Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 2

Giurisprudenza in sintesi 6

Il focus giurisprudenziale

Notificazioni: principio di vicinanza della prova e dintorni

di Mara Pilla 13

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Le questioni rilevabili d'ufficio rompono il silenzio dell'udienza telematica

di Mara Pilla 16

Focus

L'acconto Imu 2020 ancorato alle regole transitorie

di Fabio Garrini 21

Dichiarazioni

Il super ammortamento nel modello Redditi 2020

di Sandro Cerato 31

Benefici premiali Isa con dato puntuale o con dato medio nel biennio

di Fabio Garrini 43

Iva

L'applicazione del *reverse charge* per i "compro oro"

di Marco Peirolo 53

Contenzioso

La ripartizione della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario

di Luigi Ferrajoli 60

Schemi di sintesi

Decreto Rilancio - Parte prima 69

Il caso risolto

La detrazione 50% segue l'immobile anche nel caso di trasferimento della nuda proprietà

di Centro studi tributari 70

La circolare tributaria n. 24/2020

Adempimenti

I chiarimenti delle Entrate per gli adempimenti delle operazioni tramite *marketplace*

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 13/E del 1° giugno 2020, ha offerto chiarimenti in riferimento a termini e modalità di trasmissione dei dati relativi alle vendite a distanza di beni che avvengono mediante l'uso di una interfaccia elettronica definendo compiutamente ambito soggettivo e oggettivo di applicazione delle regole di cui all'articolo 13, D.L. 34/2019.

Agenzia delle entrate, circolare, 1/6/2020, n. 13/E

Ecco i codici Imu

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 29/E del 29 maggio 2020, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'IMU relativa ai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita di cui all'articolo 1, comma 751, L. 160/2019. Nello specifico, i codici tributo sono:
- 3912 denominato "*IMU - imposta municipale propria su abitazione principale e relative pertinenze - COMUNE*";
- 3913 denominato "*IMU - imposta municipale propria per fabbricati rurali ad uso strumentale - COMUNE*";
- 3914 denominato "*IMU - imposta municipale propria per i terreni – COMUNE*";
- 3916 denominato "*IMU - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - COMUNE*";
- 3918 denominato "*IMU - imposta municipale propria per gli altri fabbricati – COMUNE*";
- 3923 denominato "*IMU - imposta municipale propria – INTERESSI DA ACCERTAMENTO - COMUNE*";
- 3924 denominato "*IMU - imposta municipale propria – SANZIONI DA ACCERTAMENTO - COMUNE*";
- 3925 denominato "*IMU – imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – STATO*";
- 3930 denominato "*IMU – imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – INCREMENTO COMUNE*";
- 3939 denominato "*IMU - imposta municipale propria per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita - COMUNE*";
350E denominato "*IMU - imposta municipale propria per fabbricati rurali ad uso strumentale - COMUNE*";
- 351E denominato "*IMU - imposta municipale propria per i terreni - COMUNE*";
- 353E denominato "*IMU - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - COMUNE*";
- 355E denominato "*IMU - imposta municipale propria per gli altri fabbricati - COMUNE*";
- 357E denominato "*IMU - imposta municipale propria - INTERESSI DA ACCERTAMENTO - COMUNE*";
- 358E denominato "*IMU - imposta municipale propria - SANZIONI DA ACCERTAMENTO - COMUNE*";
- 359E denominato "*IMU – imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – STATO*";
- 360E denominato "*IMU – imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – INCREMENTO COMUNE*".

Agenzia delle entrate, risoluzione, 29/5/2020, n. 29/E

Pronti i codici per la regolarizzazione dei lavoratori

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 27/E del 29 maggio 2020, ha proceduto all'istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi", dei

contributi forfettari dovuti ai sensi dell'articolo 103, comma 7, D.L. 34/2020. Nello specifico, i codici tributo sono:
- REDT denominato "*Datori di lavoro - contributo forfettario 500 euro - art. 103, comma 1, D.L. n. 34/2020*";
- RECT denominato "*Cittadini stranieri – contributo forfettario 130 euro - art. 103, comma 2, D.L. n. 34/2020*".

Agenzia delle entrate, risoluzione, 29/5/2020, n. 27/E

Irap

Esenzione dal saldo Irap 2019 e soggetti con esercizio a cavallo

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 28/E del 29 maggio 2020, ha offerto chiarimenti in merito alla previsione di cui all'articolo 24, D.L. 34/2020 con cui è stato previsto la non debenza del saldo Irap 2019, e i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, confermando come la disposizione, fatte salve eventuali modifiche in sede di conversione, esplica i propri effetti anche in riferimento a tali soggetti.

Agenzia delle entrate, risoluzione, 29/5/2020, n. 28/E

Iva

Aliquota Iva dell'installazione e della lettura dei ripartitori di calore condominiali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 163/2020, ha analizzato la rilevanza Iva del servizio di lettura dei ripartitori di calore posti all'interno dei condomìni. Preliminarmente viene affermato che la prestazione di installazione di ripartitori di calore possa fruire dell'aliquota ridotta del 10%, nel presupposto che consista in un intervento volto a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera a), D.P.R. 380/2001, in virtù del richiamo previsto dall'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999. La successiva lettura dei ripartitori di calore non può, al contrario, considerarsi quale prestazione accessoria rispetto a quella (principale) della installazione dei ripartitori con la conseguenza che sconta l'Iva ordinaria. Inoltre, in caso di stipula di un Contratto di Servizio Energia, nei termini previsti dal D.Lgs. 115/2008, che preveda, tra le prestazioni oggetto del contratto, anche la lettura dei ripartitori di calore (posti all'interno dei condomini), al corrispettivo potrà essere applicata l'aliquota Iva del 10% *ex* punto 122), della Tabella A.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 163/2020

I corsi per piloti di volo privati scontano imposta

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 162/2020, ha chiarito che, al pari dell'insegnamento della guida automobilistica, i corsi di volo rappresentano, in via generale, un insegnamento di tipo specialistico, imponibile Iva, dal cui ambito è possibile escludere, per assoggettarli al regime di esenzione, solo i corsi finalizzati all'ottenimento della licenza di pilota commerciale e di quella di pilota di linea in quanto finalizzati a svolgere l'attività professionale di pilota. Tali corsi in sostanza possiedono di per sé le caratteristiche per essere ricondotti nell'ambito della formazione professionale (esente da Iva) perché volti a trasmettere conoscenze utilizzate esclusivamente ai fini dello svolgimento professionale dell'attività di pilota. Diversamente, l'insegnamento finalizzato all'ottenimento della licenza di pilota privato, avendo uno scopo meramente ricreativo o sportivo, va considerato di tipo specialistico, come tale imponibile a Iva.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 162/2020

Rimborso Iva per le stabili organizzazioni

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 160/2020, ha ricordato che per espressa previsione normativa alla stabile organizzazione è precluso l'accesso al rimborso del credito Iva *ex* articolo 30, comma 2, lettera e), D.P.R. 633/1972, perché riservato esclusivamente a quei soggetti non stabiliti per i quali non sussiste alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato in cui hanno maturato il credito. Nel caso in cui la stabile organizzazione assolva l'Iva in dogana per le importazioni dei beni in Italia ai sensi dell'articolo 67, D.P.R. 633/1972, l'attività rappresenta una condizione necessaria per il perfezionamento delle operazioni effettuate dalla casa madre e, pertanto, non può considerarsi irrilevante ai fini della realizzazione delle stesse. Di conseguenza, al pari degli altri soggetti passivi stabiliti, non può avvalersi del presupposto di cui all'articolo 30, comma 2, lettera e), D.P.R. 633/1972 per richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione annuale.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 160/2020

I certificati necessari per fruire delle agevolazioni per portatori di *handicap*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 159/2020, ha chiarito che ai fini delle agevolazioni di cui all'articolo 30, comma 7, L. 388/2000, anche per i portatori di *handicap* psichico o mentale, lo stato di *handicap* grave di cui all'articolo 3, comma 3, L. 104/1992, può essere validamente attestato dal certificato rilasciato dalla commissione medica pubblica preposta all'accertamento dello stato di invalidità purché lo stesso evidenzi in modo esplicito la gravità della patologia e la natura psichica o mentale della stessa.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 159/2020

Disciplina dei servizi di cassa per le scuole

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 154/2020, ha chiarito che i servizi oggetto di una convenzione tra una scuola e un gestore dei servizi di cassa, consistenti essenzialmente in operazioni di gestione del conto corrente, di incassi e di pagamenti, ordinati dalla scuola stessa, sono esenti ai fini Iva, *ex* articolo 10, comma 1, n.1), D.P.R. 633/1972. Parimenti esenti sono anche i compensi relativi alle operazioni di pagamento mediante strumenti diversi dal bonifico, trattandosi comunque di operazioni di pagamento. Al contrario, scontano Iva con aliquota ordinaria, i servizi di custodia e di amministrazione di titoli e valori, in quanto espressamente esclusi dal regime di esenzione. Infine, le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte dal gestore in nome e per conto della scuola, purché regolarmente documentate, non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini Iva, ai sensi dell'articolo 15, D.P.R. 633/1972.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 154/2020

Regimi agevolati

Niente abbattimenti di 1/3 se l'attività è una prosecuzione della precedente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 161/2020, ha verificato la possibilità di poter applicare, da parte di un contribuente, il regime agevolato di cui alla L 190/2014, comma 65 (aliquota del 5%), giungendo a parre negativo in quanto l'attività svolta, rappresentando una continuazione, dell'attività precedentemente svolta in qualità di pubblico dipendente, non soddisfa il requisito di cui alla lettera b).

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 161/2020

Rendite finanziarie

Trattamento dei fondi pensione inglesi

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 156/2020, ha analizzato il corretto trattamento di un fondo pensione inglese a seguito della cd. *Brexit*, stabilendo che nel caso in cui partecipino a un Acs (*Authorised contractual scheme*) scontano il trattamento convenzionale previsto tra Italia e Inghilterra con applicazione dell'aliquota ridotta al 15%.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 156/2020

Registro

Per la prima casa rileva lo stato di fatto al momento dell'acquisto

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 158/2020, ha preliminarmente affermato che l'accordo di 'mutuo consenso', da stipulare al fine di risolvere la pregressa donazione in funzione della contestuale assegnazione dell'immobile abitativo all'*ex* coniuge, rientra tra gli atti di cui all'articolo 19, L. 74/1987 e quindi esente da imposta di bollo, registro e ogni altra tassa. L'Agenzia delle entrate ha proseguito affermando che gli effetti di tale risoluzione sull'agevolazione prima casa, fruita non ne comporta la decadenza in quanto, al momento dell'acquisto della "prima casa", l'acquirente non aveva la titolarità di altro immobile abitativo nel medesimo Comune.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 158/2020

Tassazione delle proroghe delle concessioni demaniali marittime

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 157/2020, ha chiarito che in riferimento alle concessioni demaniali marittime, come prorogate con l'articolo 1, commi da 675 a 683, L 145/2018, si applica l'imposta di registro con aliquota del 2%, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, e applicata sulla base imponibile costituita dall'ammontare complessivo dei canoni pattuiti per l'intera durata della concessione.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 157/2020

Successione e donazione

Decadenza in caso di scissione e non ricomposizione del controllo pro indiviso

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 155/2020, ha affermato che si ha decadenza dall'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-*ter*, D.Lgs. 346/1990, nel caso di acquisizione del controllo societario a mezzo di una comunione ereditaria e successiva scissione asimmetrica della società in 3 distinte società detenute al 100% da ciascuno degli eredi in quanto, prima del decorso dei 5 anni, viene meno il controllo in comune e pro indiviso.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 155/2020

La circolare tributaria n. 24/2020

Accertamento

Ai fini della competenza territoriale rileva il cambio di residenza comunicato in dichiarazione

In tema di accertamento delle imposte, ai fini della determinazione della competenza territoriale dell'ufficio *ex* articolo 31, D.P.R. 600/1973, assume rilevanza anche la variazione di domicilio comunicata dal contribuente nella dichiarazione annuale dei redditi, trattandosi di atto idoneo a rendere nota tale circostanza all'Amministrazione finanziaria (cfr. sentenza n. 24292/2018).

Cassazione – ordinanza n. 10319 – 29 gennaio 2020 – 29 maggio 2020

Nessun obbligo di rinnovo della notifica anche *post* scissione

Nel caso in cui sia stato notificato l'avviso di accertamento nei confronti della società scissa o designata, anche in epoca successiva all'efficacia della scissione, non vi è necessità di rinnovare la notifica, né di integrare il contenuto della cartella di pagamento nei confronti delle società beneficiarie suddette (cfr. sentenza n. 16710/2019).

Cassazione – ordinanza n. 10270 – 26 febbraio 2020 – 29 maggio 2020

Obbligo di notifica anche al fallito in riferimento a crediti *ante* fallimento

In tema di fallimento di società dì persone e dei soci illimitatamente responsabili, l'atto impositivo, se inerente a crediti tributari i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore ma anche al contribuente personalmente fallito, il quale, restando esposto ai riflessi, anche sanzionatori, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo (cfr. sentenza n. 8034/2017).

Cassazione – ordinanza n. 10251 – 29 gennaio 2020 – 29 maggio 2020

Quando non sussiste l'obbligo di verbale di chiusura delle operazioni

Non sussiste l'obbligo di redigere un apposito verbale di chiusura delle operazioni – e conseguentemente di attendere il decorso di un nuovo termine dilatorio, ai sensi dell'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, prima di emanare l'avviso di accertamento - qualora il contribuente, richiesto in sede di accesso di depositare alcuni documenti, consegni poi gli stessi presso gli uffici dell'Amministrazione, perché la fase che giustifica l'instaurazione del contraddittorio presuppone l'accesso senza estendersi a ciò che avviene in epoca successiva, al di fuori dei locali nei quali il contribuente esercita la propria attività (cfr. sentenza n. 18103/2018).

Cassazione – ordinanza n. 9840 – 29 gennaio 2020 – 26 maggio 2020

Agevolazioni

In tema di recupero degli aiuti di Stato, in quanto equivalenti ad agevolazioni fiscali, gli interessi dovuti dal contribuente vanno calcolati, ai sensi dell'articolo 1, D.L. 10/2007, convertito in L. 46/2007 (sovrapponibile all'articolo 24, D.L. 185/2008, convertito, con modifiche, dalla L. 2/2009), e in virtù del rinvio - mobile (e non fisso) - al Regolamento CE 794/2004 della Commissione, su base composta, anche

quando la decisione che abbia dichiarato l'incompatibilità dell'aiuto e ne abbia disposto il recupero sia stata adottata (e notificata allo Stato membro) anteriormente all'entrata in vigore di detto regolamento, con il solo limite, in ossequio ai principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, delle situazioni acquisite ovvero esaurite sotto l'imperio della disciplina previgente, nelle quali già prima di tale data l'aiuto sia stato definitivamente recuperato (su base semplice) o l'avviso di accertamento sia stato emesso (cfr. sentenze n. 729/2019 e n. 23949/2016).

cassazione – ordinanza n. 10248 – 28 gennaio 2020 – 29 maggio 2020

Contenzioso tributario

Lo sgravio dopo il primo grado non è acquiescenza

Nel contenzioso tributario lo sgravio della cartella di pagamento disposto in provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado favorevole al contribuente prima della presentazione dell'appello, non comporta acquiescenza alla sentenza, preclusiva quindi dell'impugnazione, trattandosi di comportamento che può essere fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione, senza che assuma rilievo l'esistenza o meno di atti prodromici all'atto impugnato (cfr. sentenza n. 6334/2016).

Cassazione – ordinanza n. 10243 – 21 maggio 2019 – 29 maggio 2020

Il ricorso sul giudizio di ottemperanza

L'articolo 70, D.Lgs. 546 del 1992 - a mente del quale il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza è ammesso per "*violazione delle norme del procedimento*" - deve essere interpretato nel senso che è possibile denunciare alla Suprema Corte non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro "*error in procedendo*" nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza e, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere-dovere di interpretare ed eventualmente integrare il "*dictum*" costituito dal giudicato cui l'Amministrazione non si sia adeguata o l'omesso esame di una pretesa che avrebbe dovuto trovare ingresso in quella sede (cfr. ordinanza n.23487/2018).

Cassazione – ordinanza n. 10230 – 9 ottobre 2019 – 29 maggio 2020

Cessazione della materia del contendere non vuol dire compensazione delle spese

Non può, *sic et simpliciter*, correlarsi alla cessazione della materia del contendere la compensazione delle spese, soluzione esegetica certamente non improntata a un'ottica adeguatrice ai principi costituzionali di ragionevolezza, di trattamento privilegiato per la parte pubblica privo di obiettiva giustificazione, di parità delle armi e del "giusto processo". Pertanto, anche nel contesto dell'auspicata (e sempre da rivalutare) equiparazione dei 2 tipi di processo, deve farsi ricorso alla regola, ampliamente conclamata nel processo civile ordinario, della "soccombenza virtuale"... (cfr. sentenza n. 1230/2007).

Cassazione – ordinanza n. 10161 – 27 gennaio 2020 – 28 maggio 2020

Dichiarazioni

Nella dichiarazione dell'anno dell'accantonamento gli utili per imposte non deducibili nell'esercizio

In tema di imposte sui redditi, gli accantonamenti di utili, che l'imprenditore effettui, in un determinato esercizio, per il pagamento di imposte non deducibili, ovvero, in caso di precedente "condono", in difetto

delle condizioni o senza gli adempimenti contemplati dall'articolo 4, D.L. 660/1973 (convertito in L. 823/1973), vanno inclusi nella dichiarazione dell'imponibile relativa a detto esercizio, e, in mancanza, sono suscettibili di "ripresa", con avviso in rettifica della dichiarazione medesima. Il recupero a tassazione, pertanto, non può avvenire in via di rettifica della dichiarazione inerente a esercizio posteriore, nel quale vi sia stato prelevamento in tutto o in parte dalla riserva, atteso che tale prelevamento non esprime un reddito del nuovo periodo d'imposta, ma il mero impiego di un reddito pregresso (cfr. sentenza n. 3243/1990).

Cassazione – ordinanza n. 10123 – 3 dicembre 2020 - 28 maggio 2020

Iva

Le prestazioni accessorie seguono il bene principale

L'articolo 12, D.P.R. 633/1972, prevede, in tema di Iva, che le prestazioni accessorie «*non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale*» e i relativi corrispettivi concorrono a formare la base imponibile ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta sulla cessione o prestazione principale, subendo, pertanto, lo stesso trattamento fiscale (cfr. ordinanza n. 19247/2016 e sentenza n. 13093/2005).

Cassazione – ordinanza n. 10155 – 16 gennaio 2020 – 28 maggio 2020

Ammessa la verifica basata su c/c di terzi

In tema di accertamento Iva relativo a società di capitali, gli accertamenti nei confronti di società di capitali ben possono essere fondati sulle risultanze di rapporti finanziari intestati a terzi, sulla base di elementi sintomatici anche presuntivi evidenziati dalla peculiare fattispecie (nella specie, la particolare ristrettezza della compagine sociale), incombendo in ogni caso sulla società contribuente la prova che le ingenti somme rinvenute sui conti dell'amministratore, o del di lui coniuge (e socio), non siano allo stesso riferibili (cfr. ordinanza n. 7758/2019, sentenza n. 8112/2016, ordinanza n. 1898/2016, sentenze n. 12276/2015 e n. 26829/2014).

Cassazione – ordinanza n. 10124 – 12 giugno 2019 – 28 maggio 2020

Ammessa la variazione in diminuzione conseguente all'erogazione di buoni ai clienti

È consentita la variazione in diminuzione della base imponibile al fornitore che, in virtù di una sua scelta imprenditoriale autonoma e spontanea, abbia distribuito buoni ai consumatori finali, da cui sia conseguita la restituzione, da parte sua, al distributore di una quota del prezzo pagato da quest'ultimo, comprensiva sia dell'imponibile sia dell'imposta, anche se derivante da sconti concessi dal cedente a consumatori finali con cui non sussista un diretto contratto di compravendita, ma a condizione che tale sconto sia univocamente ricollegabile all'operazione originaria tra fornitore e rivenditore (cfr. sentenza n. 20964/2015).

Cassazione – ordinanza n. 10105 – 4 ottobre 2019 – 28 maggio 2020

Operazioni straordinarie

Responsabile solidalmente la beneficiaria della scissione

I procedimenti riguardanti gli obblighi tributari concernenti periodi d'imposta anteriori alla scissione di società sono svolti nei confronti della società scissa, se si sia trattato di scissione

parziale, e di quella designata, se la scissione sia stata totale, ma possono essere adottati i provvedimenti cautelari e compiute tutte le attività di riscossione anche nei confronti delle beneficiarie solidalmente responsabili, ai sensi del D.P.R. 917/1986, articolo 173, comma 13, *ratione temporis* vigente, senza oneri di avvisi o altri adempimenti per l'Amministrazione, salva la possibilità per quelle beneficiarie di partecipare ai relativi procedimenti e prendere visione degli atti (cfr. sentenze n. 16710/2019 e n. 23342/2016).

Cassazione – ordinanza n. 10271 – 12 febbraio 2020 – 29 maggio 2020

La solidarietà nella scissione

In tema di scissione parziale, per i debiti fiscali della società scissa, relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti, rispondono, ai sensi dell'articolo 15, comma 2, D.Lgs. 472/1997 e dell'articolo 173, comma 12, D.P.R. 917/1986, i quali prevalgono, per il principio di specialità, sull'articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ., solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione, anche in forza del principio della unitarietà dell'imposta, senza che tale disciplina violi il criterio di adeguatezza e proporzionalità, stante l'esigenza di maggiore tutela riconosciuta all'amministrazione finanziaria per l'adempimento delle obbligazioni tributarie, come affermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 90/2018 (cfr. sentenza n. 31591/2018).

Cassazione – ordinanza n. 10240 – 19 novembre 2019 – 29 maggio 2020
Cassazione – ordinanza n. 10239 – 19 novembre 2019 – 29 maggio 2020
Cassazione – ordinanza n. 10238 – 19 novembre 2019 – 29 maggio 2020
Cassazione – ordinanza n. 10132 – 19 novembre 2019 – 28 maggio 2020

Redditi diversi

Imponibile il terreno anche se vincolato a un uso solo pubblicistico

Non può escludersi l'imponibilità delle plusvalenze da redditi diversi, prevista dal D.P.R. 917/1986, articolo 81 (ora articolo 67), comma 1, lettera b), per la sola circostanza che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata a un utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla destinazione effettiva dell'area, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile oltre che da strumenti urbanistici adottati o in via di adozione, anche da altri elementi, certi ed obiettivi, che attestino una concreta attitudine dell'area all'edificazione, è un elemento oggettivo idoneo a influenzare il valore dei terreni e rappresenta, pertanto, un indice di capacità contributiva ai sensi dell'articolo 53 Costituzione (cfr. sentenza n. 25273/2014).

Cassazione – ordinanza n. 9842 – 29 gennaio 2020 – 26 maggio 2020

Reddito di impresa

Per la deducibilità oneri in capo al contribuente

Ai fini della deducibilità del costo, il contribuente, in applicazione dell'articolo 109, Tuir ha l'onere di provare l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, non potendo limitarsi a dimostrare che la spesa sia stata correttamente contabilizzata, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa (cfr. sentenza n.

30366/2019 e ordinanze n. 33504/2018 e n. 13300/2017).

Cassazione – ordinanza n. 10274 – 24 febbraio 2020 – 29 maggio 2020

Le regole per la deducibilità degli accantonamenti

In tema d'imposte dirette, l'articolo 107 (già 73), comma 4, D.P.R. 917/1986 sancisce la regola della tassatività delle deduzioni per accantonamenti, che non sono ammesse fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge, trattandosi di eccezioni al principio di certezza dell'imposizione tributaria, non eludibile da libere appostazioni prudenziali, sicché deve escludersi la deduzione per i rischi e gli oneri conseguenti ad un giudizio arbitrale pendente, in quanto ipotesi non tipizzata dal legislatore e che gli accantonamenti indeducibili a fondo rischi, essendo effettuati in previsione di passività prive dei requisiti di certezza e di determinabilità, sono soggetti alla disciplina prevista dall'articolo 75, comma 1, parte seconda, D.P.R. 917/1986 (attuale articolo 109, comma 1, parte seconda, Tuir), sicché, derogando al principio di competenza, sono tassabili al momento della loro utilizzazione (cfr. sentenze n. 23812/2017 e n. 26290/2016).

Cassazione – ordinanza n. 10123 – 3 dicembre 2019 – 28 maggio 2020

La cessione della nuda proprietà non equivale all'acquisto del bene

L'operazione realizzata con la conclusione di un contratto di *leasing* relativo a un bene ammortizzabile che preveda o il trasferimento di proprietà al conduttore alla scadenza di tale contratto o che il conduttore disponga, delle caratteristiche essenziali della proprietà, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale del bene e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale dello stesso, va equiparata a un'operazione di acquisto di un bene di investimento. Diversamente, ma in applicazione del medesimo principio, deve essere esclusa la ricorrenza di una cessione di beni in presenza di un trasferimento della nuda proprietà di un bene ammortizzabile, in quanto all'acquisto della titolarità del bene e del potere di disposizione giuridica sullo stesso non si accompagna il trasferimento in via definitiva anche delle facoltà di godimento e di utilizzo del bene medesimo e, dunque, del potere di fatto sul bene, necessario per l'utilizzo dello stesso in funzione degli scopi dell'impresa (cfr. ordinanza n. 12457/2019 e sentenza n. 30807/2017).

Cassazione – sentenza n. 10110 – 15 ottobre 2019 – 28 maggio 2020
Cassazione – sentenza n. 10109 – 15 ottobre 2019 – 28 maggio 2020

Registro

I contenuti dell'accertamento basato sul valore di altri beni

In tema di imposta di registro, l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta, riguardante atti che hanno a oggetto beni immobili, adottato a seguito di comparazione con beni simili, deve ritenersi adeguatamente motivato, ove contenga la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto utilizzato come parametro di riferimento, e cioè delle parti utili a far comprendere il parametro impiegato per la rettifica, essendo anche in questo modo adempiuto l'obbligo di allegare all'avviso l'atto tenuto in considerazione ai fini della comparazione (cfr. sentenze n. 3388/2019 e n. 21066/2017 altre).

Cassazione – ordinanza n. 10242 – 21 gennaio 2020 – 29 maggio 2020

Riscossione

Iscrizione ipotecaria su beni di un fondo patrimoniale

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'articolo 170, cod. civ., è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, ma grava sul debitore che intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore.

Cassazione – ordinanza n. 10166 – 28 gennaio 2020 – 28 maggio 2020

Tributi locali – Ici

Spetta l'agevolazione anche in assenza di dichiarazione

In tema di Ici, qualora l'immobile sia adibito a negozio o bottega direttamente dal soggetto passivo dell'imposta, e il Comune, con apposito regolamento, abbia stabilito, per tali casi, il diritto a fruire di aliquota agevolata (nei limiti di quanto previsto dall'articolo 6, D.Lgs. 504/1992) ove il contribuente presenti una dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi per il godimento dell'agevolazione, essa spetta comunque al contribuente ancorché questi non abbia presentato la suddetta dichiarazione, poiché, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente - sancito dall'articolo 10, comma 1, L. 212/2000 a quest'ultimo non può essere chiesta la prova di fatti.

Cassazione – ordinanza n. 10314 – 29 gennaio 2020 – 29 maggio 2020

Non rileva la mancata comunicazione del passaggio a edificabile di un terreno

In tema di Ici, l'omessa comunicazione del provvedimento di attribuzione della natura di area edificabile a un terreno, ove non sia dimostrato un conseguente pregiudizio per l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, non incide sulla validità dell'atto, in quanto non ne è specificamente sanzionata l'inosservanza da parte dell'articolo 31, comma 20, L. 289/2002, che prevede detto obbligo di comunicazione (cfr. sentenza n. 20124/2019).

Cassazione – ordinanza n. 10310 – 29 gennaio 2020 – 29 maggio 2020
Cassazione – ordinanza n. 10309 – 29 gennaio 2020 – 29 maggio 2020

Tributi locali – Tarsu

È la Giunta a stabilire le aliquote delle tariffe

In tema di Tarsu, nella vigenza della L. 142/1990, articolo 32, comma 2, lettera g), la concreta determinazione delle aliquote delle tariffe per la fruizione di beni e servizi è di competenza della Giunta e non del Consiglio Comunale, atteso che il riferimento letterale alla "*disciplina generale delle tariffe*" contenuto nella disposizione, contrapposto alle parole "*istituzione e ordinamento*" adoperato per i tributi, rimanda alla mera individuazione dei criteri economici sulla base dei quali si dovrà procedere alla loro determinazione; e, inoltre, che i provvedimenti in materia di tariffe non sono espressione della potestà impositiva dell'ente, ma sono funzionali all'individuazione del corrispettivo del servizio da erogare, muovendosi così in un'ottica di diretta correlazione economica tra soggetto erogante ed utenza, estranea alla materia tributaria (cfr. sentenze n.22229/2019 e n.20623/2019).

Cassazione – ordinanza n. 9845 – 29 gennaio 2020 – 26 maggio 2020

Trust

Imposta di successione solo in sede di attribuzione finale del bene

Poiché ai fini dell'applicazione delle imposte di successione, registro e ipotecaria è necessario, ai sensi dell'articolo 53 Costituzione, che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, nel *trust* di cui alla L. 364/1989 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1° luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito né dall'atto istitutivo del *trust*, né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e *trustee* in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario (cfr. sentenza n. 16699/2019).

Cassazione – ordinanza n. 10261 – 4 febbraio 2020 – 29 maggio 2020
Cassazione – ordinanza n. 10259 – 4 febbraio 2020 – 29 maggio 2020

La circolare tributaria n. 24/2020

Notificazioni: principio di vicinanza della prova e dintorni

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 9429/2020, inclinato il principio di vicinanza della prova lungo l'angolazione della materia delle notificazioni, approda alla conclusione che l'onere dell'agente della riscossione di conservare per 5 anni la copia della cartella di pagamento notificata non implica sempre l'onere dell'esibizione della copia stessa da parte del medesimo agente. In caso di contestazione, secondo la Corte, qualora la presunzione di conoscenza in capo al contribuente consenta l'applicazione del principio di prossimità della prova, l'agente è sollevato dall'esibizione.

La Corte muove, quindi, da uno dei principi generali in materia di prova: il c.d. principio di vicinanza della prova secondo cui, ferme le previsioni codicistiche, la ripartizione dell'onere della prova deve rispettare la prossimità della disponibilità della prova all'uno piuttosto che all'altro contendente. Alla stregua dell'articolo 2697, cod. civ. chi voglia far valere in giudizio un diritto, deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi voglia eccepire l'inefficacia di tali fatti ovvero che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti sui quali l'eccezione si fonda (*onus probandi incumbit ei qui dicit, non ei qui negat*). In linea generale nel processo tributario, a parte pubblica, attore sostanziale e convenuto formale, spetta allegare i fatti costitutivi della pretesa, mentre a parte privata, attore formale e convenuto sostanziale, compete allegare i fatti estintivi, modificativi o impeditivi della medesima. Nei prolegomeni della disciplina in materia di prova, incontriamo poi i margini di autonomia del giudice in relazione alla rilevabilità d'ufficio, purché sul punto sia integrato il contraddittorio (articolo 101, comma 2, c.p.c.), la decisione, apprezzate le prove, secondo le norme del diritto (articolo 113, c.p.c.) e il principio di non contestazione, secondo cui la pronunzia secondo diritto è comunque fondata sulle prove offerte dalle parti nel corso del giudizio, ma altresì sui fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita (*relevatio ab onere probandi*) oppure, senza bisogno di prova, sulle nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza (articolo 115, c.p.c. novellato dall'articolo 45, comma 14, L. 69/2009). Il ricorso alle nozioni di comune esperienza, come è intuitivo, costituisce un'eccezione al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio e richiede in capo al giudice assoluto rigore nella selezione dei fatti qualificabili come notori. In caso di contestazione delle modalità seguite dal

giudice, va tenuto presente che si ritiene pertinente al diritto la qualificazione di un fatto nella categoria dei fatti notori, mentre è reputato fatto optare per la comune esperienza accantonando gli eventuali mezzi di prova offerti dalle parti. L'apprezzamento delle prove compete al giudice, che può anche desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno o si rifiutano di dargli e, più in generale, dal loro contegno (articolo 116, c.p.c.). A monte della ripartizione dell'onere probatorio e dell'apprezzamento dei risultati del suo assolvimento, sta l'appartenenza della prova a una delle 2 categorie ontologiche ammesse: la prova certa e la prova presuntiva, ove per presunzione s'intende la conseguenza che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato (articolo 2727, cod. civ.). Di qui, infine, la suddivisione in presunzione semplice (*praesumptio hominis*) legale (*praesumptio iuris*) e, ancora, in legale assoluta (*praesumptio iuris et de iure*), ossia non vincibile, e in legale relativa (*praesumptio iuris tantum*), ossia vincibile con prova contraria. Oltre alle prove, come si è anticipato, nel giudizio il giudice può disporre delle nozioni esperenziali di fatto, che non sono prove, nemmeno presuntive, sono appunto semplici nozioni. Nel quadro delle allegazioni che spettano a ciascuna delle 2 parti, logica vuole che l'assolvimento dell'onere probatorio sia quantomeno astrattamente possibile (tanto che la prova impossibile si dice diabolica), cosicché il principio di vicinanza serve ad approssimare in concreto la possibilità. Se una circostanza attiene alla sfera d'azione di una parte, quindi, il principio in argomento viene impiegato, in ipotesi di dubbio sulla corretta ripartizione dell'onere, per addivenire alla conclusione che sarà proprio quella parte a doverne essere ritenuta onerata. C'è poi il tema più sottile della prova del fatto negativo, che per la generalità dei casi risulta più faticosa e difficile da esibire. Secondo la Suprema Corte il principio della vicinanza della prova si applica anche in caso di fatti negativi: "*l'onere probatorio gravante, a norma dell'articolo 2697, cod. civ., su chi intende far valere in giudizio un diritto, ovvero su chi eccepisce la modifica o l'estinzione del diritto da altri vantato, non subisce deroga neanche quando abbia ad oggetto "fatti negativi", in quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude né inverte il relativo onere, gravando esso pur sempre sulla parte che fa valere il diritto di cui il fatto, pur se negativo, ha carattere costituito; tuttavia, in tal caso la relativa prova può essere data mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario, od anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo*" (Corte di Cassazione, sentenza n. 9201/2015). Quindi, il principio della vicinanza della prova, ove consente di privilegiare la prossimità rispetto ad altri criteri di ripartizione dell'onere probatorio, s'innesta nel disposto dell'articolo 2697, cod. civ. come un correttivo logico, senza propriamente contravvenirvi -come sarebbe se si trattasse di una deroga di carattere eccezionale, benché generale- bensì più propriamente orientandone la curvatura al caso concreto.

Nel caso esaminato dai giudici di piazza Cavour, il contribuente aveva impugnato 2 cartelle di pagamento emesse per il recupero di Irpef nonché di Irap e Iva. La CTP aveva respinto il ricorso, così come la CTR aveva rigettato il gravame frapposto dallo stesso contribuente, soccombente in primo grado. Insiste parte privata avanti alla Corte lamentando, *inter alia*, l'inesistenza della notificazione. Nell'articolazione dei motivi d'impugnazione, in sede di redazione del ricorso per cassazione, il contribuente aveva declinato l'inesistenza eccepita sia in relazione alla violazione e falsa applicazione dell'articolo 156, c.p.c. (giacché i giudici di merito avevano impiegato il principio di sanatoria delle nullità per salvare l'efficacia delle notificazioni non coerenti con il precetto di cui all'articolo 26, D.P.R. 602/1973) sia in relazione all'articolo 112, c.p.c. in punto di doveri decisori e dell'articolo 132, c.p.c. in materia di contenuto minimo della sentenza (laddove i giudici della CTR, in violazione e falsa applicazione delle prefate norme, nonché degli articoli 115 e 116, c.p.c. illustrati in precedenza) non si erano pronunziati sull'assoluta mancanza di relata di notificazione per i 2 atti riscossivi. Sottesa a tutto quanto sopra, la doglianza circa la confusione in cui sarebbe incorso il giudice dell'appello nel non tenere debitamente distinta la fattispecie dell'inesistenza (vizio tipicamente insanabile) e della nullità (vizio, a certe condizioni, suscettibile di sanatoria).

I Supremi giudici, esaminati i 2 profili congiuntamente, stabiliscono che: "*secondo il condiviso orientamento di questa Corte in tema di notifica a mezzo posta della cartella esattoriale emessa per la riscossione di imposte o sanzioni amministrative, trova, infatti, applicazione il D.P.R. 602/1973, articolo 26, per il quale la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore - come accaduto nel caso di specie - di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, come risulta confermato per implicito dal citato articolo 26, pen. comma, secondo il quale l'esattore è obbligato a conservare per 5 anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione (si veda Cassazione n. 16949/2014 ...). Questa Corte ha soggiunto che in tema di notifica della cartella esattoriale del D.P.R. 602/1973, ex articolo 26, comma 1, seconda parte, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento, la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve, anche in omaggio al principio di cd. vicinanza della prova, ritenersi ritualmente consegnata, stante la presunzione di conoscenza di cui all'articolo 1335, cod. civ., superabile solo se il contribuente dimostri di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione (Cassazione n. 33563/2018 e Cassazione n. 15795/2016)*".

La circolare tributaria n. 24/2020

Le questioni rilevabili d'ufficio rompono il silenzio dell'udienza telematica

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Il processo tributario ha natura dispositiva: il ricorrente in sede di ricorso introduttivo delinea il perimetro del *thema decidendum* e, quale attore formale e convenuto sostanziale, allega i fatti estintivi, modificativi o impeditivi della pretesa che parte pubblica ha già manifestato in esito alla fase procedimentale, eventualmente caratterizzata dallo svolgimento del contraddittorio. L'Amministrazione finanziaria, invece, quale attore sostanziale e convenuto formale, allegherà i fatti costitutivi della pretesa. Il paradigma, pur a parti invertite, rispecchia il disposto dell'articolo 2697, cod. civ. secondo cui chi voglia far valere in giudizio un diritto, deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi voglia eccepire l'inefficacia di tali fatti ovvero che il diritto si è modificato o estinto, deve provare i fatti sui quali l'eccezione si fonda. Dal canto suo, il giudice, a domanda (articolo 99, c.p.c.) del soggetto munito dell'interesse ad agire (articolo 100, c.p.c.), risponde (articolo 112, c.p.c.), secondo le norme del diritto (articolo 113, c.p.c.).

Può accadere, tuttavia, che non tutte le questioni ed eccezioni sollevate dalle parti esauriscano il ventaglio dei temi che il giudice ha l'obbligo di prospettare a sé stesso e risolvere per decidere la controversia. In tale evenienza il giudice, ove gli sovvenga un profilo trascurato dalle parti, deve preliminarmente sciogliere tra sé e sé un dubbio preliminare: il profilo sovvenutogli appartiene alla categoria delle eccezioni in senso stretto, ossia delle eccezioni a necessario impulso di parte, cosicché la mancata proposizione ne preclude l'esame, oppure l'eccezione appartiene alla categoria delle eccezioni rilevabili anche d'ufficio? Come si vede, ai fini del distinguo rileva l'esigenza della manifestazione della volontà della parte, acciocché s'inneschi compiutamente il meccanismo della domanda (articolo 99, c.p.c.) e della conseguente risposta giurisdizionale (articolo 112, c.p.c.), che deve essere resa in modo completo, con riferimento all'intero perimetro della domanda nonché a tutte le domande. Ove su tale esigenza si possa soprassedere, di talché la mancata proposizione non integri decadenza, il profilo trascurato potrà – con l'osservanza di una certa procedura – essere recuperato a opera del giudice, che lo esternerà, lo condividerà e, quindi, lo risolverà definitivamente nel provvedimento decisorio. Un esempio di eccezione a necessaria proposizione di parte è rappresentato

dall'eccezione di intervenuta decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere impositivo, come ha osservato la Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 24074/2020: "*la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, non rilevabile d'ufficio in quanto rimessa alla disponibilità della parte, non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'articolo 24, comma 2, D.Lgs. 546/1992 soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e, siccome tale ultima disposizione pone una preclusione processuale, non può essere ricollegato alcun effetto sanante al comportamento dell'Amministrazione di accettazione del contraddittorio nel merito (Cassazione n. 16803/2017 e Cassazione n. 12442/2011*". Un esempio di eccezione rilevabile d'ufficio è l'inesistenza della parte con il conseguente difetto di capacità e legittimazione recentemente rilevata dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 9329/2020: "*in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio, ex articolo 382, c.p.c., della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito*" (Cassazione n. 21125/2018) trattandosi di impugnazione "*improponibile, poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio (Cassazione n. 5736/2016)*". Il punto nodale del distinguo, pertanto, risiede nella disponibilità della parte in relazione all'eccezione nel caso di eccezione in senso stretto e correlativamente nell'indisponibilità della parte in relazione all'eccezione rilevabile officiosamente. Evidente, sul piano teorico, come l'ordinamento nutra un interesse limitato per la soluzione giurisdizionale delle eccezioni nella disponibilità delle parti, tanto che acconsente che siano esaminate nel sol caso in cui vengano sollevate, mentre accoglie tra i valori imprescindibili lo scioglimento dei nodi che sfuggono alla disponibilità delle parti. Nell'ordinamento, tuttavia, e in quello processuale in misura molto più cospicua che nel comparto procedimentale, vige il principio del contraddittorio. L'articolo 101, c.p.c. garantisce la dialettica processuale funzionale all'esercizio del diritto di difesa, implicando il coinvolgimento dell'altra parte per il caso di eccezioni a impulso di parte. Per coerenza, non potendosi supporre che il giudice, postasi la questione rilevabile d'ufficio, addivenga sempre e comunque a risolverla in modo ineccepibile, tale coinvolgimento viene garantito anche in questo caso, attraverso il meccanismo dell'assegnazione alle parti, a pena di nullità, di un termine entro il quale produrre una memoria concernente la specifica questione e della successiva riserva della decisione. La menzionata previsione completa, quindi, il

quadro dell'articolo 167, c.p.c. rubricato comparsa di risposta, che prescrive la proposizione da parte del convenuto di tutte le sue difese, con presa di posizione sui fatti posti dall'attore a fondamento della domanda, nonché, per il processo tributario, dell'articolo 23, D.Lgs. 546/1992, rubricato costituzione in giudizio della parte resistente, che onera la parte resistente dell'atto di controdeduzioni, con esposizione delle difese, presa di posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e proposizione delle eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio.

Il Consiglio di Stato, con l'ordinanza n. 3109/2020, si è occupato delle garanzie del contraddittorio in ipotesi di questioni rilevabili d'ufficio, ai tempi del Covid-19.

Nella vertenza di cui si è occupato il Consiglio di Stato si discuteva di una graduatoria definitiva emersa a seguito di una procedura selettiva interna a un ente regionale per l'accesso a una determinata categoria "specialista professionale", secondo il TAR correttamente conclusa. L'udienza, per l'appello presentato dal candidato rimasto fuori graduatoria, veniva fissata per la trattazione per il giorno 12 maggio 2020 e, quindi, veniva celebrata telematicamente ai sensi dell'articolo 84, commi 5 e 6, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 24/2020. Si tratta di una norma, valevole per la giustizia amministrativa, che prevede il passaggio in decisione senza discussione orale, bensì sulla sola base degli atti depositati, delle controversie fissate per la trattazione nel periodo ibrido, parzialmente post emergenziale, che si estende dal 15 aprile 2020 fino al 31 luglio 2020. Un'udienza, pertanto, scritta per le parti, cui è riservata la facoltà di presentare brevi note sino a 2 giorni liberi prima della data fissata per la trattazione, e in camera di consiglio per il giudice che, se necessario, si collega, risultando il luogo del collegamento di magistrati e personale addetto, assimilato alla camera di consiglio a tutti gli effetti di legge. La disposizione, come si vede, manifesta delle analogie, ma non è del tutto sovrapponibile a quella valevole per il processo tributario per il quale vige la disciplina di cui all'articolo 83, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 24/2020, nonché all'articolo 135, D.L. 34/2020. La prima disposizione, al comma 12-*quinquies*, ammette - per il periodo dal 9 marzo 2020 al 31 luglio 2020 - deliberazioni collegiali in camera dì consiglio da assumere mediante collegamenti da remoto individuati e regolati con appositi provvedimenti, sempre con assimilazione del luogo da cui si collegano i magistrati alla camera di consiglio; al comma 7, lettera h), però, lo svolgimento delle udienze che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori delle parti mediante lo scambio e il deposito in telematico di note scritte contenenti le sole istanze e conclusioni, e la successiva adozione fuori udienza del provvedimento del giudice. La seconda disposizione, al comma 2, innova il D.Lgs. 546/1992 con la partecipazione alle udienze anche a distanza, mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto del contribuente, del difensore, dell'ufficio impositore e dei

soggetti della riscossione, nonché dei giudici tributari e del personale amministrativo delle Commissioni Tributarie, purché sia assicurata la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e di udire quanto viene detto. Di qui, la discussione che nelle ultime settimane ha appassionato gli operatori del settore in merito all'attitudine della modalità scritta e della modalità a distanza a consentire il pieno rispetto del principio di oralità e ancor prima del principio del contraddittorio nella fase della celebrazione dell'udienza di trattazione.

A uno dei primi *test*, la più essenziale o se vogliamo sbrigativa soluzione individuata per la giustizia amministrativa ha prestato il fianco a una censura di rilievo rispetto al profilo dei 2 principi citati poc'anzi, giacché si possono verificare durante lo svolgimento dell'udienza evenienze per le quali le modalità emergenziali rivelano aspetti di carenza tali da consigliare una pausa di riflessione rispetto alle svolte repentine cui ha indotto il Covid-19. L'appellante, infatti, ha depositato in giudizio atto di motivi aggiunti per lamentare che l'attribuzione a un altro candidato di un punteggio per un titolo era stata nel frattempo considerata illegittima dal TAR in un diverso giudizio avente a oggetto la medesima procedura selettiva. Nel processo amministrativo, infatti, i motivi aggiunti (disciplinati dall'articolo 10, D.Lgs. 104/2010, c.p.a. - codice del processo amministrativo) sono ammessi a sostegno delle domande già proposte o per l'introduzione di domande nuove connesse con le domande originarie. L'aggiunta dei motivi, tuttavia, è ammessa nel sol caso di atti conosciuti dalla parte successivamente alla proposizione del ricorso e, nella sostanza, rappresenta una mitigazione del principio generale che prevede la definizione del perimetro del *thema decidendum* in sede di atto introduttivo del giudizio. Anche nel processo tributario (articolo 24, D.Lgs. 546/1992) è prevista la possibilità di interporre motivi aggiunti, ma l'asimmetria tra i 2 riti si appalesa evidente appena si consideri che l'unica condizione legittimante i motivi aggiunti avanti al giudice tributario corrisponde al caso del deposito di documenti non conosciuti a opera delle altre parti o per ordine della commissione. Quanto al secondo grado, nel processo amministrativo non è prevista la proposizione di nuove domande in appello, mentre è consentita la proposizione di motivi aggiunti per la sopravvenuta conoscenza di documenti non prodotti dalle altre parti in primo grado dai quali emergano vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati (articolo 104, D.Lgs. 104/2010, c.p.a. - codice del processo amministrativo).

Il Consiglio di Stato, considerato che a seguito dell'atto di motivi aggiunti sono emerse "*censure nuove non formulate precedentemente in primo grado ed è stata intimata una parte non già precedentemente intimata nel giudizio di primo grado estendendo l'ambito di impugnazione della graduatoria oggetto del giudizio di primo grado*" ha ritenuto che fosse da risolvere la questione dell'ammissibilità dei motivi aggiunti in grado d'appello limitatamente alla possibilità di dedurre ulteriori vizi degli atti già censurati

in primo grado e fermo il divieto di "*domande nuove o articolazioni addizionali della domanda già proposta in primo grado (cfr. C.G.A. 4 gennaio 2019, n. 4)*". Trattandosi di un *"profilo di inammissibilità dei motivi aggiunti rilevabile d'ufficio, che non ha potuto indicare alle parti all'udienza pubblica del 12 maggio 2020, come prescritto dall'articolo 73, comma 3, c.p.a., essendo stata tale udienza svolta in forma telematica senza la partecipazione dei difensori, ai sensi dell'articolo 84, commi 5 e 6, D.L. 18/2020 convertito nella L. 24/2020, che ha previsto il passaggio "in decisione senza discussione orale""* ha concluso per l'applicazione dell'articolo 73, comma 3, D.Lgs. 104/2010, c.p.a. - codice del processo amministrativo. Analogamente a quanto previsto dall'articolo 101, comma 2, c.p.c. per il caso di riscontro di questione rilevabile d'ufficio, l'articolo 73, D.Lgs. 104/2010 impone al giudice amministrativo che riscontri tale questione, ma anche nel caso in cui la riscontri successivamente al passaggio in decisione, di riservare la decisione e assegnare alle parti un termine non superiore a 30 giorni per il deposito di memorie. Di qui, il Consiglio di Stato procede con ordinanza con la quale assegna alle parti il termine per contraddire.

La circolare tributaria n. 24/2020

L'acconto Imu 2020 ancorato alle regole transitorie

di Fabio Garrini – dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

La Legge 160/2019 riscrive la disciplina Imu con decorrenza dal 2020, accorpando il gettito Tasi; la nuova Imu che ne scaturisce è un tributo molto simile al precedente, ma che presenta alcune peculiarità. In questa sede ci si soffermerà sulle questioni peculiari che impattano sul calcolo dell'acconto.
Un aspetto critico su cui soffermarsi in sede di determinazione dell'acconto 2020 è proprio la regola che il Legislatore ha scelto per tale calcolo, posto che accanto alla regola a regime ne è stata introdotta una transitoria dedicata al solo periodo d'imposta 2020.
La Legge di Bilancio 2020 introduce infatti un meccanismo per la determinazione dell'acconto che solo a prima vista pare banale, ma che in realtà finisce per complicare di molto le regole di calcolo, perché i casi che possono venirsi a creare sono evidentemente molti, non tutti equiparabili.

La regola a regime

L'articolo 1, comma 762, L. 160/2019 prevede una disciplina a regime che ricalca la regola già nota in passato, che è stata utilizzata per l'Imu e la Tasi, ma ancor prima per l'Ici:

> *"Il versamento della prima rata è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente".*

In altre parole occorre determinare l'imposta dell'anno per il quale si sta eseguendo il versamento facendo riferimento all'effettiva situazione di tale anno, in termini di quote di possesso degli immobili da parte del soggetto passivo, di consistenza degli immobili posseduti e relativa base imponibile, nonché di eventuali esenzioni, riduzioni o altre agevolazioni che potrebbero trovare applicazione; il calcolo dell'acconto deve però essere determinato considerando i parametri di calcolo previsti per l'anno precedente, rinviando poi al saldo che viene versato alla fine dell'anno il compito di effettuare il conguaglio di quanto effettivamente dovuto, calcolando l'imposta dovuta per tutto l'anno e utilizzando le effettive delibere che ciascun singolo Comune ha approvato per l'anno in corso.

È, comunque, prevista la possibilità di effettuare il versamento in unica soluzione alla scadenza prevista per l'acconto, utilizzando a tal fine già in sede di acconto le aliquote deliberate per l'anno in corso.

Per il calcolo dell'imposta di deve far riferimento alle regole generali previste dal comma 761, articolo 1, L. 160/2019:

> *"L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero. Il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria".*

Peraltro questo chiarisce una possibile anomalia del passato, dove il mese durante il quale il possesso si era protratto per almeno 15 giorni era computato per intero. In talune situazioni di compravendita dell'immobile a metà del mese, vi sarebbe potuto essere il caso di imposta dovuta, per tale mese, da parte di entrambe le parti, cedente e acquirente. Oggi questo problema è superato visto che l'imposta è dovuta dal possessore dell'immobile per la maggior parte del mese.

La regola transitoria: il metodo "storico"

Per l'anno 2020 viene però stabilità una regola transitoria, applicabile per il solo periodo d'imposta 2020.

Il comma 762, articolo 1, L. 160/2019 prevede infatti che:

> *"in sede di prima applicazione dell'imposta, la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di Imu e Tasi per l'anno 2019".*

La richiamata previsione del comma 762 implica che il soggetto passivo Imu corrisponda in sede di acconto la metà dell'importo versato nel 2019, che ai fini della Tasi coincideva ovviamente con la sua sola quota, determinata ai sensi del comma 681 dell'articolo 1, L. 147/2013 (ossia una quota compresa tra il 70% e il 90% dell'imposta complessivamente dovuta, secondo le indicazioni del regolamento comunale).

Quindi, anche se nel 2020 la Tasi è stata soppressa, in sede di acconto l'applicazione del metodo storico comporta la necessità di versare esattamente la metà di quanto versato lo scorso anno, compresa la

Tasi. Necessariamente questo importo sarà poi scorporato al momento in cui dovrà essere determinato il saldo Imu effettivamente dovuto per il 2020.

Questo metodo risulta semplificatorio nelle situazioni in cui non vi sono modifiche circa le quote di possesso, la consistenza e la base imponibile degli immobili, ovvero la destinazione di essi, in quanto è sufficiente verificare l'imposta complessivamente versata nel 2019 e dividere a metà tale importo. Evidentemente quando ci sono state delle modifiche rispetto al passato, tale metodo potrebbe portare a non poche complicazioni.

Il metodo "prospettico"

Una pedissequa applicazione di tale disciplina transitoria prevista per il 2020, introdotta dal comma 762, articolo 1, L. 160/2019, finirebbe in talune situazioni per portare verso situazioni paradossali; in alcune ipotesi obbligherebbe a versare imposta che poi risulterebbe a conguaglio non dovuta, obbligando il contribuente a un versamento inutile e, conseguentemente, imponendo al Comune la gestione di una posizione di rimborso. Evidentemente doveva essere trovata una soluzione per ovviare a questo paradosso.

A tale fine nella circolare n. 1/DF/2020 sono introdotte alcune ipotesi derogatorie.

Va notato che tutte queste ipotesi appaiono come facoltative, potendo comunque il contribuente scegliere di versare in applicazione della regola transitoria, ossia la metà dell'imposta versata lo scorso anno.

Immobile ceduto nel corso del 2019

La prima situazione dove la regola transitoria si dimostra fallace è certamente il caso dell'immobile ceduto nel corso del 2019.

In questa situazione, evidentemente, applicando la regola base il contribuente finirebbe per versare l'acconto 2020 senza che in tale anno si manifesti il presupposto impositivo. Questa situazione porterebbe a un inutile aggravio di oneri connesso all'attività di liquidazione del rimborso spettante con certezza al contribuente.

Pertanto, afferma il Mef, deve ritenersi più razionale la soluzione che tenga conto della condizione sussistente al momento del versamento, vale a dire l'assenza del presupposto impositivo.

Il contribuente potrà quindi applicare la regola a regime: calcolando l'acconto in misura pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei 12 mesi dell'anno precedente. Tale calcolo evidentemente porta a non dover versare alcun acconto.

ESEMPIO 1

Luigi Verdi era proprietario di un fabbricato a destinazione abitativa presso una località balneare che utilizzava come seconda casa. Tale immobile, di categoria A/7 presentava una rendita pari a 2.000 euro. L'immobile è stato ceduto il 7 ottobre 2019.

Aliquota Imu 2019: 0,8%; Aliquota Tasi 2019: 0,26%

Imu versata nel 2019: 2.16; Tasi versata nel 2019: 630

Acconto "storico": (2.016+630) /2 = 1.323 euro

Acconto "previsionale": 0 euro

Immobile acquistato nel corso del primo semestre 2020

Il caso contrario, quello di acquisto dell'immobile nel corso del 2020, porta invece un vantaggio finanziario al contribuente che comunque potrà non versare alcunché in sede di liquidazione dell'acconto per il periodo d'imposta 2020.

Infatti, il criterio transitorio ai fini del calcolo dell'acconto 2020 comporta che il contribuente non versi alcunché in occasione della prima rata, dal momento che nel 2019 l'Imu non è stata versata perché non sussisteva il presupposto impositivo (l'immobile, come detto è stato acquistato nel 2020).

Tuttavia, afferma il Mef, sembra percorribile anche la possibilità per il contribuente di versare l'acconto sulla base dei mesi di possesso realizzatisi nel primo semestre del 2020, tenendo conto dell'aliquota Imu stabilita per l'anno precedente come previsto a regime.

Se al momento del versamento dell'acconto risulta che il Comune già abbia pubblicato le aliquote Imu applicabili nel 2020, il contribuente può determinare l'imposta applicando le nuove aliquote pubblicate.

ESEMPIO 2

Pietro Gialli ha acquistato in data 18 aprile 2020 di un fabbricato a destinazione abitativa presso una località montana, che utilizza come seconda casa. Tale immobile, di categoria A/7 presenta una rendita pari a 2.000 euro.

Aliquota Imu 2019: 0,8%; Aliquota Tasi 2019: 0,26%

Aliquota Imu 2020: 1,06%

Imu versata nel 2019: 0; Tasi versata nel 2019:0

Acconto "storico": 0 euro

Acconto "previsionale": 1.781

Il Mef analizza anche il caso di aliquote 2020 approvate prima dell'entrata in vigore della L. 160/2019, quindi prima della revisione dell'Imu: in tal caso si osserva che, benché tali aliquote siano valide, con ogni probabilità sono destinate a essere modificate dai Comuni al fine di tenere conto delle novità contenute nella Legge di Bilancio 2020. Conseguentemente, sarebbe opportuno considerare le aliquote dell'Imu vigenti nel 2019 ed effettuare il conguaglio con le aliquote pubblicate al 28 ottobre 2020.

Immobili ceduti e acquistati nelle annualità 2019 e 2020

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia al contempo venduto un immobile nel 2019 e acquistato un altro immobile situato nel territorio dello stesso Comune nel primo semestre del 2020 egli dovrà comunque versare l'acconto 2020 scegliendo tra i 2 metodi, storico o previsionale, da applicarsi obbligatoriamente a entrambi gli immobili se questi sono ubicati nello stesso Comune:

– nel primo caso il contribuente verserà l'acconto 2020 per l'immobile venduto nel 2019, calcolato in misura pari al 50% della somma corrisposta nel 2019 a titolo di Imu e di Tasi, mentre non verserà nulla per quello acquistato nel 2020;

– nel secondo caso il contribuente verserà l'acconto 2020 per l'immobile acquistato nel primo semestre 2020, calcolato sulla base dei mesi di possesso nel primo semestre del 2020 e tenendo conto dell'aliquota Imu vigente per l'anno 2019, mentre non corrisponderà l'Imu per l'immobile venduto nel 2019.

Quando i 2 immobili si trovano in Comuni diversi, il contribuente può scegliere un diverso criterio per ciascun immobile; pertanto potrebbe scegliere il previsionale per quello venduto e quello storico per quello acquistato, non versando nulla in sede di acconto (l'imposta in questo caso sarà interamente corrisposta a saldo).

Destinazione dell'abitazione ad altro uso

Nella circolare n. 1/DF/2020 vengono analizzati anche i casi di cambio di destinazione dell'immobile, in particolare immobili che erano stati o che sono divenuti abitazione principale; poiché l'abitazione principale è esente Imu (e pure lo scorso anno era esente tanto da Imu quanto da Tasi) la situazione viene di fatto equiparata a quella di acquisto o cessione dell'immobile, in quanto viene acquisito o perso il presupposto impositivo.

Immobile tenuto a disposizione o locato nell'anno 2019 che viene destinato ad abitazione principale nell'anno 2020	➡	Valgono le stesse osservazioni fornite per la cessione dell'immobile nel corso del 2019, in quanto nel 2020 è venuto meno il presupposto impositivo dell'Imu. Il contribuente, applicando il metodo prospettico, potrà non versare l'acconto 2020

Immobile destinato ad abitazione principale nel 2019 che viene tenuto a disposizione o locato nell'anno 2020	➡	Questo è il caso speculare al precedente, equiparato all'immobile acquistato nel 2020, atteso che nell'anno 2019 il tributo non era stato versato per effetto dell'esclusione dell'abitazione principale dall'Imu mentre nell'anno 2020 a seguito del mutamento di destinazione è sorto il presupposto impositivo. L'imposta in acconto può non essere versata applicando il metodo storico
Immobili che nel 2020 subiscono un cambio di destinazione rispetto al 2019	➡	Se il contribuente possiede 2 immobili, uno adibito ad abitazione principale e l'altro tenuto a disposizione, e nel 2020 ne inverta la destinazione, valgono le stesse considerazioni svolte per il caso di immobili ceduti e acquistati nelle annualità 2019 e 2020

Fabbricati rurali e merce

Nella circolare n. 1/DF/2020 viene esaminato anche il caso di 2 fattispecie che sino al 2019 erano esenti da Imu e tassate ai fini Tasi, mentre dal 2020, visto l'assorbimento della Tasi, sono divenute imponibili ai fini Imu: si tratta dei fabbricati rurali strumentali (disciplinati dal comma 750, articolo 1, L. 160/2019) e dei fabbricati merce (disciplinati dal successivo comma 751, articolo 1, L. 160/2019).

A seguito all'abolizione della Tasi, il Mef ritiene applicabili le considerazioni proposte nel caso di acquisto di immobile nel 2020, ossia la possibilità di utilizzare il metodo storico senza versare alcunché (questo afferma il Mef, in realtà il metodo storico richiederebbe di versare una quota di Tasi versata lo scorso anno). Qualora si opti per la soluzione di versare l'acconto (con metodo prospettivo, si deve intendere), occorre applicare l'aliquota di base pari allo 0,1% prevista dai commi 750 e 751, articolo 1, L. 160/2019, stante la non imponibilità delle fattispecie in esame nella previgente disciplina Imu.

Si deve anche sottolineare che per gli immobili in questione, laddove siano classificati nel gruppo catastale D, non opera la riserva statale, dal momento che i Comuni possono azzerare la relativa aliquota, facoltà inibita nel caso di riserva statale.

Cambio quota di possesso

Nella circolare n. 1/DF/2020 viene altresì valutato il caso di un immobile per il quale nel 2020 è mutata la quota di possesso; in questa ipotesi è preferibile seguire il criterio stabilito per l'anno di prima applicazione dell'Imu dal comma 762, articolo 1, L. 160/2019 ai fini dell'acconto 2020 (ossia applicazione del metodo storico).

Il fatto che sia "preferibile" non significa che sia obbligatorio, per cui il contribuente potrebbe altresì applicare il metodo previsionale.

Tale fattispecie contempla situazioni variegate che possono andare dal caso più semplice di compravendita di una quota di immobile a situazioni più variegate quale una ricongiunzione di usufrutto.

ESEMPIO

Luigi Verdi è proprietario di un immobile a destinazione abitativa (no abitazione principale) con una rendita pari a 1.000 euro; egli detiene una quota del 50% a titolo di piena proprietà e una quota del 50% a titolo di nuda proprietà, gravata dell'usufrutto della madre Adelina.

Il 12 febbraio 2020 è deceduta la sig.ra Adelina.

Per l'acconto 2020 Luigi Verdi utilizza il metodo storico.

Aliquota Imu 2019: 0,8%; Aliquota Tasi 2019: 0,26%

Aliquota Imu 2020: 1,06%;

Imu versata nel 2019 (per la quota del 50%): 1.344; Tasi versata nel 2019 (per la quota del 50%): 420

Acconto "storico": (1.344 + 420) /2 = 882 euro

Acconto "previsionale": (148 + 1484) = 1.632 euro

mese di gennaio: 336.000 * 1,06% + 50% + 1/12 = 148 euro

febbraio – giugno: 336.000 * 1,06% + 100% + 5/12 = 1484 euro

Coniugi separati

Sino al 2019 era previsto che *"l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione"*.

Tale disposizione stabiliva che ai fini Imu (quindi tale previsione non è estensibile agli altri tributi, quale l'Irpef, per i quali i soggetti passivi rimangono i singoli detentori dei rispettivi diritti reali) l'unico soggetto passivo risultava essere il coniuge assegnatario, che però poteva beneficiare dell'esenzione se detto immobile è sua abitazione principale; il coniuge non assegnatario perdeva invece ogni obbligo di versamento dell'imposta dalla data in cui è stato emanato il provvedimento che sancisce la separazione legale, l'annullamento, lo scioglimento ovvero la cessazione degli effetti civili del matrimonio.

Nella nuova disciplina recata dalla L. 160/2019 vi sono 2 passaggi da segnalare:

– in tema di soggettività passiva, il comma 743, articolo 1, L. 160/2019 stabilisce che è soggetto passivo dell'imposta il genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli;

– il comma 742, lettera c), n. 4), L. 160/2019 stabilisce l'assimilazione all'abitazione principale per la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso.

Dal 2020 pare quindi esservi una evoluzione rispetto alla previgente disciplina, che sembra dare risalto all'affidamento dei figli, lasciando evidentemente dubbi applicativi nel caso di assegnazione dell'immobile a uno dei 2 coniugi in assenza di figli.

Sul punto consta il chiarimento della circolare n. 1/DF/2020, secondo cui la differente formulazione della norma, che fa riferimento alla casa familiare e al genitore, e non più alla casa coniugale e al coniuge, è volta soltanto a chiarire che nell'ambito dell'assimilazione all'abitazione principale sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale.

Nulla quindi è mutato rispetto alla precedente disciplina.

Pertanto, continua a permanere l'esclusione dall'Imu della casa familiare assegnata con provvedimento del giudice già assimilata all'abitazione principale nella previgente disciplina.

In ogni caso, ai fini dell'applicazione dell'assimilazione in argomento, occorre evidenziare che l'individuazione della "casa familiare" viene effettuata dal giudice con proprio provvedimento che non può essere suscettibile di valutazione da parte del Comune in un proprio provvedimento. Si prescinde quindi dalla proprietà in capo ai genitori o ad altri soggetti (ad esempio i nonni) e i requisiti della residenza e della dimora dell'assegnatario non sono rilevanti ai fini dell'assimilazione.

Esenzione Imu immobili turistici

Da ultimo di deve segnalare un provvedimento del Decreto Rilancio finalizzato ad attenuare gli effetti negativi della crisi Covid-19 sul settore turistico. L'articolo 184, comma 1, D.L. 34/2020 introduce l'esenzione dalla prima rata Imu relativa al periodo d'imposta 2020 per:

– gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali;

– gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e gli immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei *bed & breakfast*, dei *residence* e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Il primo aspetto che va osservato è la stranezza di un'esenzione che riguardi una rata che, come noto è di acconto, posto che l'imposta viene conguagliata a saldo entro il 16 dicembre scomputando quanto versato in acconto, secondo quanto previsto dal comma 762 dell'articolo 1, L. 160/2019; letteralmente, pertanto, l'imposta dovrebbe essere versata interamente a saldo.

Ciò posto, dalla lettura della Relazione illustrativa che parla di "*abolizione del versamento*" si può intendere che tale importo non dovrebbe essere semplicemente rinviato, ma al contrario dovrebbe essere "abbuonato".

A questo punto il saldo si dovrà presumibilmente calcolare in maniera ordinaria, scomputando quanto si sarebbe dovuto versare a titolo di acconto (quindi uno scomputo di una sorta di "imposta figurativa").

La seconda questione riguarda l'esatta individuazione degli immobili interessati dall'agevolazione; solo gli alberghi sono individuati tramite la corrispondente categoria catastale, mentre gli altri immobili sono individuati in modo "descrittivo".

Nell'esonero vengono incluse molte fattispecie, alcune di immediata identificazione, altre meno.

In particolar modo viene da interrogarsi circa cosa si debba intendere per *"case e appartamenti per vacanze"*; il fatto che il beneficio venga concesso *"a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate"* porta a escludere che tale beneficio possa in alcun modo interessare le seconde case che ciascun contribuente utilizza in maniera diretta. Si deve preferire l'interpretazione che porterebbe il vantaggio alle strutture ricettizie extra-alberghiere di cui alla L. 135/2001, limitandolo agli immobili che siano comunque destinati a una attività.

Conseguentemente andrebbero esclusi anche gli appartamenti destinati alle locazioni brevi, in quanto non trattandosi di una attività (D.L. 50/2017), il proprietario non può certo assumere la veste di *"gestore delle attività ivi esercitate"*.

SCHEDA DI SINTESI

La regola a regime per il calcolo dell'acconto Imu prevede che si debba determinare l'imposta dell'anno per il quale si sta eseguendo il versamento facendo riferimento all'effettiva situazione di tale anno; il calcolo dell'acconto deve però essere determinato considerando i parametri di calcolo previsti per lo l'anno precedente, rinviando poi al saldo che viene versato alla fine dell'anno il compito di effettuare il conguaglio di quanto effettivamente dovuto, utilizzando le effettive delibere che ciascun singolo comune ha approvato per l'anno in corso.

Per il solo anno 2020 è stata introdotta una regola transitoria che prevede il versamento dell'acconto Imu con un metodo "storico": il soggetto passivo deve corrispondere in sede di acconto la metà dell'importo versato nel 2019.

Per cercare di ovviare a possibili distorsioni che avrebbe generato questo metodo storico (come ad esempio nel caso di cessione dell'immobile), è possibile utilizzare il metodo "previsionale", che altro non è che il metodo che è stabilito a regime per il calcolo dell'acconto. Questo permette di tenere già in considerazione le effettive situazioni che si sono realizzate nel 2020.

Nel caso di immobile per il quale nel 2020 è mutata la quota di possesso è preferibile seguire il criterio stabilito per l'anno di prima applicazione dell'Imu dal comma 762 ai fini dell'acconto 2020 (ossia applicazione del metodo storico).

Il Decreto Rilancio introduce l'esenzione per la rata di acconto 2020 degli immobili impiegati nel settore turistico (*in primis* per gli alberghi).

Euroconference

PARERI E QUESITI

Il servizio di consulenza specialistica per i professionisti

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

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

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

ACCEDI AL SITO

La circolare tributaria n. 24/2020

Il super ammortamento nel modello Redditi 2020

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

Premessa

L'articolo 1, comma 91 e ss., L. 208/2015 (Legge di Bilancio 2016) ha previsto, a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa e degli esercenti arti e professioni (ivi compresi i contribuenti in "regime di vantaggio" e le imprese minori di cui all'articolo 66, Tuir), una particolare agevolazione:

consistente in una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione di determinati beni materiali strumentali nuovi[1] (acquisiti a titolo di proprietà o in forza di un contratto di *leasing*);

che si applica, ai soli fini delle imposte sui redditi, "*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria*".

> Il super ammortamento si concretizza in una deduzione che opera in via extra contabile, da usufruire in modo differente a seconda della tipologia di componente negativo di reddito (circolare n. 23/E/2016), ovvero:
> - relativamente all'ammortamento dei beni di cui agli articoli 54 e 102, Tuir, in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, Tuir;
> - per quanto riguarda il *leasing*, in un orizzonte temporale non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988.

La suddetta agevolazione – originariamente applicabile soltanto per gli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 - è stata riproposta anche per i periodi d'imposta successivi a quello della sua introduzione con regole però differenti. Ma andiamo con ordine.

Proroga della disciplina del "super ammortamento" per il 2017

L'articolo 1, comma 8, L. 232/2016, ha esteso l'operatività del super ammortamento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro

[1] La maggiorazione in parola trovava originariamente applicazione anche con riferimento ai limiti prescritti dall'articolo 164, comma 1, lettera b), Tuir, per il riconoscimento fiscale del costo di acquisizione di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli.

il maggior termine del 30 giugno 2018 a condizione che, entro la predetta data del 31 dicembre 2017:

– il relativo ordine sia stato accettato dal venditore;

– sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

> Rispetto alla precedente versione del super ammortamento, sono stati espressamente esclusi, dal perimetro degli investimenti agevolabili, i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lettere b) e b-*bis*), Tuir, ovvero i veicoli per i quali è prevista la deducibilità parziale[2].

Proroga della disciplina del "super ammortamento" per il 2018

L'articolo 1, comma 29, L. 205/2017, ha prorogato, con alcune sostanziali modifiche, l'agevolazione del super ammortamento anche per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2019 sempre che, entro la predetta data del 31 dicembre 2018:

il relativo ordine risulti accettato dal venditore;

sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

> Oltre ad aver prorogato la disciplina del super ammortamento, la L. 205/2017 ha disposto:
> - la riduzione dal 40% al 30% della maggiorazione del costo di acquisizione del bene;
> - l'esclusione della maggiorazione del 30% in relazione all'acquisto di tutti i mezzi di trasporto indicati nell'articolo 164, Tuir, ivi compresi quelli di cui alla lettera a) utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa.

Proroga della disciplina del "super ammortamento" per il 2019

L'articolo 1, D.L. 34/2019 ha riproposto, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, la possibilità di maggiorare del 30% il costo sostenuto per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2020, a condizione che:

– entro la data del 31 dicembre 2019, il relativo ordine risulti accettato dal venditore; e

– sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

[2] Sono stati esclusi, quindi, dalla maggiorazione in parola, gli investimenti (effettuati nel 2017) aventi a oggetto i veicoli aziendali e dei professionisti (deducibili al 20%), i veicoli di agenti e rappresentanti (deducibili all'80%), nonché i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (deducibili al 70%).

> Posto che la proroga del super ammortamento per il 2019 interessava gli investimenti effettuati dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero quelli effettuati nel maggior termine del 30 giugno 2020 (al ricorrere delle richiamate condizioni), sono stati conseguentemente esclusi dall'agevolazione in commento gli investimenti perfezionati dal 1° gennaio 2019 al 31 marzo 2019.

La principale novità dell'ultima versione del super ammortamento di cui all'articolo 1, D.L. 34/2019, concerne l'introduzione di un limite agli investimenti agevolabili: è stabilito, infatti, che la maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti il limite di 2.500.000 euro.

Novità del D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio)

L'articolo 50, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) ha recentemente stabilito che, in considerazione della situazione emergenziale legata alla diffusione del Covid-19, il termine del 30 giugno 2020 (contemplato dall'articolo 1, D.L. 34/2019) è prorogato al 31 dicembre 2020.

> Conseguentemente, a fronte della proroga del termine introdotta dal D.L. 34/2020, se entro il 31 dicembre 2019 è stata effettuata la c.d. "prenotazione" del bene strumentale agevolabile (previa accettazione dell'ordine e del pagamento dell'acconto del 20%), per poter beneficiare della maggiorazione del 30% (con un tetto massimo agli investimenti in misura pari a 2.500.000 euro) non è più necessario che l'investimento sia effettuato entro il 30 giugno 2020, ma lo stesso dovrà perfezionarsi entro la fine del corrente anno, essendo stato spostato il termine "lungo" al 31 dicembre 2020.

Termine della disciplina del "super ammortamento" dal 2020

Il super ammortamento non è stato più riproposto per il corrente periodo d'imposta: a decorrere dal 1° gennaio 2020, l'articolo 1, commi da 184 a 197, L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) ha previsto, infatti, in sostituzione del super ammortamento, un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi non "Industria 4.0" (beni già oggetto dei super-ammortamenti), in relazione ai quali spetta un credito d'imposta nella misura del 6% del costo e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2.000.000 euro, utilizzabile in compensazione, con tributi e contributi, mediante modello F24, in 5 quote annuali di pari importo (1/5 all'anno), a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni agevolabili.

> L'articolo 1, comma 196, L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) ha stabilito, al riguardo, che le disposizioni relative al citato credito d'imposta non si applicano agli investimenti aventi a oggetto i beni materiali strumentali nuovi non "Industria 4.0" effettuati tra il 1° gennaio 2020 e il 30 giugno 2020 (ora da intendersi 31 dicembre 2020 per effetto della proroga introdotta dal D.L. 34/2020), in relazione ai quali entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta confermata l'agevolazione prevista dall'articolo 1, D.L. 34/2019.

Momento di effettuazione dell'investimento

Per individuare l'esatto momento di effettuazione dell'investimento, ai fini della spettanza della corretta maggiorazione applicabile (30% o 40%), occorre fare riferimento alle regole generali della competenza prescritte dall'articolo 109, commi 1 e 2, Tuir, a mente del quale:

– le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione, ovvero se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà (circolare n. 23/E/2016);

– per le acquisizioni di beni con contratti di *leasing*, il momento di effettuazione dell'investimento coincide con la data in cui viene consegnato il bene, ovvero quando entra nella disponibilità del locatario[3];

– per i beni realizzati in economia, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato (ad esempio costi di progettazione dell'investimento, materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, mano d'opera diretta, ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, etc.) avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati;

– per gli investimenti mediante appalto, rileva la data di ultimazione della prestazione oppure la data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori (Sal) da parte del committente.

In virtù delle diverse proroghe dell'agevolazione che si sono succedute, e ai fini della corretta indicazione della misura del beneficio in sede di dichiarazione dei redditi (di cui si dirà in seguito), occorrerà prima di tutto differenziare gli investimenti agevolabili nel seguente modo:

[3] Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini della fruizione dell'agevolazione di cui trattasi, diventa rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario (circolare n. 4/E/2017).

Periodo di effettuazione dell'investimento	Misura dell'agevolazione
Investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017	L'agevolazione è concessa nella misura del 40% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili), a prescindere dalle vicende finanziarie o di conferma dell'ordine entro una certa data
Investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio 2018 – 30 giugno 2018	L'agevolazione è pari al 40% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31 dicembre 2017 è stato pagato un acconto almeno del 20% e vi è stata la conferma dell'ordine
	L'agevolazione è pari al 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31 dicembre 2017 non è stato pagato alcun acconto oppure non vi è stata la conferma dell'ordine
Investimenti effettuati nel periodo 1° luglio 2018 – 31 dicembre 2018	La misura del super ammortamento è pari al 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili), a prescindere dalle vicende finanziarie o di conferma dell'ordine entro una certa data
Investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio 2019 – 30 giugno 2019	L'agevolazione è pari al 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31 dicembre 2018 è stato pagato un acconto almeno pari al 20%c del osto dell'investimento e vi è stata la conferma dell'ordine
	L'agevolazione non compete se entro il 31 dicembre 2018 non è stato pagato alcun acconto e non vi è stata la conferma dell'ordine
Investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio 2019 – 31 marzo 2019	L'agevolazione è pari al 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31 dicembre 2018 è stato pagato un acconto almeno pari al 20% del costo dell'investimento e vi è stata la conferma dell'ordine
	L'agevolazione non compete se entro il 31 dicembre 2018 non è stato pagato alcun acconto e non vi è stata la conferma dell'ordine
Investimenti effettuati nel periodo 1° aprile 2019 – 31 dicembre 2019	La misura del super ammortamento è pari al 30% (con la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili pari a 2.500.000 euro), a prescindere dalle vicende finanziarie o di conferma dell'ordine entro una certa data
Investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio 2020 – 31 dicembre 2020	L'agevolazione è pari al 30% (con la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili pari a 2.500.000 euro), se entro il 31 dicembre 2019 è stato pagato un acconto almeno pari al 20% del costo dell'investimento e vi è stata la conferma dell'ordine
	L'agevolazione non compete se entro il 31 dicembre 2019 non è stato pagato alcun acconto, ovvero non vi è stata la conferma dell'ordine[4]

Entrata in funzione

Il momento di effettuazione dell'investimento, come sopra individuato, potrebbe, tuttavia, divergere da quello di decorrenza dell'effettiva fruizione del super ammortamento: la maggiorazione del super ammortamento si traduce, infatti, in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile del cespite,

[4] Per tali investimenti competerà, invece, il nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali di cui all'articolo 1, commi 184 – 197, L. 160/2019.

deducibile soltanto a partire dal periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, a norma dell'articolo 102, comma 1, Tuir[5].

ESEMPIO 1

La società Gamma Spa ha acquistato un impianto nuovo in data 30 dicembre 2019, entrato in funzione il successivo 20 gennaio 2020: il diritto al super ammortamento è maturato già nell'anno 2019 – in quanto effettuato nel periodo agevolato – ma potrà essere esercitato soltanto a partire dal periodo d'imposta 2020, poiché il cespite è entrato in funzione soltanto in questo anno. In altre parole, la società non può immediatamente usufruire dell'agevolazione nell'esercizio di effettuazione dell'investimento (2019), ma deve attendere il periodo d'imposta di effettiva entrata in funzione del bene (2020)[6].

Il super ammortamento nel modello Redditi

La maggiorazione del costo fiscale del bene - ai fini della deduzione della quota di ammortamento, o del canone di *leasing* – deve essere gestita esclusivamente come variazione extra contabile, da operare in diminuzione del reddito d'impresa, in sede di dichiarazione dei redditi. In particolare, stante il susseguirsi di proroghe riferite a tale agevolazione, è prevista l'indicazione del periodo di effettuazione degli investimenti, utilizzando i seguenti codici:

Periodo di effettuazione dell'investimento	Soggetti in contabilità ordinaria	Soggetti in contabilità semplificata
Investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 50	Quadro RG Rigo RG22 Codice 27
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017, ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2018		
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2019	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 57	Quadro RG Rigo RG22 Codice 36
Investimenti effettuati dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero entro il maggior termine del 31 dicembre 2020	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 79	Quadro RG Rigo RG22 Codice 44

[5] In altri termini, ai fini della fruizione dell'agevolazione di cui trattasi, non rileva la data di trasmissione dell'ordine di acquisto o l'eventuale pagamento di acconti, poiché ciò che conta è l'entrata nel ciclo produttivo del bene strumentale agevolato: l'entrata in funzione del bene rileva, infatti, ai fini della decorrenza dell'ammortamento e, quindi, ai fini della fruizione dei vantaggi fiscali conseguenti al maggior valore ammortizzabile fiscalmente.

[6] Al ricorrere di tale ipotesi, l'eventuale quota di ammortamento imputata al Conto economico dell'esercizio 2019, andrebbe ripresa a tassazione – mediante una variazione in aumento di pari importo, in sede di dichiarazione dei redditi – generando altresì i presupposti per la rilevazione delle corrispondenti imposte anticipate, coerentemente con il Principio contabile nazionale Oic 25.

ESEMPIO 2

Bene strumentale nuovo acquistato in data 30 settembre 2019 e immediatamente entrato in funzione.

Costo di acquisto del bene agevolabile: 200.000 euro.

Aliquota di ammortamento civilistica e fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta).

Quota di ammortamento imputata a Conto economico nel primo esercizio: 20.000 euro.

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: 40.000 euro (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione).

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: 200.000 euro *30%*20%/2 = 6.000 euro.

Con riguardo al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2019), il contribuente può dedurre integralmente la quota di ammortamento imputata a Conto economico (20.000 euro) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (6.000 euro), a titolo di super ammortamento, determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988.

Il piano di ammortamento del bene agevolabile risulta essere il seguente:

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione modello Redditi per super ammortamento
2019	20.000	20.000	6.000
2020	40.000	40.000	12.000
2021	40.000	40.000	12.000
2022	40.000	40.000	12.000
2023	40.000	40.000	12.000
2024	20.000	20.000	6.000
Totale	200.000	200.000	60.000

Nel modello Redditi SC 2020, occorre compilare il rigo RF55, indicando il codice 79 e il valore di 6.000 euro (pari al maggior valore dell'ammortamento deducibile).

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	79	2	6.000 ,00	3		4	,00	5		6	,00		
		7		8	,00	9		10	,00	11		12	,00		
		13		14	,00	15		16	,00	17		18	,00		
		19		20	,00	21		22	,00	23		24	,00		
		25		26	,00	27		28	,00	29		30	,00		
		31		32	,00	33		34	,00	35		36	,00		
		37		38	,00	39		40	,00	41		42	,00		
		43		44	,00	45		46	,00	47		48	,00		
		49		50	,00	51		52	,00	53		54	,00	55	,00

Cessione del bene nel periodo agevolato

Nell'ipotesi in cui il bene agevolato venga ceduto prima della completa fruizione del super ammortamento, l'Agenzia delle entrate (circolare n. 4/E/2017) ha precisato che:

– nell'esercizio di cessione, la maggiorazione sarà determinata secondo il criterio *pro rata temporis*;

– le quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene non agevolabile, in quanto "non nuovo");

– le quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di "restituzione" da parte del soggetto cedente poiché la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

ESEMPIO 3

Si riprendano i dati esposti nell'esempio precedente, ipotizzando che il medesimo bene agevolato venga ceduto in data 1° luglio 2022 per un corrispettivo di 90.000 euro. Al ricorrere di tale circostanza, si avrà la seguente situazione:

Periodo d'imposta	Quota ammortamento civilistica	Quota ammortamento deducibile	Quota super ammortamento (da dedurre extra contabilmente)	Importo max deducibile
2019	20.000	20.000	6.000	26.000
2020	40.000	40.000	12.000	52.000
2021	40.000	40.000	12.000	52.000
2022	20.000 (*)	20.000 (*)	6.000 (*)	26.000
Totale	120.000	120.000	36.000	156.000
(*) Quote ragguagliate al periodo di possesso di 6 mesi				

Pertanto, al 1° luglio 2022 l'ammontare complessivo delle quote di ammortamento imputato civilisticamente sarà pari a 120.000 euro mentre l'ammontare complessivo delle quote di ammortamento dedotte fiscalmente sarà pari a 156.000 euro di cui:

– 120.000 euro dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al Conto economico;

– 36.000 euro dedotti extra contabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Il costo non ammortizzato rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza di cui all'articolo 86, Tuir sarà pari a 80.000 euro (200.000 euro –120.000 euro) e non a 44.000 euro (200.000 euro – 156.000 euro), in considerazione del fatto che la maggiorazione rileva "*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento*" e, di conseguenza, l'importo di 22.000 euro dedotto come maggior costo di acquisizione non incide sul calcolo della plus/minusvalenza. Pertanto, la plusvalenza fiscalmente rilevante nel caso in analisi sarà pari a 10.000 euro (90.000 euro – 80.000 euro).

Il super ammortamento per i beni di costo inferiore a 516,46 euro

Ai sensi dell'articolo 102, comma 5, Tuir, i costi relativi ai beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro sono deducibili dal reddito di impresa:

– integralmente, con riferimento alle relative spese di acquisizione, nell'esercizio in cui le stesse sono state sostenute; oppure

– sulla base delle quote risultanti dall'applicazione delle percentuali indicate nel D.M. 31 dicembre 1988.

> La deducibilità integrale del costo dei beni di valore non superiore a 516,46 euro ha natura facoltativa, nel senso che il contribuente può scegliere di ammortizzare il cespite per quote annuali anche quando il costo unitario del bene ammortizzabile sia inferiore al suddetto limite di legge[7].

Con la risoluzione n. 145/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha illustrato la disciplina dei super ammortamenti con riferimento ai beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro, laddove il contribuente decida di ammortizzare i beni in questione in più esercizi. In tal caso, precisa l'Agenzia delle entrate, la scelta di non avvalersi della facoltà prevista dall'articolo 102, comma 5, Tuir (e di dedurre, quindi, quote di ammortamento annuali):

– porta a riconoscere la maggiore deduzione solo attraverso l'applicazione, di anno in anno, dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988;

– impedisce di fruire integralmente, nello stesso esercizio, della corrispondente maggiorazione del super ammortamento.

Al ricorrere di tale decisione (ovverosia di non avvalersi della facoltà di cui all'articolo 102, comma 5, Tuir), il contribuente:

– dedurrà le quote di ammortamento dei beni ai sensi dell'articolo 102, commi 1 e 2, Tuir, nel rispetto del principio della previa imputazione al Conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, Tuir;

– dedurrà extra contabilmente le quote relative alla maggiorazione del super ammortamento applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, indipendentemente dal coefficiente di ammortamento civilistico adottato in bilancio.

Deduzione integrale del costo del bene nel bilancio dell'esercizio di sostenimento

Una società di capitali ha acquistato, in data 1° luglio 2019, un bene strumentale nuovo per un costo pari a 500 euro immediatamente entrato in funzione e per il quale il D.M. 31 dicembre 1988 prevede un coefficiente di ammortamento fiscale del 25%.

[7] Secondo quanto precisato in passato dall'Amministrazione finanziaria, qualora il contribuente opti per l'ammortamento in quote annuali, sulla base dei richiamati coefficienti ministeriali, tale scelta deve ritenersi irrevocabile (risoluzione n. 9/1551/1976).

L'investimento effettuato può fruire della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a 150 euro (30% di 500 euro). Contabilmente, la società decide di dedurre integralmente il costo del bene nell'esercizio di acquisto. Si avrà la seguente situazione:

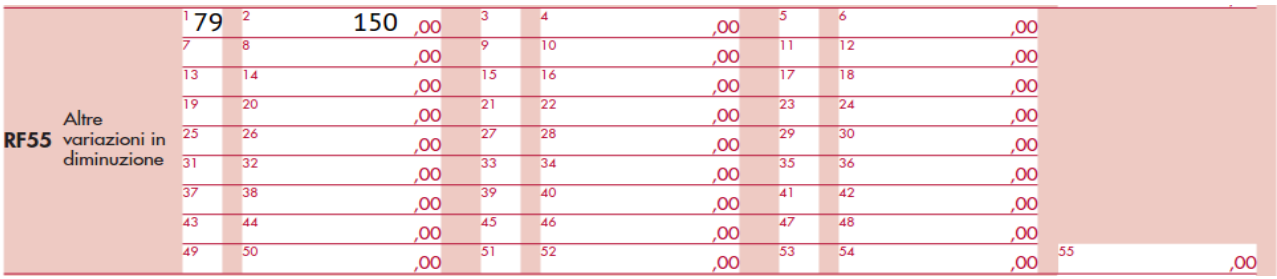
Anno	Costo imputato al Conto economico	Costo dedotto per derivazione ai sensi dell'articolo 102, comma 5, Tuir	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento
2019	500	500	150
Totale	500	500	150

Pertanto, dal punto di vista fiscale la società:

– dedurrà integralmente, nel 2019 (anno di sostenimento dell'investimento), l'intero costo del bene ai sensi dell'articolo 102, comma 5, Tuir;

– dedurrà integralmente, nel 2019 (anno di sostenimento del costo), la maggiorazione del 30%.

Nel modello Redditi SC 2020 occorre quindi compilare il rigo RF55 come di seguito:



Ammortamento civilistico del bene in più esercizi

Si riprendano i dati dell'esercizio precedente e si assuma il caso che la società ammortizzi il bene con un coefficiente del 20%, pari a una quota annua di 100 euro (500 euro * 20%). In relazione a tale bene, il D.M. 31 dicembre 1988 prevede, invece, un coefficiente fiscale del 25%, pari a una quota annua massima ammessa in deduzione di 125 euro (500 euro * 25%). In sintesi:

(A) Costo di acquisizione	500 euro
(B) Maggiorazione complessiva super ammortamento (A x 30%)	150 euro
(C) Coefficiente di ammortamento civilistico	20%
(D) Coefficiente di ammortamento D.M. 31 dicembre 1988	25%

Si avrà la seguente situazione:

Anno	Amm.to imputato al Conto economico (A x C)	Ammortamento dedotto per derivazione nei limiti degli articoli 102, comma 2 e 109, comma 4, Tuir	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento (B x D)
2019	50	(*) 50	(*) 18,75
2020	100	100	37,5

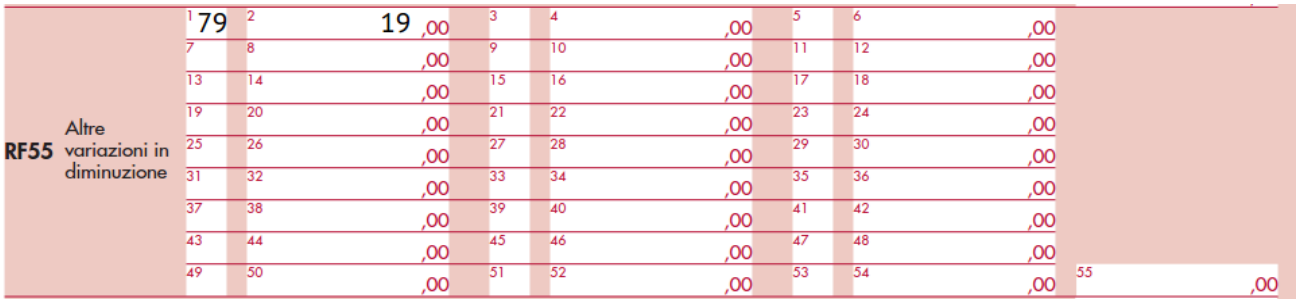
2021	100	100	37,5
2022	100	100	37,5
2023	100	100	18,75
2024	50	50	0
Totale	500	500	150
(*) Riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento fiscale per il primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, Tuir.			

Dal punto di vista prettamente fiscale la società:

dedurrà, a partire dal 2019 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2024, le quote di ammortamento del bene ai sensi dell'articolo 102, commi 1 e 2, Tuir, nel rispetto dell'articolo 109, comma 4, Tuir (nel caso di specie con l'aliquota del 20%);

dedurrà, a partire dal 2019 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2021, le quote relative alla maggiorazione del 30% applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 (aliquota del 25%, non influenzata dal coefficiente di ammortamento civilistico).

Nel modello Redditi SC 2020 occorre compilare il rigo RF55, indicando il codice 79 e il valore di 18,75 (maggior valore dell'ammortamento deducibile).



SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 1, comma 91 e ss., L. 208/2015 (Legge di Bilancio 2016) ha introdotto, a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa e degli esercenti arti e professioni, una particolare agevolazione:

i) consistente in una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione di determinati beni materiali strumentali nuovi (acquisiti a titolo di proprietà o in forza di un contratto di *leasing*);

ii) che trova applicazione, ai soli fini delle imposte sui redditi, "*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria*".

La suddetta agevolazione è stata riproposta anche nei periodi d'imposta successivi a quello della sua introduzione con regole però differenti.

L'articolo 1, comma 8, L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) ha esteso l'operatività del super ammortamento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31

dicembre 2017, ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2018 a condizione che, entro la predetta data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. A dispetto della precedente versione del super ammortamento, sono stati espressamente esclusi dall'agevolazione in rassegna, per l'anno 2017, i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b) e b-*bis*), Tuir, ovvero i veicoli per i quali è prevista la deducibilità parziale.

L'articolo 1, comma 29, L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018) ha prorogato l'agevolazione del super ammortamento anche per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2019 sempre che, entro la predetta data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Oltre ad aver prorogato la disciplina del super ammortamento, la L. 205/2017 ha disposto: i) la riduzione della maggiorazione del costo di acquisizione del bene, che passa dal 40% al 30%; ii) l'esclusione della maggiorazione del 30% in relazione all'acquisto di tutti i mezzi di trasporto indicati nell'articolo 164, Tuir (compresi quelli di cui alla lettera a) utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa).

L'articolo 1, D.L. 34/2019 ha riproposto la possibilità di maggiorare del 30% (con un tetto massimo agli investimenti in misura pari a 2.500.000 euro) il costo sostenuto per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2020, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2019, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. L'articolo 50, D.L. 34/2020 ha recentemente stabilito che, in considerazione della situazione emergenziale legata alla diffusione del Covid-19, il termine del 30 giugno 2020 previsto dall'articolo 1, D.L. 34/2019 è prorogato al 31 dicembre 2020.

La maggiorazione del costo fiscale del bene - ai fini della deduzione della quota di ammortamento, o del canone di *leasing* – deve essere gestita esclusivamente come variazione extra contabile, da operare in diminuzione del reddito d'impresa, in sede di dichiarazione dei redditi.

I soggetti che per il 2019 possono fruire del super ammortamento sono tenuti a compilare specifici righi del modello Redditi 2020. A tal fine, stante il susseguirsi di proroghe riferite a tale agevolazione, è prevista l'indicazione del periodo di effettuazione degli investimenti utilizzando specifici codici.

La circolare tributaria n. 24/2020

Benefici premiali Isa con dato puntuale o con dato medio nel biennio

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

In occasione della campagna dichiarativa 2020 tornano ad applicarsi gli Isa, gli strumenti che hanno debuttato lo scorso anno per la qualificazione delle "*performance* fiscali" del contribuente.
Come ogni operatore avrà avuto di verificare lo scorso anno, lo strumento si è dimostrato certamente grossolano e si auspica che il funzionamento in relazione alla dichiarazione Redditi 2020 possa essere più raffinato ed efficiente.
Di recente è stato pubblicato il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 183037 del 30 aprile 2020 che estende al periodo d'imposta 2019 i benefici premiali previsti dall'articolo 9-*bis*, commi da 11 a 13, D.L. 50/2017 e che già erano stati definiti in relazione al periodo d'imposta 2018 dal provvedimento direttoriale n. 126200 del 10 maggio 2019.
La costruzione è del tutto simile a quella del precedente provvedimento e pure l'abbinamento con i diversi livelli di affidabilità. Consta però una interessante novità riguardante l'applicabilità dei benefici premiali, che quest'anno è caratterizzata da una doppia ipotesi: un livello puntuale da verificare sul 2019 e un livello medio da verificare sul biennio 2018-2019.

La finalità degli Isa

L'articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017 introduce gli Isa in sostituzione degli studi di settore con 2 finalità:
1. individuare un livello di affidabilità al di sotto del quale stabilire una sorta di "pericolosità fiscale" del contribuente, con la conseguenza che i contribuenti che conseguiranno un risultato inferiore o uguale a 6 (questo è il livello individuato lo scorso anno con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 126200 del 10 maggio 2019) rischieranno di finire in liste selettive che dovrebbero guidare le future verifiche dell'Amministrazione finanziaria. Peraltro, gli indici sintetici di affidabilità fiscale sono altresì menzionati nella circolare n. 19/E/2019, dedicata ai controlli *("Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale e sull'attività relativa alla consulenza, al contenzioso e alla tutela del credito erariale")*, appunto quale elemento che può guidare la selezione dei soggetti da sottoporre a verifica;

2. attribuire i benefici premiali per i soggetti che conseguono determinati risultati dall'applicazione degli indici. Ai sensi del richiamato provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (per il periodo d'imposta 2019, come detto, si tratta del provvedimento n. 183037 del 30 aprile 2020) i benefici vengono attribuiti, in maniera differenziata a seconda del risultato, ai soggetti che conseguono un "voto" complessivo superiore a 8, confermando questa soglia minima già individuata lo scorso anno.

Una delle caratteristiche che distinguono gli Isa dai precedenti studi di settore è l'orizzonte temporale dei dati analizzati ai fini del calcolo dei valori di affidabilità e del relativo punteggio; per la definizione del campione di stima sono stati analizzati i dati degli operatori economici (imprese/lavoratori autonomi) presenti nella banca dati degli studi di settore degli ultimi 9 periodi d'imposta disponibili, al fine di tenere conto anche del comportamento individuale del contribuente nel tempo e dell'andamento congiunturale.

È prevista un'unica funzione di regressione in cui la probabilità di appartenenza ai singoli modelli di *business* (MoB), ossia l'evoluzione dei precedenti *cluster* che caratterizzavano gli studi di settore, diventa una delle variabili esplicative.

La scelta di operare su un arco temporale più ampio consente, tra l'altro, di cogliere fenomeni congiunturali che possono aver influito sull'attività dell'operatore economico nei diversi periodi d'imposta, e di effettuare stime più aderenti al grado di efficienza produttiva del singolo contribuente.

L'andamento congiunturale è misurato sulla base di informazioni macro-economiche quali, ad esempio, il tasso di occupazione regionale (dato Istat) e/o l'andamento dei ricavi/compensi del settore, eventualmente suddivisi sulla base dei risultati derivanti dalla relativa analisi territoriale. Infatti, attualmente gli Isa non contemplano correttivi per la crisi, che hanno invece caratterizzato gli studi di settore nell'ultimo decennio.

Uno degli elementi caratterizzanti gli Isa rispetto ai precedenti studi di settore è il fatto che il calcolo viene effettuato tenendo in considerazione, oltre ai dati inseriti dal contribuente, anche ulteriori dati precalcolati dall'Agenzia delle entrate in relazione alla posizione di ciascun singolo contribuente.

Il *file* che contiene queste informazioni può essere prelevato in modo "puntuale" per ogni singolo contribuente attraverso la consultazione del "cassetto fiscale", all'interno dell'"area riservata" del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate accessibile agli utenti abilitati al servizio Entratel o al servizio Fisconline, ovvero "massivamente" per più contribuenti con modalità diverse per intermediari delegati alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente e intermediari non provvisti di delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente.

Tali dati devono essere utilizzati dai contribuenti interessati dall'applicazione degli Isa e sono resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.

In particolare, per ciascun contribuente interessato all'applicazione degli Isa, sulla base dei dati degli studi di settore e dei parametri applicati dal contribuente nei periodi di imposta precedenti a quello di applicazione, nonché delle altre fonti informative a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, vengono elaborate, con riferimento alle attività economiche oggetto dei singoli Isa e alla tipologia di reddito riferibile allo stesso contribuente, una o più posizioni Isa complete, corredate con i dati precalcolati per singola posizione Isa.

Gran parte degli stessi, laddove risultino non corretti, possono, altresì, essere modificati; in tal caso l'Isa sarà ricalcolato con i dati modificati.

Il punteggio ottenuto dall'elaborazione degli Isa (che elabora i dati inseriti dal contribuente e i dati precalcolati, eventualmente modificati a opera del contribuente stesso) non è un giudizio definitivo ma, al contrario, può essere corretto verso l'alto dal contribuente al fine di superare il 6 (sfuggendo quindi dall'area di "rischio"), ovvero superando l'8 e raggiungendo i livelli superiori che possono attribuire i benefici premiali.

A seguito dell'applicazione degli Isa viene fornito al contribuente un giudizio complessivo di affidabilità, graduato su una scala di valori da 1 a 10, che tiene conto dei punteggi conseguenti all'applicazione dei singoli indicatori elementari:

– indicatori elementari di affidabilità e

– indicatori elementari di anomalia.

Il contribuente, quindi, sulla base della specifica situazione soggettiva, tenuto conto del punteggio ottenuto attraverso l'applicazione dell'Isa, potrà avere interesse a migliorare il proprio giudizio di affidabilità. L'Agenzia delle entrate precisa che il proprio punteggio di affidabilità può esser modificato:

– correggendo le eventuali anomalie evidenziate dagli specifici indicatori elementari;

– dichiarando ulteriori componenti positivi.

Benefici premiali

Con l'ottenimento di determinati risultati dall'applicazione degli Isa, vengono assegnati dei benefici premiali differenziati in base al "voto" conseguito.

Compensazione dei crediti

Il primo, più evidente e immediato vantaggio, è l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva e per

un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'Irap; questo vantaggio viene riconosciuto all'ottenimento del risultato di 8 in relazione ai dati elaborati sul periodo d'imposta 2019.

Va ricordato esattamente quale sia il credito che fruisce del vantaggio, posto che tra imposte dirette e Iva vi è lo slittamento di un anno:

– mentre ai fini Iva il vantaggio interessa la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa all'anno d'imposta 2020, nonché la compensazione dei crediti Iva infrannuali maturati nei primi 3 trimestri dell'anno di imposta 2021,

– ai fini delle imposte dirette il vantaggio è invece immediato e riguarda la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette e all'Irap per il periodo d'imposta 2019.

In tema di compensazioni l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 17/E/2019 precisa che *"L'utilizzo in tutto o in parte del beneficio di esenzione per crediti Iva infrannuali limita l'eventuale ulteriore utilizzo, infrannuale o annuale, considerato che l'importo complessivo dell'esonero, pari a 50.000 euro, si riferisce alle richieste di compensazione effettuate nel corso dell'anno 2020."* Letteralmente, il vincolo non riguarda l'anno di "competenza", ma quello di presentazione del modello di compensazione. Quindi, se a marzo 2021 fosse utilizzato in compensazione un credito annuale 2020 per 50.000 euro senza apposizione del visto, un eventuale credito scaturente dall'istanza TR presentata per il primo trimestre e compensato sempre nel 2021 richiederebbe l'apposizione del visto di conformità. Sul punto, nel § 4 della circolare n. 17/E/2019 si apprende che la soglia di 50.000 euro è riferita alla somma di tutti i crediti Iva "beneficiabili" (crediti infrannuali dei primi 3 trimestri 2021 + credito annuale 2020). Questo porta a concludere, come detto, che la soglia dei 50.000 euro va verificata non tanto in relazione all'anno di presentazione del modello F24 quanto all'anno di presentazione della dichiarazione o istanza nelle quali i crediti vengono palesati.

La questione pare definitivamente chiarita (confermando l'interpretazione appena proposta) all'interno del § 2.4 del provvedimento n. 183037/2020:

> *"Le soglie di esonero di cui ai punti 2.1, lettera a*) [credito Iva annuale 2020, ndA]*, e 2.2* [crediti Iva infrannuali 2021, ndA]*, come previsto dalla lettera a) del comma 11 dell'articolo 9-bis del decreto, sono cumulative, riferendosi alle richieste di compensazione effettuate nel 2021".*

In relazione alla soglia di 20.000 euro relativa alle imposte dirette, nella circolare n. 17/E/2019 viene richiamata la circolare n. 28/E/2014 dove si afferma che il limite superato il quale scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità si riferisce alle singole tipologie di credito emergenti dalla dichiarazione. In altri termini, se dalla dichiarazione dei redditi emergono 2 diversi crediti d'imposta, ciascuno dei quali

di ammontare inferiore al limite, ma complessivamente di importo superiore alla soglia, questi potranno essere utilizzati in compensazione senza apporre il visto di conformità (in altre parole, il limite di 20.000 euro va riferito al singolo codice tributo da utilizzare in compensazione). Nella richiamata circolare è stato, altresì, chiarito che l'utilizzo in compensazione di un credito per un importo superiore al valore soglia comporta l'obbligo di apposizione del visto su tutta la dichiarazione, anche in presenza di altri crediti – utilizzati o meno – di ammontare inferiore alla soglia; in considerazione dell'ampia previsione normativa – che genericamente richiama i crediti relativi alle imposte sui redditi – l'obbligo di apposizione del visto di conformità si deve ritenere riguardi tutti i crediti d'imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali.

Nel nuovo provvedimento si nota un'ulteriore ipotesi: tale beneficio è riconosciuto anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 8,5, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Incremento soglia visto di conformità per le compensazioni	
Risultato periodo d'imposta 2019	8
Risultato medio periodo d'imposta 2018-2019	8,5

Rimborsi Iva

Analogamente al precedente beneficio, i contribuenti che realizzano un risultato almeno pari a 8 beneficiano dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui. Al pari delle compensazioni, anche la soglia sui rimborsi va letta cumulativamente: anche in questo caso, l'utilizzo in tutto o in parte del beneficio dell'esenzione dal visto limita l'eventuale ulteriore utilizzo, infrannuale o annuale, atteso che l'importo complessivo dell'esonero, pari a 50.000 euro, si riferisce alle richieste di rimborso effettuate nel corso dell'anno 2021 (aspetto che è stato confermato dal § 3.4 del provvedimento n. 183037 del 30 aprile 2020).

Anche in questo caso è presente la doppia ipotesi, che collega il beneficio oltre che al risultato puntuale 2019, anche al valore medio 2018-2019: tale beneficio è riconosciuto infatti anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 8,5, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Incremento soglia visto di conformità per i rimborsi	
Risultato periodo d'imposta 2019	8
Risultato medio periodo d'imposta 2018-2019	8,5

Esonero disciplina società non operative

I contribuenti che totalizzano un risultato pari a 9 dall'applicazione degli Isa ai dati relativi al periodo d'imposta 2020 ottengono l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative, anche ai fini di quanto previsto all'articolo 2, comma 36-*decies*, secondo periodo, D.L. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 148/2011: l'esimente riguarda quindi entrambe le discipline relative alle società di comodo (quindi tanto per insufficienza dei ricavi, quanto per la perdita sistemica). Analogo beneficio è concesso ai contribuenti con un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Esonero disciplina società non operative	
Risultato periodo d'imposta 2019	9
Risultato medio periodo d'imposta 2018-2019	9

Esclusione accertamenti

Ai contribuenti che conseguono un risultato dall'applicazione degli Isa al periodo d'imposta 2019 almeno pari a 8,5 è riconosciuta l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972.

Analogo beneficio viene riconosciuto ai contribuenti con un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Esonero accertamenti con presunzioni semplici	
Risultato periodo d'imposta 2019	8,5
Risultato medio periodo d'imposta 2018-2019	9

Decadenza accertamento

I contribuenti che conseguono in risultato dall'applicazione degli Isa al periodo d'imposta 2019 almeno pari a 8,5 viene riconosciuta l'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Sul punto l'Agenzia delle entrate porta una precisazione importante: *"La contrazione dei termini per l'attività di accertamento riguarda le sole rettifiche del reddito di impresa e di lavoro autonomo."* Si tratta di un chiarimento tutto sommato ragionevole, in quanto i punteggi Isa sono legati alle attività d'impresa o lavoro autonomo svolte. Viene però da chiedersi se l'esclusione riguardi tutte le attività d'impresa o lavoro

autonomo svolte ovvero solo quelle collegate al punteggio positivo. Si pensi al caso di un imprenditore che detenga anche la partecipazione in una società di persone: qualora conseguisse un risultato superiore a 8 per la propria attività d'impresa svolta in forma individuale, la riduzione di un anno dei termini di accertamento riguarderebbe anche l'orizzonte temporale a disposizione dell'Agenzia delle entrate per contestare il suo reddito da partecipazione? A rigor di logica, la risposta dovrebbe essere negativa.

Questo beneficio viene riconosciuto solo in maniera puntuale in relazione al risultato conseguito nel periodo d'imposta 2019, mentre è del tutto irrilevante il valore medio del biennio 2018-2019.

Riduzione un anno termini di accertamento	
Risultato periodo d'imposta 2019	8

Esclusione redditometro

I contribuenti che conseguono un risultato almeno pari a 9 dall'applicazione degli Isa al periodo d'imposta 2019 ottengono l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38, D.P.R. 600/1973 (redditometro), a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato.

Per questo beneficio torna la valutazione del dato medio del biennio: il beneficio in commento è infatti riconosciuto anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Esonero redditometro	
Risultato periodo d'imposta 2019	9
Risultato medio periodo d'imposta 2018-2019	9

Benefici premiali e cause di esclusione

Uno degli elementi di maggiore interesse è la correlazione tra le cause di esclusione dall'applicazione degli Isa (stabilite nell'articolo 9-*bis*, comma 6, D.L. 50/2017, che ricalcano per larghi tratti quelle già in passato previste per l'applicazione degli studi di settore) e la possibilità (o, per meglio dire, impossibilità) di ottenere i benefici premiali; quando si innesca una causa di esclusione, gli Isa non risultano applicabili (peraltro, non devono essere neppure compilati, salvo nel caso delle multi attività), quindi non se ne può invocare una applicazione facoltativa al fine di ottenere l'utilizzo dei benefici premiali.

Da notare che, diversamente da quanto previsto nell'ambito della disciplina di studi di settore e parametri, le situazioni nelle quali si determina un periodo d'imposta di durata inferiore ai 12 mesi è sempre causa di esclusione dall'applicazione della disciplina degli Isa.

Va ricordato che l'articolo 10, comma 4, lettera b), L. 146/1998 – relativo alla disciplina degli studi di settore – prevedeva che alcune cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore, quali l'inizio o la cessazione dell'attività nel corso del periodo di imposta, non rilevassero in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro 6 mesi dalla data di cessazione, nonché quando l'attività costituiva una mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti (al riguardo, nel frontespizio degli studi di settore era presente una apposita sezione per evidenziare tale situazione). Nel § 4, circolare n. 17/E/2019, l'Agenzia delle entrate precisa che, per quanto riguarda gli Isa, non è prevista una disposizione analoga: l'articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017, nell'affermare tale causa di esclusione, si limita a richiamare i seguenti casi *"ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa"*, senza ulteriori specificazioni. Questo significa che la riassunzione della partita Iva, anche entro 6 mesi dalla cessazione, non fa venir meno la causa di esclusione in commento.

In tema di cause di esclusione, l'Agenzia delle entrate ricorda altresì che il loro innesco determina sempre e in ogni caso una situazione di esclusione che va comunicata nel modello Redditi mediante indicazione dei relativi codici.

Assume particolare interesse un quesito formulato nel documento di prassi dell'Agenzia delle entrate in relazione alle condizioni richieste per l'accesso ai benefici premiali in capo a quei contribuenti che svolgono 2 attività (una d'impresa e l'altra di lavoro autonomo).

Secondo l'Agenzia delle entrate, quando per una delle 2 attività esercitate non risulta approvato alcun Isa (mentre per l'altra attività risulta approvato e non sussistono cause di esclusione), il contribuente può accedere ai benefici premiali laddove, per l'attività per la quale applica gli Isa, abbia raggiunto un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8.

Al contrario, nella diversa situazione in cui per una delle 2 attività, pur essendo approvato l'Isa, risulta applicabile una causa di esclusione (mentre per l'altra risulta approvato e non sussistono cause di esclusione), al contribuente è precluso l'accesso si predetti benefici a prescindere dal livello di affidabilità raggiunto.

Questo significa che, secondo l'Agenzia delle entrate, la presenza di una causa di esclusione per una delle 2 attività "condiziona" anche l'altra attività, nonostante per quest'ultima sia approvato, nonché effettivamente applicato, l'Isa.

Si tratta di una conclusione che desta qualche perplessità: infatti, pur in presenza di un'attività per la quale il contribuente raggiunge un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8, non è sempre possibile fruire di alcun beneficio premiale, dovendosi verificare l'altra attività esercitata dal contribuente. Se per quest'ultima:

– non risulta alcun Isa approvato non vi è alcuna conseguenza; mentre

– se sussiste una causa di esclusione quest'ultima influenza anche l'altra attività svolta dal contribuente.

L'ultima situazione analizzata è quella riguardante il contribuente che presenta gli Isa ai soli fini di acquisizione dei dati in quanto è un soggetto "multiattività". Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ricorda che tale evenienza innesca una causa di esclusione (se le attività secondarie coprono oltre il 30% dei ricavi complessivi) con la conseguenza che la compilazione del modello è richiesta ai soli fini di acquisizione dei dati ma il *software* non attribuisce alcun livello di affidabilità fiscale. In linea con quando in precedenza affermato, innescandosi una causa di esclusione, ne consegue che alcun beneficio premiale può essere fruito dal soggetto.

Il § 5.1 del provvedimento n. 183037 del 30 aprile 2020 afferma che i contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo, accedono ai benefici premiali se:

– applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi Isa, laddove previsti;

– il punteggio attribuito a seguito dell'applicazione di ognuno di tali Isa, anche sulla base di più periodi d'imposta, è pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio stesso.

SCHEDA DI SINTESI

Gli Isa hanno quale scopo quello di attribuire al contribuente un indice di affidabilità fiscale che possa guidare la selezione dei soggetti da assoggettare a verifica; un risultato superiore a 6 dovrebbe lasciare indenne il contribuente dalle selezioni basate sugli Isa.

Il risultato ottenuto dall'applicazione degli Isa consente di valutare l'innesco dei benefici premiali; in caso di risultati pari a 8 o superiori vengono riconosciuti vantaggi quali una facilitazione nell'utilizzo dei crediti fiscali o nel rimborso dei crediti Iva, la riduzione dei termini di accertamento, l'esonero dall'applicazione della disciplina delle società non operative e la protezione da accertamenti di tipo analitico induttivo.

In maniera analoga a quanto in precedenza previsto per gli studi di settore è possibile adeguare i ricavi e compensi dichiarati, in modo da migliorare il risultato di affidabilità ottenuto. Tale miglioramento permette anche di conseguire i vantaggi riconosciuti in relazione alle ipotesi di premialità.

Sono previste cause di esclusione dall'applicazione degli Isa, analoghe a quelle già in passato previste per gli studi di settore; le cause di esclusione Isa esonerano dalla compilazione del modello, con l'unica eccezione dei soggetti "multiattività", per i quali occorre comunque procedere alla compilazione del modello anche in caso di mancata applicazione. L'innesco di una causa di esclusione preclude dalla possibilità di ottenere i benefici premiali.

I benefici premiali, oltre che in relazione al dato puntuale totalizzato nel periodo d'imposta 2019, possono essere riconosciuti valutando il risultato ottenuto, quale valore medio, nel biennio 2018-2019.

La circolare tributaria n. 24/2020

L'applicazione del *reverse charge* per i "compro oro"

di Marco Peirolo - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

A seguito dello sviluppo del mercato del c.d. "compro oro", i commercianti all'ingrosso e/o al dettaglio di preziosi acquistano da privati oggetti d'oro e d'argento usati, per poi rivenderli, sotto forma di rottami di gioielli d'oro, verghe aurifere o, comunque, oggetti destinati alla fusione, a soggetti che operano nel settore dell'affinazione e del recupero dei metalli preziosi.

Come si dirà nel prosieguo, la prassi amministrativa ha precisato che il trattamento Iva da riservare alle cessioni di oro usato è determinato dalla destinazione che il cessionario intende riservare ai beni acquistati qualunque sia il loro stato di usura, ovvero il potenziale stato di utilizzo, essendo pertanto indifferente che l'operazione abbia per oggetto rottami di gioielli d'oro (oggetti rotti o difettosi) o prodotti finiti d'oro, cioè gioielli d'oro non avariati e in buono stato.

Dall'elaborazione della giurisprudenza di merito si evince, tuttavia, che gli uffici sono soliti contestare, nei confronti del cedente e/o del cessionario, l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* qualora il soggetto accertato non sia in grado di dimostrare, in modo univoco ed esclusivo, la destinazione dei beni a un processo industriale volto al recupero del metallo prezioso.

Ambito applicativo del *reverse charge* per le cessioni di gioielli d'oro usati

L'articolo 1, L. 7/2000 definisce il termine "oro" distinguendolo in 2 tipologie: oro da investimento e oro diverso da quello da investimento o industriale.

> Coerentemente con i principi stabiliti dalla Direttiva 1998/80/CE, l'articolo 3, L. 7/2000 prevede il regime di esenzione dall'Iva per le cessioni di oro da investimento di cui all'articolo 10, comma 1, n. 11), D.P.R. 633/1972 e l'ordinario regime di imponibilità per le cessioni di oro diverso da quello da investimento o industriale. In tale ultima ipotesi, l'imposta è assolta con il sistema del *reverse charge* disciplinato dall'articolo 17, comma 5, D.P.R. 633/1972, che pone a carico del cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, l'obbligo di corrispondere l'imposta per conto del cedente. Ciò al solo fine di evitare agli operatori del settore l'onere

> finanziario derivante dal pagamento dell'imposta per rivalsa ai fornitori o in dogana su importi di consistente valore.

Il citato meccanismo, infatti, impone al cessionario l'obbligo di integrare la fattura emessa senza addebito dell'imposta con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, nonché di annotarla nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi (di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 633/1972) entro il mese di ricevimento, ovvero anche successivamente, ma, comunque, entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese, e in quello degli acquisti (di cui all'articolo 25, D.P.R. 633/1972) per esercitare il diritto alla detrazione. In tal modo, l'imposta sugli acquisti, non anticipata in via di rivalsa al cedente, concorre, in ogni caso, alla liquidazione periodica dell'imposta del cessionario, e figura sia come imposta a debito sia come imposta a credito, salvo le ipotesi in cui esistono dei limiti all'esercizio del diritto alla detrazione.

Oggetto della cessione	Regime Iva
Oro da investimento	Esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, n. 11), D.P.R. 633/1972, con facoltà di opzione per l'imponibilità, secondo il meccanismo del *reverse charge* da parte di chi produce oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento, ovvero commercia oro da investimento
Oro diverso da quello da investimento, ovvero oro industriale	Imponibilità, con applicazione del *reverse charge*
Prodotti d'oro finiti destinati al consumo	Imponibilità, con applicazione del regime del margine se ne ricorrono i presupposti

Cessione di rottami di gioielli d'oro

Un primo aspetto da considerare è se i rottami d'oro ceduti ai soggetti operanti nel settore dell'affinazione e del recupero dei metalli preziosi rientrino nella nozione di oro da investimento o in quella di materiale d'oro diverso da quello d'investimento, e se, in tale caso, a essi sia applicabile il meccanismo del *reverse charge*.

In merito alla nozione di "*materiale d'oro*" o di "*prodotto semilavorato di purezza pari o superiore a 325 millesimi*", contenuta al comma 5 dell'articolo 17, D.P.R. 633/1972, è stato chiarito che, con tale espressione, il Legislatore abbia inteso fare riferimento all'oro nella sua funzione industriale, ossia di materia prima destinata alla lavorazione.

Rientrano, pertanto, nella nozione di materiale d'oro o di prodotto semilavorato tutte le forme d'oro grezzo, non ricadenti nell'oro da investimento, destinate a una successiva lavorazione (lingotti, placche, verghe, bottoni, granuli, etc.)[1].

[1] Cfr. risoluzione n. 168/E/2001.

Tenuto, quindi, conto che la caratteristica di un "semilavorato" è costituita dall'essere un prodotto privo di uno specifico uso e funzione, e cioè dall'impossibilità di utilizzare *ex se* il materiale o la lega d'oro, essendo necessario un ulteriore stadio di lavorazione o trasformazione che ne consenta l'utilizzo da parte del consumatore finale, l'Amministrazione finanziaria ha, in un primo tempo, distinto i rottami d'oro che non siano più idonei al consumo finale dalla cessione direttamente ai consumatori finali degli oggetti preziosi non avariati e in buono stato[2].

In particolare, è stato ritenuto che la vendita di rottami di gioielli d'oro, in sé non suscettibili di utilizzazione da parte del consumatore finale, a un soggetto che non li destina al consumo finale, in quanto li impiega in un processo intermedio di lavorazione e trasformazione, possa essere assimilata alla cessione di materiale d'oro o semilavorato, soggetta a *reverse charge*.

Direzioni Regionali delle Entrate	Indicazioni
DRE Lombardia n. 904-245 del 22 luglio 2013	È applicabile il *reverse charge* se i beni ceduti dai "compro oro" (prodotti d'oro usati in precedenza acquistati da privati e non destinati al consumo) in modo non equivoco risultano destinati a un processo di trasformazione, in quanto non più utilizzabili nello stato in cui si trovano come prodotti finiti (dunque non commerciabili in quanto tali). Pertanto, ad esempio, trova applicazione il sistema dell'inversione contabile se la vendita è posta in essere da operatore che non dispone di alcuna autorizzazione commerciale a esercitare il commercio al dettaglio dei beni in oro e trattasi di cessione a un operatore professionale in oro che opera esclusivamente nel settore dell'affinazione e del recupero di metalli preziosi
DRE Toscana n. 911-35481 del 1° settembre 2011	Le cessioni di prodotti di oreficeria qualificabili come rottami nei confronti di un cessionario che esercita quale unica ed esclusiva attività quella del ricondizionamento dell'oro devono essere necessariamente assoggettate alla procedura del *reverse charge*. Nel caso in cui, invece, il cessionario eserciti anche l'attività di commercializzazione dell'oro, le cessioni poste in essere, non potendo essere assoggettate a inversione contabile, devono essere assoggettate al regime Iva ordinario

Cessione di oggetti d'oro non avariati e in buono stato

L'assimilazione dei rottami di gioielli d'oro al materiale d'oro o semilavorato c.d. "industriale", nell'accezione delineata dalla L. 7/2000, è stata successivamente confermata dalla prassi amministrativa, considerando applicabile il sistema dell'inversione contabile di cui all'articolo 17,

[2] Cfr. risoluzione n. 375/E/2002.

comma 5, D.P.R. 633/1972 in assenza della loro oggettiva suscettibilità al consumo finale, ma all'impiego in un processo intermedio di lavorazione e trasformazione[3].

> La destinazione alla lavorazione da parte del cessionario che opera nel settore dell'affinazione e del recupero dei metalli preziosi è stata considerata a tal punto rilevante da "assorbire" la natura merceologica dell'oggetto d'oro usato, cioè il suo stato di usura o il suo potenziale stato di utilizzo. La risoluzione n. 92/E/2013 ha, infatti, introdotto il concetto di "vocazione", collegata alla destinazione degli oggetti d'oro usati a un processo industriale, non solo quando gli stessi risultino rotti o difettosi, ma anche qualora si tratti di gioielli non avariati e in buono stato.

In particolare, l'Agenzia delle entrate, sulla scia delle indicazioni rese da alcune DRE[4], ha chiarito che "*un bene risulta destinato "per vocazione" ad un processo intermedio di lavorazione non solo qualora sia inidoneo oggettivamente ad essere inserito nel circuito commerciale, perché rotto o difettoso (come nel caso dei rottami), ma anche ogni qual volta - pur essendo un monile sano e non definibile in senso stretto come «rottame» - sia ceduto ad un operatore che effettua su di esso l'attività industriale di trasformazione e affinazione del metallo prezioso e lo lavora alla stregua di oro industriale. In sostanza, la destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, che rende applicabile il regime dell'inversione contabile alle relative cessioni, riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma qualsiasi bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova (sia esso integro ovvero rotto o difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale*".

Destinazione "per vocazione" al processo di lavorazione industriale

La risoluzione n. 92/E/2013 ha, altresì, precisato quand'è che ricorre la destinazione, "per vocazione", al processo di lavorazione industriale, essendo a tal fine richiesto che il reinserimento degli oggetti d'oro nel processo di lavorazione industriale risulti in modo univoco, senza dipendere dalla scelta dell'industria di affinazione. È quindi necessario che il cessionario svolga effettivamente sul bene d'oro usato acquistato l'attività di fusione e trasformazione industriale del metallo, dovendo ritenersi che tale

[3] Cfr. risoluzione n. 92/E/2013.

[4] Si veda, in particolare, DRE Lombardia n. 130749 del 31 ottobre 2011, secondo cui i prodotti usati d'oro finiti, ceduti a soggetti passivi che effettuano esclusivamente lavorazione (e non anche acquisto e rivendita di prodotti finiti), anche se non sono qualificabili sotto il profilo merceologico come "oro industriale", possono essere assimilati, ai fini dell'Iva, a quest'ultimo prodotto in considerazione dell'univoca destinazione del metallo prezioso alla lavorazione da parte del cessionario. Per le cessioni in oggetto, l'Iva dovuta è da assolvere con il meccanismo dell'inversione contabile, se trattasi di operazioni effettuate nei confronti di soggetti che possono utilizzare i beni ceduti esclusivamente in un processo di lavorazione e trasformazione e se l'acquisto non sia stato effettuato applicando il regime del margine. Le stesse operazioni, invece, scontano l'Iva con le modalità ordinarie, quindi addebitando l'imposta in fattura, nell'ipotesi in cui il cessionario svolga altresì attività di commercializzazione di prodotti finiti, ferma restando anche in tale ipotesi l'applicazione del regime del margine se con detto regime, ricorrendone tutte le condizioni, è stato effettuato l'acquisto.

circostanza sia l'unica che consente di assimilare, sotto il profilo del trattamento Iva, l'acquisto dei suddetti beni d'oro usato a un acquisto di oro industriale (semilavorato), soggetto al meccanismo dell'inversione contabile.

In proposito, secondo l'Agenzia delle entrate:

> *"i beni d'oro usati possono essere ritenuti per vocazione destinati ad un processo di trasformazione industriale ogniqualvolta il cessionario è un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, ovvero ogniqualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione ai sensi del D.Lgs. 251/1999, che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso al fine di immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione.*
> *Diversamente, l'esercizio da parte di un'azienda dell'attività di trasformazione e, contestualmente, di commercializzazione dei beni usati esclude che i beni d'oro usati possano essere ritenuti per vocazione sempre destinati ad un processo di trasformazione industriale. Non si applicheranno quindi in tal caso le disposizioni di cui al citato articolo 17, comma 5, D.P.R. 633/1972".*

In sintesi:

– l'imposta è dovuta con il meccanismo del *reverse charge* nell'ipotesi in cui la rivendita di beni d'oro usati è finalizzata al processo industriale di fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso ivi contenuto. Tale caso si verifica:

- sia qualora l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi è l'attività esclusiva svolta dall'azienda cessionaria;
- sia qualora l'attività di lavorazione industriale è strumentale alla produzione di nuovi oggetti d'oro recanti il marchio di identificazione, di cui al D.Lgs. 251/1999, dell'azienda cessionaria;

– di converso, nell'ipotesi in cui gli oggetti d'oro usati siano acquistati allo scopo di rivenderli e quindi gli stessi siano destinati al loro originario utilizzo senza che subiscano alcuna trasformazione, si deve applicare il regime del margine, di cui all'articolo 36, D.L. 41/1995, qualora il soggetto "compro oro" abbia acquistato da un privato consumatore o da altro soggetto che ha applicato il medesimo regime fiscale, ovvero il regime Iva ordinario nel caso di acquisto da operatori commerciali che, a loro volta, non abbiano adottato il regime del margine.

Dimostrazione dell'esercizio esclusivo della lavorazione industriale da parte del cessionario

Come anticipato, in base all'elaborazione della giurisprudenza di merito, gli uffici sono soliti contestare, nei confronti del cedente e/o del cessionario, l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* qualora

il soggetto accertato non sia in grado di dimostrare, in modo univoco ed esclusivo, la destinazione dei beni a un processo industriale volto al recupero del metallo prezioso.

Di interesse, la decisione della CTR di Genova n. 437/V/2017, relativa a una controversia scaturita dalla contestazione, in capo al cedente, dell'applicazione del sistema del *reverse charge*, anziché del regime del margine, siccome l'ufficio, in base a una visura camerale, aveva rilevato che il cessionario aveva dichiarato, quale attività secondaria, la vendita diretta al pubblico di gioielli successivamente alla lavorazione/trasformazione dei monili acquistati.

Dai fatti di causa emerge, tuttavia, che i verificatori, alla luce della concreta operatività riscontrata, hanno contestato al cessionario la mancata applicazione del sistema dell'inversione contabile, per cui i giudici d'appello hanno concluso affermando che "*il contribuente abbia compiutamente dimostrato che le cessioni di monili d'oro per le quali è stato utilizzato il metodo di reverse charge siano state eseguite ad una ditta che era nelle condizioni oggettive previste dalla legge per l'utilizzo obbligatorio del metodo citato, infatti appare certamente più comprovante la situazione in cui si trova la fonderia da una verifica* in loco *della G. di F. che da una semplice visura camerale come ha fatto l'ufficio*".

In merito all'esigenza di dimostrare l'esercizio esclusivo della lavorazione industriale da parte del cessionario, si è pronunciata, da ultimo, la CTR di Roma con la sentenza n. 1278/IV/2020.

La controversia ha avuto origine, ancora una volta, dalla contestazione relativa all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, siccome gli oggetti d'oro ceduti erano costituiti, in prevalenza, da prodotti finiti pronti per essere immessi nel circuito commerciale dal cessionario stesso, in linea con le clausole statutarie che prevedono l'attività di rivendita.

I giudici d'appello hanno confermato l'operato del cedente, che ha applicato il *reverse charge* in forza dell'attestazione con la quale il cessionario ha dichiarato che i beni acquistati sono stati sottoposti a un processo di fusione industriale finalizzato al recupero del materiale prezioso. Nella decisione si afferma che "*tutte le operazioni compiute dal contribuente sono state correttamente registrate in regime di reverse charge e nessun addebito ai fini Iva può essere mosso dall'ufficio, tanto più in assenza di una verifica fiscale anche presso la cessionaria del materiale venduto dal ricorrente... al fine di accertare, al di là della supposta e astratta possibilità statutaria di rivendere gli oggetti così acquistati, il concreto utilizzo e destinazione di questi*".

SCHEDA DI SINTESI

In merito alla disciplina Iva applicabile alle cessioni di oro, si rileva che:
- alle cessioni di oro da investimento si applica il regime di esenzione, con possibilità di opzione per l'imponibilità. In caso di opzione, l'imposta è assolta con il meccanismo del *reverse charge*

da parte di coloro che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento;
- alle cessioni di oro diverso da quello da investimento, ovvero di oro industriale, effettuate a favore di soggetti passivi, si applica il regime di imponibilità, con assolvimento dell'imposta mediante *reverse charge*;
- alle cessioni dei prodotti d'oro finiti, quali gioielli o altri prodotti da inserire in quanto tali nel circuito commerciale, è riservato il trattamento di imponibilità, con assolvimento dell'imposta secondo le regole ordinarie, ovvero con applicazione del regime del margine nel caso in cui il bene sia usato e sia stato ceduto da un privato.

I prodotti finiti d'oro usati, ceduti a soggetti passivi che effettuano lavorazione di oro industriale, anche se non qualificabili sotto il profilo merceologico come "oro industriale", possono essere assimilati, ai fini Iva, a quest'ultimo prodotto, in considerazione dell'univoca destinazione del metallo prezioso alla lavorazione da parte del cessionario. Il meccanismo del *reverse charge* è, quindi, applicabile da parte dei commercianti all'ingrosso e/o al dettaglio di preziosi, che acquistano (anche da gioiellerie) oggetti d'oro usati per poi rivenderli, sotto forma di rottami d'oro, a soggetti che operano nel settore dell'affinazione e del recupero di metalli preziosi.

La destinazione al processo di lavorazione e trasformazione industriale, che rende applicabile il regime dell'inversione contabile alle relative cessioni, riguarda non solo i rottami in senso stretto, ma qualsiasi bene di oro usato, a prescindere dalle condizioni in cui si trova (sia esso integro ovvero rotto o difettoso, riparabile o meno), in considerazione della destinazione di tali materiali al ricondizionamento industriale proprio dei semilavorati dell'oro industriale.

I beni d'oro usati possono essere ritenuti per vocazione destinati a un processo di trasformazione industriale ogniqualvolta il cessionario è un'azienda che effettua esclusivamente l'attività di lavorazione industriale dei metalli preziosi, ovvero ogniqualvolta il cessionario è un'azienda di fabbricazione, titolare di marchio di identificazione ai sensi del D.Lgs. 251/1999, che effettua l'attività di affinazione industriale del metallo prezioso al fine di immettere in produzione nuovi oggetti d'oro recanti il proprio marchio di identificazione.

La circolare tributaria n. 24/2020

La ripartizione della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

La problematica della ripartizione della giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario, soprattutto nell'ambito della fase dell'esecuzione forzata, è sempre al centro di dibattito in dottrina e giurisprudenza. La Corte di Cassazione a Sezioni Unite è intervenuta in diverse occasioni al fine di dirimere le questioni più controverse, e, da ultimo, con l'ordinanza n. 7822/2020, si è nuovamente espressa sull'argomento con riferimento all'esecuzione di una cartella esattoriale.

Le norme che disciplinano la giurisdizione tributaria

L'oggetto della giurisdizione tributaria è definito dall'articolo 2, D.Lgs. 546/1992, che ha attribuito alle Commissioni Tributarie la competenza a decidere su "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*".

L'elencazione degli atti impugnabili avanti alle Commissioni Tributarie è contenuto nel successivo articolo 19, comma 1, D.Lgs. 546/1992; tra gli atti indicati nella norma rientra anche la cartella di pagamento, per la quale è necessario precisare che, tuttavia, può essere oggetto di impugnazione anche davanti al giudice ordinario.

Infatti, secondo quanto statuito da un costante orientamento della Corte di Cassazione (cfr., *ex multis*, Cassazione, SS.UU., sentenza n. 3001/2008), oggetto dell'impugnazione non è la cartella di pagamento in sé, ma il *petitum* che sta alla base della stessa, con la conseguenza che, nel caso in cui ad esempio la cartella sia relativa a crediti previdenziali, materia devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario, l'opposizione deve essere proposta avanti a questo (e più precisamente avanti al giudice del lavoro) e non avanti al giudice tributario.

A parere della Suprema Corte "*la cartella di pagamento è uno strumento in cui viene enunciata una pregressa richiesta di natura sostanziale e non possiede alcuna autonomia che consenta di impugnarla prescindendo dagli atti in cui l'obbligazione è stata enunciata. Dunque, essa deve essere impugnata dinanzi al giudice ordinario, cui spetta la cognizione delle controversie in materia contributiva*"; di conseguenza, la

giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda del credito azionato.

Il comma 3 dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 prevede, inoltre, che "*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*".

La questione, tuttavia, si complica con riferimento alla fase della riscossione forzata del credito da parte dell'agente della riscossione e con riferimento alle azioni esperibili avverso gli atti dell'esecuzione forzata; al riguardo il secondo capoverso del comma 1 dell'articolo 2, D.Lgs. 546/1992 prevede che "*restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50, D.P.R. 602/1973, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica*".

Soccorre inoltre il dettato dell'articolo 49, comma 2, D.P.R. 602/1973 che prevede che, con riferimento ai crediti tributari, il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, quando non siano derogate dal Capo II del medesimo decreto e siano compatibili con esso.

Le problematiche in tema di esecuzione forzata dei crediti tributari

Le azioni esperibili dal debitore dinnanzi al giudice ordinario avverso gli atti dell'esecuzione forzata previste dal codice di procedura civile sono:

– l'opposizione all'esecuzione *ex* articoli 615 e 616, c.p.c.: ha a oggetto la contestazione del diritto della parte istante a procedere all'esecuzione, contestando la legittimità del titolo (ad esempio negandone l'esistenza sin dall'origine, contestando la sua nullità sopravvenuta, negandone l'idoneità a fondare l'esecuzione o la corrispondenza della misura richiesta con il contenuto del titolo). Può essere proposta sia quando l'esecuzione non è ancora iniziata (con citazione per opposizione a precetto), sia a esecuzione già iniziata (con ricorso al giudice dell'esecuzione). È inammissibile se proposta dopo che è stata disposta la vendita o l'assegnazione;

– l'opposizione agli atti esecutivi di cui agli articoli 617 e 618, c.p.c.: sono le opposizioni con le quali si contestano i vizi di forma del titolo e del precetto (ad esempio la sottoscrizione del precetto da parte del procuratore non munito di procura o nel caso di nullità del pignoramento in conseguenza alla cessata validità del precetto); possono essere promosse prima o dopo che sia iniziata l'esecuzione, entro 20 giorni dalla notifica del precetto o del primo atto dell'esecuzione forzata.

Nel disciplinare l'esecuzione forzata dei crediti tributari, il Legislatore ha previsto, all'articolo 57, D.P.R. 602/1973, che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'articolo 615, c.p.c., tranne quelle concernenti la pignorabilità dei beni, né quelle regolate dall'articolo 617, c.p.c. relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo.

Questa previsione ha causato una serie di problemi di coordinamento nel caso in cui il primo atto dell'esecuzione notificato regolarmente al contribuente fosse l'atto di pignoramento, in quanto, in mancanza di notifica di uno degli atti elencati dall'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, il ricorso alle Commissioni Tributarie non sembrerebbe ammissibile; contestualmente, dato il limite sancito dal citato articolo 57, D.P.R. 602/1973, non parrebbe comunque possibile neppure proporre l'opposizione avanti al giudice ordinario.

Sul punto si erano quindi formati diversi orientamenti volti a superare la questione anche per consentire al contribuente di tutelarsi in caso di illegittimità nell'esecuzione della pretesa tributaria.

Secondo il primo, sarebbe stato possibile impugnare l'atto di pignoramento *ex* articolo 72-*bis*, D.P.R. 602/1973, dinanzi alla Commissione Tributaria in quanto il pignoramento, non contenendo la citazione del terzo dinanzi al giudice dell'esecuzione, non può essere considerato un atto dell'esecuzione forzata, ma deve ritenersi un atto amministrativo, che non soggiace quindi alla limitazione di cui all'articolo 2, D.Lgs. 546/1992; inoltre, secondo quanto previsto dall'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, l'omessa regolare notifica di un atto autonomamente impugnabile ne legittima l'impugnazione unitamente all'ultimo atto notificato.

Secondo un diverso orientamento, l'atto di pignoramento non sarebbe, invece, impugnabile avanti alle Commissioni Tributarie in quanto non è ricompreso nell'elenco di cui all'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 e in conseguenza di quanto previsto dall'articolo 2, D.Lgs. 546/1992; di conseguenza, il pignoramento previsto dall'articolo 72-*bis,* D.P.R. 602/1973 potrebbe essere contestato esclusivamente mediante opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario e, quindi, solo entro i limiti previsti dall'articolo 57, D.P.R. 602/1973.

La sentenza delle Sezioni Unite n. 13913/2017

A dirimere la questione è intervenuta la Corte di Cassazione a Sezioni Unite che, con la sentenza n. 13913/2017, ha dichiarato la giurisdizione del giudice tributario in relazione alla proposizione di opposizione agli atti esecutivi inerente l'atto di pignoramento in forza di crediti tributari, viziato per l'omessa o invalida notifica della cartella di pagamento, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 546/1992, articolo 19, D.P.R. 602/1973, nonché degli articoli 57, D.P.R. 602/1973 e 617, c.p.c..

L'oggetto della controversia riguardava l'impugnazione proposta da un contribuente avanti al giudice tributario in cui veniva eccepita la mancata notifica dei titoli esecutivi posti a fondamento del pignoramento eseguito dall'ente impositore; nel giudizio di appello la CTR, riformando la sentenza di primo grado, dichiarava la giurisdizione del giudice tributario confermando la necessità di decidere sul "*primo atto di manifestazione esterna della pretesa tributaria*".

Secondo l'Agenzia delle entrate, che proponeva ricorso per cassazione, la CTR, nell'affermare la giurisdizione del giudice tributario, non avrebbe considerato che le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento sarebbero riservate al giudice ordinario.

La Corte di Cassazione rilevava che, sul punto, vi erano 2 orientamenti contrastanti: il primo, sancito nella sentenza a Sezioni Unite n. 14667/2011, prevedeva che per *"l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria";* di conseguenza è ammissibile l'opposizione avanti il giudice tributario.

Il secondo orientamento, più recente (Cassazione, SS.UU. n. 21690/2016) aveva statuito che "*l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973 e degli articoli 617 e 9, c.p.c., perché la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento*".

Le Sezioni Unite hanno ritenuto di aderire al primo orientamento, individuando *in primis* il discrimine tra giurisdizione tributaria e quella ordinaria nella "*notificazione della cartella di pagamento*", *ex* articolo 2, comma 1, D.Lgs. 546/1992: di conseguenza, prima di tale notifica la causa dovrà essere assegnata al giudice tributario, in caso contrario al giudice ordinario: l'impugnazione di un atto dell'esecuzione tributaria che il contribuente reputa invalido, perché non preceduto dalla notifica, integra una opposizione, ai sensi dell'articolo 617, c.p.c., nella quale viene fatta emergere una nullità derivata dell'atto espropriativo, che è di competenza del giudice tributario, a prescindere dal fatto che il contribuente abbia richiesto l'annullamento del solo atto di pignoramento o anche dell'atto presupposto.

Secondariamente le Sezioni Unite hanno precisato che, ai fini della giurisdizione, *"non ha importanza se, in punto di fatto, la cartella sia stata o no effettivamente notificata";* ciò che rileva, viceversa, è il dedotto vizio dell'atto di pignoramento e non la natura di primo atto dell'espropriazione forzata.

Alla luce di ciò, la Corte di Cassazione ha statuito il principio secondo cui "*in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o convalida notificazione della cartella di pagamento è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario*".

L'intervento della Corte Costituzionale

Sulla questione è infine intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza n. 114/2018, che ha sancito la parziale illegittimità costituzionale dell'articolo 57, comma 1, lettera a), D.P.R. 602/1973.

Secondo i giudici della Corte Costituzionale, l'impossibilità, dettata dalla norma, per i contribuenti di opporsi al concessionario della riscossione "*confligge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'articolo 24, Costituzione e nei confronti della P.A. dall'articolo 113, Costituzione, dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva*".

In conseguenza della pronuncia, può essere oggetto di opposizione *ex* articolo 615, c.p.c., senza i limiti di cui all'articolo 57, D.P.R. 602/1973, l'atto di pignoramento avente a oggetto crediti tributari nell'ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva per ragioni sopravvenute alla formazione del titolo, come, ad esempio, nel caso dell'intervenuto pagamento o di altra sopravvenuta causa di estinzione dello stesso.

Tuttavia, la pronuncia della Consulta non ha risolto integralmente il problema, infatti la norma è stata dichiarata illegittima solo limitatamente alla parte in cui non prevede che sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615, c.p.c. nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50, D.P.R. 602/1973.

Pertanto, qualora il contribuente dovesse venire a conoscenza di un debito tributario prima della notifica della cartella, ad esempio attraverso la consegna dell'estratto dei ruoli da parte del concessionario della riscossione, non potrebbe comunque agire in via preventiva, ad esempio per eccepire l'avvenuto pagamento o la prescrizione delle pretese, ma avrà solo la possibilità aspettare il pignoramento con il rischio di subire, nelle more, danni illegittimi.

Le successive pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

La sentenza n. 34447/2019

Un importantissimo chiarimento in tema di ripartizione della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario è stata fornita dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 34447/2019.

In particolare, la Suprema Corte si è pronunciata con riferimento alla questione se siano riservate alla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti, tra i fatti estintivi dell'obbligazione tributaria, la prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

Secondo l'agente della riscossione, sarebbe spettato al giudice tributario, che è fornito di giurisdizione sull'obbligazione tributaria, conoscere dell'eccezione di prescrizione, anche se maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, quale fatto estintivo dell'obbligazione stessa, ipotesi non riconducibile all'esenzione prevista dall'articolo 2, D.Lgs. 546/1992, che riserva alla giurisdizione del giudice ordinario le "*controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento*", atteso che la cartella o il sollecito di pagamento non possono essere qualificati come atti dell'esecuzione forzata.

La Corte di Cassazione ha rigettato la tesi dell'agente della riscossione, ribaltando un orientamento già consolidatosi sul punto, anche alla luce della novità apportata dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114/2018.

La Suprema Corte rileva innanzitutto come la notifica della cartella di pagamento, non impugnata dal contribuente nel giudizio tributario, determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non essendo più in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria né il potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione che è proprio del rapporto tributario.

La giurisdizione del giudice ordinario sussiste quindi in tutte le controversie che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, dove la giurisdizione del giudice tributario è esclusa dall'articolo 2, D.Lgs. 546/1992; l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione, che non riguardi la mera regolarità formale del titolo esecutivo o di atti della procedura, "*deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione ex articolo 615, c.p.c., essendo contestato il diritto di procedere a riscossione coattiva*" (cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 114/2018). Secondo la Cassazione, questo è il modo per colmare la carenza di tutela giurisdizionale che è all'origine della incostituzionalità dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973, che si spiega in ragione del fatto che non era consentita tale opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione, pur non essendo ammissibile il ricorso al giudice tributario, in quanto privo di giurisdizione.

Inoltre, tra le "*altre evenienze che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva*" mediante l'opposizione *ex* articolo 615, c.p.c., la Corte Costituzionale menziona le "*ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il*

contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta "rottamazione" ...", tra le quali, secondo la Suprema Corte, non vi è ragione di non ricomprendere l'estinzione del credito tributario per intervenuta prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella.

L'ordinanza n. 7822/2020

Recentemente tali principi sono stati ribaditi nella sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 7822/2020, con riferimento a una fattispecie in cui era stato impugnato un atto di pignoramento presso terzi notificato a un contribuente per somme, asseritamente scadute e non pagate, iscritte a ruolo a titolo di imposte regionali sulle concessioni statali di beni demaniali e a titolo di canoni demaniali.

Nella articolata pronuncia la Cassazione individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria ripartendole come segue:

– alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi o impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici;

– alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti a esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo cha abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

Nel caso particolare, tuttavia, erano state poste diverse domande e, in particolare, era stata posta in via pregiudiziale la domanda di accertamento dell'improcedibilità e/o inammissibilità del pignoramento di crediti presso terzi per inesistenza delle ragioni di credito presupposte e, nel merito, l'accertamento dell'illegittimità del pignoramento per il venir meno dei titoli presupposti nelle 2 cartelle esattoriali.

La Cassazione ha precisato al riguardo che, trattandosi di distinte domande, occorre individuare giurisdizioni differenti per ciascuna di esse: nel caso specifico la questione rientrava nella giurisdizione del giudice ordinario, pertanto, solo una volta esaminata da questi l'eccezione preliminare, il medesimo

doveva devolvere eventualmente al giudice tributario l'esame delle questioni rientranti nella competenza di questi.

La Corte ha così espresso il seguente principio: "*In caso di proposizione di plurime domande legate da nesso di subordinazione, il giudice adito deve valutare la giurisdizione con riferimento alla domanda proposta in via pregiudiziale, venendo in rilievo la questione di giurisdizione sulla domanda subordinata soltanto quando sia sciolto il nesso di subordinazione, il che accade se la domanda principale sia rigettata nel merito o per ragioni di rito ma senza chiusura del processo innanzi al giudice emittente; qualora sia pronunciata declinatoria di giurisdizione sulla domanda principale, senza scioglimento del nesso di subordinazione, e la causa venga riassunta dinanzi al giudice indicato, quest'ultimo può sollevare conflitto di giurisdizione unicamente sulla domanda principale*".

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 2. D.Lgs. 546/1992 ha attribuito alle Commissioni Tributarie la competenza a decidere su "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*"; sono escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Le azioni esperibili dal debitore dinnanzi al giudice ordinario avverso gli atti dell'esecuzione forzata sono l'opposizione all'esecuzione *ex* articoli 615 e 616, c.p.c. e l'opposizione agli atti esecutivi di cui agli articoli 617 e 618 c.p.c., tuttavia, secondo quanto previsto dall'articolo 57 del D.P.R. 602/1973, in relazione agli atti dell'esecuzione forzata tributaria non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'articolo 615, c.p.c., tranne quelle concernenti la pignorabilità dei beni, né quelle regolate dall'articolo 617, c.p.c. relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo.

Si è quindi posto il problema nel caso in cui il primo atto dell'esecuzione notificato regolarmente al contribuente fosse ad esempio l'atto di pignoramento, per cui sarebbe precluso il ricorso alle Commissioni Tributarie e l'opposizione avanti al giudice ordinario sarebbe impedita dal divieto di cui all'articolo 57.

Con la sentenza n. 114/2018, la Corte Costituzionale ha sancito la parziale illegittimità costituzionale dell'articolo 57, comma 1, lettera a), D.P.R. 602/1973, limitatamente alla parte in cui non prevede che sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615, c.p.c. nelle

controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50, D.P.R. 602/1973.

Tale intervento non è stato comunque risolutivo dato che, qualora il contribuente dovesse venire a conoscenza di un debito tributario prima della notifica della cartella, non potrebbe comunque agire in via preventiva.

La giurisprudenza di legittimità è più volte pronunciata in merito alle problematiche inerenti il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in relazione alle controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, stabilendo che al giudice tributario spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria verificatisi fino alla notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento (o dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici); il giudice ordinario è invece competente a decidere sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale e sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria successivi alla valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, o successivi all'atto esecutivo cha abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

Decreto Rilancio - Parte prima

1. Contributo a fondo perduto (articolo 25)		
A chi spetta?		
Esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo o titolari di reddito agrario, titolari di partita Iva con ricavi/compensi 2019 non > 5 milioni di euro		
A chi non spetta?		
• Soggetti che hanno cessato l'attività alla data di presentazione dell'istanza • Stato, enti pubblici, intermediari finanziari • professionisti "scassati" iscritti alla gestione separata Inps che hanno diritto all'indennità 600 euro *ex* articolo 27, D.L. Cura Italia • Lavoratori dello spettacolo che hanno diritto all'indennità 600 euro *ex* articolo 38, D.L. Cura Italia • Lavoratori dipendenti • Professionisti con cassa privata professionale		
Condizione per richiederlo:		
Fatturato/corrispettivi di aprile 2020 < almeno ai 2/3 di aprile 2019	➡	Per i soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2019 non si valuta il requisito del fatturato
Ammontare:		
Si applica una percentuale sul differenziale tra fatturato di aprile 2019 e aprile 2020		
20% con ricavi/compensi non > 400.000 nel 2019	15% con ricavi/compensi tra 400.000 e 1 milione 2019	10% con ricavi/compensi tra 1 milione e 5 milioni
Contributo minimo riconosciuto:		
1.000 euro per le persone fisiche, 2.000 per gli altri		
Il contributo non concorre alla formazione della base imponibile Ires/Irpef/Irap e né per il rapporto degli interessi passivi		
Come si richiede?		
Presentando istanza telematica all'Agenzia delle entrate entro 60 giorni dal prossimo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate		
Come arriva?		
Viene accreditato direttamente sul conto corrente bancario o postale intestato al beneficiario		

2. Irap (articolo 24)
Non dovuto saldo Irap 2019 + acconto Irap 2020
Per contribuenti con ricavi non > 250 milioni nel 2019

3. Credito d'imposta locazioni (articolo 28)	
A chi spetta?	
Ai locatari esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo con ricavi/compensi 2019 non > 5 milioni	Alle strutture alberghiere e agrituristiche indipendentemente dal volume di ricavi
Immobili di riferimento:	
Immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico, o professionale	
Ammontare:	
Credito d'imposta pari al 60% del canone di locazione/*leasing*/concessione di immobili ad uso non abitativo. Oppure 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni multiple o affitti d'azienda	
Mesi di riferimento:	
Marzo, aprile, maggio 2020	Alle strutture turistico ricettive con attività solo stagionale: aprile, maggio, giugno 2020
Condizione per richiederlo:	
Fatturato/corrispettivi del mese X/ 2020 < almeno al 50% del mese X/2019	
Come utilizzarlo?	
In compensazione, dopo aver pagato i canoni	
Il credito non concorre alla formazione della base imponibile Ires/Irpef/Irap e né per il rapporto degli interessi passivi	
Il credito è cedibile (ai sensi dell'articolo 122, D.L. 34/2020) anche a banche e altri intermediari finanziari	

La circolare tributaria n. 24/2020

La detrazione 50% segue l'immobile anche nel caso di trasferimento della nuda proprietà

di Centro studi tributari

Il caso

Lucia Bianchi è proprietaria di un immobile a destinazione abitativa sul quale sono stati effettuati interventi di recupero del patrimonio edilizio che danno diritto alla fruizione della relativa detrazione.
Lucia intende cedere ai propri figli la nuda proprietà dell'immobile.
Così operando è possibile che i figli acquisiscano il diritto a fruire delle quote residue di detrazione?

La soluzione

L'articolo 16-*bis*, Tuir prevede, per le spese sostenute nel periodo compreso tra il 26 giugno 2012 e il 31 dicembre 2020, la possibilità di detrarre dall'Irpef un importo attualmente pari al 50% delle spese documentate, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro, somma da ripartire in 10 rate annuali di pari importo.

Tale limite viene computato in relazione alla singola unità immobiliare.

Queste spese devono essere sostenute e rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi agevolabili di manutenzione straordinaria, di restauro e di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia previsti dall'articolo 3, lettere b), c) e d), D.P.R. 380/2001 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia edilizia).

Tra i soggetti che hanno diritto a fruire della detrazione, se hanno sostenuto le spese in questione e le stesse sono effettivamente rimaste a loro carico, rientrano, in particolare:

- il proprietario;
- il nudo proprietario;
- i titolari di diritti reali di godimento di uso, usufrutto e abitazione sul medesimo;
- i detentori (locatari, comodatari) dell'immobile.

Qualora avvenga un trasferimento della titolarità dell'immobile vi è la possibilità di trasferire anche la detrazione per gli interventi su di esso effettuati (ovviamente in relazione alle quote non ancora beneficiate).

L'articolo 16-*bis*, Tuir, al comma 8, prevede che, in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

Come precisato dalla circolare n. 13/E/2019, in caso di costituzione del diritto di usufrutto, sia a titolo oneroso sia gratuito, le quote di detrazione non fruite non si trasferiscono all'usufruttuario ma rimangono al nudo proprietario.

Ciò in quanto la previsione del trasferimento del beneficio fiscale prevista dal comma 8 dell'articolo 16-*bis*, Tuir riguarda il caso di vendita, ipotesi alla quale in via di prassi è stata assimilata la donazione. In entrambi i casi, si tratta di trasferimento dell'intera titolarità dell'immobile, caratteristica che non sussiste nelle ipotesi di costituzione di diritti reali.

In caso di vendita dell'immobile sul quale sono stati eseguiti i lavori e contestuale costituzione del diritto di usufrutto, le quote di detrazione non fruite dal venditore si trasferiscono al nudo proprietario in quanto a quest'ultimo si trasferisce la titolarità dell'immobile.

Il trasferimento di una quota dell'immobile non è idoneo a determinare un analogo trasferimento del diritto alla detrazione, che avviene solo in presenza della cessione dell'intero immobile. Pertanto, qualora la vendita sia solo di una quota dell'immobile e non del 100%, l'utilizzo delle rate residue rimane in capo al venditore.

La residua detrazione, tuttavia, si trasmette alla parte acquirente solo se, per effetto della cessione pro-quota, quest'ultima diventi proprietaria esclusiva.

In caso di acquisizione dell'immobile per successione, le quote residue di detrazione si trasferiscono per intero esclusivamente all'erede o agli eredi che conservano la detenzione materiale e diretta dell'immobile. In sostanza, la detrazione compete a chi può disporre dell'immobile, a prescindere dalla circostanza che lo abbia adibito a propria abitazione principale.

In caso di vendita o di donazione da parte dell'erede che ha la detenzione materiale e diretta del bene, le quote residue della detrazione non fruite da questi non si trasferiscono all'acquirente/donatario neanche nell'ipotesi in cui la vendita o la donazione siano effettuate nel medesimo anno di accettazione dell'eredità.

Come chiarito nella recente risposta a interpello n. 142/2020, gli stessi principi valgono anche nel caso di trasferimento della nuda proprietà a seguito di donazione.

A seguito dell'atto di cessione (a titolo oneroso o gratuito) che verrà effettuato, il donante/cedente perderà l'intera titolarità degli immobili, a favore dei beneficiari i quali, consolidando l'usufrutto e la nuda proprietà, saranno legittimati, per i rimanenti periodi d'imposta, a fruire delle quote residue di detrazione Irpef.

Ad analoghe conclusioni, si afferma nel citato interpello, si giunge qualora dovesse privilegiarsi (sempreché, allo stato attuale, tale possibilità sia di concreta realizzazione in base alle disposizioni che disciplinano i trasferimenti *mortis causa*) l'ipotesi, alternativa, di divisione notarile della sola nuda proprietà tra tutti gli eredi del *de cuius* atteso che il diritto reale (nuda proprietà) sarà attribuito a favore dei figli.

Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi
NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA
IscriviTi alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it

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

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE
Luca Caramaschi, Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi, Luigi Scappini
Guido Martinelli, Giovanni Valcarenghi

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

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

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

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020
Euro 220,00 Iva esclusa

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