrate - ufficio del territorio competente, l’eventuale presenza di immobili nel patrimonio della società da cancellare. In caso positivo, sospenderà il procedimento e rimetterà gli atti al Presidente del Tribunale. Quest’ultimo, qualora vi siano beni che sia possibile liquidare, potrà nominare un liquidatore per la liquidazione del patrimonio residuo oppure, nel caso non lo ritenga necessario, demandare la questione al Giudice del Registro Imprese per l’adozione degli opportuni provvedimenti per la cancellazione della società.

⁷ Si pensi alla confusione nei pubblici registri che può sussistere con riferimento a molteplici passaggi societari (fusioni, scissioni, trasformazioni, mutamenti di denominazione e trasferimento sede) non pubblicizzati o pubblicizzati solo in parte.



L'ipotesi di cancellazione d'ufficio delle società di capitali per mancato deposito dei bilanci – per almeno 5 anni – oppure per mancato compimento di atti di gestione ove l'inattività o l'omissione si verifichi in concorrenza con almeno una delle seguenti circostanze:

- a) il permanere dell'iscrizione nel Registro Imprese del capitale sociale in lire;
- b) l'omessa presentazione all'ufficio del Registro Imprese dell'apposita dichiarazione per integrare le risultanze del Registro Imprese a quelle del libro soci, limitatamente alle Srl e alle società consortili a responsabilità limitata.



Il Legislatore dell'emergenza ha altresì precisato alcuni aspetti procedurali della cancellazione d'ufficio e della cancellazione volontaria delle società.

ec Euroconference
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »
GENNAIO 2021 »



IL BILANCIO D'ESERCIZIO 2020

Autori: Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Prezzi di listino

Versione cartacea

Versione e-book

€ 60,00

€ 51,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 3/2021

Il segreto professionale nella verifica fiscale

di Caterina Bruno – avvocato, pubblicista

Nel caso in cui un professionista, nel corso dello svolgimento di un'attività accertativa presso il suo studio, non consenta l'accesso a determinati documenti "eccependo" in ordine agli stessi il segreto professionale, i verificatori non avranno altra alternativa che sospendere l'attività di verifica e richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica. Infatti, solo qualora la richiesta autorizzazione sia concessa da parte del magistrato, gli organi verificatori potranno riprendere l'attività di verifica finalizzata alla conseguente legittima acquisizione dei documenti per i quali in un primo momento era stato eccepito il segreto professionale.

Il segreto professionale

Con l'espressione "segreto professionale" si indica l'obbligo di non rivelare le notizie e le informazioni di cui il professionista sia venuto a conoscenza nello svolgimento della sua attività professionale.

Il prerequisite è, dunque, che le informazioni siano entrate in possesso del professionista in virtù di un rapporto professionale.

Il bene tutelato è, infatti, il rapporto che si instaura tra il professionista e il cliente e nell'ambito di questo, più propriamente, l'affidamento del cliente nella riservatezza delle notizie palesate al proprio consulente dal quale ci si aspetta libertà e indipendenza nell'esercizio del proprio incarico.

La riservatezza del rapporto cliente-professionista è tutelata nell'ordinamento in vari ambiti, come ad esempio quello concernente il rapporto difensore-imputato previsto dall'[articolo 103](#), c.p. ovvero quello riguardante la deposizione testimoniale su fatti appresi in conseguenza dell'esercizio della propria professione, prevista dall'[articolo 200](#), c.p.c. e, specularmente, nel processo civile, dall'[articolo 249](#), c.p.c..

Ai sensi dell'[articolo 256](#), c.p.p., inoltre, le categorie di professionisti indicate nel citato articolo 200, c.p.p. possono esimersi dal consegnare all'Autorità giudiziaria atti, documenti e/o ogni altra cosa, da quest'ultima richiesti, se dichiarano, per iscritto, che gli stessi sono coperti dal segreto professionale.

L'importanza assoluta del segreto professionale all'interno del rapporto (non solo deontologico) che si viene a creare tra cliente e professionista, è sancita dall'[articolo 622](#), c.p. che lo tutela con la previsione del reato di rivelazione e utilizzazione del segreto professionale.

Tuttavia, come vedremo più dettagliatamente nel prosieguo, non tutti i documenti e le notizie di cui il professionista sia in possesso o venga a conoscenza in occasione dello svolgimento dell'attività professionale, pur concernenti il cliente, hanno carattere "*segreto*".

Il segreto professionale riguarda esclusivamente notizie e documenti che attengono all'esercizio dell'attività professionale, in stretta connessione con la natura dell'attività stessa del professionista, di cui quest'ultimo ha necessità per il corretto espletamento del proprio lavoro oppure essendo condizione essenziale per lo svolgimento della professione.

Proprio perché il segreto professionale attiene al rapporto instauratosi con il cliente si ritiene che il consenso di questo alla divulgazione delle informazioni fornite possa operare come causa di giustificazione della rivelazione del segreto, liberando il professionista dal vincolo.

Il segreto professionale del dottore commercialista

Nell'ambito della professione del dottore commercialista, l'[articolo 5](#), D.Lgs. 139/2005, che costituisce l'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili a norma dell'[articolo 2](#), L. 34/2005, istituisce il segreto professionale, cui si applicano sia le deroghe all'obbligo di testimoniare in ambito penale previste dagli articoli [199](#) e [200](#), c.p.p. sia quelle in ambito civile, previste dall'[articolo 249](#), c.p.c..

Il mancato rispetto delle regole di riservatezza espone pertanto il professionista alla possibilità di subire pregiudizievoli contestazioni sia sul piano disciplinare, sia penali e civili, con potenziali ripercussioni dal punto di vista sia sanzionatorio sia economico (*i.e.*: richieste di risarcimento danni da responsabilità professionale).

Sono esclusi dal segreto professionale i fatti c.d. notori di cui il professionista sia venuto a conoscenza, sia pure nell'esercizio della propria attività, in quanto l'ampia divulgazione degli stessi da parte del soggetto tutelato dalla riservatezza esclude l'opponibilità del segreto.

Tanto meno potrebbe eccepirsi il segreto professionale in ipotesi di concorso con l'indagato/imputato nella realizzazione di reati tributari, qualora il professionista non abbia, dunque, acquisito le informazioni nell'ambito di un'attività lecita, bensì abbia svolto per il proprio cliente attività che vadano al di là dei propri doveri e limiti professionali.

Il segreto professionale si configura, dunque, come un diritto-dovere che in alcuni casi può resistere anche di fronte all'esercizio dei poteri istruttori delle Autorità.

Nell'ambito delle verifiche fiscali esso è menzionato dall'[articolo 52](#), comma 3, D.P.R. 633/1972 laddove si prevede che è:

"necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina ... per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103, c.p.p."

L'interessante [Cassazione n. 34020/2020](#) ha recentemente definito l'ambito e i limiti di operatività entro cui trova esplicazione il diritto alla riservatezza dei documenti e delle informazioni detenute dal professionista nell'ambito di un accesso fiscale.

L'accesso fiscale

L'accesso fiscale rappresenta uno dei mezzi istruttori più importanti ed efficaci in cui si estrinseca l'attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria e della G. di F. nel procedimento di accertamento. Il potere di accesso consiste *"nell'ingresso e nella permanenza coattiva"* nei luoghi ove è esercitata l'attività di impresa, artistica, agricola o professionale ed è riconosciuto ai sensi dell'articolo 52, comma 1, D.P.R. 633/1972, richiamato dall'[articolo 33](#), comma 1, D.P.R. 600/1973.

L'accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali o agricole

La circolare della G. di F. n. 1/2008 individua le linee guida da seguire a cura dell'Autorità procedente per il corretto esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica presso i locali del contribuente.

L'accesso secondo la citata circolare é lo strumento di indagine più invasivo di cui dispone l'Amministrazione finanziaria nell'espletamento della propria attività di accertamento nei confronti del contribuente.

Quello presso l'azienda del contribuente è consentito da parte dei militari della G. di F. previo rilascio di un apposito ordine, che deve essere riportato nel foglio di servizio ed esibito al contribuente, a firma del comandante del Gruppo di Sezione o di reparto¹.

"L'accesso deve essere dettato da effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo ed è finalizzato:"

¹ Analogamente l'accesso nei locali adibiti all'esercizio di arti e professioni a opera dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria deve avvenire previa esibizione del foglio di servizio/ordine d'accesso sottoscritto dal Capo dell'ufficio da cui dipendono i verificatori.

1. *all'esecuzione di ricerche, ispezioni documentali, verificazioni e di ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'Iva, delle imposte sui redditi, dell'Irap e degli altri tributi le cui disposizioni normative richiamino le potestà ispettive dei D.P.R. 600/1973 e 633/1972;*
2. *alla repressione dell'evasione e delle altre violazioni alle leggi finanziarie.*

Anche l'[articolo 12](#), comma 1, L. 212/2000 c.d. Statuto dei diritti del contribuente disciplina l'accesso, prevedendo a tutela della parte sottoposta a verifica che lo stesso si svolga nell'orario di normale apertura delle aziende e con modalità tali da comportare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività e alle relazioni commerciali o professionali.

Accesso presso lo studio del professionista

Qualora l'accesso venga effettuato presso lo studio di un professionista il Legislatore ha previsto in aggiunta alle prescrizioni vevoli per gli accessi effettuati presso i locali dell'azienda (*i.e.*: autorizzazione amministrativa) una maggiore garanzia, stabilendo che all'accesso devono essere presenti il titolare dello studio professionale ovvero un suo delegato.

Si tratta di una tutela pur sempre attenuata rispetto all'originaria previsione dell'[articolo 52](#), D.P. R. 633/1972 che, anteriormente alla modifica a opera dell'[articolo 18](#), L. 413/1991, prevedeva il rilascio dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica anche per accedere presso gli studi professionali.

Dall'attuale previsione di legge deriva, invece, che qualora all'atto dell'accesso il titolare sia assente per qualsiasi ragione, e in mancanza di un suo delegato, i verificatori non possano intervenire d'autorità, né richiedere l'assistenza di terzi in quanto il soggetto eventualmente presente nello studio è pienamente legittimato a opporsi sia all'accesso stesso, sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili.

L'eventuale assenza del titolare di studio o di un suo delegato inficerebbe la legittimità degli atti conseguenti.

Per ovviare a tale circostanza la circolare G. di F. n. 1/2018 prevede che la delega possa essere rilasciata dal titolare dello studio anche via fax, tramite posta elettronica ovvero verbalmente o telefonicamente, benché tali circostanze debbano risultare nel verbale di verifica redatto.

Il contenuto della delega non può, peraltro, ridursi a una mera rappresentanza formale in atti, ma deve consistere in una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso; solo un atto avente tali caratteristiche abilita, infatti, il delegato anche

all'eventuale opposizione del segreto professionale, per le ipotesi previste dall'[articolo 52](#), comma 3, D.P.R. 633/1972.

Ove l'attività ispettiva riguardi un singolo professionista di uno studio associato, i verificatori sono tenuti a individuare preliminarmente i locali di esclusiva pertinenza del soggetto da verificare nei quali dovrà essere operato l'accesso nei termini dianzi specificati, restando in ogni caso preclusa la facoltà di accedere nei locali posti nell'esclusiva disponibilità di altri professionisti, nei quali l'ingresso e la permanenza dei militari incaricati dell'ispezione potranno essere consentiti solo sulla base di distinto e specifico ordine d'accesso.

Nel caso di locali d'uso comune, è sufficiente la presenza del contitolare nei cui confronti è disposta l'ispezione.

Se, effettuato un accesso, il contribuente esibisce una dichiarazione attestante la conservazione di scritture contabili presso terzi, ex articolo 52, comma 10, D.P.R. 633/1972, i verificatori non necessitano di alcuna specifica autorizzazione per accedere presso lo studio professionale: in questo caso, peraltro, l'attività presso lo studio professionale deve limitarsi alla sola acquisizione di documenti di pertinenza del soggetto sottoposto ad attività ispettiva, senza alcuna possibilità di procedere a ricerche e deve essere ritualmente formalizzata in un apposito processo verbale di ritiro documenti.

L'accesso presso i locali adibiti sia all'esercizio di attività economiche, agricole o professionali, sia ad abitazione

L'accesso in locali adibiti, oltre che all'esercizio di attività economiche, agricole e professionali, anche ad abitazione, è consentito esclusivamente previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica territorialmente competente, che deve aggiungersi all'ordine di accesso rilasciato dai soggetti individuati ai precedenti paragrafi.

La particolarità di detta tipologia di accesso rende necessario che le relative operazioni siano formalmente documentate in un apposito processo verbale di accesso, autonomo e distinto rispetto a quello di verifica relativo al primo giorno di intervento.

Per locali adibiti anche ad abitazione devono intendersi quelli ove sia contestualmente individuata la sede di esercizio dell'attività commerciale, agricola o professionale e l'abitazione privata.

Quest'ultimo concetto deve essere inteso nel senso di centro effettivo della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile.

Il confine in apparenza ben definito è in realtà piuttosto labile e spesso delineato dal contributo della giurisprudenza di legittimità la quale ha, ad esempio, sancito l'inutilizzabilità della documentazione contabile rinvenuta presso l'automobile di un semplice dipendente della società oggetto dell'attività ispettiva, in assenza di specifica autorizzazione dell'Autorità giudiziaria e persino nel caso in cui detta documentazione sia stata consegnata spontaneamente dal dipendente.

L'acquisizione di documenti per i quali é opposto il segreto professionale

Nelle ipotesi di cui al comma 3, [articolo 52](#), D.P.R. 633/1972, qualora il professionista eccepisca l'esistenza del segreto professionale rispetto all'acquisizione di specifici documenti i verificatori dovranno richiedere l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina, fermo restando quanto disposto dall'[articolo 103](#), c.p.p.².

“Al riguardo, deve ritenersi che, nel corso di accessi a fini fiscali, il segreto professionale possa essere fondatamente opposto soltanto per quei documenti che rivestono un interesse diverso da quelli economici e fiscali del professionista o del suo cliente e, pertanto, quando i documenti non presentano alcuna utilità ai fini fiscali; non pare quindi che possa essere eccepito il segreto professionale per le scritture ufficiali né per i fascicoli dei clienti, limitatamente però, per quanto attiene a questi ultimi, all'acquisizione dei documenti che costituiscono prova dei rapporti finanziari intercorsi fra professionista e cliente”.

In ogni caso, qualora venga opposto il segreto professionale, da far risultare chiaramente in atti, i verificatori devono richiedere l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per procedere all'ulteriore esame, avendo cura di rappresentare all'autorità stessa tutti gli elementi necessari per operare le proprie valutazioni, con particolare riferimento all'utilità ai fini delle operazioni ispettive dell'esame dei

² La disposizione di cui all'articolo 103, c.p.p., che limita ispezioni, perquisizioni e sequestri disposte presso i difensori per finalità di carattere processuale-penale, deve essere calibrata nel momento in cui se ne debba fare applicazione nel campo fiscale. In questa prospettiva, il vincolo che detta disposizione viene a produrre riguarda i divieti di sequestro di carte o documenti relativi all'oggetto della difesa e di ogni altra forma di controllo della corrispondenza tra imputato e difensore; ai fini dell'individuazione dei documenti che, in concreto, rientrano nel campo di applicabilità di tali divieti, occorre fare riferimento all'articolo 35 disposizioni attuative c.p.p., a mente del quale, tra l'altro:

- la corrispondenza fra l'imputato e il suo difensore deve riportare il nome e il cognome dell'imputato, il nome e il cognome e la qualifica professionale del difensore, nonché la dicitura “corrispondenza per ragioni di giustizia” con la sottoscrizione del mittente e l'indicazione del procedimento cui la corrispondenza si riferisce;
- quando il mittente è il difensore, la sottoscrizione è autenticata dal Presidente del Consiglio dell'ordine forense di appartenenza o da un suo delegato;
- se l'imputato è detenuto, l'Autorità che ne ha la custodia appone il proprio timbro o firma sulla busta chiusa recante le indicazioni suddette.

Per quanto precede, l'ambito giuridico del citato articolo 103, c.p.p. deve intendersi circoscritto all'esame della predetta corrispondenza fra imputato e difensore e non comprende, ad esempio, la risposta a richieste di notizie avanzate dai verificatori per esigenze istruttorie relative al controllo in corso.

Nei casi in cui, invece, la previsione della menzionata norma del c.p.p. risulti trovare piena operatività non è sufficiente l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per procedere all'apertura dei plichi, ravvisandosi la necessità che vi proceda direttamente il giudice delle indagini preliminari, ovvero un magistrato dell'ufficio del P.M. in forza di un decreto motivato del giudice, il quale ipotizzi che il relativo contenuto costituisca corpo del reato (articolo 103, commi 2 e 4, c.p.p.).

documenti per i quali detto segreto è opposto.

Va posto in adeguato risalto che l'autorizzazione del magistrato è necessaria per l'esame dei documenti e non già per l'adozione di atti che non richiedano detto esame; nelle more delle decisioni del magistrato, appare quindi consentito che i verificatori cautelino la documentazione in argomento, senza procedere ad alcuna consultazione del relativo contenuto, in maniera tale da assicurarne l'integrità fino a quando non sarà concessa l'autorizzazione all'esame di merito.

Nelle more delle decisioni del magistrato, dovrà essere adottata ogni cautela, fra cui anche il piantonamento e/o il suggellamento, per impedire che vengano alterati, occultati o distrutti libri, registri, scritture e documenti, ovvero che vengano sottratti plichi sigillati, borse, etc. o il loro contenuto.

Le cautele adottate saranno fatte risultare nel processo verbale di verifica, in cui si darà chiara contezza che i documenti cautelati non sono stati in alcun modo visionati dai verificatori, in attesa del nulla osta del magistrato interessato.

Particolari considerazioni riguardano gli avvocati che svolgano funzioni difensive o professionisti che assumano l'ufficio di consulenti tecnici, per i quali valgono le esenzioni previste dal citato [articolo 103](#), c.p.p..

Resta inteso che, anche per i documenti che non rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 103, c.p.p., il professionista potrà comunque opporre il segreto professionale, eventualmente superabile attraverso una specifica autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, nei termini dianzi esposti.

I rimedi: l'impugnazione dell'autorizzazione nulla

La Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la [sentenza n. 8587/2016](#) in materia di segreto professionale ha voluto sancire in maniera del tutto inequivocabile la necessaria tutela che deve riconoscersi sia nelle ipotesi in cui il provvedimento tributario sia stato emesso, sia nelle ipotesi in cui quest'ultimo non sia stato emesso ovvero impugnato.

Nel caso esaminato dalle Sezioni Unite nel corso di una verifica fiscale presso uno studio legale tributario furono esaminati, previa acquisizione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, anche documenti rispetto ai quali era stato opposto il segreto professionale in quanto relativi a corrispondenza con i clienti dello studio medesimo.

L'autorizzazione fu impugnata dinanzi al TAR che, con sentenza confermata dal Consiglio di Stato, declinò la propria giurisdizione.

Le Sezioni Unite colsero l'occasione per enunciare il seguente principio di diritto:

“In tema di verifica fiscale, l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'articolo 52, comma 3, D.P.R. 633/1972 per consentire nel corso di una verifica fiscale l'esame di documenti rispetto ai quali sia stato eccepito il segreto professionale è impugnabile davanti al giudice tributario solo se sia stato impugnato l'atto conclusivo del procedimento di verifica, essendo detta autorizzazione un atto infraprocedimentale, non impugnabile autonomamente; ciò non determina un vuoto di tutela giurisdizionale, poiché, se il procedimento di verifica non si è concluso con l'emanazione di un atto impositivo o se tale atto non è stato impugnato, l'autorizzazione illegittima resta impugnabile davanti al giudice ordinario, in quanto lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge”.

Pertanto, secondo il chiarimento fornito dalla giurisprudenza di legittimità:

1. la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo e si estende, non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento, ivi compresa l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'esame di documenti rispetto ai quali sia opposto il segreto professionale;
2. qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo (o tale atto non sia fatto oggetto di impugnazione), l'autorizzazione in questione è autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario.

La sentenza della Cassazione n. 34020/2020

La recente pronuncia della [Cassazione n. 34020/2020](#) ha colto l'occasione per precisare i limiti di operatività del segreto professionale nei rapporti tra accertamento tributario e procedimento penale, in particolare per quanto concerne l'utilizzabilità degli atti di polizia tributaria, nonché l'utilizzabilità fiscale degli elementi probatori acquisiti in sede penale.

Nella specie all'esame, la Corte è stata chiamata a valutare la legittimità di un'ordinanza del Tribunale del riesame confermativa di un decreto di sequestro preventivo emesso nell'ambito di un procedimento penale per emissione e utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ex articoli [2](#) e [8](#), nonché [4](#), [5](#) e [10](#), D.Lgs. 74/2000.

Il Tribunale del riesame aveva ritenuto utilizzabili i documenti acquisiti dalla G. di F. durante un'ispezione presso uno studio professionale, nonostante l'assenza di un provvedimento di autorizzazione della Procura della Repubblica.

Su tale punto il Tribunale aveva ritenuto legittimo l'utilizzo dei documenti perché non sarebbe stato eccepito il segreto professionale da parte del professionista.

La Corte ha confermato la decisione del Tribunale di merito chiarendo che in ipotesi di verifica presso il professionista non è necessaria l'autorizzazione della Procura (che è, invece, richiesta in ipotesi di verifica presso l'abitazione) e che la stessa si rende obbligatoria solamente per superare l'eccezione di segreto professionale eventualmente formulata dal professionista.

Orbene, nel caso di specie il professionista presso il cui studio erano stati rinvenuti i documenti utilizzati ai fini delle indagini, non aveva eccepito il segreto professionale, eccezione, che la Corte chiarisce, deve risultare da atto scritto.

L'unico requisito richiesto nell'accesso presso i locali destinati all'esercizio di arti o professioni è la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, circostanza verificatasi nella specie esaminata dalla Corte, con la conseguenza che il professionista, presente nello studio, era pienamente legittimato a opporsi sia all'accesso stesso sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili e non avendolo fatto aveva reso possibile la legittima acquisizione della documentazione in esso reperita.

I documenti coperti dal segreto professionale

La nuova sentenza della Cassazione penale ha oltremodo chiarito quali siano i documenti esclusi dalla copertura del segreto professionale individuando in essi:

- gli atti pubblici (come i rogiti notarili), i quali, proprio perché tali, non sono coperti dal segreto;
- le scritture contabili, con riferimento a quelle del professionista e dei suoi clienti, trattandosi di atti che la legge impone di redigere anche al fine di documentare e rendere accessibili al Fisco i fatti che attengono all'attività economica esercitata dai contribuenti e le cui annotazioni, comunque, nulla rivelano in ordine ai contenuti dell'attività professionale prestata;
- le fatture e le ricevute fiscali emesse dal professionista trattandosi di documenti che, per legge, devono essere conservati proprio in vista di un possibile controllo fiscale, per cui sarebbe irragionevole ritenere che possano essere sottratti all'ispezione attraverso l'eccezione del segreto professionale.

Da una lettura a contrario della citata pronuncia se ne ricava la possibilità di opporre il segreto sui seguenti documenti:

- corrispondenze con il cliente;
- documenti relativamente a quali non si sia ancora perfezionata la volontà del disponente (ad esempio: un progetto di fusione non ancora depositato);

- contratti, anche in bozza, e altre scritture private non registrate;
- progetti, *business plan*, conteggi o appunti e anche foto o video detenuti sul *computer* o su altri supporti informatici.

SCHEDA DI SINTESI

Il segreto professionale riguarda esclusivamente notizie e documenti che attengono all'esercizio dell'attività professionale, in stretta connessione con la natura dell'attività stessa del professionista, di cui quest'ultimo ha necessità per il corretto espletamento del proprio lavoro oppure essendo condizione essenziale per lo svolgimento della professione.



L'abitazione privata è il centro effettivo della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile.



Qualora il professionista eccepisca l'esistenza del segreto professionale rispetto all'acquisizione di specifici documenti è necessario che i verificatori richiedano l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.



L'eccezione del professionista concernente l'esistenza del segreto professionale deve essere specifica per determinati documenti ovvero *file* informatici e deve risultare agli atti della verifica.

La circolare tributaria n. 3/2021

Il nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione tra Stati membri UE

di Roberto Bianchi – dottore commercialista e revisore legale

Il D.Lgs. 49/2020 recepisce in Italia il nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie varato in ambito europeo dalla Direttiva UE 1852/2017. Nonostante diverse siano le innovazioni caratterizzanti lo strumento introdotto, certamente destinato a riscuotere molto successo negli anni a venire e benché esso si presenti senza ombra di dubbio come un notevole miglioramento dello *status quo*, sussistono comunque criticità o tematiche non chiare, che potrebbero limitarne l'esperibilità e la convenienza.

Con il D.Lgs. 49/2020 è stata data attuazione alla Direttiva UE 2017/1852 del 10 ottobre 2017, c.d. *Dispute Resolution Mechanism Directive*, concernente i meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale tra i Paesi dell'Unione Europea.

Il nuovo istituto normativo varato dal Legislatore nazionale si aggiunge alle analoghe procedure già previste dalle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni e dalla Convenzione arbitrale 90/436/CEE del 23 luglio 1990 con l'obiettivo¹ di mettere a disposizione di tutti i soggetti con attività transfrontaliera:

“un meccanismo efficace, vincolante e obbligatorio di risoluzione delle controversie tra Stati membri derivanti dall'interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione, attraverso una procedura amichevole in combinazione con una fase arbitrale, con una scadenza chiaramente definita e un obbligo di risultato per tutti gli Stati membri”.

Finalità del Decreto, dunque, è senza ombra di dubbio quella di rafforzare la certezza del diritto in materia fiscale, introducendo nel sistema normativo nazionale un nuovo strumento, efficace, vincolante e obbligatorio, di risoluzione delle controversie tra Stati membri derivanti dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione, che integra una procedura amichevole con la previsione di una fase arbitrale, avente una scadenza ben definita e con

¹ Chiarito dalla Relazione Illustrativa al Decreto di attuazione.

lo scopo di garantire ai contribuenti degli Stati membri l'eliminazione della doppia imposizione entro tempi certi anche in caso di iniziale mancato accordo tra le Autorità competenti coinvolte.

La novellata norma se, pertanto, da un lato persegue l'obiettivo di limitare situazioni in cui l'interpretazione o l'applicazione non uniforme da parte degli Stati membri delle disposizioni presenti negli accordi e nelle convenzioni fiscali bilaterali o della Convenzione 90/436/CEE possono costituire un ostacolo per le imprese che operano a livello transfrontaliero, dall'altro vuole introdurre un meccanismo più efficiente al fine di "correggere" i disagi che i precedenti meccanismi generavano, ovvero eccessivi oneri fiscali per le imprese che causavano distorsioni economiche e rallentamento, se non ripensamento, di politiche imprenditoriali di investimento transfrontaliero con un impatto sull'economia degli Stati.

La nuova procedura che non sostituisce ma si aggiunge ai meccanismi di risoluzione delle controversie internazionali già esistenti è esperibile a decorrere dal 1° luglio 2019, sulle questioni controverse riguardanti il reddito e il patrimonio, relative al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2018 e ai periodi d'imposta successivi.

Come sopra anticipato, la genesi del Decreto è da ricercarsi nella volontà del Legislatore nazionale di attuare la Direttiva UE 2017/1852 che, da un lato, riprende sostanzialmente l'impianto della Convenzione Europea 90/436/CEE del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, estendendone, però, il campo di applicazione e prevedendo ulteriori rimedi volti a superare alcune criticità in tema di accesso, durata e effettiva conclusione delle procedure amichevoli disciplinate dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e gli Stati *partner* dei Trattati bilaterali e, in sede europea, dalla sopracitata Convenzione arbitrale, mentre, dall'altro, traduce in norme di diritto dell'Unione Europea i criteri *minimum standards* e le principali *best practices* che l'Action 14 del progetto BEPS aveva posto a fondamento del *restyling* dell'istituto della *Mutual Agreement Procedure* (MAP) finalizzato a migliorare il meccanismo di risoluzione delle controversie² insorte in ambito tributario tra le diverse giurisdizioni³.

I profili di novità

Tra i principali elementi di novità introdotti dalla norma nell'orizzonte nazionale il primo è costituito dal nuovo ruolo che può assumere il contribuente: esso, infatti, appare caratterizzato da profili di maggior proattività, essendo allo stesso delegata la presa di iniziativa e impulso ad agire nei casi in cui

² Si rimanda all'articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE.

³ Cfr. G.M. Luchena Mozo "A collaborative relationship in the resolution of international tax disputes and alternative measures for dispute resolution in a post-BEPS era", European taxation, Vol. 58, n. 1/2018, pag. da 22 a 33.

la situazione assuma connotati di stallo dovuti all'inerzia, ai dinieghi ovvero ai disaccordi tra le Autorità competenti coinvolte⁴. Un secondo aspetto che assume rilevanza, anche nell'ottica delle interrelazioni tra strumenti di risoluzione delle controversie in ambito europeo e processo tributario in ambito interno (o domestico), è rappresentato dalla possibilità, in caso di mancato raggiungimento durante la fase amichevole di un accordo tra le Autorità competenti degli Stati membri, di richiedere l'istituzione di una Commissione consultiva, accedendo alla c.d. fase arbitrale.

Per quanto attiene, invece, alle pratiche già esistenti e attuabili dal contribuente è importante evidenziare l'estensione dell'ambito di applicazione della procedura amichevole prevista dal Decreto anche alle fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica rientranti nell'ambito di applicazione delle Convenzioni bilaterali, combinata con la previsione di un meccanismo obbligatorio di arbitrato, consentirà, finalmente, ai contribuenti di avvalersi della procedura in esame per risolvere, con un obbligo di risultato in capo alle Autorità fiscali, non solo i casi di doppia imposizione derivanti da rettifiche in materia di *transfer pricing*, ma anche ulteriori controversie, rispetto alle quali, in precedenza, era possibile attivare una procedura amichevole solo ai sensi dei Trattati bilaterali che, in generale, non prevedono nessun obbligo di risultato in capo alle Autorità competenti in grado di assicurare l'eliminazione della denunciata doppia imposizione⁵.

L'ambito soggettivo

Ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 1, lettera d), Direttiva UE 2017/1852 è investito del ruolo di "soggetto interessato" alle nuove procedure internazionali per l'eliminazione della doppia imposizione:

"qualsiasi persona, incluso un privato, residente in uno Stato membro ai fini fiscali e la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa".

Pertanto, quanto descritto dalla Direttiva e, di riflesso dal Decreto, può trovare applicazione presso qualsiasi tipologia di soggetti, incluse le persone fisiche e gli enti di ogni tipo che producono redditi con implicazioni transfrontaliere anche al di fuori del regime d'impresa. Appare da subito evidente come l'evoluzione normativa abbia di molto ampliato il perimetro applicativo della procedura sia rispetto a quanto previsto dalla Convenzione arbitrale 90/436/CEE⁶ che a quanto prospettato nell'originaria

⁴ Cfr. M. Trivellin, "Studio sugli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali", Torino, 2018 e F. Mattarelli, "Procedure di risoluzione delle controversie in materia di doppia imposizione. Riflessioni de iure condendo in vista dell'attuazione (già tardiva) della Direttiva 2017/1852", in Rassegna tributaria, 2019, pag. 752.

⁵ Si precisa, infatti, che in passato era previsto unicamente un "obbligo di diligenza" che imponeva alle Amministrazioni finanziarie interessate di "fare del loro meglio" al fine di addivenire a un accordo che eliminasse l'imposizione non conforme al Trattato.

⁶ L'ambito di applicazione soggettivo della MAP AC era strettamente limitato alle controversie riguardanti le imprese.

proposta di Direttiva della Commissione, poi modificata dal Consiglio dell'Unione Europea, che faceva riferimento al concetto di "impresa"⁷.

Quanto appena affermato fa sorgere comunque qualche dubbio circa la "sorte" delle stabili organizzazioni: se, infatti, le stesse certamente non possono essere considerate "persone fisiche", è altresì pacifico che debbano, per loro natura, essere inserite nell'orizzonte imprenditoriale e, quindi, in linea con il principio di estensione dell'ambito applicativo proprio della nuova norma, parrebbe che le stesse possano essere ricomprese nel perimetro di esperibilità delle nuove procedure. Va, inoltre, evidenziato che il Considerando 7 afferma che

"Il meccanismo migliorato di risoluzione delle controversie dovrebbe basarsi sui sistemi esistenti nell'Unione, compresa la Convenzione sull'arbitrato. Tuttavia, l'ambito di applicazione della presente Direttiva dovrebbe essere più ampio rispetto a quello della Convenzione sull'arbitrato dell'Unione, che si limita alle controversie in materia di prezzi di trasferimento e di attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni. La presente Direttiva dovrebbe applicarsi a tutti i contribuenti che sono soggetti a imposte sul reddito e sul capitale contemplate dagli accordi o convenzioni fiscali bilaterali e dalla Convenzione sull'arbitrato dell'Unione".

Da quanto premesso si può, pertanto, agevolmente concludere che è assai probabile che il Legislatore europeo, e, quindi, altresì quello nazionale abbiano voluto infondere al termine "persona" un significato generico vicino a quello di contribuente, senza alcuna distinzione tra soggetto-persona e soggetto-impresa.

L'ambito oggettivo⁸

L'[articolo 2](#), comma 1, lettera c), D.Lgs. 49/2020 chiarisce il significato della locuzione "doppia imposizione", a cui il nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie tra Stati membri UE fa riferimento per definire il perimetro di effettiva operatività della nuova disciplina, facendo riferimento all'applicazione sullo stesso reddito o patrimonio da parte dell'Italia e di uno o più Stati membri delle imposte contemplate da un accordo o convenzione, così determinando una "imposizione aggiuntiva", oppure un "aumento delle imposte dovute", piuttosto che "l'annullamento o la riduzione delle perdite che potrebbero essere utilizzate per compensare gli utili imponibili".

⁷ Quanto proposto nella versione originaria della Direttiva prevedeva che la procedura sarebbe stata esperibile solo dai "contribuenti assoggettati a una delle imposte sul reddito da impresa elencati nell'allegato 1, comprese le stabili organizzazioni situate in uno o più Stati membri, con sede in uno Stato membro o in una giurisdizione al di fuori dell'Unione".

⁸ Cfr. R. Michelutti e G. Ficaì, "Ambito applicativo della nuova procedura di dispute resolution comunitaria", in *Il Fisco*, n. 18/2020, pag. 1752.

La Relazione illustrativa al Decreto aggiunge, poi, a quanto statuito nel testo normativo, che tale doppia imposizione:

“si riferisce all’ipotesi in cui lo stesso reddito venga tassato più volte sia nei confronti del medesimo soggetto (doppia imposizione giuridica), sia in capo a soggetti diversi (doppia imposizione economica)”.

Dopo aver evidenziato la generica premessa su cui anche il Legislatore nazionale ha voluto porre l’accento è possibile ora concentrare l’attenzione sull’ambito applicativo delle nuove procedure emanate che risulta essere esteso a tutte le controversie che possono sorgere:

“dall’interpretazione e dall’applicazione degli accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio ... e della Convenzione 90/436/CEE ... relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate”⁹.

Dall’interpretazione del dettato normativo deriva, pertanto, che possono essere affrontati, utilizzando le nuove procedure amichevoli e arbitrali, sia le controversie in tema di doppia imposizione giuridica ed economica, comprese, ovviamente, *“le tipiche”* rettifiche afferenti il *transfer pricing* e l’attribuzione degli utili¹⁰, sia le situazioni in cui semplicemente l’imposta non sia stata riscossa in conformità al relativo accordo o convenzione. Risultano essere, dunque, incluse nella nuova disciplina altresì le contestazioni sulla residenza fiscale in Italia di persone fisiche, società o altri enti esteri¹¹, quelle afferenti l’esistenza di una stabile organizzazione occulta in Italia di società o enti non residenti, la debenza o meno di imposte estere ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni e, infine, l’applicabilità di minori ritenute su interessi, dividendi o *royalties* di fonte italiana ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia e in vigore¹².

Il *focus* della Direttiva, dunque, appare incentrato sulle controversie che comportano una doppia imposizione elemento che costituisce l’ambito d’applicazione oggettivo del meccanismo e il motivo propulsore sia per l’implementazione da parte del contribuente della “procedura amichevole” sia della eventuale successiva fase arbitrale.

Si ritiene, inoltre, notevolmente meritevole di interesse il fatto che la Direttiva in commento riconosce agli Stati membri il diritto di negare, *case by case*, l’accesso alla eventuale fase arbitrale della procedura laddove non si ritenga che si sia profilato. Il Legislatore nella norma attuativa alla decisione europea, riproponendo in ambito domestico il sopradescritto potere discrezionale concesso alle Autorità si è

⁹ Articolo 1 D.Lgs. 49/2020.

¹⁰ Tematiche già ricomprese nell’ambito applicativo della Convenzione arbitrale.

¹¹ Si rimanda alla contestazione di esterovestizione circa la residenza di imprese ed enti collettivi ex articolo 73, Tuir.

¹² Si evidenzia che dalla lettera della Direttiva UE 2017/1852 e del relativo Decreto di recepimento domestico, sembrerebbero essere escluse dall’ambito oggettivo del meccanismo le controversie riguardanti l’applicazione di determinate Direttive europee in materia di imposizione diretta, quali ad esempio la Direttiva 2011/96/UE e la Direttiva 2003/49/EU.

altresì impegnato a ottemperare ai propri obblighi di comunicazione e trasparenza, imponendo di volta in volta la tempestiva comunicazione delle valutazioni al soggetto interessato e alle Autorità competenti¹³.

Iter procedurale

Il nuovo meccanismo di risoluzione introdotto in ambito nazionale presenta una struttura in linea con quella prevista dalla Direttiva UE 2017/1852 e si articola nelle seguenti fasi:

1. la presentazione di *“un’istanza di apertura di procedura amichevole”*¹⁴, banalmente un reclamo, che deve essere inoltrato da parte del contribuente interessato, entro 3 anni *“dalla data del perfezionamento della prima notifica dell’atto o di altro documento equivalente, ovvero dalla data in cui è stato adottato il provvedimento o si verifica la misura che ha originato o potrebbe originare la questione controversa”*¹⁵, simultaneamente sia all’Agenzia delle entrate del Paese di residenza fiscale sia all’Autorità competente degli altri Stati membri interessati con riportate al suo interno tutte le informazioni di fatto o giuridiche necessarie e utili a dirimere la questione¹⁶;
2. la *“fase istruttoria”* con cui l’Agenzia delle entrate valuta l’ammissibilità dell’istanza presentata¹⁷. Si precisa che entro 3 mesi dal ricevimento dell’istanza l’Agenzia delle entrate può chiedere all’interessato di fornire informazioni supplementari necessarie ai fini dell’attività istruttoria;
3. la fase valutativa, nella quale, entro 6 mesi dal ricevimento dell’istanza e dell’ulteriore documentazione richiesta, l’Agenzia delle entrate deve decidere, previa comunicazione agli interessati, se risolvere la questione in modo unilaterale, ponendo così fine alla procedura amichevole¹⁸, oppure iniziare o meno la procedura in oggetto. Si precisa che, ai sensi dell’articolo 6, comma 4 del Decreto, se nulla perviene all’interessato entro 6 mesi dalla presentazione dell’istanza¹⁹, in forza del principio del silenzio-assenso, la stessa si considera accolta. Si evidenzia che è precluso l’accesso alla procedura del Decreto per il contribuente che si sia avvalso, in relazione all’atto contestato, del ravvedimento operoso perfezionatosi ai sensi dell’[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997²⁰.

¹³ Si veda l’articolo 9, comma 8, D.Lgs. 49/2020.

¹⁴ Si precisa anche l’istanza andrà redatta nella lingua ufficiale degli Stati coinvolti nella questione.

¹⁵ Articolo 3, comma 1, D.Lgs. 49/2020

¹⁶ Si invita a inserire nell’istanza copia dell’avviso di accertamento, del pvc o di altro documento dal quale è sorta la questione controversa, indicando: i dati identificativi della parte istante, i periodi di imposta interessati, la descrizione dettagliata del fatto, le imposte dovute/riscosse sia dal fisco italiano sia da quello estero, altri documenti utili, le disposizioni nazionali/gli accordi e le convenzioni applicabili, il motivo per il quale l’istante ritiene vi sia una controversia, eventuali ricorsi presentati in passato e una dichiarazione di impegno degli interessati a rispondere a eventuali richieste delle Autorità.

¹⁷ Articoli 5 e 6, D.Lgs. 49/2020.

¹⁸ Articolo 5, comma 3, D.Lgs. 49/2020.

¹⁹ Il termine decorre dalla data di ricezione dell’istanza o dalla data di ricezione delle informazioni nel caso in cui l’autorità competente abbia chiesto al soggetto interessato (entro tre mesi dall’istanza) informazioni supplementari specifiche.

²⁰ Come riportato dalla Relazione illustrativa allo schema di Decreto.

Se il reclamo è accettato da tutte le Autorità competenti si apre la fase della procedura amichevole che deve concludersi entro 2 anni, con eventuale prolungamento di massimo 1 anno, dall'ultima notifica di accoglimento dell'istanza da parte di uno degli Stati membri e l'accordo deve essere comunicato al contribuente entro 30 giorni dal raggiungimento.

Nell'eventualità in cui tutte le Autorità competenti abbiano invece rigettato il reclamo, il contribuente ha il diritto di presentare ricorso alla Commissione Tributaria competente o ad altro giudice in conformità delle norme nazionali degli Stati membri interessati.

In caso, poi, di dissidio tra Autorità sull'accoglimento del reclamo, è questo il caso in cui l'istanza sia stata rigettata da una o più, ma non dalla totalità, delle Autorità interessate, il contribuente può chiedere per iscritto²¹, a determinate condizioni²², l'istituzione di una Commissione consultiva²³ atta a esprimersi circa la regolarità dell'istanza oppure a dare un parere indipendente su come risolvere la questione e raggiungere un accordo.

In alternativa, le Autorità competenti degli Stati membri interessati possono concordare l'istituzione di una "*Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie*", allo scopo di garantire una più ampia flessibilità nella scelta delle possibili tecniche di risoluzione della controversia. Difatti, mentre la Commissione consultiva è tenuta ad adottare la "*procedura di risoluzione delle controversie con parere indipendente*"²⁴ che deve basarsi su un'analisi dei fatti e delle fonti giuridiche applicabili²⁵, il c.d. *independent opinion process*, la Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie è, invece, contraddistinta da una ampia flessibilità nella scelta dei metodi: essa, infatti, può, sulla base di quanto di volta in volta concordato dalle Autorità competenti degli Stati membri interessati, adottare - oltre all'*independent opinion* - qualsiasi altro metodo²⁶, ovvero la mediazione, la conciliazione, la consulenza, la delibera o qualsiasi altra tecnica adeguata ed efficace, compresa, altresì, la "*procedura di risoluzione delle controversie con offerta finale*".

Entro 6 mesi dall'istituzione, la Commissione consultiva o la Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie adottano il proprio parere che viene comunicato alle Autorità competenti, che, a loro volta, entro il termine di 6 mesi dalla notifica del parere della Commissione consultiva o della

²¹ Il contribuente deve richiedere l'istituzione della Commissione entro 50 giorni dall'evento che ne giustifica la richiesta.

²² Il contribuente può chiedere l'istituzione di una Commissione consultiva solo se non è possibile presentare ricorso avverso la decisione di rigetto dell'istanza nello Stato membro che ha emesso questa decisione, non esiste ricorso pendente o il contribuente ha formalmente rinunciato a presentare ricorso.

²³ La Commissione consultiva è composta, di norma, da un Presidente, un rappresentante di ciascuna Autorità competente interessata; una personalità indipendente nominata da ciascuna autorità competente secondo regole concordate tra gli Stati membri interessati (cfr. articoli 10-12, D.Lgs. 49/2020).

²⁴ Cfr. articolo 14, comma 1, lettera c), D.Lgs. 49/2020.

²⁵ Cfr. articolo 1, comma 1, lettera e), D.Lgs. 49/2020.

²⁶ Cfr. articolo 10, Direttiva e articolo 14, D.Lgs. 49/2020 e la relativa Relazione Illustrativa.

Commissione per la risoluzione alternativa delle controversie, possono adottare di comune accordo anche una decisione diversa, ma se non raggiungono un accordo restano vincolate al predetto parere.

Particolarità del nuovo meccanismo di risoluzione delle controversie

Ai sensi dell'[articolo 3](#), D.Lgs. 49/2020 la presentazione dell'istanza di apertura di procedura amichevole, da un lato, non richiede la preventiva instaurazione delle procedure contenziose nazionali, mentre, dall'altro, non preclude al soggetto interessato il ricorso ai mezzi di impugnazione previsti dall'ordinamento nazionale, in conformità a quanto disposto dalle disposizioni normative interne. Ciò consente, dunque, al contribuente di continuare a coltivare i rimedi giurisdizionali, con il solo limite, una volta avviata la procedura, di non far maturare un "*giudicato*"²⁷, o, in alternativa, di chiederne la sospensione in attesa dell'esito della procedura amichevole e arbitrale: infatti, solo dopo la notifica del contenuto dell'accordo tra le Autorità o della decisione finale dell'eventuale fase arbitrale, il contribuente è tenuto a scegliere se accettare l'esito della procedura, rinunciando definitivamente al contenzioso, oppure rifiutarlo per continuare a far valere le proprie ragioni in sede giurisdizionale.

Quanto appena affermato segna senza dubbio una novità rispetto al passato sia con particolare riferimento a quanto contenuto nella [circolare n. 21/E/2012](#) che con quanto normato dalla Convenzione 90/436/CEE.

Va comunque ben tenuto a mente, come anticipato, il *main subject* del comma 3 dell'articolo 3, ovvero che l'avvio della nuova procedura di risoluzione delle controversie, concretizzata dalla presentazione dell'istanza, rimane preclusa nell'ipotesi in cui sulla questione controversa sia già intervenuta una sentenza di merito, anche non definitiva, da parte della Commissione Tributaria territorialmente competente. Si evidenzia che la sentenza di merito non definitiva è di ostacolo solo alla presentazione dell'istanza, mentre l'accesso alle successive fasi della procedura amichevole, della procedura di risoluzione delle controversie o dell'esecuzione è preclusa soltanto dalla maturazione medio tempore di un "*giudicato*", ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 2, Decreto.

Quanto appena affermato sembra allo scrivente creare forse troppa confusione nella mente del contribuente, essendo altresì un mezzo per creare discrasie di trattamento per certi versi difficili da giustificare: si ritiene, in effetti, che sarebbe stato più utile mantenere una linea di continuità con quanto normato dall'[articolo 2909](#), cod. civ., il quale precisa che solo una sentenza definitiva, facendo stato tra le parti, cristallizza una situazione giuridica.

²⁷ Articolo 6, comma 2, D.Lgs. 49/2020.

La definitività della pretesa tributaria non rappresenta comunque un ostacolo all'accesso alle nuove procedure, tant'è che una precedente definizione del rapporto tributario a qualsiasi altro titolo, ovvero per mancata impugnazione, rinuncia al ricorso o per effetto di un accertamento con adesione, altro istituto deflattivo, etc., può essere riconsiderata e comportare la rettifica, sia in diminuzione sia in aumento, delle imposte già assolate in esecuzione dell'accordo tra le Autorità o della decisione finale della fase arbitrale. Sotto il profilo sanzionatorio verranno tuttavia conservati, in caso di rettifica in aumento dell'imponibile, gli effetti premiali della precedente definizione. L'[articolo 9](#), comma 3, Decreto di attuazione prevede del resto che non si applichino le sanzioni nell'ipotesi in cui, in esecuzione della procedura, si debbano rettificare in aumento le imposte relative a una questione controversa che già è stata oggetto di definizione, anche agevolata. Nel diverso caso, tuttavia, in cui l'accordo o la decisione finale comportino la rettifica in diminuzione delle imposte già definite, le relative sanzioni potranno essere rimborsate solo qualora la pretesa erariale sia stata integralmente annullata; come appare chiaro un simile diseguale trattamento introduce una "asimmetria" di trattamento difficilmente giustificabile sotto il profilo sistematico e non rispettosa del principio di affidamento del contribuente.

Un'altra interessante evoluzione rispetto al passato introdotta con la nuova disciplina è rappresentata dall'[articolo 22](#), comma 2, D.Lgs. 49/2020 modificativo dell'[articolo 39](#), comma 1-ter, D.Lgs. 546/1992, con il quale il Legislatore ha previsto la sospensione del processo tributario nel caso in cui suddetto atto sia da connettere all'istaurazione della procedura di cui alla Direttiva UE. Pertanto, nel momento in cui il contribuente attiva l'*iter*, il giudice dovrà disporre la sospensione del processo e la conseguente sospensione della riscossione provvisoria.

Risulta doveroso, infine, evidenziare che il Decreto oggetto del presente articolo interviene altresì in tema di prassi accertativa, dettando nuove tempistiche di operatività per gli uffici, chiaramente a svantaggio del contribuente: l'[articolo 19](#), comma 2, D.Lgs. 49/2020, infatti, stabilisce un raddoppio dei termini particolarmente lungo rispetto a quelli previsti dall'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973, a favore dell'Agenzia delle entrate per procedere ad accertare e riscuotere le imposte rideterminate in esecuzione delle decisioni adottate. Si tratta certamente di un termine sproporzionato che allunga sino a 12 anni la possibilità di emettere un accertamento in capo al contribuente, decisione legislativa che si pone in contrasto con le garanzie di celerità sulla cui base è stata introdotta la nuova procedura di risoluzione delle controversie.

SCHEDA DI SINTESI

Il D.Lgs. 49/2020 ha introdotto nuove disposizioni circa le procedure amichevoli attivabili per la risoluzione di controversie in materia fiscale che possono sorgere all'interno dell'Unione Europea, dando così attuazione alla Direttiva (UE) 2017/1852.



La nuova disciplina amplia l'ambito di applicazione in quanto le procedure amichevoli ora, oltre a riguardare le dispute sorte in tema di prezzi di trasferimento e di attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni, sono estese alle ulteriori fattispecie contemplate nei Trattati bilaterali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio.



Sono stati introdotti, quindi, meccanismi utili per superare l'inerzia delle Autorità competenti, possibile qualora vi sia disaccordo tra le medesime, investendo il contribuente di un ruolo "attivo" nell'avvio e implementazione delle procedure.



La presentazione dell'istanza amichevole non è preclusa all'interessato che abbia definito la questione controversa a seguito di procedura amministrativa che comporti la definitività dell'imposta.



Le nuove procedure amichevoli risultano precluse dal deposito di una sentenza passata in giudicato o di una decisione del giudice a seguito di conciliazione tra le parti.

Credito per investimenti in beni strumentali 2020		
Periodo agevolato		
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 (30 giugno 2021 se pagato acconto almeno del 20% entro il 31 dicembre 2020 + accettazione ordine)		
Beneficiari		
Imprese residenti in Italia (comprese stabili organizzazioni) indipendentemente da forma giuridica, settore economico, dimensione, regime fiscale		
e		
Lavoratori autonomi ma soltanto per il credito relativo ai beni “generici”, non Industria 4.0		
Escluse: imprese in liquidazione volontaria, coatta amministrativa, fallimento, concordato preventivo senza continuità o altra procedura concorsuale o destinatarie di sanzioni interdittive D.Lgs. 231/2001		
Beni agevolabili		
Beni materiali strumentali nuovi diversi da Beni Industria 4.0 materiali e immateriali	Beni Industria 4.0 (Allegato A , L. 232/2016)	Beni immateriali connessi a Beni Industria 4.0 (Allegato B , L. 232/2016)
Esclusi: - Veicoli di cui all' articolo 164 , comma 1, Tuir (quindi inclusi invece gli autocarri) - Beni con coefficiente di ammortamento < 6,5% - Fabbricati e costruzioni - Aerei, condotte, condutture, rotaie etc. (Allegato 3 , L. 208/2015) - Beni gratuitamente devolvibili a imprese del settore energia, acqua, trasporti etc.	Misura credito: 40% per la quota fino a 2,5 milioni di euro di investimenti; 20% oltre i 2,5 milioni. Limite massimo 10 milioni di euro	15% del costo nel limite di 700.000 euro di euro di costi
Misura credito: 6% del costo nel limite di 2 milioni di euro di costi		
Codice tributo: 6932	Codice tributo: 6933	Codice tributo: 6934
Utilizzo: in compensazione a partire dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene (ad esempio dal 2021 se acquisto 2020)	Utilizzo: in compensazione a partire dall'anno successivo a quello di interconnessione	Utilizzo: in compensazione a partire dall'anno successivo a quello di interconnessione
In 5 quote annuali di pari importo	In 5 quote annuali di pari importo	In 3 quote annuali di pari importo
	Necessaria perizia tecnica semplice di un ingegnere o perito industriale o attestato di conformità di un ente certificatore che attestino caratteristiche tecniche perché i beni siano inclusi nell'allegato A o B	
Aspetto fiscale		
Non rilevante ai fini Ires/Irpef/Irap, né rileva ai fini del calcolo del ROL		
Controlli		
Ai fini dei successivi controlli la fattura deve contenere il riferimento normativo alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 184 a 194 , L. 160/2019		
Pena la revoca del beneficio		
Comunicazione al Mise		
Al solo fine di monitorare l'andamento delle misure agevolative viene richiesto di effettuare una comunicazione al Mise adottando un modello di prossima emanazione. Il mancato invio non comporta la revoca dell'agevolazione		

La circolare tributaria n. 3/2021

Credito d'imposta del 10% per i beni strumentali acquistati dal 16 novembre 2021

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl aveva programmato l'acquisto di un furgone e, a tale fine, aveva inoltrato l'ordine al fornitore nello scorso mese di settembre, pagando il 20% del corrispettivo pattuito. La consegna è prevista per il mese di febbraio 2021.

Tale acquisto permette di beneficiare del credito d'imposta del 6% ex L. 160/2019, ovvero del credito d'imposta del 10% ex L. 178/2020?

La soluzione

L'articolo 1, commi [1051-1063](#), L. 178/2020 introduce anche per il biennio 2021-2022 il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali.

Formalmente non si tratta di una proroga, ma di una nuova previsione, che comunque risulta essere molto simile a quella prevista dalla precedente L. 160/2019, seppur con diverse modifiche; in particolar modo, va evidenziato come la nuova previsione abbia misure incrementate, specialmente per gli investimenti realizzati nel 2021.

Sotto il profilo temporale, l'investimento deve essere realizzato:

- a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022;
- ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Il credito d'imposta concesso è variabile in ragione del momento in cui gli investimenti sono realizzati: il *bonus* è più consistente per gli investimenti realizzati nel 2021 (ovvero entro il 30 giugno 2022 con ordine accettato dal fornitore e acconto di almeno il 20% pagato entro il 31 dicembre 2021), rispetto a quelli che saranno posti in essere nel 2022.

Per gli investimenti effettuati nel 2021 (la norma incorpora in tale fattispecie anche gli investimenti realizzati al termine del 2020, a partire dal 16 novembre scorso):

- in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'[Allegato A](#) annesso alla L. 232/2016 (ossia diversi da quelli industria 4.0, per i quali è previsto una misura del *bonus* maggiore) nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro e in beni strumentali immateriali diversi da quelli indicati nell'[Allegato B](#) annesso alla L. 232/2016 (ossia diversi dai beni immateriali, quali *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0, anche mediante piattaforme di *cloud computing*, per i quali è prevista una specifica misura del *bonus*), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 10%;
- per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile, la misura del credito d'imposta è elevata al 15%;
- in beni strumentali nuovi indicati nell'Allegato A annesso alla L. 232/2016 (beni tecnologici di industria 4.0) il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 30% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Per gli investimenti realizzati nel 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023 con ordine e acconto al fornitore entro la fine del 2022):

- in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'Allegato A annesso alla L. 232/2016 nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro e in beni strumentali immateriali diversi da quelli indicati nell'Allegato B annesso alla L. 232/2016, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 6%;
- in beni strumentali nuovi indicati nell'Allegato A annesso alla L. 232/2016, il credito spetta nella misura del 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 20% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Per gli investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'Allegato B annesso alla L. 232/2016 (come detto, si tratta di beni immateriali, quali *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0, anche mediante piattaforme di *cloud computing*),

a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023 con ordine e acconto al fornitore entro la fine del 2022 il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Il tema delicato è quello relativo al momento in cui l'investimento si deve considerare realizzato, di conseguenza quale sia il *bonus* spettante; il problema della presente agevolazione è legato al fatto che le 2 disposizioni si accavallano e la nuova previsione non contiene alcuna disposizione volta a regolare tale periodo transitorio.

Una prima tesi vorrebbe applicabili entrambi i *bonus*: in effetti si tratta di 2 disposizioni separate, in quanto la L. 178/2020 non proroga la precedente, ma introduce un nuovo *bonus*. Va anche detto che nella sostanza le 2 disposizioni si pongono su un piano consequenziale, per cui pare più che probabile che l'Agenzia delle entrate chiarirà che i 2 *bonus* non possono essere fruiti contemporaneamente.

Occorre ricordare che per gli investimenti effettuati tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2020 e per i quali, entro il 31 dicembre 2019, il venditore ha accettato l'ordine e sono stati pagati acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione fruiscono del super ammortamento ex [articolo 1](#), D.L. 34/2019 (ossia la precedente agevolazione) e non il credito d'imposta ex L. 160/2019.

Analogamente occorrerebbe affermare che gli investimenti "prenotati" nel 2020 e realizzati entro il 30 giugno 2021, dovrebbero fruire del credito d'imposta del 6% ex L. 160/2019 e non della maggiore misura del 10% prevista dalla L. 178/2020.

Evidentemente il tema deve essere oggetto di chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Euroconference **NEWS**

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

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

**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 Valcarengchi

COLLABORATORI ESTERNI

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

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 2021

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.