Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi

Convertito il D.L. Liquidità

Centro studi tributari 3

Normativa e prassi in sintesi 25

Giurisprudenza in sintesi 31

Il focus giurisprudenziale

Presunzione di tassazione dell'accantonamento volontario a fondo, è una questione di simmetria

di Mara Pilla 36

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Il principio di libertà delle forme: autoliquidazione, riscossione e processo

di Mara Pilla 40

Focus

Le detrazioni per le spese di istruzione scolastica

di Carlo Bertacca 44

Dichiarazioni

Il credito Irpef nel modello RedditiPF 2020: tempi e modalità di utilizzo

di Stefano Rossetti 61

L'Iper ammortamento e la maggiorazione per i beni immateriali nel modello Redditi 2020

di Sandro Cerato 73

Adempimenti

Comunicazioni delle holding: termine prorogato al 30 giugno

di Laura Fava 88

Societario

La risoluzione consensuale evita la revisione del bilancio 2019

di Fabio Garrini 97

Schemi di sintesi

Decreto Rilancio - Parte seconda 106

Il caso risolto

Il *leasing* è escluso dal credito d'imposta per le locazioni previsto dal Decreto Rilancio

di Centro studi tributari 107

Scadenzario

Principali scadenze dal 16 al 30 giugno 2020 110

La circolare tributaria n. 25/2020

Convertito il D.L. Liquidità

Centro studi tributari

Il D.L. 23/2020, c.d. Decreto Liquidità, è giunto al traguardo definitivo della conversione, a opera della L. 40/2020, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 143 del 6 giugno 2020. Di seguito si offre un quadro sintetico delle principali novità di interesse, rimandando, per gli approfondimenti, a eventuali articoli successivi.

Articolo	Contenuto
Articolo 1, commi 1-12	**Garanzie Sace** Con l'intento di garantire liquidità alle imprese, con esclusione di banche e soggetti autorizzati al credito, con sede in Italia, colpite dall'epidemia Covid-19, SACE Spa concede, fino al 31 dicembre 2020 garanzie, nel rispetto della disciplina europea in tema di aiuti di Stato, in favore di banche, di istituzioni finanziarie nazionali e internazionali e degli altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia, per finanziamenti sotto qualsiasi forma alle suddette imprese. A tal fine il limite di impegni assunti dalla SACE Spa è individuato in 200 miliardi di euro, di cui almeno 30 miliardi destinati alle pmi come definite dalla Raccomandazione della Commissione europea 2003/361/CE, inclusi i lavoratori autonomi e i liberi professionisti titolari di partita Iva, nonché, come previsto in sede di conversione in legge, anche le associazioni professionali e le Stp (società tra professionisti), che abbiano pienamente utilizzato la loro capacità di accesso al Fondo di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), L. 662/1996, nonché alle garanzie concesse *ex* articolo 17, D.Lgs. 102/2004. Il nuovo comma 1-*bis*, introdotto in sede di conversione in legge, stabilisce l'estensione delle garanzie anche alle cessioni di crediti (con garanzia di solvenza prestata dal cedente) effettuate, a decorrere dal 7 giugno 2020, dalle imprese di cui sopra, anche ai sensi della L. 52/1991, a banche e a intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106, Tub. I limiti di importo del prestito e le percentuali di copertura della garanzia sono riferiti all'importo del corrispettivo pagato al cedente per la cessione dei crediti. Un successivo decreto non regolamentare del Mef potrà stabilire modalità attuative e operative nonché ulteriori elementi e requisiti integrativi. Viene prevista, con il comma 1-*ter*, l'esclusione dalle garanzie per le società che controllano direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ., una società residente in un Paese o in un territorio non cooperativo a fini fiscali, ovvero che

	sono controllate, direttamente o indirettamente, da una società residente in un Paese o in un territorio non cooperativo a fini fiscali. I Paesi o i territori non cooperativi a fini fiscali sono le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali (in sostanza, si tratta dei Paesi che non effettuato lo scambio di informazioni). È fatta salva la possibilità da parte del contribuente, a mezzo di interpello *ex* L. 212/2000, dimostrare che il soggetto non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature e locali. Il finanziamento deve essere destinato a sostenere costi del personale, canoni di locazione o di affitto di ramo d'azienda, investimenti o capitale circolante impiegati in stabilimenti produttivi e attività imprenditoriali che siano localizzati in Italia, come documentato e attestato dal rappresentante legale dell'impresa beneficiaria. Le imprese devono anche impegnarsi a non delocalizzare la produzione. In sede di conversione è stata introdotta l'ulteriore condizione per cui il finanziamento deve essere altresì destinato, in misura non superiore al 20% dell'importo erogato, al pagamento di rate di finanziamenti, scadute o in scadenza nel periodo emergenziale ovvero dal 1° marzo 2020 al 31 dicembre 2020, per le quali il rimborso sia reso oggettivamente impossibile in conseguenza della diffusione dell'epidemia di Covid-19 o delle misure dirette alla prevenzione e al contenimento della stessa, a condizione che l'impossibilità oggettiva del rimborso sia attestata dal rappresentante legale dell'impresa beneficiaria ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000. L'impresa deve assumere l'impegno a gestire livelli occupazionali attraverso accordi sindacali. Inoltre, per poter fruire della garanzia, l'impresa beneficiaria deve assumere l'impegno, unitamente ad altra impresa con sede in Italia che faccia parte del medesimo gruppo cui la prima appartiene, comprese quelle soggette alla direzione e al coordinamento da parte della medesima, a non approvare la distribuzione di dividendi o il riacquisto di azioni nel corso dell'anno 2020. Nel caso abbia già proceduto alla distribuzione di dividendi o al riacquisto azioni al momento della richiesta del finanziamento, l'impegno è assunto dall'impresa per i 12 mesi successivi alla data della richiesta. *Condizioni per il rilascio* Le garanzie sono rilasciate alle seguenti condizioni: a) la garanzia è rilasciata entro il 31 dicembre 2020, per finanziamenti di durata non superiore a 6 anni, con possibilità di preammortamento di 36 mesi; b) al 31 dicembre 2019 l'impresa non rientrava nella categoria delle imprese in difficoltà ai sensi del Regolamento (UE) 651/2014 e al 29 febbraio 2020 non risultava presente tra le esposizioni deteriorate della banca, come rilevabili dal soggetto finanziatore; b-*bis*) nella definizione del rapporto tra debito e patrimonio netto contabile registrato negli ultimi 2 anni dall'impresa, che non può essere superiore a 7,5, e che costituisce un parametro indispensabile per la definizione di impresa in difficoltà, sono compresi nel calcolo del patrimonio i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti delle P.A., per somministrazione, forniture e appalti, certificati ai sensi dell'articolo 9, comma 3-*bis*, D.L. 185/2008, e le certificazioni di cui al comma 3-*ter*,

	lettera b), ultimo periodo, recanti la data prevista per il pagamento, emesse mediante la piattaforma elettronica; c) l'importo del prestito assistito da garanzia non è superiore al maggiore tra: 1. 25% del fatturato annuo dell'impresa relativo al 2019, come risultante dal bilancio o dalla dichiarazione fiscale; 2. il doppio dei costi del personale dell'impresa relativi al 2019, come risultanti dal bilancio o da dati certificati se il bilancio non è ancora stato approvato. In caso di inizio attività successivo al 31 dicembre 2018, si fa riferimento ai costi del personale attesi per i primi 2 anni di attività, come documentato e attestato dal rappresentante legale dell'impresa. Ai fini della verifica del suddetto limite, se l'impresa è beneficiaria di più finanziamenti assistiti dalla presente garanzia o di altra garanzia pubblica, gli importi si cumulano. Qualora la medesima impresa, o il medesimo gruppo quando la prima è parte di un gruppo, siano beneficiari di più finanziamenti assistiti dalla garanzia di cui al comma 1, gli importi di detti finanziamenti si cumulano. Ai sensi di quanto previsto dal comma 3, ai fini dell'individuazione del limite massimo si fa riferimento al valore del fatturato in Italia e dei costi del personale sostenuti in Italia da parte dell'impresa o su base consolidata qualora l'impresa appartenga ad un gruppo. L'importo deve essere comunicato da parte dell'impresa richiedente alla banca finanziatrice; inoltre, ai fini della verifica del limite, se l'impresa è beneficiaria di più finanziamenti assistiti dalla garanzia SACE Spa o altra garanzia pubblica, gli importi dei finanziamenti si cumulano; d) la garanzia, in concorso paritetico e proporzionale tra garante e garantito nelle perdite per mancato rimborso del finanziamento, copre il: 1. 90% dell'importo del finanziamento per imprese con non più di 5000 dipendenti in Italia e valore del fatturato fino a 1,5 miliardi di euro; 2. 80% dell'importo del finanziamento per imprese con valore del fatturato superiore a 1,5 miliardi e fino a 5 miliardi di euro o con più di 5000 dipendenti in Italia; 3. 70% per le imprese con valore del fatturato superiore a 5 miliardi di euro. Tali percentuali si applicano sull'importo residuo dovuto, in caso di ammortamento progressivo del finanziamento. Ai fini dell'individuazione della percentuale di garanzia si fa riferimento al valore su base consolidata del fatturato e dei costi del personale del gruppo, qualora l'impresa beneficiaria sia parte di un gruppo. Anche in questo caso, il valore deve essere comunicato a cura dell'impresa richiedente alla banca finanziatrice. Le percentuali si applicano sull'importo residuo dovuto, in caso di ammortamento progressivo del finanziamento. Con decreto Mef è prevista la possibilità di innalzamento delle percentuali fino al limite di percentuale immediatamente superiore; e) le commissioni annuali dovute sono: 1. per i finanziamenti delle pmi sono corrisposti, in rapporto all'importo garantito: - 25 punti base durante il primo anno, - 50 punti base durante il secondo e terzo anno,

- 100 punti base durante il quarto, quinto e sesto anno;

2. per i finanziamenti di imprese diverse dalle PMI sono corrisposti, in rapporto all'importo garantito:
   - 50 punti base durante il primo anno,
   - 100 punti base durante il secondo e terzo anno,
   - 200 punti base durante il quarto, quinto e sesto anno;

f) la garanzia è a prima richiesta, esplicita, irrevocabile, e conforme ai requisiti previsti dalla normativa di vigilanza prudenziale ai fini della migliore mitigazione del rischio;

g) la garanzia copre nuovi finanziamenti o rifinanziamenti concessi all'impresa successivamente al 9 aprile 2020, per capitale, interessi e oneri accessori fino all'importo massimo garantito;

h) le commissioni devono essere limitate al recupero dei costi e il costo dei finanziamenti coperti dalla garanzia deve essere inferiore al costo che sarebbe stato richiesto dal soggetto o dai soggetti eroganti per operazioni con le medesime caratteristiche ma prive della garanzia, come documentato e attestato dal rappresentante legale dei soggetti eroganti. Il minor costo dei rifinanziamenti coperti dalla garanzia deve essere almeno uguale alla differenza tra il costo che sarebbe stato richiesto dal soggetto o dai soggetti eroganti per operazioni con le medesime caratteristiche ma prive della garanzia, come documentato e attestato dal rappresentante legale dei suddetti soggetti eroganti, ed il costo effettivamente applicato al l'impresa;

m) il finanziatore deve dimostrare che a esito del rilascio del finanziamento coperto da garanzia l'ammontare complessivo delle esposizioni nei confronti del soggetto finanziato risulta superiore all'ammontare di esposizioni detenute alla data di entrata in vigore del decreto, corretto per le riduzioni delle esposizioni intervenute tra le 2 date in conseguenza del regolamento contrattuale stabilito tra le parti prima del 9 aprile 2020.

Caratteristiche della garanzia

Sulle obbligazioni di SACE Spa derivanti dalle garanzie è accordata di diritto la garanzia dello Stato a prima richiesta e senza regresso. La garanzia dello Stato è esplicita, incondizionata, irrevocabile e si estende al rimborso del capitale, al pagamento degli interessi e ad ogni altro onere accessorio, al netto delle commissioni ricevute per le medesime garanzie.

Procedura di rilascio della garanzia

Le garanzie per i finanziamenti a imprese con:

- non più di 5000 dipendenti in Italia e
- valore del fatturato inferiore a 1,5 miliardi di euro, sulla base dei dati risultanti dall'ultimo bilancio approvato ovvero dei dati certificati con riferimento al 9 aprile 2020 se l'impresa non ha ancora approvato il primo bilancio sono concesse con una procedura semplificata.

Negli altri casi, il rilascio della garanzia e del corrispondente codice unico è subordinato altresì alla decisione assunta con Decreto Mef, adottato sulla base dell'istruttoria

	trasmessa da SACE Spa, tenendo in considerazione il ruolo che l'impresa che beneficia della garanzia svolge rispetto alle seguenti aree e profili in Italia: a) contributo allo sviluppo tecnologico; b) appartenenza alla rete logistica e dei rifornimenti; c) incidenza su infrastrutture critiche e strategiche; d) impatto sui livelli occupazionali e mercato del lavoro; e) peso specifico nell'ambito di una filiera produttiva strategica. *Autorizzazione UE* L'efficacia delle garanzie previste è subordinata all'approvazione della Commissione Europea ai sensi dell'articolo 108, Tfue.
Articolo 1, comma 13	**Garanzie su esposizioni CdP** Nel limite massimo di 200 miliardi previsto per le garanzia SACE, con decreto Mef può essere concessa, in conformità con la normativa dell'Unione europea, la garanzia dello Stato su esposizioni assunte o da assumere da CDP Spa entro il 31 dicembre 2020 derivanti da garanzie, anche nella forma di garanzie di prima perdita, su portafogli di finanziamenti concessi, in qualsiasi forma, da banche e da altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia alle imprese con sede in Italia che hanno sofferto una riduzione del fatturato a causa dell'emergenza Covid-19 e che prevedano modalità tali da assicurare la concessione da parte dei soggetti finanziatori di nuovi finanziamenti in funzione dell'ammontare del capitale regolamentare liberato per effetto delle garanzie stesse. La garanzia è a prima richiesta, incondizionata, esplicita, irrevocabile, e conforme ai requisiti previsti dalla normativa di vigilanza prudenziale ai fini della migliore mitigazione del rischio.
Articolo 1-*bis*	**Dichiarazione sostitutiva per la richiesta di nuovo finanziamenti** Le richieste di nuovi finanziamenti devono essere integrate da una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, in cui venga attestato: a) che l'attività d'impresa è stata limitata o interrotta dall'emergenza epidemiologica da Covid-19 o dagli effetti derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse alla medesima emergenza e che prima di tale emergenza sussisteva una situazione di continuità aziendale; b) che i dati aziendali forniti su richiesta dell'intermediario finanziario sono veritieri e completi; c) che il finanziamento coperto dalla garanzia è richiesto per sostenere costi del personale, investimenti o capitale circolante impiegati in stabilimenti produttivi e attività imprenditoriali che sono localizzati in Italia; d) la conoscenza che i finanziamenti saranno accreditati esclusivamente sul c/c dedicato i cui dati sono contestualmente indicati; e) che il titolare o il legale rappresentante istante nonché i soggetti indicati all'articolo 85, commi 1 e 2, D.Lgs. 159/2011, non si trovano nelle condizioni ostative previste dall'articolo 67; f) che nei confronti del titolare o del legale rappresentante non è intervenuta condanna definitiva, negli ultimi cinque anni, per reati commessi in violazione delle norme per la

	repressione dell'evasione fiscale in materia di imposte sui redditi e Iva nei casi in cui sia stata applicata la pena accessoria di cui all'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 74/2000.
Articolo 1-*ter*	**Semplificazione procedure liquidazione aiuti settore pesca** Al fine di assicurare liquidità alle imprese della pesca e dell'acquacoltura, viene prevista la conclusione delle procedure di erogazione degli aiuti di cui all'articolo 33, § 1, lettera c), Regolamento (UE) 508/2014, per le giornate di arresto temporaneo obbligatorio dell'attività nei seguenti termini: - per gli anni 2017 e 2018 entro 15 giorni decorrenti dal 7 giugno 2020 e - per l'anno 2019 entro 90 giorni sempre decorrenti dal 7 giugno 2020. La presenza, all'interno della graduatoria adottata con provvedimento Mipaaf, dei soggetti ammessi e aventi diritto a seguito delle verifiche operate dall'Amministrazione dà diritto al beneficiario di ricevere la liquidazione dell'aiuto concesso mediante ricorso al sistema bancario, restando a carico dello stesso beneficiario il pagamento delle spese e degli oneri relativi all'erogazione della somma da parte del sistema bancario. Il comma 3 stabilisce la conclusione, entro 60 giorni dalla data di presentazione delle domande, delle procedure di erogazione delle indennità per le giornate di sospensione delle attività di pesca a causa dell'emergenza sanitaria derivante dal Covid-19 per il 2020.
Articolo 2	**Sostegno all'esportazione** Viene previsto, modificando l'articolo 6, D.L. 269/2003 (la cd. Tecno-Tremonti) che SACE Spa assuma gli impegni derivanti dall'attività assicurativa e di garanzia dei rischi definiti non di mercato dalla normativa dell'Unione Europea, in misura pari al 10% del capitale e degli interessi di ciascun impegno. Il rimanente 90% è assunto dallo Stato in conformità con il presente articolo, senza vincolo di solidarietà. SACE Spa rilascia le garanzie e le coperture assicurative in nome proprio e per conto dello Stato. In sede di conversione, viene precisato come ai fini dell'internazionalizzazione si considerano strategici anche la filiera agricola nazionale, i settori del turismo e dell'agroalimentare italiano, il settore tessile, della moda e degli accessori, lo sviluppo di piattaforme per la vendita on line dei prodotti del *made in Italy*, le camere di commercio italiane all'estero, le fiere, i congressi e gli eventi, anche digitali, rivolti a sostenere lo sviluppo dei mercati, la formazione e il *made in Italy* nei settori dello sport, della cultura, dell'arte, della cinematografia, della musica, della moda, del *design* e dell'agroalimentare.
Articolo 4	**Contratto bancari** Viene previsto che, per i contratti, conclusi con la clientela al dettaglio come definita dalle disposizioni della Banca d'Italia in materia di trasparenza delle operazioni e dei servizi bancari e finanziari, nel periodo compreso tra il 9 aprile 2020 e il termine dello stato di emergenza (a oggi fissato al 31 luglio 2020), è autorizzato il consenso a mezzo posta elettronica non certificata o altro strumento idoneo, a condizione che l'espressione del consenso sia accompagnata da copia di un documento di riconoscimento in corso di validità del contraente, facciano riferimento a un contratto

	identificabile in modo certo e siano conservati insieme al contratto medesimo con modalità tali da garantirne la sicurezza, integrità e immodificabilità. Viene, inoltre, previsto che il requisito della consegna di copia del contratto è soddisfatto mediante la messa a disposizione del cliente di copia del testo del contratto su supporto durevole. La copia cartacea sarà consegnata alla prima occasione utile successiva al termine dello stato di emergenza. Il cliente può usare il medesimo strumento impiegato per esprimere il consenso al contratto anche per esercitare il diritto di recesso previsto dalla legge.
Articolo 5	**Differimento entrata in vigore Codice della crisi** L'entrata in vigore del Codice della crisi viene posticipata al 1° settembre 2021. Rimangono inalterate le specifiche disposizioni di entrata in vigore anticipata, già previste nell'originaria versione del decreto.
Articolo 6	**Deroghe al codice civile in materia di riduzione del capitale** A decorrere dal 9 aprile 2020 e fino al 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-*bis*, commi 4, 5 e 6, e 2482-*ter*, cod. civ.. Rimane invece inalterato l'obbligo dell'organo amministrativo di notiziare i soci nel caso di conseguimento di perdite di esercizio. Parimenti, per lo stesso periodo 9 aprile 2020 – 31 dicembre 2020, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale prevista agli articoli 2484, n. 4, e 2545-*duodecies*, cod. civ..
Articolo 6-*bis*	**Sostegno al settore alberghiero e termale** Viene introdotta, per i contribuenti soggetti Ires operanti nei settori alberghiero e termale che non adottano i Principi contabili internazionali, la possibilità di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni, a esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. La rivalutazione deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai 2 esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 e deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nell'inventario e nella Nota integrativa. Viene previsto che sui maggiori valori derivanti, iscritti a bilancio, non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta e il maggior valore è riconosciuto ai fini Ires e Irap decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita. L'eventuale saldo attivo risultante deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva con esclusione di ogni diversa utilizzazione. Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva Ires e Irap ed eventuali addizionali nella misura del 10%, da versare ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 701, L. 190/2014. Nel caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione al socio o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni, prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio è stata eseguita la rivalutazione, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze si considera il costo del bene prima della rivalutazione.

	Nel caso in cui il contribuente abbia esercitato l'opzione alla rivalutazione *ex* articolo 1, comma 696 e ss., L. 160/2019, gli effetti della rivalutazione e dell'eventuale affrancamento del saldo attivo si producono a decorrere dall'ultimo bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020. Le disposizioni di cui all'articolo 14, comma 1, L. 342/2000 si applicano anche ai soggetti Ias, anche con riferimento alle partecipazioni in società ed enti costituenti immobilizzazioni finanziarie; per questi soggetti, per il valore dell'importo derivante dal riconoscimento dei maggiori valori oggetto di riallineamento è vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che può essere affrancata in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva Ires e Irap ed eventuali addizionali nella misura del 10%, da versare ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 701, L. 190/2014. Infine, viene prevista l'applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni di cui agli articoli 11, 13, 14 e 15, L. 342/2000, al regolamento di cui ai D.M. 162/200 e al D.M. 86/2012, nonché agli all'articolo 1, commi 475, 477 e 478, L. 311/2004.
Articolo 7	**Deroghe alla redazione del bilancio** In sede di redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020 (normalmente esercizio 2020), la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-*bis*, comma 1, n. 1), cod. civ. può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106, D.L. 18/2020 con cui è stato prorogato di 60 giorni il termine di adozione dei rendiconti e dei bilanci di esercizio relativi al periodo 2019. Il criterio di valutazione è illustrato nella Nota integrativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Le disposizioni di cui sopra si applicano anche ai bilanci degli esercizi chiusi entro il 23 febbraio e non ancora approvati (quindi periodo 2019) Si segnala che, il 3 giugno 2020, la Fondazione Oic ha pubblicato il documento interpretativo numero 6, al fine di dare pratica attuazione alla presente disposizione, chiarendone il contenuto e delineando le possibili applicazioni pratiche. Il nuovo comma 2-*bis*, introduce la facoltà per le cooperative che applicano le disposizioni di cui all'articolo 2540, cod. civ. in materia di assemblee separate, di convocare l'assemblea generale entro il 30 settembre 2020.
Articolo 8	**Finanziamenti societari** Viene previsto che per i finanziamenti effettuati a favore delle società nel periodo compreso tra il 9 aprile 2020 e il 31 dicembre 2020 non si rendono applicabili: - l'articolo 2467, cod. civ. in tema di postergazione del finanziamento soci e - l'articolo 2497-*quinquies*, cod. civ. in tema di postergazione (per effetto del rimando alla disciplina di cui all'articolo 2467, cod. civ.) dei finanziamenti effettuati a favore della società da chi esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti o da altri soggetti a essa sottoposti. Stranamente, si determina un regime di disallineamento con i finanziamenti effettuati – sia pure in periodo di emergenza – ma prima della data del 9 aprile 2020

Articolo 9	**Concordato preventivo e accordi di ristrutturazione** Vengono prorogati di 6 mesi i termini di adempimento dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione, degli accordi di composizione della crisi e dei piani del consumatore omologati aventi scadenza in data successiva al 23 febbraio 2020. Nei procedimenti di concordato preventivo e per l'omologazione degli accordi di ristrutturazione pendenti alla data del 23 febbraio 2020 il debitore può presentare, sino all'udienza fissata per l'omologa, istanza al Tribunale per la concessione di un termine non superiore a 90 giorni di un nuovo piano e di una nuova proposta di concordato ai sensi dell'articolo 161, L.F. o di un nuovo accordo di ristrutturazione ai sensi dell'articolo 182-*bis*, L.F.. Il termine decorre dalla data del decreto con cui il Tribunale assegna il termine e non è prorogabile. L'istanza è inammissibile se presentata nell'ambito di un procedimento di concordato preventivo nel corso del quale è già stata tenuta l'adunanza dei creditori ma non sono state raggiunte le maggioranze stabilite dall'articolo 177, L.F.. Nel caso in cui il debitore voglia modificare solo i termini di adempimento del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione, deposita sino all'udienza fissata per l'omologa una memoria contenente l'indicazione dei nuovi termini, unitamente alla documentazione che comprova la necessità della modifica dei termini. Il differimento dei termini non può essere superiore di 6 mesi rispetto alle scadenze originarie. Nel procedimento per omologa del concordato preventivo il Tribunale acquisisce il parere del Commissario giudiziale. Il Tribunale, riscontrata la sussistenza dei presupposti di cui agli articoli 180 o 182-*bis*, L.F., procede all'omologazione, dando espressamente atto delle nuove scadenze. Il debitore che ha ottenuto la concessione del termine di cui all'articolo 161, comma 6, L.F., che sia già stato prorogato dal Tribunale, può, prima della scadenza, presentare istanza per la concessione di una ulteriore proroga di 90 giorni, anche nei casi in cui è stato depositato ricorso per la dichiarazione di fallimento. L'istanza indica gli elementi che rendono necessaria la concessione della proroga con specifico riferimento ai fatti sopravvenuti per effetto dell'emergenza Covid-19. Il Tribunale, acquisito il parere del Commissario giudiziale se nominato, concede la proroga quando ritiene che l'istanza si basa su concreti e giustificati motivi. Si applica l'articolo 161, commi 7 e 8, L.F.. Uguale istanza può essere presentata dal debitore che ha ottenuto la concessione del termine di cui all'articolo 182-*bis*, comma 7, L.F.. Il Tribunale provvede in camera di consiglio omessi gli adempimenti previsti dall'articolo 182-*bis*, comma 7, primo periodo, L.F. e concede la proroga quando ritiene che l'istanza si basa su concreti e giustificati motivi e che continuano a sussistere i presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione dei debiti con le maggioranze di cui all'articolo 182-*bis*, comma 1, L.F.. In sede di conversione viene, inoltre, previsto che il debitore che, entro la data del 31 dicembre 2021, ha ottenuto la concessione dei termini di cui all'articolo 161, comma 6 o all'articolo 182-*bis*, comma 7, L.F., può depositare, entro i suddetti termini, un atto di rinuncia alla procedura, dichiarando di avere predisposto un piano di risanamento ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F., pubblicato nel Registro Imprese, depositando la documentazione relativa alla pubblicazione medesima. Il Tribunale, verificate la completezza e la regolarità della documentazione, dichiara l'improcedibilità

	del ricorso presentato ai sensi dell'articolo 161, comma 6 o dell'articolo 182-*bis*, comma 7, L.F.. Da ultimo viene esclusa l'applicazione dei termini di cui al comma 10 dell'articolo 161, L.F. in caso ricorsi *ex* comma 6, presentati nel termine del 31 dicembre 2020.
Articolo 10	**Fallimenti** Vengono qualificati come improcedibili tutti i ricorsi ai sensi degli articoli 15 e 195, L.F. e articolo 3, D.Lgs. 270/1999, depositati nel periodo tra il 9 marzo 2020 ed il 30 giugno 2020. L'improcedibilità di cui sopra non si applica: a) al ricorso presentato dall'imprenditore in proprio, quando l'insolvenza non è conseguenza dell'epidemia di Covid-19; b) all'istanza di fallimento da chiunque formulata ai sensi degli articoli 162, comma 2, 173, commi 2 e 3, e 180, comma 7, L.F.; c) alla richiesta presentata dal P.M. quando nella medesima è fatta domanda di emissione dei provvedimenti di cui all'articolo 15, comma 8, L.F. o quando la richiesta è presentata ai sensi dell'articolo 7, n. 1), L.F.. Quando alla dichiarazione di improcedibilità dei ricorsi presentati tra il 9 marzo 2020 ed il 30 giugno 2020, fa seguito, entro il 30 settembre 2020, la dichiarazione di fallimento, il periodo di cui sopra non si computa nei termini di cui agli articoli 10, 64, 65, 67, commi 1 e 2, 69-*bis* e 147, L.F..
Articolo 11	**Titoli di credito** Viene introdotta la sospensione dei termini di scadenza, ricadenti o decorrenti nel periodo dal 9 marzo 2020 al 30 aprile 2020, relativi a vaglia cambiari, cambiali e altri titoli di credito emessi prima del 9 aprile 2020, e a ogni altro atto avente efficacia esecutiva a quella stessa data. La sospensione opera a favore dei debitori e obbligati anche in via di regresso o di garanzia, salva la facoltà degli stessi di rinunciarvi espressamente. La sospensione opera su: a) i termini per la presentazione al pagamento; b) i termini per la levata del protesto o delle constatazioni equivalenti; c) i termini previsti agli articoli 9, comma 2, lettere a) e b) e 9-*bis*, comma 2, L. 386/1990; d) il termine per il pagamento tardivo dell'assegno previsto dall'articolo 8, comma 1, L. 386/1990. Il comma 3, come modificato in sede di conversione in legge, stabilisce che i protesti o le constatazioni equivalenti levati nel periodo 9 marzo 2020 - 31 agosto 2020 non sono trasmessi dai pubblici ufficiali alle CCIAA. Nel caso in cui siano stati già pubblicati, le CCIAA provvedono d'ufficio alla loro cancellazione. Sempre per il periodo 9 marzo 2020 – 31 agosto 2020, è prevista la sospensione: - delle informative al prefetto di cui all'articolo 8-*bis*, commi 1 e 2, L. 386/1990 e - delle iscrizioni nell'archivio informatizzato di cui all'articolo 10-*bis*, L. 386/1990 che, se già effettuate, sono cancellate.

Articolo 12	**Soggetti che possono accedere al Fondo Gasparrini** Viene chiarito che possono accedere al c.d. Fondo Gasparrini previsto per le prime case anche le ditte individuali e gli artigiani, in quanto soggetti rientranti nella nozione di lavoratori autonomi. Inoltre, in sede di conversione in legge, viene esteso l'ambito di applicazione anche agli imprenditori individuali e ai piccoli imprenditori di cui all'articolo 2083, cod. civ.. Per 9 mesi a decorrere dal 9 aprile 2020, i benefici del Fondo sono fruibili anche ai mutui in ammortamento minore a 1 anno, normalmente esclusi dai benefici. L'ammissione al beneficio viene, in sede di conversione in legge, estesa alle quote di mutuo relative alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e alle relative pertinenze dei soci assegnatari che si trovino nelle condizioni di cui all'articolo 2, comma 479, L. 244/2007. Con decreto Mef da emanarsi entro 30 giorni decorrenti dal 7 giugno saranno individuate le modalità di attuazione e, in particolare, le regole relative all'individuazione della quota di mutuo da sospendere. Per quanto concerne la procedura, il comma 2-*bis*, dispone che, fino al 31 dicembre 2020, a fronte delle domande di sospensione dei mutui pervenute alla banca a partire dal 28 marzo 2020 a valere sul Fondo e delle quali la banca ha verificato la completezza e la regolarità formale, la banca avvia la sospensione dalla prima rata in scadenza successiva alla data di presentazione della domanda. Il gestore del Fondo, ricevuta dalla banca la domanda di sospensione, accerta la sussistenza dei presupposti e comunica alla banca, entro venti giorni, l'esito dell'istruttoria. Decorso inutilmente tale termine, la domanda si ritiene comunque accolta. In caso di esito negativo dell'istruttoria comunicato dal gestore, la banca può riavviare l'ammortamento del mutuo a partire dalla prima rata in scadenza successiva alla data di presentazione della domanda.
Articolo 12-*bis*	**Rimborso per mancata partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali internazionali** Viene estesa la fruizione del credito di imposta di cui all'articolo 49, D.L. 34/2019, limitatamente all'anno 2020, anche per le spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali all'estero disdette a causa dell'emergenza epidemiologica.
Articolo 12-*ter*	**Beni di impresa** Viene derogato a quanto previsto dall'articolo 1, comma 696 e ss., L. 160/2019, in tema di rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni prevedendo che possa essere effettuata nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso: - al 31 dicembre 2019 (bilancio 2020); - al 31 dicembre 2020 (bilancio 2021); o - al 31 dicembre 2021 (bilancio 2022) rispetto all'originaria previsione per cui deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 2018 (bilancio 2019) e che deve riguardare i beni iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 2018. Per i soli beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti, rispettivamente, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2022, 2023 o 2024.

Articolo 12-*quater*	**Detraibilità Iva sugli acquisti di beni oggetto di erogazioni liberali** Integrando l'articolo 66, D.L. 18/2020 con il nuovo comma 3-*bis*, viene stabilito che ai fini Iva, gli acquisti di beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ai fini della detrazione *ex* articolo 19, D.P.R. 633/1972.
Articolo 13	**Fondo di garanzia centrale PMI** Fino al 31 dicembre 2020, in deroga alle disposizioni del Fondo di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), L. 662/1996, si applicano le seguenti misure: a) la garanzia è concessa a titolo gratuito; b) l'importo massimo garantito per singola impresa è elevato, nel rispetto della disciplina dell'Unione Europea, a 5 milioni di euro. Sono ammesse alla garanzia le imprese con numero di dipendenti non superiore a 499. Resta fermo che la misura di cui alla presente lettera si applica, alle medesime condizioni, anche qualora almeno il 25% del capitale o dei diritti di voto sia detenuto direttamente o indirettamente da un ente pubblico oppure, congiuntamente, da più enti pubblici; c) la percentuale di copertura della garanzia diretta è incrementata, anche mediante il concorso delle sezioni speciali del Fondo di garanzia, al 90% dell'ammontare di ciascuna operazione finanziaria, previa autorizzazione della Commissione Europea ai sensi dell'articolo 108, Tfue, per le operazioni finanziarie di durata inferiore a 72 mesi. L'importo massimo delle operazioni finanziarie non può essere superiore alternativamente a: 1. il doppio della spesa salariale annua del beneficiario (compresi gli oneri sociali e il costo del personale che lavora nel sito dell'impresa ma che figura formalmente nel libro paga dei subcontraenti) per il 2019 o per l'ultimo anno disponibile. In caso di imprese costituite a decorrere dal 1° gennaio 2019, l'importo massimo non può essere superiore i costi salariali previsti per i primi 2 anni; 2. il 25% del fatturato 2019; 3. il fabbisogno per costi del capitale di esercizio e per costi di investimento nei successivi 18 mesi per le pmi e nei successivi 12 mesi per le imprese con un numero di dipendenti non superiore a 499. Il fabbisogno è attestato con autocertificazione; 3-*bis*. per le imprese caratterizzate da cicli produttivi ultrannuali di cui alla Parte IX, lettera A, sezioni A.1.d) e A.1.e), dell'Allegato al Decreto Mise 12 febbraio 2019 i ricavi delle vendite e delle prestazioni, sommati alle variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti per l'anno 2019; La percentuale di copertura della riassicurazione è incrementata, anche mediante il concorso delle sezioni speciali del Fondo di garanzia, al 100% dell'importo garantito dal Confidi o da altro fondo di garanzia, a condizione che le garanzie da questi rilasciate non superino la percentuale massima di copertura del 90%, previa autorizzazione della Commissione Europea ai sensi dell'articolo 108, Tfue. La riassicurazione può essere innalzata al 100% dell'importo garantito dal Confidi o da altro fondo di garanzia, a condizione che le garanzie da questi rilasciate non prevedano il pagamento di un premio che tiene conto della remunerazione per il rischio di credito assunto. Fino

	all'autorizzazione della Commissione Europea, le percentuali sono incrementate, rispettivamente, all'80% per la garanzia diretta e al 90% per la riassicurazione; d) sono ammissibili alla garanzia del Fondo, per la garanzia diretta nella misura dell'80% e per la riassicurazione nella misura del 90% dell'importo garantito dal Confidi o da altro fondo di garanzia, a condizione che le garanzie da questi rilasciate non superino la percentuale massima di copertura dell'80%, i finanziamenti a fronte di operazioni di rinegoziazione del debito del soggetto beneficiario, purché il nuovo finanziamento preveda l'erogazione al medesimo soggetto beneficiario di credito aggiuntivo in misura pari ad almeno il 10% dell'importo del debito accordato in essere del finanziamento oggetto di rinegoziazione; e) per le operazioni per le quali le banche o gli intermediari finanziari hanno accordato, anche di propria iniziativa, la sospensione del pagamento delle rate di ammortamento, o della sola quota capitale, ovvero l'allungamento della scadenza dei finanziamenti, in connessione degli effetti del Covid-19, su operazioni ammesse alla garanzia del Fondo, la durata della garanzia del Fondo è estesa in conseguenza; f) la garanzia è concessa senza applicazione del modello di valutazione e delle condizioni di ammissibilità e disposizioni di carattere generale per l'amministrazione del Fondo di garanzia. La garanzia è concessa anche in favore di beneficiari finali che presentano, alla data della richiesta di garanzia, esposizioni nei confronti del soggetto finanziatore classificate come "inadempienze probabili" o "scadute o sconfinanti deteriorate", purché la predetta classificazione non sia precedente alla data del 31 gennaio 2020. La garanzia è concessa anche alle imprese che, in data successiva al 31 dicembre 2019, sono state ammesse alla procedura del concordato con continuità aziendale di cui all'articolo 186-*bis*, L.F., hanno stipulato accordi di ristrutturazione ai sensi dell'articolo 182-*bis*, L.F. o hanno presentato un piano attestato di cui all'articolo 67, L.F., purché, al 9 aprile 2020, le loro esposizioni non siano più in una situazione che ne determinerebbe la classificazione come esposizioni deteriorate, non presentino importi in arretrato successivi all'applicazione delle misure di concessione e la banca, sulla base dell'analisi della situazione finanziaria del debitore, sia convinta che verosimilmente vi sarà il rimborso integrale dell'esposizione alla scadenza, ai sensi dell'articolo 47-*bis*, comma 6, lettere a) e c), Regolamento 575/2013. Sono, in ogni caso, escluse le imprese che presentano esposizioni classificate come "sofferenze" ai sensi della disciplina bancaria; g) non è dovuta la commissione per il mancato perfezionamento delle operazioni finanziarie di cui all'articolo 10, comma 2, D.M. 6 marzo 2017; h) per operazioni di investimento immobiliare nei settori turistico – alberghiero e delle attività immobiliari, con durata minima di 10 anni e di importo superiore a 500.000 euro, la garanzia del Fondo può essere cumulata con altre forme di garanzia acquisite sui finanziamenti; i) per le garanzie su specifici portafogli di finanziamenti, anche senza piano d'ammortamento, dedicati a imprese danneggiate dall'emergenza Covid-19, o appartenenti, per almeno il 60%, a specifici settori e filiere colpiti dall'epidemia, la quota

	della tranche *junior* coperta dal Fondo può essere elevata del 50%, ulteriormente incrementabile del 20 % in caso di intervento di ulteriori garanti; j) previa autorizzazione UE, sono ammissibili alla garanzia del fondo, con copertura al 100 % sia in garanzia diretta che in riassicurazione, i nuovi finanziamenti concessi da banche, intermediari finanziari e dagli altri soggetti abilitati alla concessione di credito in favore di PMI e di persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni, di associazioni professionali e Stp (società tra professionisti) nonché di agenti di assicurazione, subagenti di assicurazione e *broker* iscritti alla rispettiva sezione del Registro unico degli intermediari assicurativi e riassicurativi, la cui attività d'impresa è stata danneggiata dall'emergenza Covid-19 come da dichiarazione autocertificata ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, purché tali finanziamenti prevedano l'inizio del rimborso del capitale non prima di 24 mesi dall'erogazione e abbiano una durata fino a 120 mesi e un importo non superiore alternativamente, anche tenuto conto degli eventi calamitosi, al doppio della spesa salariale annua (compresi gli oneri sociali e il costo del personale che lavora nel sito dell'impresa ma che figura formalmente nel libro paga dei subcontraenti) per il 2019 o per l'ultimo anno disponibile e il 25% dell'ammontare dei ricavi del soggetto beneficiario, come risultante dall'ultimo bilancio depositato o dall'ultima dichiarazione fiscale presentata alla data della domanda di garanzia ovvero, per i soggetti beneficiari costituiti dopo il 1° gennaio 2019, da altra idonea documentazione, anche mediante autocertificazione e, comunque, non superiore a 30.000 euro. Nei casi di cessione o affitto di azienda con prosecuzione della medesima attività si considera altresì l'ammontare dei ricavi risultante dall'ultima dichiarazione dei redditi o dall'ultimo bilancio depositato dal cedente o dal locatore. In relazione alle predette operazioni, il soggetto richiedente applica all'operazione finanziaria un tasso di interesse, nel caso di garanzia diretta o un premio complessivo di garanzia, nel caso di riassicurazione, che tiene conto della sola copertura dei soli costi di istruttoria e di gestione dell'operazione finanziaria e, comunque, non superiore al tasso del rendimento medio dei titoli di Stato (Rendistato) con durata analoga al finanziamento, maggiorato dello 0,20%. L'intervento del Fondo centrale di garanzia per le pmi è automatico, gratuito e senza valutazione e il soggetto finanziatore eroga il finanziamento coperto dalla garanzia del Fondo, subordinatamente alla verifica formale del possesso dei requisiti, senza attendere l'esito definitivo dell'istruttoria da parte del gestore del Fondo medesimo. La garanzia è concessa anche ai beneficiari finali che presentano esposizioni che, anche prima del 31 gennaio 2020, sono state classificate come inadempienze probabili o esposizioni scadute e/o sconfinanti deteriorate, a condizione che tali esposizioni, alla data di richiesta del finanziamento non siano più classificabili come esposizioni deteriorate. Nei casi in cui tali esposizioni siano state oggetto di misure di concessione, la garanzia è concessa anche nei confronti dei beneficiari finali a condizione che le stesse esposizioni non siano classificate come deteriorate. Nel caso di finanziamenti concessi anteriormente alla conversione in legge, è possibile richiedere l'adeguamento alle nuove condizioni; k) in favore dei soggetti beneficiari con ammontare di ricavi non superiore a 3.200.000 euro, la cui attività d'impresa è stata danneggiata dall'emergenza Covid-19 come da

	dichiarazione autocertificata ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, la garanzia di cui alla lettera c) può essere cumulata con un'ulteriore garanzia, a copertura del finanziamento, concessa dai Confidi o altro soggetto abilitato al rilascio di garanzie, sino alla copertura del 100% del finanziamento concesso. La predetta garanzia può essere rilasciata per prestiti di importo non superiore al minore tra il 25 % dei ricavi del soggetto beneficiario; i) previa autorizzazione della Commissione Europea al fine di rafforzare il supporto all'emergenza da Covid-19 prestato dalle cooperative e dai Confidi di cui all'articolo 13, D.L. 269/2003, i soggetti di cui all'articolo 3, Decreto Mise 3 gennaio 2017, possono imputare al fondo consortile, al capitale sociale o ad apposita riserva i fondi rischi e gli altri fondi o riserve patrimoniali costituiti da contributi pubblici, con esclusione di quelli derivanti dalle attribuzioni annuali di cui alla L. 108/1996, esistenti alla data del 31 dicembre 2019. Tali risorse sono attribuite unitariamente al patrimonio netto, anche ai fini di vigilanza, dei relativi Confidi, senza vincoli di destinazione. Le eventuali azioni o quote corrispondenti costituiscono azioni o quote proprie delle banche o dei Confidi e non attribuiscono alcun diritto patrimoniale o amministrativo né sono computate nel capitale sociale o nel fondo consortile ai fini del calcolo delle quote richieste per la costituzione e per le deliberazioni dell'assemblea. La relativa delibera, da assumere entro 180 giorni dall'approvazione del bilancio, è di competenza dell'assemblea ordinaria; l) sono prorogati per tre mesi tutti i termini riferiti agli adempimenti amministrativi relativi alle operazioni assistite dalla garanzia del Fondo; m) la garanzia del Fondo può essere richiesta anche su operazioni finanziarie già perfezionate ed erogate dal soggetto finanziatore da non oltre 3 mesi dalla data di presentazione della richiesta e, comunque, in data successiva al 31 gennaio 2020. In tali casi, il soggetto finanziatore deve trasmettere al gestore del Fondo una dichiarazione attestante la riduzione del tasso di interesse applicata, sul finanziamento garantito, al soggetto beneficiario per effetto della sopravvenuta concessione della garanzia; n) per i finanziamenti di importo superiore a 25.000 euro la garanzia è rilasciata con la possibilità per le imprese di avvalersi di un preammortamento fino a 24 mesi. Con il comma 4-bis, introdotto in sede di conversione in legge, è previsto che le CCIAA, anche tramite propri organismi consortili, con le risorse umane, finanziarie e strumentali esistenti a legislazione vigente, anche con la costituzione di appositi fondi, possono concedere contributi alle piccole e medie imprese in conto commissioni di garanzia su operazioni finanziarie ammesse alla riassicurazione del Fondo di garanzia pmi, al fine di contenere i costi delle garanzie concesse da soggetti garanti autorizzati. L'applicazione delle disposizioni di cui sopra, in quanto compatibili, si applicano anche alle garanzie di cui all'articolo 17, comma 2, D.Lgs. 102/2004, in favore delle imprese agricole, forestali, della pesca e dell'acquacoltura e dell'ippicoltura, nonché dei consorzi di bonifica e dei birrifici artigianali. A tal fine vengono assegnati a Ismea 100 milioni di euro per l'anno 2020.

Articolo 14	**Credito sportivo** Viene estesa al 31 dicembre 2020, l'operatività del Fondi di garanzia per l'impiantistica sportiva. Soggetti interessati sono le Federazioni Sportive Nazionali, le Discipline Sportive Associate, gli Enti di Promozione Sportiva, le associazioni e delle società sportive dilettantistiche iscritte al registro di cui all'articolo 5, comma 2, lettera c), D.Lgs. 242/1999. A tali fini, è costituito un apposito comparto del predetto Fondo con una dotazione di 30 milioni di euro per l'anno 2020. Inoltre, vengono snellite le procedure di attivazione del comparto.
Articolo 14-*bis*	**Proroga programma triennale pesca e acquacoltura** Al fine di assicurare la continuità delle azioni previste dallo strumento programmatorio nazionale del settore ittico nel periodo di emergenza da Covid-19, viene prorogato al 31 dicembre 2021 il Programma nazionale triennale della pesca e dell'acquacoltura 2017-2019, di cui all'articolo 2, comma 5-*decies*, D.L. 225/2010 (già prorogato al 2020 a mezzo dell'articolo 1, comma 517, L. 160/2019).
Articolo 18	**Sospensione versamenti** Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa in Italia con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo di imposta precedente, che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, sono sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini di versamenti relativi: a) alle ritenute alla fonte di cui agli articoli 23, 24, D.P.R. 600/1973 (lavoro dipendente e assimilati) e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che operano quali sostituti d'imposta; b) all'Iva. Per i suddetti soggetti sono altresì sospesi, per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. La sospensione si applica anche ai soggetti con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro (nel 2019) a condizione, tuttavia, che la diminuzione del fatturato o dei corrispettivi sia almeno pari il 50%. La sospensione riguarda anche i soggetti che hanno intrapreso l'attività di impresa, di arte o professione, in data successiva al 31 marzo 2019. La sospensione, inoltre, si applica anche agli enti non commerciali compresi gli ETS e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime di impresa, relativamente alla ritenute alla fonte sul reddito di lavoro dipendente e assimilato, alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che operano quali sostituti d'imposta e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. La sospensione dei versamenti Iva per aprile e maggio si applica, a prescindere dai ricavi o compenso del periodo precedente, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o

	professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza e che hanno subito rispettivamente una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta. I versamenti sospesi saranno effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o rateizzando l'importo in 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020 (non si fa luogo al rimborso delle somme eventualmente versate). Viene previsto il mantenimento dei precedenti benefici per i seguenti soggetti che non rientrassero nei nuovi parametri dimensionali: • settori particolarmente colpiti dalla crisi (come evocati nel D.L. 9 e D.L. 18/2020), sospensione prevista fino al 30 aprile 2020, con ripresa dei versamenti al 1° giugno, in unica soluzione o 5 rate di pari importo; • Federazioni Sportive Nazionali, gli Enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, professionistiche e dilettantistiche, sospensione fino al 31 maggio 2020, con ripresa dei versamenti entro il 30 giugno o mediante rateizzazione in cinque rate mensili di pari importo. Da ultimo, in sede di conversione in legge, è stato previsto che i termini per il versamento del prelievo erariale unico sugli apparecchi (PREU) di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), R.D. 773/1931 e del relativo canone concessorio in scadenza il 30 agosto 2020, slittano al 22 settembre 2020. Il versamento può avvenire tramite rateazione mensile di pari importo a decorrere dal 22 settembre e le successive entro fine mese (31 ottobre e 30 novembre) con versamento dell'ultima rata entro il 18 dicembre 2020. Sulle rate saranno applicati gli interessi legali calcolati giorno per giorno. Ai fini del controllo di una corretta fruizione dei nuovi benefici, gli enti assistenziali e previdenziali scambiano con l'Agenzia delle entrate i nominativi dei soggetti che hanno fruito della sospensione al fine di poter effettuare adeguati riscontri sulla sussistenza dei requisiti di legge (decremento del fatturato e corrispettivi) Si ricorda, infine, che il D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) ha previsto uno slittamento dei termini di pagamento di Iva, ritenute fiscali e previdenziali (nelle casistiche sopra richiamate) alla data del 16 settembre 2020.
Articolo 19	**Proroga sospensione applicazione ritenute su lavoro autonomo e agenti** La norma prevede l'abrogazione dell'articolo 62, comma 7, D.L. 18/2020, che viene riscritto dal Decreto, ampliandone l'ambito temporale. In particolare, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, sede legale o sede operativa in Italia – con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso (normalmente il 2019) - viene prevista la possibilità di non assoggettare a ritenuta d'acconto i compensi o ricavi percepiti da lavoratori autonomi e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari per il periodo dal 17 marzo 2020 al 31 maggio 2020.

	Rimane fermo l'obbligo di comunicare la scelta opzionale al soggetto erogante i compensi, con rilascio di un'apposita dichiarazione in tal senso. Le ritenute dovranno essere versate – direttamente dal percipiente le somme - in unica soluzione entro il 31 luglio 2020 o in 5 rate di uguale importo a decorrere dal mese di luglio 2020. Si ricorda, infine, che il D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) ha previsto uno slittamento dei termini di pagamento delle ritenute (nelle casistiche sopra richiamate) alla data del 16 settembre 2020.
Articolo 20	**Versamento acconto imposte di giugno** Viene previsto che, in caso di omesso o insufficiente versamento dell'acconto Irpef, Ires e Irap, applicando il metodo previsionale, non sono dovute le sanzioni e gli interessi, a condizione che esso risulti comunque in misura pari almeno all'80% di quanto dovuto a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso. La previsione concerne solo gli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.
Articolo 21	**Rimessione in termini per i versamenti verso la P.A.** Si considerano come tempestivi, se effettuati entro il 16 aprile, i versamenti scadenti al 16 marzo 2020 e già prorogati, per effetto di quanto previsto dall'articolo 60, D.L. 18/2020, al 20 marzo.
Articolo 22	**CU 2020** Viene prorogato al 30 aprile il termine entro il quale i sostituti d'imposta devono consegnare agli interessati le certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati e ai redditi di lavoro autonomo. Inoltre, non si applicano le sanzioni previste dall'articolo 4, comma 6-*quinquies*, D.P.R. 322/1998, se le certificazioni sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate oltre il termine del 31 marzo 2020, a condizione, tuttavia, che l'invio avvenga entro il 30 aprile 2020. Rimane ferma la possibilità di invio telematico delle CU all'Agenzia entro il termine della presentazione del modello 770 per i sostituiti che non possono utilizzare la dichiarazione precompilata (ad esempio, titolari di partita Iva).
Articolo 23	**Proroga certificati per gli appalti** Viene estesa la validità dei certificati di cui all'articolo 17-*bis*, comma 5, D.Lgs. 241/1997, emessi entro il 29 febbraio 2020, sino al 30 giugno 2020. Trattasi dei certificati che consentono di disapplicare i controlli sul versamento delle ritenute nell'ambito degli appalti e subappalti. Si aggiunge, che la presenza del certificato in corso di validità, autorizza l'effettuazione delle compensazioni per il pagamento delle predette ritenute e dei contributi previdenziali.
Articolo 24	**Agevolazione prima casa** Vengono sospesi, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020, i termini: • di 18 mesi, per trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile per il quale si è fruito dell'agevolazione di cui alla Nota II *bis*, Tariffa, Parte I, D.P.R. 131/1986;

	• di un anno, nel caso di riacquisto di immobile di cui all'articolo 7, L. 448/1998.
Articolo 25	**Assistenza Caf** Viene abrogato l'articolo con cui era previsto che, fino alla fine dell'emergenza Covid-19, i titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, potessero inviare in via telematica ai CAF e ai professionisti abilitati la copia per immagine della delega all'accesso alla dichiarazione precompilata sottoscritta e la copia della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento di identità. In caso di necessità, in luogo della sottoscrizione della delega, il contribuente può fornire al CAF o al professionista abilitato un'apposita autorizzazione tramite strumenti elettronici volti ad assicurarne la provenienza. Tali modalità sono consentite anche per la presentazione, in via telematica, di dichiarazioni, modelli e domande di accesso o fruizione di prestazioni all'Inps. Resta fermo l'obbligo di regolarizzazione, con consegna delle citate deleghe e della documentazione, una volta cessata l'attuale situazione emergenziale.
Articolo 26	**Imposta di bollo sulle fatture elettroniche** Viene previsto che il pagamento dell'imposta di bollo può essere effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni: a) per il primo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno sia inferiore a 250 euro; b) per il primo e secondo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno sia inferiore complessivamente a 250 euro.
Articolo 27	**Cessione di farmaci a uso compassionevole** La presunzione di cessione non opera per le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, individuati dal D.M. 7 settembre 2017, autorizzate dal competente Comitato Etico, effettuate nei confronti dei soggetti indicati dall'articolo 3 dello stesso decreto. I suddetti farmaci non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, Tuir. In altri termini, ai fini Iva la cessione viene equiparata alla distruzione ed esclusa la concorrenza del loro valore normale alla formazione dei ricavi ai fini delle imposte dirette.
Articolo 28	**Società semplici** La norma modifica il regime fiscale di tassazione dei dividendi incassati dalle società semplici, provvedendo a modificare il contenuto dell'articolo 32-*quater*, D.L. 124/2019, sulla base di quattro specifiche direttrici: 1. ricomprendere nell'ambito di applicazione della disciplina gli utili di fonte estera, con esclusione di quelli provenienti da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, sui quali continuano ad applicarsi le disposizioni previste dal Tuir;

	2. chiarire le modalità di applicazione della ritenuta e dell'imposta sostitutiva previste per gli utili percepiti dalla società semplice, per la quota riferibili ai soci persone fisiche della medesima società; 3. disciplinare il regime fiscale degli utili percepiti dalla società semplice per la quota riferibili ai soci enti non commerciali e ai soci non residenti; 4. disciplinare un regime transitorio per gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31-12-2019, la cui distribuzione sia deliberata entro il 31 dicembre 2022. A tali utili si applica il regime fiscale previgente alle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio per il 2018. La nuova disciplina si applica ai dividendi percepiti dalle società semplici a decorrere dal 1° gennaio 2020.
Articolo 29	**Processo tributario** Viene stabilito che gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, D.Lgs. 446/1997, e le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche, sono tenute a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche stabilite con D.M. 163/2013 e dai successivi decreti attuativi. Introducendo il nuovo comma 1-*ter* all'articolo 16, D.P.R. 115/2002, è data la possibilità agli uffici giudiziari di notificare gli atti sanzionatori derivanti da omesso o parziale pagamento del contributo unificato tramite posta elettronica certificata nel domicilio eletto o, in mancanza di tale indicazione, mediante il deposito presso l'ufficio di segreteria delle Commissioni Tributarie o la cancelleria competente. Infine, in deroga al termine di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020, vengono riallineati i termini di sospensione per entrambe le parti del processo tributario. Nello specifico, il termine di sospensione per le attività degli enti impositori fissato al 31 maggio 2020 è anticipato al 15 maggio.
Articolo 29-*bis*	**Responsabilità del datore di lavoro** Si prevede che, ai fini della tutela contro il rischio di contagio da Covid-19, i datori di lavoro pubblici e privati adempiono all'obbligo di cui all'articolo 2087, cod. civ. mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del COvid-19 negli ambienti di lavoro.
Articolo 30	**Credito di imposta sanificazione** L'articolo è stato abrogato a mezzo dell'articolo 125, comma 5, D.L. 34/2020.
Articolo 34	**Divieto cumulo** L'articolo è stato abrogato a mezzo dell'articolo 78, comma 3, D.L. 34/2020.
Articolo 35	**Pin Inps** Fino al termine dello stato di emergenza e per l'intero periodo ivi considerato, l'Inps è autorizzato a rilasciare le proprie identità digitali (pin Inps) in maniera semplificata, acquisendo telematicamente gli elementi necessari all'identificazione del richiedente, ferma restando la verifica con riconoscimento diretto, ovvero riconoscimento facciale da remoto, una volta cessata l'attuale situazione emergenziale.

Articolo 36	**Termini processuali** Viene prorogato, all'11 maggio 2020, il termine relativo al rinvio d'ufficio delle udienze dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari e la sospensione del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto per i procedimenti, previsto dall'articolo 83, D.L. 18/2020. Conseguentemente, il termine iniziale slitta al 12 maggio 2020. Sono esclusi dal rinvio di ufficio i procedimenti penali in cui i termini di cui all'articolo 304, c.p.p. scadono nei 6 mesi successivi all'11 maggio 2020.
Articolo 37	**Procedimenti amministrativi** Viene stabilito che, ai fini del computo dei termini ordinatori o perentori, propedeutici, endoprocedimentali, finali ed esecutivi, relativi allo svolgimento di procedimenti amministrativi su istanza di parte o d'ufficio, pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data, non si tiene conto del periodo compreso tra la medesima data e quella del 15 maggio 2020.
Articolo 37-*bis*	**Sospensione temporanea segnalazione di sofferenze alla Centrale rischi** In sede di conversione è stata introdotta la sospensione, fino al 30 settembre 2020, delle segnalazioni a sofferenza alla Centrale dei rischi della Banca d'Italia e ai sistemi di informazione creditizia, riguardanti le imprese di minore dimensione beneficiarie delle misure di sostegno finanziario di cui all'articolo 56, comma 2, D.L. 18/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020. Tale sospensione si applica anche ai Sistemi di informazioni creditizie dei quali fanno parte altri archivi sul credito gestiti da soggetti privati e ai quali gli intermediari partecipano su base volontaria.
Articolo 41	**Lavoro** Viene estesa la possibilità di procedere a domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "9" anche ai lavorati assunti nel periodo dal 24 febbraio 2020 al 17 marzo 2020. Per quanto riguarda la cassa integrazione in deroga, come prevista dall'articolo 22, D.L. 18/2020, viene estesa anche ai lavoratori assunti tra il 24 febbraio e il 17 marzo 2020. Viene, inoltre, prevista l'esenzione da imposta di bollo per le suddette domande. In sede di conversione, il nuovo comma 4-*bis*, al fine di favorire lo sviluppo di nuova imprenditoria in agricoltura, demanda a un decreto Mipaaf di natura non regolamentare, da adottare entro 60 giorni decorrenti dal 7 giugno 2020, la definizione dei criteri e delle modalità per la concessione da parte di Ismea di mutui a tasso zero in favore di iniziative finalizzate al sostegno di aziende agricole per la ristrutturazione di mutui in essere, per la copertura di spese di gestione o per investimenti nel settore agricolo e in quello della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli. I mutui sono concessi nel limite massimo di 200.000 euro, per la durata massima di 15 anni comprensiva del periodo di preammortamento, nel rispetto della normativa in materia di aiuti di Stato per il settore agricolo e per quello della trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli. Costituiscono titoli preferenziali per l'erogazione dei mutui l'avere costituito l'azienda nel biennio 2019-2020, la dimensione della superficie utile agricola e la produzione di prodotti agroalimentari tipici, sotto

	qualsiasi forma tutelati. A tal fine, viene istituito, nello stato di previsione del Mipaaf, un fondo rotativo con una dotazione finanziaria iniziale pari a 10 milioni di euro per l'anno 2020. Infine, a mezzo della modifica apportata all'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 185/2000, viene estesa alle imprese agricole, anche di nuova costituzione, l'accesso ai mutui agevolati a valere sul Fondo rotativo di cui all'articolo 4, Decreto Mef 30 novembre 2004.
Articolo 44	**Entrata in vigore** • Le disposizioni originarie del Decreto sono entrate in vigore il 9 aprile 2020, giorno successivo a quello di pubblicazione in GU; • Le disposizioni modificate o introdotte con la Legge di conversione, sono entrate in vigore (salvo espressa specifica) il 7 giugno 2020, giorno successivo a quello della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

La circolare tributaria n. 25/2020

Adempimenti

Varato il codice per utilizzare il credito di imposta affitti

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 32/E del 6 giugno 2020, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020. Nello specifico, il codice tributo è:
6920 denominato "*Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda - articolo 28, D.L. 34/2020*".

Agenzia delle entrate, risoluzione n. 32/E/2020

La corretta procedura per il reso del reso

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 167/2020 ha individuato la corretta procedura da seguire in caso di "reso del reso", ovvero nuovo cambio del bene acquistato in sostituzione di quello oggetto del primo reso. La procedura di reso corretta da adottare è:
a) al momento della riconsegna del bene va emesso un documento commerciale per reso merce, in rettifica del corrispettivo del bene reso e recupero della corrispondente imposta, che richiama il documento commerciale emesso con il riferimento all'operazione originaria;
b) al momento della consegna del "buono" di pari valore (cui va attribuito un "numero identificativo" da associare alla "pratica di reso"), poiché la tipologia di buono che si sta rilasciando è "multiuso" - la cui consegna, a differenza del buono "monouso" non costituisce effettuazione dell'operazione e, quindi, non si realizza il momento impositivo ai fini Iva -, l'esercente non è tenuto a emettere il documento commerciale. Tuttavia, qualora per esigenze gestionali, l'esercente volesse memorizzare l'operazione di consegna del buono, il documento commerciale che si emetterà dovrà riportare il codice natura "N2" ("non soggette");
c) al momento del nuovo acquisto va emesso un nuovo documento commerciale, con la descrizione del bene acquistato e la valorizzazione della relativa Iva, che reca un "TOTALE COMPLESSIVO" pari al valore della merce acquistata, mentre il buono deve essere utilizzato come un mezzo di pagamento - riportando il suo "numero identificativo" all'interno del documento commerciale ovvero, ove il registratore telematico in uso lo consenta, utilizzando la cosiddetta "APPENDICE";
d) al momento del "reso del reso" la procedura è analoga a quella descritta sub a), b) e c), con la precisazione che il nuovo "documento commerciale per reso merce "deve richiamare il documento emesso al momento della scelta del nuovo capo.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 167/2020

Agevolazioni

La circolare sul credito di imposta affitti

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, esso ricomprende gli esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro. Viene precisato che, non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività, devono ritenersi inclusi, fermo restando il limite dei ricavi o compensi, anche i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e ss., L. 190/2014 e gli imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa. In merito al limite di ricavi o compensi, per i soggetti che

determinano il proprio reddito catastale, deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, all'importo del fatturato relativo al medesimo periodo d'imposta. Per quanto riguarda il requisito oggettivo, il credito d'imposta compete in relazione ai canoni:
a) di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo (di seguito, in breve, canone locazione degli immobili a uso non abitativo);
b) dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo (di seguito, in breve, canone per servizi o affitto d'azienda).
I canoni devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dagli articoli 1571 e ss., cod. civ..
Importante la precisazione per cui non rientrano nell'ambito di applicazione del credito i canoni relativi a contratti di *leasing* finanziario (traslativo) rispetto ai quali, in linea di principio, è il conduttore che sostiene i rischi relativi al bene risultando, pertanto, assimilabili ai contratti di compravendita con annesso finanziamento.
Per quanto concerne i contratti aventi ad oggetto l'affitto d'azienda, rientrano nella disposizione le ipotesi in cui l'affitto d'azienda includa la concessione in locazione o godimento di almeno un immobile «*destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo*».
In relazione agli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, rientrano nell'ambito di applicazione anche gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente che sono ammortizzabili, nel rispetto delle condizioni previste all'articolo 54, Tuir. La circolare prosegue confermando come sia necessario che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito. Nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del pagamento. Se il pagamento non è ancora avvenuto non sarà possibile fruire in via anticipata del credito; resta ferma tuttavia la possibilità di cedere il credito d' imposta al locatore a titolo di pagamento del canone. Al riguardo, si precisa che in tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione. In altri termini, considerata la finalità della norma di ridurre l'onere che grava in capo al locatario, è possibile fruire del credito qui in esame attraverso la cessione dello stesso al locatore o conducente del credito di imposta, fermo restando che in tal caso deve intervenire il pagamento della differenza tra il canone dovuto ed il credito di imposta.

Agenzia delle entrate, circolare n. 14/E/2020

Requisiti di accesso all'*art bonus*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 176/2020, ha chiarito che ai fini della fruizione del c.d. *art bonus*, il requisito della "appartenenza pubblica" degli istituti e dei luoghi della cultura, si considera soddisfatto, oltre che dall'appartenenza allo Stato, alle Regioni e agli altri enti territoriali, anche al ricorrere di altre caratteristiche del soggetto destinatario delle erogazioni. Gli istituti e i luoghi della cultura di appartenenza pubblica aventi personalità giuridica di diritto privato - ad esempio, perché costituiti in forma di fondazione - hanno in realtà natura sostanzialmente pubblicistica e possano perciò ricevere erogazioni liberali, per il sostegno delle loro attività, che beneficiano del credito di imposta.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 176/2020

Ammessa la cessione del credito alla società dove si è amministratori

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 175/2020, ha confermato la possibilità di cedere il credito di imposta derivante da interventi antisismici alla società che ha effettuato i lavori, a prescindere dal fatto che l'amministratore della stessa sia il cedente il credito.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 175/2020

Niente credito se i lavori sono saldati dopo la cessione dell'immobile

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 174/2020, ha negato ricordato come, ai fini della fruizione del credito di imposta *ex* articolo 16-*bis*, Tuir è necessario eseguire i lavori su un immobile sul quale si vanti un titolo idoneo. Ne deriva che nell'ipotesi di saldo di una fattura posteriormente alla cessione dell'immobile stesso, su quella parte di spese il credito non matura.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 174/2020

Contributi

Arrivano le istruzioni per il fondo perduto

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale dell'11 giugno 2020, protocollo n. 230439 ha definito il contenuto informativo, delle modalità e dei termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25, D.L. 34/2020.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 11/6/2020, prot. n. 230439

Dichiarazioni

Individuati gli elementi di incoerenza tra precompilata e modello 730

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 5 giugno 2020, protocollo n. 225347 ha individuato gli elementi di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2020 con esito a rimborso finalizzati ai controlli preventivi. Nello specifico, gli elementi di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2020 con esito a rimborso, presentate dai contribuenti con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta, sono individuati nello scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle certificazioni uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente, o nella presenza di altri elementi di significativa incoerenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle certificazioni uniche; viene, inoltre, considerato elemento di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2020 con esito a rimborso la presenza di situazioni di rischio individuate in base alle irregolarità verificatesi negli anni precedenti.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 5/6/2020, prot. n. 225347

Dichiarazione dei proventi da operazioni di *peer to peer lending*

L'Agenzia delle entrate, con le riposte a interpello n. 169/2020 e n. 168/2020 ha chiarito che agli investimenti effettuati su piattaforme di *P2P Lending* gestite da società estere non rientranti tra i soggetti di cui all'articolo 44, lettera d-*bis*), Tuir, si applicano le disposizioni della lettera a), secondo cui sono redditi di capitale "*gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti*" dal

momento che l'esercizio dell'attività di finanziamento attraverso le piattaforme è riconducibile, in generale, al contratto di mutuo così come definito dall'articolo 1813, cod. civ.. Ne consegue che nella dichiarazione annuale dei redditi devono essere indicati i proventi derivanti dagli investimenti di *P2P Lending* effettuati sulla Piattaforma indicata al fine di farli concorrere alla formazione del reddito complessivo da assoggettare a Irpef. Tali redditi devono, inoltre essere indicati nel quadro RW.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 169/2020

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 168/2020

Irpef

Tassazione separata in caso di erogazione nel periodo di imposta successivo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 177/2020, ha chiarito che, ai fini della tassazione separata ex articolo 17, Tuir, è sufficiente, quindi, in presenza e in attuazione di contratto collettivo, che l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 177/2020

Regime di esenzione per le borse di studio

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 173/2020 ha analizzato la fruibilità del regime di esenzione Irpef previsto dall'articolo 1, comma 50, L. 208/2015 (borsa di studio erogata per la mobilità internazionale - programma "erasmus +", giungendo a un parere negativo.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 173/2020

Esenti i contributi per l'alloggio ai ricercatori

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 172/2020, ha sancito l'esenzione da tassazione per i contributi corrisposti da parte di una Regione a parziale ristoro delle spese sostenute per il pagamento dei canoni di locazione di alloggi a uso abitativo, per coloro che trasferiscono il proprio domicilio nella Regione per svolgere attività di ricerca presso imprese industriali e centri di ricerca che hanno sede operativa nel territorio regionale.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 172/2020

Tassazione delle borse di studio a soggetti esteri

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 171/2020, ha affermato che la borsa di studio percepita da un residente in uno Stato contraente (Svizzera) per soggiornare nell'altro Stato (Italia) non è assoggettata a tassazione in questo altro Stato (Italia), se erogata da un ente non appartenente a quest'ultimo, ma solo nell'ipotesi in cui il trasferimento in Italia sia avvenuto al fine "di seguire i suoi studi o di attendere alla propria formazione professionale". Ne deriva che laddove un contribuente abbia trasferito la propria residenza in Italia al solo scopo di svolgere l'attività di ricerca connessa alla borsa di studio percepita, il compenso percepito come soggetto residente in Italia, non sarà ivi assoggettato a tassazione; in caso contrario, non potendo trovare applicazione la norma convenzionale, la borsa di studio in argomento sarà imponibile in Italia sulla base della regola generale contenuta nell'articolo 50, comma 1, lettera c), Tuir.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 171/2020

Iva

Cambia la platea del Moss

È stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 145 del 9 giugno 2020, il D.Lgs. 45/2020 di recepimento dell'articolo 1, Direttiva 2017/2455, con il quale viene modificato punta a ridurre gli oneri connessi alla fornitura intra-Ue dei servizi di telecomunicazione, di l'articolo 74-*quinquies*, D.P.R. 633/1972 includendo tra i soggetti che possono avvalersi del Moss anche i soggetti extra Ue non stabiliti in uno Stato membro ma ivi registrati ai fini Iva.

D.Lgs. 45/2020

Fa fede il contratto per verificare se è una cessione all'esportazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 166/2020, ha analizzato l'applicabilità dell'articolo 8 comma 5, D.P.R. 633/1972 relativo alle cessioni di beni all'esportazione in riferimento a un'operazione complessa precisando come si debba avere riguardo al contratto per verificare se la cessione dei beni rappresenti un'esportazione o una cessione intracomunitaria.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 166/2020

Per la detrazione il bene ammortizzabile è quello previsto dalle imposte dirette

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 165/2020, ha ricordato che ai fini del calcolo della percentuale di detrazione Iva, poiché l'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972 prevede che, nella determinazione del rapporto fra operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e il totale delle operazioni effettuate, non si deve tener conto della cessione dei "beni ammortizzabili", senza definire, tuttavia, la nozione di bene ammortizzabile, si deve avere riguardo a quella offerta ai fini delle imposte dirette.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 165/2020

Iva di gruppo e compensazione in assenza di garanzia

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 164/2020, ha chiarito l'esito del credito indebitamente utilizzato in compensazione nell'ambito della procedura di liquidazione Iva di gruppo in assenza della garanzia. In presenza di atti di recupero, è la controllante, una volta definito l'atto, l'unica legittimata al ripristino del credito. Tuttavia, nel caso in cui la procedura di liquidazione Iva di gruppo è stata interrotta, la *ex* controllante, una volta definito l'atto di recupero e versato quanto richiesto, dovrà indicare il credito ripristinato nel rigo VL40 della propria dichiarazione annuale.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 164/2020

Operazioni straordinarie

Analisi di una riorganizzazione societaria

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 170/2020, ha valutato l'eventuale abuso riscontrabile in una riorganizzazione aziendale attuata mediante il conferimento contestuale di partecipazioni da parte di persone fisiche in una società di capitali di nuova costituzione giungendo a parere negativo.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 170/2020

Tributi locali

Aggiornati i coefficienti per il valore contabile dei fabbricati

Il Mef, con decreto del 10 giugno 2020, ha provveduto ad aggiornare i coefficienti indicati nell'articolo 1, comma 746, L. 160/2019 ai fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria e dell'imposta immobiliare sulle piattaforme marine dovute per l'anno 2020, per la determinazione del valore dei fabbricati a valore contabile.

Mef, decreto, 10/6/2020

Ammesso il differimento della sola quota Comune

Il Mef, con risoluzione n. 5/DF dell'8 giugno 2020, ha evidenziato come sia nelle facoltà dei singoli Comuni poter stabilire il differimento del versamento della prima rata Imu limitatamente alla quota Comune, mentre tale differimento non è consentito per quanto riguarda la quota Stato.

Mef, risoluzione n. 5/DF/2020

La circolare tributaria n. 25/2020

Accertamento

La ripartizione dell'onere della prova nell'accertamento da studi di settore

L'onere probatorio negli accertamenti da studi di settore è così ripartito: all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento; al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli *standard* o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce (cfr. sentenze SS.UU. n. 26638/2009, n. 26637/2009, n. 26636/2009 e n. 26635/2009).

Cassazione – ordinanza n. 10727 – 11 febbraio 2020 – 5 giugno 2020

Le conseguenze della mancata partecipazione al contraddittorio

Ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato e il contribuente ometta di parteciparvi, ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto a offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (cfr. sentenza n. 17646/2014).

Cassazione – ordinanza n. 10727 – 11 febbraio 2020 – 5 giugno 2020

Bastano presunzioni semplici per dimostrare i ricavi occulti sugli immobili

In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa, con l'abrogazione dell'ultimo periodo della lettera d), comma 1, articolo 39, D.P.R. 600/1973, che ha effetto retroattivo in considerazione della sua finalità di adeguare l'ordinamento interno a quello comunitario, è stato ripristinato il quadro normativo anteriore, sicché la prova dell'esistenza di attività non dichiarate, derivanti da cessioni di immobili (o costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sugli stessi) può essere desunta anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (cfr. sentenze n. 23485/2016 e n. 20429/2014).

Cassazione – ordinanza n. 10726 – 11 febbraio 2020 – 5 giugno 2020

Possibilità di integrazione dell'accertamento in caso di dati ricevuti successivamente

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, i dati conosciuti da un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento dell'adozione di esso, costituiscono, ai sensi dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973, elementi sopravvenuti, che legittimano l'integrazione o la modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, dovendosi limitare il contenuto preclusivo della norma al solo divieto di fondare il suddetto avviso integrativo sulla base di una mera rivalutazione o di un maggior apprendimento di dati già originariamente in possesso dell'ufficio procedente (cfr. sentenze n. 576/2016 e n. 11057/2006).

Cassazione – ordinanza n. 10708 – 15 gennaio 2020 – 5 giugno 2020

Non serve la consecutività dei periodi per l'induttivo

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'articolo 38, D.P.R. 600/1973, nel prevedere che l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione a elementi indicativi di capacità contributiva individuati con decreto Mef, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta, non richiede che, necessariamente, tali periodi siano consecutivi o anteriori a quello per il quale si effettua l'accertamento (cfr. sentenza n. 25645/2016).

Cassazione – ordinanza n. 10562 – 17 gennaio 2020 – 4 giugno 2020

Contenzioso tributario

Gli effetti dell'annullamento con rinvio per violazione di norme

In ipotesi di annullamento con rinvio per violazione di norme di diritto, la pronuncia della Corte di Cassazione vincola non solo in ordine al principio di diritto affermato, ma anche con riferimento ai presupposti di fatto, che sono a monte del principio enunciato, si che il giudice di rinvio deve uniformarsi non solo alla regola giuridica enunciata, ma anche alle premesse logico-giuridiche, sulle quali si fonda la regola enunciata (cfr. sentenze n. 19594/2018 e n. 20981/2015).

Cassazione – ordinanza n. 10799 – 29 gennaio 2020 – 5 giugno 2020

Nessuna interruzione *mortis causa*

Nel giudizio di cassazione - in considerazione della particolare struttura ufficiosa e della disciplina del procedimento di legittimità - non è applicabile l'istituto dell'interruzione del processo; con la conseguenza che la morte di una delle parti, intervenuta dopo la rituale instaurazione del giudizio, non assume alcun rilievo, né consente agli eredi di tale parte l'ingresso nel processo. principio (*ex plurimis* sentenze n. 27851/2018, n. 7477/2017, n. 1757/2016 e n. 24635/2015).

Cassazione – ordinanza n. 10798 – 11 dicembre 2019 – 5 giugno 2020

Nulla e non inesistente la notifica all'Avvocatura quando non ha assunto la prappresentanza

Qualora nel giudizio di merito l'Agenzia delle entrate non sia stata rappresentata dall'Avvocatura dello Stato, la notifica del ricorso per cassazione presso quest'ultima e non presso l'Amministrazione finanziaria è nulla ma non inesistente, non potendosi escludere l'esistenza di un astratto collegamento tra il luogo di esecuzione della notifica ed il destinatario della stessa, in considerazione delle facoltà, concesse all'Agenzia dall'articolo 72, D.Lgs. 300/1999, di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura. Trattasi peraltro di nullità sanabile per effetto di rinnovazione della notifica o nel caso in cui l'Agenzia delle entrate si sia parimenti costituita, ancorché eccependo il vizio di notificazione. La costituzione infatti sana comunque il vizio di nullità, senza che ai fini della sanatoria assuma rilevanza l'eccepito difetto di notificazione (cfr. sentenze n. 22641/2007, n. 13667/2007 e SS.UU. n. 22641/2007).

Cassazione – ordinanza n. 10702 – 18 dicembre 2019 – 5 giugno 2020

Obbligo di valutazione da parte del giudice del pvc allegato all'atto impositivo

Il processo verbale di constatazione redatto dalla G. di F. o da un altro organo di controllo fiscale, che sia allegato a un atto impositivo o il cui contenuto sia trascritto nella motivazione dello stesso, ha la

valenza probatoria dell'atto pubblico che il giudice di merito è tenuto a valutare, dandone adeguato conto nella motivazione della sentenza (cfr. sentenza n. 15191/20124).

Cassazione – ordinanza n. 10692 – 13 giugno 2019 – 5 giugno 2020

Obbligo di riproposizione anche della domanda subordinata

In tema di impugnazioni, la parte integralmente vittoriosa in primo grado, qualora abbia in detto grado proposto, oltre alla domanda principale integralmente accolta, anche una domanda subordinata assorbita dall'accoglimento della domanda principale, è tenuta, in caso di appello della controparte, a riprodurre la relativa questione al giudice dell'impugnazione; tale riproposizione, peraltro, può ritenersi rituale, ai sensi dell'articolo 346, c.p.c., solo se la relativa domanda sia proposta con chiarezza e precisione sufficienti a renderla inequivocabilmente intellegibile per la controparte e il giudicante (cfr. sentenza n. 8647/2017, n. 27570/2005 e n. 15223/2005).

Cassazione – sentenza n. 10571 – 11 febbraio 2020 – 4 giugno 2020

Il perimetro d'azione in caso di mancato rispetto del giudizio di ottemperanza

Lo scopo del giudizio di ottemperanza disciplinato dall'articolo 70, D.Lgs. 546/1992 non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva, *tout court*, del comando contenuto nella decisione passata in giudicato bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti - e soltanto - quegli accertamenti indispensabili a delimitare la reale portata precettiva della sentenza. Ne discende che, per un verso, il potere del giudice dell'ottemperanza riguardo al comando definitivo rimasto inevaso non può essere esercitato che entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato, non potendo essere attribuiti alla parte diritti nuovi e ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire; per altro verso, può - e deve - essere enucleato e precisato da quel giudice il contenuto degli obblighi scaturenti dalla sentenza da eseguire, chiarendone il reale significato (cfr. sentenze n. 16569/2019, n. 15827/2016 e n. 646/2012).

Cassazione – ordinanza n. 10570 – 10 febbraio 2020 – 4 giugno 2020

Il diniego di autotutela può essere impugnato solo per profili di illegittimità del rifiuto

Nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 181/2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente (cfr. sentenza n. 21146/2018).

Cassazione – ordinanza n. 10560 – 17 gennaio 2020 – 4 giugno 2020

Iva

La cartella definitiva fa stato anche sulla richiesta di rimborso

In materia di Iva, l'accertamento del modo di essere dell'obbligazione tributaria relativa a un singolo periodo di imposta, veicolato attraverso la cartella di pagamento, divenuta inoppugnabile perché non impugnata nel termine dell'articolo 21, D.Lgs. 546/1992, fa stato con forza di giudicato nel giudizio relativo al rimborso invocato in relazione alla medesima obbligazione e per lo stesso anno d'imposta.

Cassazione – sentenza n. 10552 – 17 settembre 2019 – 4 giugno 2020

Registro

Non è causa di forza maggiore il mancato rilascio dell'immobile acquistato come prima casa

In tema di benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa", la circostanza che l'acquirente non abbia potuto trasferire la residenza nell'immobile per il mancato rilascio da parte del conduttore, nonostante la tempestiva comunicazione della disdetta, non costituisce causa di forza maggiore, atteso che l'articolo 1, Nota II *bis*, lettera a), Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986 subordina il riconoscimento dell'agevolazione alla circostanza che la residenza sia trasferita, nel termine di 18 mesi, nel Comune in cui è ubicato l'immobile e non necessariamente nell'abitazione acquistata, sicché possono assumere rilevanza, al fine della configurabilità della forza maggiore, solo fatti che abbiano impedito il trasferimento della residenza nel Comune (cfr. sentenza n. 13346/2016).

Cassazione – ordinanza n. 10719 – 22 gennaio 2020 – 5 giugno 2020

Per lo Iap non serve la presentazione del certificato

In tema di imposte sulla registrazione dell'acquisto di terreni agricoli, l'articolo 1, comma 4, D.Lgs. 99/2004, ha esteso anche all'imprenditore agricolo professionale (Iap) i benefici fiscali di cui all'articolo 1, L. 604/1954, già previsti per la piccola proprietà contadina, senza richiedere altresì la sussistenza in capo a detto imprenditore delle condizioni di cui all'articolo 2, n.1, L.604/1954, trattandosi di requisiti dettati per il solo coltivatore diretto e incompatibili con la nuova figura professionale che il Legislatore intende incentivare; ne consegue che, per il beneficio menzionato, non è necessario il certificato rilasciato dall'Ispettorato provinciale agrario e da produrre a pena di decadenza all'Amministrazione finanziaria entro il termine triennale dalla registrazione dell'atto (cfr. sentenze n. 23630/2014 e n. 16071/2013).

Cassazione – ordinanza n. 10717 – 22 gennaio 2020 – 5 giugno 2020

Non si può cambiare la tipologia di agevolazione richiesta

La sottoposizione di un atto a una determinata tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata già nell'atto di acquisto, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto (cfr. ordinanze n. 24665/2018 e n. 10099/2017 e sentenza n. 8409/2013).

Cassazione – ordinanza n. 10569 – 21 gennaio 2020 – 4 giugno 2020

I parametri per l'accertamento sul registro

In tema di determinazione dell'imposta di registro, l'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato può legittimamente fondarsi, oltre che sul parametro comparativo e su quello del reddito, anche su "*altri elementi di valutazione*" ai sensi dell'articolo 51, comma 3, D.P.R. 131/1986, quali la destinazione, la collocazione, la tipologia, la superficie, lo stato di conservazione e l'epoca di

costruzione dell'immobile, elementi, questi ultimi, da ritenersi pari ordinati ai primi, purché non siano elencati in modo meramente generico e di stile, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa (cfr. sentenza n. 1961/2018).

Cassazione – ordinanza n. 10563 – 21 gennaio 2020 – 4 giugno 2020

La circolare tributaria n. 25/2020

Presunzione di tassazione dell'accantonamento volontario a fondo, è una questione di simmetria

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 10123/2020, opta per la simmetria fiscale e riconosce la logica della deducibilità per gli utilizzi dei fondi rischi mediamente prudenziali, ossia non tassativamente previsti dal Testo Unico e necessariamente costituiti da stratificazioni di stanziamenti indeducibili, in ragione della volontarietà della prudenza.

Una Spa immobiliare, inserita nel perimetro di consolidamento di un gruppo assicurativo, aveva subito una verifica fiscale. Il conto dei rilievi presentato dai verificatori contemplava anche una ripresa in relazione all'utilizzo di quote di 2 fondi, che la società aveva acquisito da un'operazione straordinaria di scissione parziale, a seguito della quale – insieme a un ramo d'azienda – alla verificata erano stati assegnati dei fondi già stanziati dalla scissa. Secondo i verificatori, l'utilizzo delle quote dei fondi, che aveva determinato per la verificata variazione in diminuzione dal reddito dell'esercizio in cui tale utilizzo era avvenuto, andava ripreso a tassazione giacché mancava la prova che, a monte, fosse stato tassato il saldo iniziale dei due fondi. Di qui, l'Agenzia delle entrate aveva sezionato le quote dei 2 fondi, utilizzate nell'esercizio, riprendendo a tassazione il *quantum* eccedente l'importo che aveva effettivamente scontato la tassazione. L'atto impositivo recante la manifestazione della pretesa fiscale in parola era stato notificato e alla consolidante e alla consolidata verificata, per quanto afferiva al risultato della verificata (accertamento di primo livello), così come l'atto impositivo recante la rideterminazione del reddito complessivo globale del consolidato (accertamento di secondo livello) e il separato atto di irrogazione delle sanzioni. La CTP, riuniti i ricorsi presentati dalle società del gruppo avverso tali atti, li aveva accolti per quel che concerne il rilievo relativo ai 2 fondi. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza per il capo di soccombenza ottenendo dalla CTR piena conferma della decisione di primo grado. La questione dei fondi (per completezza fondo oneri di urbanizzazione e fondo manutenzione immobili, come si diceva, si trattava di una società immobiliare), infatti, veniva scrutinata sotto il profilo della prova e il secondo giudice concludeva per l'esclusione di qualsivoglia obbligo di

conservazione, in capo alla beneficiaria della scissione parziale, della documentazione necessaria a giustificare la legittimità del comportamento fiscale della scissa, in periodo precedente la scissione. Quindi, per riepilogare: la scissa aveva stanziato il fondo, la beneficiaria della scissione parziale aveva ricevuto il fondo in assegnazione e, nell'esercizio dell'utilizzo di una quota del fondo medesimo, aveva apportato al proprio reddito fiscale una variazione in diminuzione. A evidenza, la condotta fiscale della beneficiaria della scissione implicava l'assunto del pregresso assoggettamento a tassazione delle quote del fondo già stanziate dalla scissa. La CTR, soltanto per la terzietà della scissa rispetto alla beneficiaria della scissione e non anche, a quando è dato conoscere dalla parte fattuale della decisione, per il tempo decorso dallo stanziamento, aveva escluso che la prova del presupposto della legittimità della variazione in diminuzione, ossia l'assoggettamento a tassazione degli stanziamenti stratificatisi nel fondo, incombesse sulla beneficiaria della scissione.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione avverso la sentenza di *secondae curae* per lamentare, per quanto interessa il rilievo concernente i fondi, la violazione o la falsa applicazione dell'articolo 173, commi 13 e 18, Tuir, nonché del consueto articolo 109, Tuir, e dell'articolo 2697, cod. civ. Secondo parte pubblica, pertanto, la CTR era incorsa in violazione di Legge (articolo 360, comma 1, n.) 3, c.p.c.) laddove aveva fatto malgoverno delle norme in materia di scissione societaria che stabiliscono, tra le altre previsioni, che gli obblighi tributari della scissa, riferibili a periodi di imposta anteriori alla data di effetto dell'operazione straordinaria, siano adempiuti dalla scissa (per la scissione parziale) o trasferiti (per la scissione totale) alla società beneficiaria "*appositamente designata nell'atto di scissione*". Inoltre, per quanto attiene ai profili squisitamente procedimentali, l'Agenzia delle entrate si doleva del mancato rispetto delle norme speciali che, sempre per l'operazione straordinaria in questione, indirizzano i controlli e gli accertamenti nei confronti della scissa, per il caso di scissione parziale, e della società all'uopo designata (o, in mancanza, per prima menzionata quale beneficiaria della scissione), per il caso di scissione totale. Il tutto, naturalmente, con le forme di solidarietà per imposte, sanzioni e interessi, tipiche delle operazioni di riorganizzazione. Di qui, secondo la difesa erariale, non poteva dispensarsi la beneficiaria della scissione delle conseguenze negative dell'inadempimento tributario della scissa, a meno che questa non dimostrasse, in ottemperanza alla corretta ripartizione dell'onere probatorio, la sussistenza dei presupposti di fatto della deducibilità della variazione in diminuzione. Quindi, per l'Amministrazione finanziaria, l'utilizzo del fondo sarebbe stato deducibile nel sol caso in cui la beneficiaria della scissione avesse provato l'assoggettamento a tassazione degli stanziamenti a opera della scissa.

I giudici della Suprema Corte disattendono la tesi dell'Agenzia delle entrate, dopo aver ripercorso l'*iter* fiscale della deducibilità degli utilizzi dei fondi nella logica della determinazione del reddito d'impresa di cui al Tuir. L'articolo 107, comma 4, Tuir, circoscrive la deducibilità ai soli stanziamenti espressamente previsti (lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili; spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili ed altre spese tassativamente elencate, per le sole concessionarie e subconcessionarie di costruzione o esercizio di opere pubbliche; oneri per operazioni a premio e concorsi a premio, fino alla scadenza del terzo esercizio successivo allo stanziamento, comunque distintamente indicati per esercizio di formazione e i cui differenziali danno luogo a utilizzo avvenuto a sopravvenienze attive o passive). Lo stanziamento da fondo oneri di urbanizzazione e a fondo manutenzione immobili per le società immobiliare, quindi, nasce indeducibile. Ne viene che, poiché nulla vieta all'imprenditore di capitalizzare con prudenza, lo stanziamento è legittimo nella misura in cui corrisponda ad una variazione in aumento per l'assoggettamento a tassazione:

> *"trova ... applicazione la giurisprudenza in materia (Cassazione n. 3243/1990) per la quale "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 dal D.L. 660/1973, articolo 4 (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".*

Fin qui, permette concludere la Corte, *nulla quaestio* se l'Agenzia delle entrate avesse verificato la scissa in relazione all'esercizio dello stanziamento e, qualora avesse riscontrato l'omissione della variazione in aumento, avesse rettificato il reddito cristallizzando la pretesa in un atto impositivo. Diverso è il caso in cui l'Agenzia delle entrate avesse intercettato l'operazione nell'anno dell'utilizzo del fondo, nella quale evenienza la medesima giurisprudenza citata dalla Suprema Corte sarebbe stata d'insegnamento per dichiarare l'illegittimità della ripresa:

> *"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".*

Se, quindi, la norma con la tassatività delle deducibilità previste, mira a contemperare principi di certezza, caratteristici del sistema tributario, ed esigenze di meramente prudenziali, conseguenti a un giudizio arbitrale, non tipizzate dal Legislatore:

> *"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 dal D.P.R. 917/1986, articolo 75, comma 1, parte seconda, (attuale medesimo D.P.R., articolo 109, comma 1, parte seconda), sicchè, derogando al principio di competenza, sono tassabili al momento della loro utilizzazione".*

Il corollario dell'indeducibilità degli stanziamenti (ossia della necessità che gli stessi corrispondano a variazioni in aumento nell'anno dell'accantonamento di ciascuna quota) quando i fondi siano meramente prudenziali, ovvero non annoverati nel tassativo elenco dettato dal Legislatore, non può che essere la variazione in diminuzione per gli utilizzi dei fondi prudenziali quando occorrano.

Si può assumere, quindi, e ritenere pacifico, osserva la Corte di Cassazione, che trattandosi di:

> *"fondi che non rientravano nella previsione di cui al vigente ratione temporis D.P.R. 917/1986, articolo 73, comma 4",* non è necessaria, *"al fine del riconoscimento della variazione in diminuzione anche la prova del c.d. "saldo iniziale", per l'impossibilità di una contemporanea variazione in diminuzione da parte della scissa e della beneficiaria della scissione. Peraltro, come correttamente rilevato dalla CTR, la contestazione della "posta", in oggetto, presuppone un'inammissibile attività di accertamento nei confronti di altro soggetto rispetto al quale, per quello che qui interessa, la beneficiaria della scissione rimane estranea".*

Sia consentito osservare come il profilo della terzietà della scissa rispetto alla beneficiaria della scissione si appalesi soltanto accidentale, di talché il ragionamento della Corte si dimostra connotato da pulizia sul piano logico nonché operativamente sostenibile, anche nel caso dell'identità soggettiva tra stanziatore ed utilizzatore. Nella lucidità dell'*iter* argomentativo, a voler colorare il caso di conflittualità creativa, sarebbe se mai da valutare la portata del decorso del tempo: chiaro che avrebbe avuto gioco più facile l'Agenzia delle entrate se non fossero spirati i termini decadenziali con riferimento all'esercizio dell'accantonamento, terzo o non terzo che fosse lo stanziatore. Il tempo fa la differenza: una sola occasione di recupero a tassazione o almeno due (anno dello stanziamento e anno dell'utilizzo)? A questa domanda, pur per una diversa fattispecie risponderanno forse le Sezioni Unite, giacché il Primo Presidente della Cassazione è stato richiesto di valutare se rimettere alle Sezioni Unite l'annosa questione: l'Agenzia delle entrate deve riprendere la capitalizzazione del bene e, quindi, il primo stanziamento a fondo conseguente alla predisposizione del piano di ammortamento, oppure può riprendere una qualunque delle quote successive, magari anche soltanto l'ultima, come accaduto anche in celeberrimi casi? Staremo a vedere.

La circolare tributaria n. 25/2020

Il principio di libertà delle forme: autoliquidazione, riscossione e processo

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Nei ricordi dei fondamentali, che tanto più sfumano sullo sfondo, quanto più la pratica professionale assorbe, e i principi sbiadiscono mentre gli adempimenti rifulgono della fluorescenza dell'immediatezza e dell'impellenza del quotidiano, ci sono le fasi di applicazione del tributo. La prima fase, l'autoliquidazione, che, a partire dalla riforma del '73, il contribuente effettua in sede di dichiarazione (sorge con la dichiarazione l'obbligazione tributaria o sorge al verificarsi del presupposto? Questo era il dilemma). La seconda fase, il controllo con cui l'Amministrazione verifica l'operato del contribuente per testarne l'affidabilità a tutela degli interessi erariali, che poi altro non sono che gli interessi della collettività, regge la logica del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione in un Paese di evasori? Non regge, discrimina, anziché perequare. La terza fase, l'accertamento con cui il contribuente viene cortesemente intimato ad adempiere alle obbligazioni fiscali. Talvolta si frappone la seconda fase *bis*, la riscossione con cui l'Erario tenta il recupero del debito d'imposta, quando il contribuente è inadempiente, ma insomma non proprio disonesto. Nel *carnet* dei fondamentali non c'era molto spazio per la forma, che altro non sembrava se non che un veicolo della sostanza, non un'inezia, ma senz'altro un mero strumento. Nell'affanno della quotidianità, al contrario, la forma è la sineddoche del tutto e la sostanza tende a darsi per acquisita. E, come sempre per ciò che diamo per scontato, finisce per essere trascurata. La dichiarazione purché parta, poi se mai si ripresenterà. La cartella di pagamento purché sia notificata, poi se mai qualcuno farà ricorso. L'impugnazione purché sia tempestiva, poi se mai si scriverà una memoria. Il tutto nel vortice degli adempimenti, ciascuno connotato da specifiche tecniche alluvionali e *standard* in continuo aggiornamento, impossibili da memorizzare. In questo contesto, va dato atto alla Suprema Corte di un approccio paradossalmente sostanzialista, a dispetto delle caratteristiche tipiche dello scrutinio di legittimità. *Aequo pede* i giudici di piazza Cavour del 2020 hanno rispedito al mittente questioni di forma sollevate più o meno capziosamente sia da parte privata sia da parte pubblica, restituendo al principio di libertà delle forme la collocazione di linea guida che gli è più propria. Nel processo il principio è sancito dall'articolo 121, c.p.c. che esclude forme predeterminate per atti per i quali la legge non ne imponga di tipizzate: ciò che

conta è il raggiungimento dello scopo. Nel procedimento non c'è una norma analoga, ma colma la lacuna la costante applicazione, da parte della giurisprudenza di legittimità, dell'articolo 156, c.p.c. sul raggiungimento dello scopo, anche agli atti del procedimento. E poi ci sono la chiarezza e la trasparenza delle norme, la conoscenza e la semplificazione, il dovere di informativa e la chiarezza degli atti, tutti quei concetti, insomma, che costituiscono l'ossatura dello Statuto del contribuente, non esplicito sul punto, ma nella sua interezza votato alla sostanza.

In un caso in cui un contribuente aveva impugnato una cartella di pagamento, emessa a seguito del controllo automatico della dichiarazione, con cui l'Agenzia delle entrate aveva disconosciuto la detraibilità di un credito Iva maturato nell'anno di imposta n e utilizzato nell'anno d'imposta n+1, piazza Cavour ha messo al centro la sostanza. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4160/2020, all'Amministrazione finanziaria che contestava l'inutilizzabilità del credito perché la dichiarazione dell'anno n era stata spedita a mezzo posta, anziché trasmessa in via telematica, ha risposto:

> *"la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 322/1998, articoli 1, 2 e 3, in relazione al D.Lgs. 471/1997, articolo 8, L. 212/2000, articoli 6, 7 e 10 e articoli 97 e 98 della Costituzione, per avere la CTR erroneamente ritenuto nulla la dichiarazione Iva spedita a mezzo posta invece di essere inoltrata telematicamente, che costituisce violazione meramente formale, e di aver escluso la detraibilità del credito Iva non contestato in spregio al principio affermato da questa Corte nella sentenza n. 12012/2006. Il motivo è fondato nei termini di cui si dirà. Va preliminarmente ribadito che "Le modalità di presentazione della dichiarazione fiscale annuale, individuate dal D.P.R. 322/1988, articolo 3, sono tassative e vincolanti per il contribuente sicchè, ove questi sia tenuto ad utilizzare il servizio telematico e presenti, invece, la dichiarazione tramite banca o posta, la stessa è nulla ...Ma la nullità della dichiarazione, al pari della sua omessa presentazione, non può impedire alla parte di usufruire, a determinate condizioni, del credito eventualmente maturato nel corrispondente anno d'imposta. Nella specie, precisato che la società contribuente aveva chiesto in primo grado "la conservazione del diritto alla detrazione del credito Iva" (così a pag. 2 della sentenza impugnata), deve farsi applicazione del principio affermato dalle Sezioni unite di questa Corte con sentenza n. 17758/2016, secondo cui "In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva, è consentita l'iscrizione a ruolo ... un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi nonchè da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria ... nel caso di specie, è pacifico che il disconoscimento sia stato operato non per contestazione di merito, ma sul mero riscontro formale dell'omessa presentazione della dichiarazione fiscale in cui il credito Iva era sorto e nondimeno*

> *utilizzato in compensazione nell'anno d'imposta oggetto di accertamento. Pertanto, la CTR, stante l'originaria richiesta della società contribuente di "conservazione del diritto alla detrazione del credito IVA", ribadita in secondo grado in cui insisteva "per la conferma della sentenza di prime cure con cui i primi giudici avevano giustamente fatto prevalere la sostanza sulla forma" (sentenza impugnata, pag. 2), avrebbe dovuto accertare la spettanza dello stesso".*

In un caso in cui un contribuente aveva impugnato una cartella di pagamento, emessa per il recupero dell'Imu, lamentando la nullità della sentenza sfavorevole resa dalla CTR, laddove sarebbe stata omessa la pronuncia sulla censura di inesistenza della notifica della cartella esattoriale a mezzo posta elettronica certificata in quanto priva di firma digitale, piazza Cavour ha messo al centro la sostanza. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4561/2020, lascia indenne la decisione di *secondae curae* da qualsivoglia intervento:

> *"il motivo è infondato. Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente la CTR ha sul punto statuito e motivato affermando che i vizi della notificazione della cartella sono sanati dal ricorso in primo grado proposti dalla società contribuente non potendosi ritenere integrata l'ipotesi della inesistenza della notifica ma al più quella della nullità".*

E, infine, nel caso di una vertenza tra privati in cui una parte lamentava la mancanza, nella relata di notifica, dell'attestazione di conformità all'originale del ricorso per cassazione formato digitalmente nonché la mancanza della firma autografa del ricorso sottoscritto solo digitalmente mentre dinanzi alla Suprema Corte ancora non vigono le disposizioni sul deposito telematico degli atti processuali, piazza Cavour ha messo al centro la sostanza. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 10031/2020, apre le porte della tutela giurisdizionale, anche di legittimità, senza cavillare sulle forme:

> *"preliminarmente devono essere disattese le varie eccezioni d'inammissibilità del ricorso sollevate dalla controricorrente … anzitutto, giova rilevare che, diversamente da quanto esposto da parte ricorrente, la relata di notifica contiene l'asseverazione di conformità del ricorso formato digitalmente all'originale, dovendosi, comunque, ribadire il principio, da ultimo affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte, secondo cui "in tema di giudizio per cassazione, in caso di ricorso predisposto in originale in forma di documento informatico e notificato in via telematica, l'atto nativo digitale notificato deve essere ritualmente sottoscritto con firma digitale, potendo la mancata sottoscrizione determinare la nullità dell'atto stesso, fatta salva la possibilità di ascriverne comunque la paternità certa, in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo" (Cassazione n. 22438/2018). Irrilevanti, inoltre, si palesano sia la censura relativa all'inesistenza della relata di notifica in difetto di sua sottoscrizione autografa, essendo, invero, la stessa correttamente sottoscritta digitalmente, sia la*

> *censura relativa alla procura speciale, in quanto congiuntamente notificata in via telematica al ricorso per cassazione con attestazione di conformità all'originale all'interno del fascicolo".*

Domanda: non è che, dopo decenni di letture filosofiche a cui la Corte di Cassazione ci ha abituato, sofistichiamo noi difensori, si lambiccano i giudici di merito, sottilizzano quasi quasi anche i contribuenti e intanto alla Corte è ritornata la Giustizia?

La circolare tributaria n. 25/2020

Le detrazioni per le spese di istruzione scolastica

di Carlo Bertacca – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

La disciplina delle detrazioni di imposta per le spese di istruzione scolastica, è contenuta nelle lettere e), e-*bis*), comma 1, articolo 15, Tuir. L'articolo 1, comma 151, L. 107/2015 (c.d. Legge della "buona scuola") ha riformulato le disposizioni del Tuir riguardanti le detrazioni per le spese di istruzione e in particolare ha modificato l'articolo 15, comma 1, lettera e), Tuir e ha inserito nel medesimo articolo 15 la nuova lettera e-*bis*). A seguito di tali modifiche, la lettera e), che precedentemente riguardava tutte le spese di istruzione detraibili, disciplina la sola detrazione delle spese di istruzione universitaria mentre la successiva lettera e-*bis*) disciplina la detrazione delle spese "*per la frequenza di scuole dell'infanzia, del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione di cui all'articolo 1, L. 62/2000*".

Regole comuni alle lettere e), e-*bis)*

Le spese di istruzione scolastica beneficiano di una detrazione di imposta pari al 19% della spesa sostenuta fino ai limiti previsti dalle specifiche disposizioni

La detrazione compete per singolo studente o alunno ed è consentita esclusivamente nell'anno in cui gli oneri sono stati sostenuti (principio di cassa) e se rimasti effettivamente a carico del contribuente (non vi rientrano quindi gli oneri rimborsati).

I soggetti beneficiari della detrazione sono gli studenti, se maggiorenni, o i loro familiari (non necessariamente genitori), di cui risultano essere a carico in base a quanto disposto dall'articolo 12, Tuir e a condizione che il documento riporti il nome dello studente (come è norma che sia).

Comma 2, articolo 15, Tuir:

> *"Per gli oneri indicati alle lettere c), e), e-bis), e-ter), e-quater), f), i-quinquies), i-sexies) e i-decies), comma 1 la detrazione spetta anche se sono stati sostenuti nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12 che si trovino nelle condizioni ivi previste ...".*

Se il documento di spesa è intestato a uno solo dei genitori la detrazione compete solo al genitore indicato, se è intestato a entrambi o è privo di intestazione, riportando il nome dello studente, la spesa può essere suddivisa tra entrambi i genitori in misura paritetica al 50%, o in maniera diversa annotando la percentuale di ripartizione sul documento di spesa. Nel caso poi in cui il coniuge risulti fiscalmente a carico, l'altro potrà detrarre integralmente la spesa.

Infine, si precisa che rilevano i figli legittimi, quelli riconosciuti fuori dal matrimonio, adottati, affidati o affiliati.

Detrazione:
- pari al 19% del limite di spesa, individuato dalla disposizione, per singolo studente o alunno
- consentita nell'anno in cui è stata sostenuta la spesa

Soggetti beneficiari della detrazione:
- studente se non a carico
- familiari dello studente dei quali è fiscalmente a carico (articolo 12, Tuir)

in quest'ultimo caso:
- se il documento di spesa è intestato solo a uno dei genitori la detrazione spetta solo al genitore stesso
- se il documento di spesa è intestato a entrambi i genitori o privo di intestazione la detrazione compete nella misura del 50% per ogni genitore o in percentuale diversa previa annotazione della diversa percentuale sul documento di spesa. (La detrazione per oneri non deve necessariamente corrispondere con quella relativa per figli a carico)
- Nel caso di coniuge a carico la detrazione spetta interamente all'altro genitore

Figli:
si intendono figli legittimi, riconosciuti fuori dal matrimonio, adottati, affidati o affiliati

Spese di istruzione universitaria articolo 15, comma 1, lettera e), Tuir

Per spese di istruzione universitaria si intendono le spese sostenute per la frequenza di:

– corsi di laurea presso università statali e non statali o estere

– corsi di perfezionamento e/o di specializzazione universitaria, tenuti presso università o istituti universitari pubblici o privati, italiani o stranieri.

Nella tabella che segue si rappresentano i principali interventi di prassi che hanno individuato il tipo di spese di frequenza ammesse in detrazione.

Tipologia di spese di frequenza	Riferimento di prassi
Corsi universitari di specializzazione svolti presso università statali riconosciuti in base all'ordinamento universitario	circolare n. 7/E/1993 § 12.8
Corsi *post* universitari di perfezionamento svolti presso l'università	circolare n. 122/E/1999 § 1.2.5

Costi per la frequentazione di *master* qualora, per durata e struttura dell'insegnamento, gli stessi siano assimilabili a corsi universitari o di specializzazione, e sempre che siano gestiti da istituti universitari, pubblici o privati. Per quanto riguarda i *master* gestiti da università private, la detrazione spetta per un importo non superiore a quello stabilito per tasse e contributi versati per le analoghe prestazioni rese da istituti statali italiani	circolare n. 101/E/2000 § 8.2
Spese per la frequenza di università telematiche (ad esempio Pegaso, etc.) sono detraibili dall'Irpef purché riconosciute con Decreto del Ministero dell'istruzione e in misura non superiore a quella stabilita per tasse e contributi versati per le analoghe prestazioni rese da istituti statali facendo riferimento all'area tematica del corso e, per l'individuazione dell'area geografica, alla regione in cui ha sede legale l'università	risoluzione n. 6/E/2007 circolare n. 18/E/2016 punto 2.3
Spese per corsi di studio seguiti dai laureati **per l'abilitazione all'insegnamento nelle scuole medie inferiori e superiori** a condizione che il corso di studio sia inquadrabile, per le sue caratteristiche, tra quelli "*di istruzione universitaria*". La detraibilità spetta in misura non superiore a quella stabilita per le tasse e i contributi degli istituti statali	risoluzione n. 77/E/2008
Contributo versato per poter partecipare alla prova di selezione (*test* di ingresso) prevista dalla facoltà alla quale lo studente intende iscriversi in quanto, laddove richiesto dall'ordinamento universitario, lo svolgimento della prova di preselezione, costituisce una condizione indispensabile per l'accesso a corsi di istruzione universitaria	risoluzione n. 87/E/2008
Spese di iscrizione al corso di dottorato di ricerca, in quanto è da ritenere che i corsi di dottorato di ricerca sono da considerare corsi di istruzione universitaria	risoluzione n. 11/E/2010
Spese sostenute per l'iscrizione ai Conservatori di Musica e Istituti musicali pareggiati e istituiti ai sensi del D.P.R. 212/2005	circolare n. 20/E/2011 punto 5.3
Spese sostenute per l'iscrizione agli Istituti Tecnici Superiori (ITS) istituiti sulla base del D.P.C.M. del 25 gennaio 2008 in quanto gli stessi si collocano - per le caratteristiche evidenziate dal Miur - nell'ambito del segmento di istruzione superiore del sistema italiano di istruzione e formazione. Con nota Miur DGOSV prot. 13 giugno 2016 le spese per la frequenza degli istituti tecnici superiori (ITS) sono equiparate alle spese universitarie circolare n. 7/E/2018	circolare n. 17/E/2015 punto 2.1 circolare n. 7/E/2018
Spese sostenute per la cosiddetta "ricognizione", atteso che tra le spese ammesse all'agevolazione rientrano anche quelle pagate dagli studenti fuori corso e riferite a più anni accademici. Le spese di ricognizione sono le tasse dovute, a forfait, al fine di riattivare la carriera accademica da parte del soggetto che l'aveva sospesa	risposta a interpello n. 434/2019

Si precisa che gli ITS sono percorsi di specializzazione tecnica che si effettuano dopo un diploma di istruzione secondaria di 2° grado e permettono di conseguire un diploma di tecnico superiore nelle seguenti aree tecnologiche:

– efficienza energetica;

– mobilità sostenibile;

– nuove tecnologie della vita;

– tecnologie innovative per i beni e le attività culturali;

– nuove tecnologie per il *made in Italy*;

– tecnologie della informazione e della comunicazione.

La prassi ministeriale ha altresì individuato altre spese che non sono detraibili.

Spese non detraibili	Riferimento di prassi
Contributi pagati all'università pubblica relativamente al riconoscimento del titolo di studio (laurea) conseguito all'estero. In quanto la spesa non rientra nel concetto di "*spese per frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria*" contemplato dalla norma	circolare n. 39/E/2010 punto 2.1.
Spese relative: all'acquisto di libri scolastici, strumenti musicali, materiale di cancelleria, viaggi ferroviari e di vitto e alloggio necessarie per consentire la frequenza della scuola	circolare n. 13/E/2019
Spese per la restituzione del c.d. "*prestito d'onore*" in uno stato estero in quanto le stesse vengono sostenute per rifondere un prestito contratto e pertanto i relativi pagamenti vengono effettuati a favore di un ente diverso dall'università	risposta a interpello n. 302/2019
Spese di iscrizione presso istituti musicali privati	circolare n. 20/E/2011, risposta 5.3

Tipologia di spesa ammessa

La circolare n. 13/E/2019, confermando i precedenti documenti di prassi in materia, fornisce un elenco delle tipologie di spesa sostenute per la frequenza dei corsi universitari che sono ammesse in detrazione anche se riferite a più anni:

– tasse di immatricolazione e iscrizione (anche per gli studenti fuori corso); sono dello stesso importo per tutte le università statali;

– contributi pagati per la frequenza dei corsi e possono variare tra le varie università;

– soprattasse per esami di profitto e laurea;

– tassa regionale per il diritto allo studio (articolo 3, L. 549/1995);

– frequenza dei Tirocini Formativi Attivi (TFA) per la formazione iniziale dei docenti istituiti, ai sensi del decreto del Miur n. 249 del 10 settembre 2010, presso le facoltà universitarie o le istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica.

Limiti di detraibilità

L'articolo 15, comma 1 lettera e), Tuir prevede che dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% delle:

> *"spese per frequenza di corsi di istruzione universitaria presso università statali e non statali, in misura non superiore, per le università non statali, a quella stabilita annualmente per ciascuna facoltà universitaria con Decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca da emanare entro il 31 dicembre, tenendo conto degli importi medi delle tasse e contributi dovuti alle università statali".*

Il limite di spesa è diverso, quindi, a seconda che si tratti di università statali o non, infatti:

– per le università statali non vi è alcun limite, pertanto si considera l'intero importo pagato;

– per le università non statali, invece, l'importo ammesso in detrazione non deve essere superiore a quello stabilito annualmente per ciascuna facoltà universitaria con decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della Ricerca, tenendo conto degli importi medi delle tasse e contributi dovuti alle università statali nelle diverse aree geografiche.

In base a quanto chiarito dalla circolare n. 16/E/2018 per università non statali si intendono:

– le università italiane private (denominate anche libere);

– tutte le università estere sia pubbliche che private.

> Le università italiane non statali sono quelle legalmente riconosciute tramite Decreto Ministeriale del Miur. In tal caso, le stesse, rilasciano i titoli accademici relativi all'ordinamento universitario, aventi valore legale.

Per l'anno 2019 il D.M. Miur del 19 dicembre 2019, ha fissato i seguenti limiti di spesa effettuate nell'anno 2019 per le università non statali ed estere distinguendo per area disciplinare e zona geografica:

Area disciplinare corsi di istruzione	**Nord:** **Emilia Romagna, Friuli V.G., Liguria, Piemonte, Lombardia, Trentino A.A., Veneto Val D'Aosta**	**Centro** **Toscana, Marche, Lazio, Abruzzo, Umbria**	**Sud e isole** **Campania, Molise, Basilicata, Calabria, Puglia, Sardegna, Sicilia**
Medica	3.700 euro	2.900 euro	1.800 euro
Sanitaria	2.600 euro	2.200 euro	1.600 euro
Scientifico tecnologica	3.500 euro	2.400 euro	1.600 euro
Umanistico-sociale	2.800 euro	2.300 euro	1.500 euro

Corsi *post* laurea			
Corso di dottorato **Corso di specializzazione** **Master universitari di 1° e 2° livello**	3.700 euro	2.900 euro	1.800 euro

I medesimi limiti si applicano anche per le spese sostenute per la frequenza di corsi di perfezionamento anche se non espressamente menzionati nel citato Decreto Ministeriale.

Nei predetti limiti è inclusa la spesa per il *test* di ammissione e l'imposta di bollo che non va dunque sommata all'importo del limite. Non vi entra, invece, la tassa regionale per il diritto allo studio di cui all'articolo 3, L. 549/1995 e successive modificazioni (articolo 1, comma 4, del Decreto del Miur).

Individuazione dell'area geografica

Per l'individuazione dell'area geografica di riferimento bisogna distinguere:

– per le spese sostenute presso università private italiane va fatto riferimento all'area in cui si svolgono i corsi indipendentemente dalla sede dell'università. Pertanto, nel caso di studente iscritto all'università di Milano che frequenta il corso presso la sede distaccata di Firenze si dovrà tener conto dei limiti previsti per l'area geografica centro;

– per le spese sostenute per le università telematiche la circolare n. 18/E/2016 ha chiarito che per il limite di spesa si deve far riferimento all'area dove ha sede legale l'università;

– per le spese sostenute per università estere la circolare n. 11/E/2014 individua quale area di riferimento per il limite di spesa, il domicilio fiscale in Italia dello studente;

– per le spese sostenute per la frequenza di corsi di laurea in teologia presso le università pontificie e di laurea magistrale presso gli istituti superiori di scienze religiose, la circolare n. 18/E/2016, risposta 2.2, ha precisato che per quanto concerne la zona geografica, per motivi di semplificazione, essa deve essere individuata nella Regione in cui si svolge il corso di studi anche nel caso in cui il corso sia tenuto presso lo Stato della Città del Vaticano.

> Per quanto riguarda l'individuazione dell'area disciplinare si rimanda alla Tabella 1 allegata al decreto del Miur

Tipologia di università	Area geografica di riferimento per individuare il limite di spesa
Università private italiane	area in cui si svolgono i corsi indipendentemente da luogo in cui ha sede dell'università
Università telematiche	area dove ha sede legale l'università
Università estere	domicilio fiscale dello studente

Università Pontificie	regione in cui si svolge il corso di studi

Calcolo del limite di detraibilità in presenza di casi particolari

La circolare n. 7/E/2018 ha fornito alcune indicazioni per determinare il limite di detraibilità nei seguenti casi:

– sostenimento di più prove di ammissione in università non statali;

– cambio di facoltà o di corso di studi nel medesimo periodo di imposta;

– spese per frequenza sostenute sia presso università statali sia non.

Sostenimento di più prove di ammissione

Come già detto, i limiti sopra indicati includono anche le spese per il *test* di ammissione.

Nel caso di sostenimento di più prove di ammissione in università non statali situate in aree geografiche diverse o di sostenimento di più prove di ammissione per corsi di laurea in università non statali appartenenti a diverse aree tematiche, occorre distinguere a seconda che lo studente proceda o meno a iscriversi a una delle facoltà o corso per cui ha sostenuto il *test*.

In caso di iscrizione, occorrerà far rientrare le spese sostenute per i *test* di ammissione nel limite proprio del corso a cui lo studente si andrà a iscrivere.

Nell'ipotesi in cui lo studente non si iscriva ad alcun corso si deve fare riferimento al limite di spesa più elevato tra quelli stabiliti per i corsi e per le facoltà per le quali ha svolto il *test*[1].

ESEMPIO 1

Studente effettua il *test* di ammissione sia presso la facoltà privata di ingegneria di Milano sia presso la facoltà privata di economia di Siena.

Lo studente si iscrive alla facoltà di Siena: dovrà assumere come limite di spesa 2.300 euro;

lo studente non si iscrive ad alcuna facoltà: assumerà come limite di spesa 3.500 euro in quanto più elevata rispetto a quella precedente

Sostenimento più *test* ammissione	Limite di spesa
Iscrizione a un corso	limite proprio del corso
Non iscrizione	limite di spesa più elevato

[1] Circolare n. 7/E/2018.

Cambio di facoltà o corso di studi nel periodo di imposta

Nell'ipotesi in cui uno studente, nel medesimo periodo di imposta, a causa di un cambiamento di facoltà di studi o di corso di studio, si trovasse nella situazione di sostenere le spese presso università site in aree geografiche diverse o per corsi appartenenti ad aree tematiche diverse, il limite di spesa detraibile sarà il più alto tra quelli applicabili previsti dal Decreto.

ESEMPIO 2

Lo studente nel medesimo periodo di imposta cambia facoltà di studi passando da Pisa a Milano a seguito del cambiamento di corso da economia a medicina. Si considera il limite di spesa più elevato ovvero 3.700 euro.

Spese per frequenza sostenute sia presso università statali e non

Nel caso in cui le spese siano sostenute per la frequenza di corsi istituiti sia presso università statali sia università non statali, la detrazione per le spese sostenute per la frequenza presso le università statali potrà essere calcolata sull'intero importo mentre quelle sostenute presso università non statali saranno ricondotte nei limiti previsti dal Decreto del Miur senza procedere ad alcun ragguaglio di periodo.

Tipo università	Limite di spesa
Università statali	Nessun limite di spesa, si detrae quanto effettivamente pagato
Università private accertate con D.M. Miur	Limite fissato annualmente con DM differenziato in base all'area disciplinare e geografica identificata nel luogo dove si tiene il corso
Università estere	Limite fissato annualmente con D.M. differenziato in base all'area disciplinare e geografica identificata nel domicilio fiscale dello studente in Italia

Indicazione in dichiarazione dei redditi

Le spese sostenute nell'anno 2019 vanno indicate nella sezione 1 del quadro RP della dichiarazione dei redditi nei righi da RP8 a RP13, con il codice 13. Si ripete che le spese competono anche quando sostenute per familiare a carico ed anche se riferite a più anni. Si forniscono i seguenti esempi

ESEMPIO 3 **Università statale**

I genitori di uno studente fiscalmente a carico, in data 16 giugno 2019, hanno sostenuto spese per tasse universitarie corrisposte all'università di Pisa per 1.500 euro. Trattandosi di università statale non sono previsti limiti, pertanto è possibile portare interamente in detrazione l'importo speso. Il documento di

spesa riporta il nome dello studente ed è privo di intestazione ai genitori. La quota a carico dei genitori è dunque del 50% ciascuno. Nella loro dichiarazione dei redditi entrambi i genitori compileranno il rigo RP8 nel modo seguente

RP8	Altre spese	Codice spesa	13	750 ,00

ESEMPIO 4 **Università privata**

I genitori di uno studente fiscalmente a carico, nel 2019 hanno corrisposto all'università privata Bocconi di Milano 12.000 euro, per la frequenza del corso di economia dell'anno accademico compreso il *test* di ammissione. La spesa ammessa in detrazione è pari a 2.800 euro (area disciplinare umanistico sociale area geografica nord). Il documento di spesa riporta il nome dello studente ma è privo di intestazione dei genitori che annotano sul documento la seguente ripartizione: padre 70% madre 30%. Il padre compilerà il rigo RP8 della dichiarazione nel seguente modo

RP8	Altre spese	Codice spesa	13	1.960 ,00

La madre

RP8	Altre spese	Codice spesa	13	840 ,00

ESEMPIO 5 **Spese sostenute per università pubbliche e private**

Uno studente per l'iscrizione al corso di economia dell'università degli studi di Pisa (pubblica) sostiene 200 euro per il *test* di ammissione, 300 euro per l'immatricolazione e 2.000 euro per la frequenza, in totale 2.500 euro. A luglio mantenendo lo stesso corso di studi, cambia facoltà e si iscrive all'università Bocconi di Milano (privata) pagando 6.000 euro per i mesi fino a dicembre. In questo caso la spese sostenuta per l'università statale potrà essere considerato per l'intero importo, ovvero 2.500 euro, mentre la spese sostenuta per l'università privata dovrà essere considerata nel limite previsto dal Decreto del Miur, ovvero 2.800 euro. In totale detrarrà, quindi 5.300 euro

RP8	Altre spese	Codice spesa	13	5.300,00

Documentazione da controllare e conservare

Tipologia	Documenti
Spese di istruzione sostenute per università statali	Ricevute o quietanze di pagamento recanti gli importi sostenuti a tale titolo nel corso del 2019
Spese di istruzione sostenute per università non statali	Ricevute o quietanze di pagamento recanti gli importi sostenuti a tale titolo nel corso del 2019

	In questo caso la detrazione è calcolata su un importo non superiore a quello definito dal Decreto del Miur
Spese per corsi di specializzazione in psicoterapia	Ricevute o quietanze di pagamento recanti gli importi sostenuti a tale titolo nel corso del 2019 Attestazione della scuola da cui risulti l'accreditamento presso il Miur

Spese per la frequenza di scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado, articolo 15, comma 1, lettera e-*bis*), Tuir

L'articolo 15, comma 1 lettera e-*bis*), Tuir disciplina le spese per la frequenza di scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado.

Tipologia di spesa ammessa

La detrazione spetta in relazione alle spese per la frequenza di:

Scuole dell'infanzia	Bambini da 3 a 6 anni cd scuola materna
Scuole primarie e secondarie di primo grado (primo ciclo di istruzione)	Scuola primaria (elementari) Scuola media inferiore
Scuole secondarie di secondo grado	Scuola superiore

La detrazione compete per le spese sostenute presso le scuole statali e paritarie private ed enti locali. Quelle paritarie sono le scuole inserite nel sistema nazionale di istruzione come definite dalla L. 62/2000. Le spese sostenute presso le scuole private non paritarie, invece, non attribuiscono il diritto alla detrazione (l'elenco è rinvenibile sul sito *internet* dell'ufficio scolastico regionale).

La detrazione è ammessa anche per le spese di iscrizione ai corsi istituiti in base all'ordinamento antecedente il D.P.R. 212/2005 presso i Conservatori di Musica e gli Istituti musicali pareggiati, in quanto riconducibili alla formazione scolastica secondaria. Le spese per la frequenza dei nuovi corsi di formazione istituiti ai sensi del D.P.R. 212/2005 possono, invece, considerarsi equiparabili alle spese sostenute per l'iscrizione ai corsi universitari, pertanto sono disciplinate dalla lettera e), articolo 15, Tuir.

Tipo di scuola	Detrazione
Scuole Statali	Sì
Scuole private paritarie	Sì
Scuole private non paritarie	No
Conservatori di musica in base all'ordinamento precedente D.P.R. 212/2005	Sì
Istituti musicali pareggiati	Sì

Tra le spese che beneficiano della detrazione rientrano:

– la tasse a titolo di iscrizione e frequenza;

– i contributi obbligatori;

– alcune tipologie di contributi volontari e l'erogazioni liberali deliberati dagli istituti scolastici o dai loro organi e sostenuti per la frequenza scolastica.

Fanno parte di queste ultime spese:

– la mensa scolastica (circolare n. 3/E/2016 risposta 1.15);

– le spese per i servizi scolastici integrativi quali l'assistenza al pasto e il *pre* e *post* scuola (risoluzione n. 68/E/2016);

– le gite scolastiche, per l'assicurazione della scuola e in generale ogni altro contributo scolastico finalizzato all'ampliamento dell'offerta formativa deliberato dagli organi d'istituto (corsi di lingua, teatro, etc., svolti anche al di fuori dell'orario scolastico e senza obbligo di frequenza, circolare n. 7/E/2017).

In relazione ai contributi e alle erogazioni liberali vi è da precisare che anche se versati volontariamente, in quanto deliberati dagli istituti scolastici, non rientrano tra quelli che costituiscono erogazioni liberali finalizzati all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa che danno diritto alla detrazione specifica prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera i-*octies*), Tuir.

I 2 tipi di contributi, fra l'altro, non sono tra loro cumulabili.

Pertanto, la fruizione della detrazione per le spese di frequenza scolastica (lettera e-*bis*) non consente quella per erogazioni liberali (lettera i-*octies*) e viceversa. La non cumulabilità è riferita al singolo alunno[2].

Di conseguenza in presenza di un solo figlio la fruizione di una delle 2 detrazioni esclude l'altra. In presenza di 2 figli si può optare per un figlio per la detrazione per le spese di istruzione e per l'altro per erogazioni liberali.

ESEMPIO 6

Il sig. Bianchi nell'anno 2019 ha sostenuto per i 2 figli le seguenti spese:

– Marco 1.500 euro per la frequenza della scuola elementare privata (limite 800 euro);

– Massimo 2.000 euro per la frequenza dell'università pubblica;

– per il figlio Marco ha effettuato erogazioni liberali alla scuola per 2.000 euro.

Il sig. Bianchi opta per il figlio Marco per la deduzione dell'erogazione liberale di 2.000 euro e quindi non si porta in detrazione la spesa di 1.500 euro nel limite di 800 euro.

[2] Circolare n. 7/E/2018.

Detrae interamente, perché nel limite previsto dalla norma, la spesa per la frequenza universitaria del figlio Massimo.

Tipi di contributi	Caratteristiche
Contributi volontari deliberati dagli istituti scolastici	• sostenuti per la frequenza scolastica (mensa, gite scolastiche, corsi di lingua e ogni altro contributo scolastico finalizzato all'ampliamento dell'offerta formativa • detrazione della spesa nei limiti di importo previsti dall'articolo 15, comma 1, lettera e-*bis*), Tuir
Erogazioni liberali	Sono finalizzati: • alla innovazione tecnologica • all'edilizia scolastica • all'ampliamento dell'offerta formativa • non sono deliberate dagli organi scolastici • non c'è limite di spesa • disciplinate dall'articolo 15, comma 1 lettera i-*octies*), Tuir

Servizio di mensa scolastica, spese per servizi di assistenza al pasto e per il *pre* e *post* scuola:
la detrazione spetta anche:
• quando il servizio è reso per il tramite del comune o di altri soggetti terzi rispetto alla scuola
• se non è stato deliberato dagli organi d'istituto essendo tale servizio istituzionalmente previsto dall'ordinamento scolastico per tutti gli alunni delle scuole dell'infanzia e delle scuole primarie e secondarie di primo grado (circolare n. 18/E/2016 risposta 2.1, circolare n. 3/E/2016 risposta 1.15)

Spese per gite scolastiche assicurazione e altri contributi
Qualora la spesa sia stata pagata a soggetti terzi (ad esempio agenzia di viaggio), per usufruire della detraibilità è necessario essere in possesso della delibera scolastica che ha disposto tali versamenti.

Sono altresì ammesse alla detrazione le spese relative al servizio di trasporto scolastico

Spese relative al servizio di trasporto scolastico circolare n. 13/E/2019
Secondo quanto chiarito dalla risoluzione n. 68/E/2016, le spese relative al servizio di trasporto scolastico (scuola bus) anche se fornito per sopperire a un servizio pubblico di linea inadeguato per il collegamento abitazione scuola non erano da considerare detraibili.
Successivamente la circolare n. 13/E/2019 ha specificato che per le suddette spese è invece ammessa la detrazione anche se il trasporto è reso per il tramite del comune o di altri soggetti terzi rispetto alla scuola e anche se non è stato deliberato dagli organi di istituto. Ciò nella considerazione del fatto che a decorrere dal 1° gennaio 2018 è stata introdotta una specifica detrazione per le spese relative all'abbonamento di trasporto pubblico. Perciò, continua la circolare, sono da considerarsi superate le istruzioni fornite al riguardo dalla risoluzione n. 68/E/2016. Infatti, la motivazione con cui la risoluzione ne negava la detraibilità risiedeva nel fatto che consentire la detraibilità delle spese di scuola bus sarebbe risultato discriminatorio rispetto a chi, avvalendosi dei mezzi pubblici, non avrebbe diritto ad alcuna agevolazione. Questo attualmente è superato con l'introduzione della citata specifica detrazione.

La circolare n. 13/E/2019 inserisce le spese per scuola bus nel paragrafo relativo alle spese di istruzione non universitarie, è da ritenere, dunque, che rientrino nella disciplina della lettera e-*bis*) (limite di detraibilità, appostazione in dichiarazione, etc.)

Limiti di detraibilità

La lettera e-*bis*), comma 1, articolo 15, Tuir in commento, prevede un limite di detraibilità annuo per alunno o studente pari a 800 euro da suddividere tra i genitori

> - detraibilità delle spese fino a un massimo di € 800,00 per alunno
> - la spese è suddivisa tra i genitori in base a quanto indicato nel paragrafo regole comuni.

In realtà le spese di frequenza della scuola pubblica attuali sono di gran lunga inferiori a tale limite. Infatti, secondo quanto previsto dalla Legge attualmente in vigore, la scuola è obbligatoria fino ai 16 anni. Questo significa che:

– è gratuita per tutte le famiglie a partire dalla prima elementare fino al terzo o quarto anno delle scuole superiori. Quindi in questi anni non ci sono tasse scolastiche da pagare, ma le uniche spese riguardano i libri, la cancelleria e, eventualmente, i pasti;

– solo dal quarto o quinto anno si iniziano a pagare le tasse scolastiche

Le 4 tasse scolastiche obbligatorie da versare durante l'anno sono le seguenti:

- tassa d'iscrizione: ammonta a 6,04 euro e viene richiesta dalla scuola al momento di iscrivere lo studente all'anno successivo
- tassa di frequenza: è una tassa annuale dal valore di 15,13 euro. Va devoluta per intero e non è prevista la restituzione nel caso in cui lo studente decide di non proseguire più con l'anno scolastico. Ha validità universale per tutto l'anno, quindi non è necessario pagarne un'altra nel caso in cui lo studente si trasferisca in un altro istituto
- tassa d'esame: questa tassa ammonta a 12,09 euro. Viene pagata al momento in cui si presenta la domanda per partecipare all'esame di Stato o di idoneità
- tassa di diploma: costa 15,13 euro e anche questa va pagata in un'unica soluzione. Il pagamento avviene quando si fa richiesta per avere il diploma

Documentazione di spesa

Al fine del riconoscimento della detrazione il contribuente deve esibire e conservare le ricevute o quietanze di pagamento recanti gli importi sostenuti a tale titolo nel corso del 2019[3].

Tipologia di spesa	Documenti
Spese di frequenza scolastica	Ricevute o quietanze di pagamento recanti gli importi sostenuti a tale titolo nel corso del 2019

[3] Circolare n. 13/E/2019.

	Per le spese sostenute per la mensa scolastica, servizi scolastici integrativi e servizi di trasporto scolastico*:* • ricevuta del bollettino postale o del bonifico bancario intestata al soggetto destinatario del pagamento - sia esso la scuola, il Comune o altro fornitore del servizio - e deve riportare nella causale l'indicazione del servizio mensa, del servizio scolastico integrativo o del servizio di trasporto scolastico, la scuola di frequenza e il nome e cognome dell'alunno. Se il pagamento è effettuato in contanti o con altre modalità (ad esempio, bancomat) o l'acquisto di buoni mensa in formato cartaceo o elettronico, la spesa potrà essere documentata mediante attestazione, rilasciata dal soggetto che ha ricevuto il pagamento o dalla scuola, che certifichi l'ammontare della spesa sostenuta nell'anno e i dati dell'alunno o studente
Spese per gite scolastiche, assicurazione della scuola e altri contributi scolastici finalizzati all'ampliamento dell'offerta formativa (ad esempio, corsi di lingua, teatro)	Ricevute o quietanze di pagamento recanti gli importi sostenuti a tale titolo nel corso del 2019 e i dati dell'alunno o studente. Qualora il pagamento sia stato effettuato nei confronti di soggetti terzi attestazione dell'istituto scolastico dalla quale si rilevi la delibera di approvazione e i dati dell'alunno o studente. Se il pagamento riguarda più alunni o studenti, attestazione dell'istituto scolastico dalla quale risultino i dati di ciascun alunno o studente

Spese non detraibili

La prassi ministeriale è intervenuta chiarendo che non rientrano tra le spese detraibili:

– l'acquisto diretto del materiale di cancelleria e di testi scolastici[4];

– spese di istruzione sostenute all'estero (a differenza delle spese universitarie)[5].

Indicazione in dichiarazione

Le spese sostenute nell'anno 2019 vanno indicate nella sezione 1 del quadro RP della dichiarazione dei redditi nei righi da RP8 a RP13, con il codice 12.

ESEMPIO 7

Il sig. Bianchi ha pagato nell'anno 2019 le seguenti spese scolastiche per la frequenza annuale:

– 5.000 euro per liceo paritario privato del figlio;

– 2.000 euro per scuola elementare privata paritaria della figlia.

[4] Circolare n. 3/E/2016.
[5] Risposta interpello n. 53/2020.

Il limite alla detrazione è di 800 euro per singolo studente/alunno pertanto la spesa da indicare in dichiarazione non può essere superiore a e 1.600 (800 x 2)

RP8	Altre spese	Codice spesa	12	1.600,00

ESEMPIO 8 **Frequentazione scuola pubblica**

I coniugi Rossi hanno 2 figli che frequentano il liceo scientifico. Hanno sostenuto per l'anno 2019 spese per l'iscrizione e frequenza per 42,34 euro, pagando con bollettino postale indicando solo il nome dei figli. Intendono ripartire la spese al 50% ciascuno indicando in dichiarazione 21 euro

RP8	Altre spese	Codice spesa	12	21,00

ESEMPIO 9 **Frequentazione scuola privata**

I coniugi Bianchi hanno 2 figli per i quali hanno pagato nel 2019:

Marco liceo privato paritario 3.000 euro (compreso corso di lingue dopo scuola)

Massimo scuola media privata paritaria 2.000 euro (compreso mensa)

La spesa totale è pari a e 5.000 euro ma è detraibile nel limite massimo di 800 euro per ciascun figlio. Totale detraibile 1.600 euro. I coniugi decidono di suddividersi la spesa al 60% marito e al 40% moglie

Modello reddito sig. Bianchi

RP8	Altre spese	Codice spesa	12	960,00

Modello redditi sig.ra Bianchi

RP8	Altre spese	Codice spesa	12	640,00

Spese per frequenza asili nido

Per completezza espositiva, e in estrema sintesi, si fa presente che anche le spese sostenute per gli asili nido sono detraibili secondo le disposizioni dell'articolo 15, Tuir. A introdurre a regime la detrazione è stato l'articolo 2, comma 6, L. 203/2008. Come precisato dalla circolare n. 13/E/2019 ciò che rileva ai fini della detraibilità della spesa è l'ammissione e la frequenza dell'asilo nido e non anche l'età e il compimento degli anni del minore. La detrazione pari al 19% della spesa sostenuta fino al limite di 632 euro per ciascun figlio, spetta secondo il criterio di cassa ed è ripartita tra i genitori in base all'onere da ciascuno sostenuto.

Qualora il documento di spesa sia intestato al bimbo, o a uno solo dei genitori, è comunque possibile specificare, tramite annotazione sullo stesso, le percentuali di spesa imputabili a ciascuno dei genitori.

In particolare, il genitore che ha sostenuto la spesa può fruire della detrazione anche se il documento è intestato all'altro genitore e anche se non è fiscalmente a carico di quest'ultimo.

Documentazione da conservare

Tipologia	Documenti
Spese per la frequenza di asilo nido	Fattura, bollettino bancario o postale, ricevuta o quietanza di pagamento Autocertificazione di non aver fruito del contributo di cui all'articolo 1, comma 355, L. 232/2016 (*bonus* asili nido)

Le spese sostenute nell'anno 2019 vanno indicate nella sezione 1 del quadro RP della dichiarazione dei redditi nei righi da RP8 a RP13, con il codice 33.

SCHEDA DI SINTESI

La detrazione delle spese universitarie e per la frequenza di scuole dell'infanzia, del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione di cui all'articolo 1, L. 62/2000, sono disciplinate dall'articolo 15, comma 1 lettera e), e-*bis*), Tuir.

La detrazione è pari al 19% della spesa sostenuta fino al limite previsto dalle rispettive discipline

Tipo di scuola	Limite detrazione
Università statale	Nessun limite di spesa, si detrae quanto effettivamente pagato
Università private accertate con D.M. Miur	Limite fissato annualmente con D.M. differenziato in base all'area disciplinare e geografica identificata nel luogo dove si tiene il corso
Università estere	Limite fissato annualmente con D.M. differenziato in base all'area disciplinare e geografica identificata nel domicilio fiscale dello studente in Italia
Scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado pubbliche e private paritarie	800 euro per alunno/studente

Soggetti beneficiari della detrazione:
- studente se non a carico fiscalmente dei genitori
- familiari dello studente di cui è considerato fiscalmente a carico (articolo 12, Tuir)

Spese per cui è ammessa la detrazione:

Tipo di scuola	Spese detraibili

Università pubbliche, private paritarie ed estere	• tasse di immatricolazione e iscrizione • contributi pagati per la frequenza dei corsi • soprattasse per esami di profitto e laurea • tassa regionale per il diritto allo studio (articolo 3, L. 549/1995) • frequenza dei Tirocini Formativi Attivi (TFA) relative a: • corsi universitari, corsi universitari di specializzazione, perfezionamento, *master* e dottorato di ricerca • contributo versato per poter partecipare alla prova di selezione (*test* di ingresso) • l'iscrizione ai Conservatori di Musica e Istituti musicali pareggiati e istituiti ai sensi del D.P.R. 212/2005 • l'iscrizione agli Istituti Tecnici Superiori (ITS) • spese per la c.d. ricognizione
Scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado pubbliche e private paritarie	• tasse a titolo di iscrizione e frequenza • contributi obbligatori • contributi volontari e l'erogazioni liberali deliberati dagli istituti scolastici o dai loro organi e sostenuti per la frequenza scolastica. • mensa scolastica • servizi scolastici integrativi • gite scolastiche, per l'assicurazione della scuola e in generale ogni altro contributo scolastico finalizzato all'ampliamento dell'offerta formativa deliberato dagli organi d'istituto • servizio di trasporto scolastico

Indicazione in dichiarazione dei redditi

Spese universitarie	sezione 1 quadro RP righi da RP8 a RP13, codice 13.
Spese non universitarie	sezione 1 quadro RP righi da RP8 a RP13, codice 12.

La circolare tributaria n. 25/2020

Il credito Irpef nel modello RedditiPF 2020: tempi e modalità di utilizzo

di Stefano Rossetti – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

Il contribuente che in relazione a un determinato periodo d'imposta ha effettuato dei versamenti eccedenti l'imposta dovuta (anche tramite il meccanismo della sostituzione d'imposta) matura un credito fiscale che può essere:

– utilizzato in compensazione;

– riportato nel modello dichiarativo del periodo d'imposta successivo;

– chiesto a rimborso.

Le possibilità sopra esposte sono cumulabili e non alternative tra di loro, infatti il contribuente può, fino a concorrenza dell'importo totale del credito, decidere anche per una combinazione delle 3 opzioni di utilizzo.

Nel presente contributo analizzeremo le regole che disciplinano l'utilizzo dei crediti fiscali approfondendo in maniera particolare i vincoli che devono essere rispettati in caso di compensazione orizzontale, soprattutto alla luce delle nuove disposizioni previste dal D.L. 124/2019.

L'utilizzo in compensazione del credito Irpef

Ai sensi dell'articolo 17, comma 1, primo periodo, D.Lgs. 241/1997 i contribuenti hanno la possibilità di effettuare i versamenti mediante compensazione nel modello F24 tra i crediti e i debiti risultanti dalle dichiarazioni fiscali e dalle denunce periodiche contributive, nei confronti dei diversi enti impositori (ad esempio stato, enti locali, Inps, Inail).

Nel corso del tempo il Legislatore, al fine di limitare fenomeni fraudolenti volti a eseguire i versamenti fiscali mediante crediti inesistenti[1] o non spettanti[2], ha introdotto una serie di vincoli che devono essere rispettati nell'ambito dell'esecuzione delle compensazioni c.d. orizzontali[3], in particolare[4]:

[1] Per credito inesistente si intende "*il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972*" (articolo 13, comma 5, D.Lgs. 472/1997).

[2] È non spettante un credito il cui presupposto costitutivo esiste ma viene utilizzato per un ammontare superiore al credito riconosciuto.

[3] Una compensazione è definita orizzontale quando viene utilizzato un credito relativo ad un'imposta differente rispetto a quella a cui si riferisce il debito. Tali compensazioni devono essere effettuate necessariamente mediante modello F24.

[4] Un altro vincolo che può limitare le compensazioni orizzontale è rappresentato dal limite di 700.000 euro su base annua previsto dall'articolo 34, comma 1, L. 388/2000. Per il 2020 tale limite è innalzato a 1.000.000 di euro per effetto dell'articolo 147, D.L. 34/2020.

– le compensazioni di crediti per importi superiori a 5.000 euro possono avvenire soltanto a partire dal decimo giorno successivo a quello di invio della dichiarazione fiscale su cui deve essere apposto il visto di conformità (articolo 17, comma 1, terzo periodo del D.Lgs. 241/1997 e articolo 1, comma 574, L. 147/2013);

– in presenza di ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro non è possibile compensare orizzontalmente i crediti fiscali (articolo 31, D.L. 78/2010);

– l'Amministrazione finanziaria, se ravvisa dei profili di rischio, può sospendere la compensazione fino a 30 giorni (articolo 37, comma 49-*ter*, D.L. 223/2006).

Nei paragrafi che seguono analizzeremo ciascuno dei vincoli sopra descritti.

L'obbligo di preventivo invio della dichiarazione, l'apposizione del visto di conformità e il modello F24 telematico

Come visto nel paragrafo precedente il Legislatore fiscale, considerato il proliferare di condotte fraudolente consistenti nell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, negli ultimi anni ha introdotto una serie di misure volte a tracciare l'origine del credito e i suoi successivi utilizzi.

In particolare, con le misure contenute nel D.L. 124/2019 il Legislatore ha previso una sorta di "*tracking&tracing*" dei crediti fiscali in maniera tale da poter conoscere:

– in via preventiva, il periodo d'imposta in cui il credito si origina;

– in tempo reale, gli utilizzi del credito.

La preventiva conoscenza del credito è assicurata dal combinato disposto:

– dell'articolo 17, comma 1, terzo periodo del D.Lgs. 241/1997 che prevede l'obbligo di presentazione della dichiarazione fiscale almeno 10 giorni prima di effettuare la compensazione orizzontalmente dei crediti fiscali per importi superiori a 5.000 euro[5];

– dell'articolo 1, comma 574, L. 147/2013, il quale prevede l'obbligo di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali in cui è esposto un credito di imposta che viene utilizzato orizzontalmente[6] per importi superiori a 5.000 euro.

[5] L'articolo 17, comma 1, terzo periodo del D.Lgs. 241/1997 stabilisce che "*la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'Iva, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge*".

[6] L'articolo 1, comma 574, L. 147/2013 prevede che "*i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte ..., alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D.lgs. 241/1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito*".

Gli utilizzi dei crediti mediante compensazione orizzontale sono conosciuti dall'Amministrazione in tempo reale in quanto, ai sensi dell'articolo 37, comma 49-*bis*, D.L. 223/2006, i contribuenti, titolari di partita Iva e non, sono obbligati a utilizzare il canale telematico per presentare i modelli F24 contenenti le compensazioni[7].

Quindi, in considerazione del contesto normativo sopra riportato, dal punto di vista operativo possiamo distinguere 3 diverse situazioni:

1. compensazione verticale del credito Irpef;
2. compensazione orizzontale del credito Irpef per un importo superiore a 5.000 euro;
3. compensazione orizzontale del credito Irpef per un importo inferiore a 5.000 euro.

Compensazione verticale del credito Irpef

Nel caso della compensazione verticale (o interna) il contribuente compensa debiti e crediti riferiti alla stessa imposta. Questa tipologia di compensazione è libera da vincoli per cui non occorre:

– presentare preventivamente la dichiarazione fiscale;

– apporre il visto di conformità sulla dichiarazione fiscale[8];

– utilizzare il canale telematico per presentare il modello F24.

Occorre sottolineare che in questa tipologia di compensazione può avvenire senza l'utilizzo del modello F24, tuttavia anche nell'ipotesi in cui il modello F24 venisse utilizzato la compensazione non perde la sua natura.

ESEMPIO 1 **Compensazione verticale senza utilizzo del modello F24**

Il Signor Mario Rossi ha maturato un credito Irpef relativo all'anno 2019 pari a 6.000 euro e in data 30 giugno 2020 deve corrispondere la prima rata dell'acconto Irpef in misura pari a 6.250 euro.

Per versare la prima rata dell'acconto per il 2020 il signor Mario Rossi, fino a capienza, utilizza il credito Irpef relativo al 2019.

Il modello F24 che verrà presentato in data 30 giugno 2020 sarà il seguente:

[7] L'articolo 37, comma 49-*bis*, D.L. 223/2006 prevede che "*i soggetti … che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'Iva ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, … alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive, ovvero dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente comma*".

[8] Per crediti di importo superiore a 5.000 che il contribuente intende utilizzare sia in compensazione verticale sia in compensazione orizzontale è obbligatorio presentare preventivamente la dichiarazione fiscale munita di visto di conformità se il contribuente ha intenzione di porre in essere compensazioni orizzontali per importi superiori a 5.000 euro.

SEZIONE ERARIO	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA	4033	0101	2020	250,0	,	
RITENUTE ALLA FONTE				,	,	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI				,	,	
				,	,	
				,	,	
codice ufficio / codice atto				,	,	+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	250,0 B	,	250,0

Nell'ambito del quadro RX del modello dichiarativo RedditiPF2020 il Signor Mario Rossi dovrà indicare il credito IRPEF in colonna 2 ed in colonna 5.

		Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1	IRPEF	1 ,00	2 6.000,00	3 ,00	4 ,00	5 6.000,00
RX2	Addizionale regionale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX3	Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4	Cedolare secca (LC)	,00	,00	,00	,00	,00

ESEMPIO 2 **Compensazione verticale con utilizzo del modello F24**

In questo secondo esempio, invece il Signor Mario Rossi per tenere traccia degli utilizzi del credito, nonostante non sia obbligatorio, decide di utilizzare il modello F24 per effettuare la compensazione verticale.

Riprendendo i dati dell'esempio precedente, il modello F24 che dovrà essere presentato deve essere così compilato:

SEZIONE ERARIO	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA	4033	0101	2020	6.250,00	,	
RITENUTE ALLA FONTE	4001	0101	2019	,	6.000,00	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI				,	,	
				,	,	
				,	,	
codice ufficio / codice atto				,	,	+/- SALDO (A-B)
			TOTALE A	6.250,00 B	6.000,00	250,0

In questo secondo caso, seppur è stato utilizzato il modello F24, la compensazione è da considerare comunque verticale, infatti come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 110/E/2019 sono considerate orizzontali "*solo le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere esposte nel modello F24*"[9].

Anche in questo caso, nell'ambito del quadro RX del modello dichiarativo RedditiPF2020 il Signor Mario Rossi dovrà indicare il credito Irpef in colonna 2 e in colonna 5.

[9] Nello stesso senso si era già espressa la stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E/2010 e con la circolare n. 29/E/2010.

		Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1	IRPEF	1 ,00	2 6.000,00	3 ,00	4 ,00	5 6.000,00
RX2	Addizionale regionale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX3	Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4	Cedolare secca (LC)	,00	,00	,00	,00	,00

> Al fine di agevolare i contribuenti a discernere le compensazioni orizzontali da quelle verticali l'Agenzia delle entrate ha allegato alla risoluzione n. 110/E/2019 una tabella in cui sono indicati i codici tributo dei debiti che possono essere estinti tramite compensazione con crediti pregressi afferenti alla medesima imposta (indicati nella seconda colonna), senza che la compensazione concorra al raggiungimento del limite di 5.000 euro.

Compensazione orizzontale del credito Irpef per un importo superiore a 5.000 euro

Nel differente caso in cui il contribuente maturi un credito Irpef superiore a 5.000 euro e lo utilizzi in compensazione orizzontale per importi superiori a 5.000 euro occorre rispettare i vincoli imposti dal legislatore, infatti è necessario presentare:

– il modello Redditi PF munito di visto di conformità almeno dieci giorni prima dell'utilizzo del credito in compensazione;

– il modello F24 tramite canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

In riferimento all'apposizione del visto di conformità occorre segnalare che l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 10/E/2014 ha chiarito che il limite di 5.000 euro, superato il quale scatta l'obbligo del visto di conformità, è riferibile alle singole tipologie di crediti emergenti dalla dichiarazione.

ESEMPIO 3 **Compensazione del credito Irpef superiore a 5.000 euro**

In relazione al periodo d'imposta 2019 il Signor Rossi ha maturato un credito Irpef pari a 7.000 euro e intende utilizzarlo in compensazione per versare l'acconto Imu del 16 giugno pari a 3.100 euro e il saldo Imu del 16 dicembre sempre pari a 3.100 euro.

In questo caso il signor Rossi per procedere alla compensazione deve:

– spedire il modello Redditi PF 2020 con apposizione del visto di conformità in cui emerge il credito entro il 6 giugno 2020. In tale modello il credito dovrà essere indicato nell'ambito del quadro RX sia in colonna 2 sia in colonna 5.

		Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1	IRPEF	1 ,00	2 7.000,00	3 ,00	4 ,00	5 7.000,00
RX2	Addizionale regionale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX3	Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4	Cedolare secca (LC)	,00	,00	,00	,00	,00

Nel frontespizio deve essere necessariamente apposto il visto di conformità.

Codice fiscale del responsabile del C.A.F.		Codice fiscale del C.A.F.	
Codice fiscale del professionista	SPRTRF65H08G479R	FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA	

– utilizzare i canali telematici per spedire il modello F24 con cui vengono eseguite le compensazioni. Ad esempio, la compilazione del modello F24 in relazione alla compensazione del 16 giugno 2020 sarà la seguente:

SEZIONE ERARIO

	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	4001	0101	2019		3.100,00
codice ufficio / codice atto			TOTALE A		B 3.100,00

+/- SALDO (A-B) 3.100,00

SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI — IDENTIFICATIVO OPERAZIONE

codice ente/codice comune	Ravv.	Immob. variati	Acc.	Saldo	numero immobili	codice tributo	rateazione/mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
G478				X	1	391		202	3.100,00	
detrazione							TOTALE G		3.100,00 H	

+/- SALDO (G-H) 3.100,00

Compensazione orizzontale del credito Irpef per un importo non superiore a 5.000 euro

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia maturato un credito da compensare inferiore a 5.000 euro (oppure ha maturato un credito superiore ma intende utilizzarne in compensazione orizzontale un importo fino a 5.000 euro) vi sono meno vincoli da rispettare rispetto al caso precedente per procedere alla compensazione orizzontale, infatti:

– il credito è disponibile fino dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta. in questo caso non vige l'obbligo di preventivo invio della dichiarazione fiscale (*ex* articolo 17, comma 1, terzo periodo del D.Lgs. 241/1997);

– la dichiarazione fiscale non deve essere munita del visto di conformità *ex* articolo 1, comma 574, L. 147/2013.

In questo caso, però, rimane l'obbligo di presentazione del modello F24 in cui viene eseguita la compensazione, infatti ai sensi dell'articolo 37, comma 49-*bis*, D.L. 223/2206 i soggetti (titolari di partita Iva e non) che intendo compensare i crediti fiscali nel modello F24 hanno l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate a prescindere dall'importo del credito e dalla tipologia di imposta a cui il credito compensato si riferisce.

ESEMPIO 4 **Compensazione del credito Irpef inferiore a 5.000 euro**

In relazione al periodo d'imposta 2019 il Signor Mario Rossi ha maturato:

– un credito Irpef pari a 4.700 euro;

– un credito da addizionale regionale all'Irpef pari a 200 euro;

– un credito relativo all'imposta sostitutiva da cedolare secca pari a 2.100 euro.

Il signor Mario Rossi intende utilizzare i crediti in compensazione per versare l'acconto Imu del 16 giugno 2020 pari a 3.100 euro e il saldo Imu del 16 dicembre 2020 sempre pari a 3.100 euro.

In questo caso il signor Mario Rossi per procedere alla compensazione deve unicamente utilizzare i canali telematici per spedire il modello F24 con cui vengono eseguite le compensazioni, infatti nessuno dei crediti suddivisi per imposta supera la soglia di 5.000 euro e di conseguenza non si rende necessario l'invio preventivo del modello Redditi PF 2020 con l'apposizione del visto di conformità.

Il quadro RX nell'ambito del modello Redditi PF dovrà essere compilato nel seguente:

		Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1	IRPEF	1 ,00	2 4.700,00	3 ,00	4 ,00	5 4.700,00
RX2	Addizionale regionale IRPEF	,00	200,00	,00	,00	200,00
RX3	Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4	Cedolare secca (LC)	,00	2.100,00	,00	,00	2.100,00

Il modello F24 del 16 giugno 2020 dovrà essere compilato nel seguente modo e dovrà essere trasmesso tramite i canali telematici.

SEZIONE ERARIO

	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA	4001	0101	2019	,	1.000,00	
RITENUTE ALLA FONTE	1842	0101	2019	,	2.100,00	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI				,	,	
				,	,	
				,	,	
codice ufficio / codice atto				,	,	+/- **SALDO (A-B)**
			TOTALE	**A** ,	**B** 3.100,00	3.100,00

SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI							IDENTIFICATIVO OPERAZIONE				
codice ente/ codice comune	Ravv.	Immob. variati	Acc.	Saldo	numero immobili	codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
G478				X	1	391		202	3.100,00	,	
									,	,	
									,	,	
									,	,	+/- SALDO (G-H)
detrazione								TOTALE G	3.100,00 H	,	3.100,00

La compensazione dei crediti in presenza di ruoli non pagati

L'articolo 31, D.L. 78/2010 prevede che:

> *"la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, D.Lgs. 241/1997, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento".*

Quindi in base alla norma sopra citata i contribuenti con ruoli scaduti per importo superiore a 1.500 euro non possono procedere alla c.d. compensazioni orizzontali.

In caso di inosservanza del divieto imposto dall'articolo 31, D.L. 78/2010 si applica una sanzione pari al 50% delle somme iscritte a ruolo per imposte e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Ai fini dell'applicazione del divieto di compensazione occorre considerare che:

– il divieto di compensazione riguarda esclusivamente i crediti relativi a imposte erariali qualora si sia in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;

– tra i tributi iscritti a ruolo che impediscono la compensazione rientrano le imposte dirette sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura oltre all'Irap e le addizionali ai tributi diretti (così come specificato nella relazione illustrativa al D.M. del 10 febbraio 2011, dove viene fatto, appunto, espresso riferimento alle stesse tra le imposte compensabili). Rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo anche quelli per le ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte complessivamente sopra indicate quali compensabili, trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta;

– sono esclusi dall'ambito degli importi che fanno scattare il divieto alla compensazione i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24[10];

– la norma non fa distinzioni riguardo ai ruoli ordinari o straordinari e alle iscrizioni a ruolo a titolo definitivo o a titolo provvisorio. Qualificante ai fini della preclusione è solamente l'avvenuta scadenza

[10] Infatti, come emerge dalla relazione illustrativa al D.L. 78/2010, la norma è tesa ad azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso.

del termine di pagamento del debito iscritto a ruolo, pertanto la preclusione non opera nel caso di debiti per imposte erariali iscritti a ruolo non ancora scaduti al momento del versamento, quindi la compensazione è ancora possibile entro 60 giorni dalla notifica della cartella;

– la preclusione non opera in presenza di ruoli per i quali sia stata concessa una sospensione;

– in merito ai ruoli oggetto di rateazione occorre precisare che se il contribuente:

- non versa alcune rate senza far decadere il piano ai fini del superamento del limite di 1.500 euro concorrono solo le rate non versate;
- a seguito dei mancati versamenti fa decadere il piano di rateazione l'intero importo iscritto a ruolo è immediatamente riscuotibile e, quindi, la preclusione riguarda l'importo complessivo del debito residuo non pagato.

– il limite di 1.500 rappresenta un limite assoluto e non una franchigia quindi nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore a quello iscritto a ruolo, non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto;

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

Blocco delle compensazioni in presenza di ruoli scaduti

Ai sensi dell'articolo 37, comma 49-*ter*, D.L. 223/2006:

> *"l'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e ss., D.Lgs. 241/1997, contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi 30 giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati".*

Quindi in base alla disposizione sopra riportata l'Amministrazione finanziaria, in considerazione di specifici indicatori di rischio, può sospendere le compensazioni eseguite dal contribuente fino a 30 giorni con la finalità di verificare la legittimità della compensazione.

I profili di rischio che possono portare alla sospensione della compensazione sono individuati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2018 e in particolare riguardano:

– la tipologia dei debiti pagati;

– la tipologia dei crediti compensati;

– la coerenza dei dati indicati nel modello F24;

– i dati presenti nell'Anagrafe Tributaria o resi disponibili da altri enti pubblici, afferenti ai soggetti indicati nel modello F24;

– analoghe compensazioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nel modello F24;

– il pagamento di debiti iscritti a ruolo, *ex* articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010.

Una volta che l'Amministrazione finanziaria ha sospeso l'esecuzione della delega di pagamento effettua i controlli relativi all'effettiva disponibilità del credito:

– in caso di esito positivo (o comunque dopo 30 giorni dalla sospensione) la compensazione viene effettuata;

– in caso di esito negativo la delega di pagamento viene scartata.

In merito a quest'ultimo aspetto occorre sottolineare che l'articolo 37, comma 49-*quater*, D.L. 223/2006 (introdotto dall'articolo 3, D.L. 124/2019) in caso di scarto del modello F24 prevede:

– la comunicazione al contribuente della mancata esecuzione della delega di pagamento;

– l'irrogazione della sanzione ai sensi dell'articolo 15, comma 2-*ter*, D.Lgs. 471/1997 pari:

- al 5% dell'importo compensato fino a 5.000 euro;
- a 250 euro per importi compensati superiori a 5.000 euro.

Il riporto del credito Irpef nella dichiarazione successiva

Il contribuente che ha maturato un credito Irpef se non ha possibilità di utilizzarlo in compensazione può riportarlo nella successiva dichiarazione al fine di farlo partecipare alla liquidazione dell'imposta dovuta per il successivo periodo d'imposta.

Non vi sono particolari adempimenti da seguire in questo caso, infatti è sufficiente compilare il quadro RX del modello Redditi PF 2020 andando a indicare il credito in corrispondenza del rigo relativo all'imposta per cui è maturato e deve essere compilata:

– la colonna 2 in cui deve essere riportato il credito totale;

– la colonna 5 in cui deve essere indicato il credito da utilizzare in compensazione o da riportare nel periodo d'imposta successivo.

		Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1	IRPEF	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
RX2	Addizionale regionale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX3	Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4	Cedolare secca (LC)	,00	,00	,00	,00	,00

Il rimborso del credito Irpef

In alternativa all'utilizzo in compensazione o del riporto nella dichiarazione dell'anno successivo il contribuente può anche chiedere il rimborso del credito.

Considerando i tempi amministrativi per l'esecuzione dei rimborsi questa è una soluzione consigliata solo nell'ipotesi in cui il contribuente ha una situazione reddituale che comporta fisiologicamente la maturazione del credito Irpef in misura superiore ai versamenti di imposte, tasse e contributi da eseguirsi mediante modello F24.

La richiesta di rimborso può avvenire direttamente mediante compilazione del quadro RX del modello dichiarativo che funge da istanza.

In corrispondenza del rigo relativo all'imposta per cui è maturato il credito deve essere compilata:

– la colonna 2 in cui deve essere riportato il credito totale;

– la colonna 4 in cui deve essere indicato il credito chiesto a rimborso.

		Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1	IRPEF	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
RX2	Addizionale regionale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX3	Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4	Cedolare secca (LC)	,00	,00	,00	,00	,00

SCHEDA DI SINTESI

Il contribuente che in relazione a un determinato periodo d'imposta ha effettuato dei versamenti eccedenti (anche tramite il meccanismo della sostituzione d'imposta) l'imposta dovuta matura un credito fiscale che può essere:

- utilizzato in compensazione;
- riportato nel modello dichiarativo del periodo d'imposta successivo;
- chiesto a rimborso.

Nel caso della compensazione verticale (o interna) il contribuente compensa debiti e crediti riferiti alla stessa imposta. Questa tipologia di compensazione è libera da vincoli per cui non occorre:
- presentare preventivamente la dichiarazione fiscale;
- apporre il visto di conformità sulla dichiarazione fiscale;
- utilizzare il canale telematico per presentare il modello F24.

Nel caso in cui il contribuente abbia maturato un credito Irpef superiore a 5.000 euro e lo utilizzi in compensazione orizzontale per importi superiori a 5.000 euro occorre rispettare i vincoli imposti dal Legislatore, infatti è necessario presentare:
- il modello Redditi PF munito di visto di conformità almeno dieci giorni prima l'effettuazione della compensazione;
- il modello F24 tramite canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia maturato un credito da compensare inferiore a 5.000 euro (oppure ha maturato un credito superiore ma intende utilizzarne in compensazione un importo inferiore a 5.000 euro) vi sono meno vincoli da rispettare rispetto al caso precedente per procedere alla compensazione orizzontale, infatti:
- il credito è disponibile fino dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta. in questo caso non vige l'obbligo di preventivo invio della dichiarazione fiscale (*ex* articolo 17, comma 1, terzo periodo del D.Lgs. 241/1997);
- la dichiarazione fiscale non deve essere munita del visto di conformità *ex* articolo 1, comma 574, L. 147/2013.

Ulteriori vincoli alla compensazione orizzontale sono rappresentati:
- dal blocco delle compensazioni operate dall'Amministrazione finanziaria che, in considerazione di specifici indicatori di rischio, può sospendere le compensazioni eseguite dal contribuente fino a 30 giorni con la finalità di verificare la spettanza del credito;
- dall'impossibilità per i contribuenti di compensare i crediti fiscali in presenza di ruoli scaduti per importo superiore a 1.500 euro.

In alternativa all'utilizzo in compensazione i contribuenti possono anche:
- richiedere il rimborso del credito;
- riportarlo nella dichiarazione del periodo d'imposta successivo.

La circolare tributaria n. 25/2020

L'Iper ammortamento e la maggiorazione per i beni immateriali nel modello Redditi 2020

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

La disciplina dell'iper ammortamento

La Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) ha previsto, per i soli titolari di reddito d'impresa (esclusi, quindi, gli esercenti arti e professioni)[1], la possibilità di maggiorare al 150% il costo di acquisizione degli investimenti (a titolo di proprietà, locazione finanziaria, ovvero tramite appalto o in economia):

– in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0";

> I beni agevolabili con la maggiorazione rafforzata del 150% sono elencati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 ("*Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0"*) e sono raggruppabili in 3 categorie:
>
> 1. beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
> 2. sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
> 3. dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0".

– effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (ovvero entro il maggior termine del 30 settembre 2018 purché, entro il 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 del cespite ammortizzabile).

[1] Possono beneficiare dell'iper ammortamento i contribuenti titolari di reddito d'impresa a prescindere dal regime contabile adottato (ordinario o semplificato), dalla natura giuridica, dalle dimensioni e del settore produttivo di appartenenza. La maggiorazione in parola può essere fruita sia dalle imprese residenti in Italia sia dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, nonché dagli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata (circolare n. 23/E/2016).

> L'iper ammortamento – 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*" - si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, 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 all'articolo 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 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 per il 2018

L'articolo 1, comma 30, L. 205/2017, ha esteso la disciplina dell'iper ammortamento anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0") effettuati entro 31 dicembre 2018, compresi anche quelli effettuati entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la predetta data del 31 dicembre 2018:
– il relativo ordine sia stato accettato dal venditore;
– sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Sostituzione del bene agevolato

La L. 205/2017 ha stabilito che, in caso di dismissione di un bene iper ammortizzabile, la maggiorazione non utilizzata non viene persa, ma potrà continuare a essere fruita a condizione che, nello stesso periodo d'imposta in cui il bene agevolato viene dismesso, venga acquistato un altro bene strumentale nuovo, avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle contemplate dall'allegato A alla L. 232/2016[2].

> In altri termini, l'acquisto di un altro bene agevolabile – in sostituzione di quello dismesso - consente all'impresa di continuare a fruire dell'iper ammortamento in relazione al bene oggetto di cessione, per il quale è di conseguenza deducibile (con variazione in diminuzione dal reddito d'impresa) il 150% dell'ammortamento calcolato con le aliquote tabellari.

[2] La richiamata disciplina si applica, per espressa previsione normativa, anche ai beni che hanno beneficiato dell'iper ammortamento nel 2017.

In merito alla misura dell'agevolazione, è previsto che si debba aver riguardo al minore tra il costo di acquisto del bene originario e quello acquistato in sostituzione e ciò anche per gli acquisti di beni eseguiti successivamente allo spirare del periodo agevolato: per i beni acquisiti durante il periodo agevolato, sia pure in sostituzione di quelli già oggetto di iper ammortamento, l'agevolazione dovrà, invece, essere computata sul costo di acquisto del bene nuovo.

> La prosecuzione dell'iper ammortamento è subordinata alla circostanza che, nel medesimo esercizio in cui avviene la dismissione del cespite agevolato:
> – avvenga l'acquisto del nuovo bene che andrà a sostituire quello ceduto e l'interconnessione dello stesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
> – l'impresa attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene, nonché il requisito dell'interconnessione di cui al punto precedente[3].

Cessione o delocalizzazione di beni agevolati

L'articolo 7, D.L. 87/2018 ha disposto, per gli investimenti agevolabili effettuati successivamente al 14 luglio 2018, il recupero dell'agevolazione se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione i beni agevolati sono:
– ceduti a titolo oneroso, a prescindere dal luogo di destinazione (risposte Agenzia delle entrate a Telefisco 2019);
– ovvero, destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa.

> Il suddetto meccanismo di "*recapture*" non si applica in caso di sostituzione del bene (come già argomentato nel paragrafo precedente), ovvero nel caso in cui:
> – i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato;
> – i beni siano ceduti nell'ambito di una cessione d'azienda o di ramo d'azienda (circolare n. 8/E/2019).

Il recupero della maggiorazione fruita avviene attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica la cessione a titolo oneroso (o la delocalizzazione dei beni agevolati) per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

[3] L'attestazione in parola è rilasciata mediante la dichiarazione del legale rappresentante, ovvero per mezzo di una perizia tecnica giurata redatta da un ingegnere o da un perito industriale (obbligatoria per i beni dal costo unitario di acquisizione superiore a 500.000 euro).

ESEMPIO 1

Si assuma il caso di un bene agevolato acquistato successivamente alla data del 14 luglio 2018 a un costo di 100.000 euro e interconnesso alla rete aziendale nel medesimo periodo d'imposta. Si assuma, altresì, che l'aliquota di ammortamento civile e fiscale coincida nella misura del 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta) e che l'iper ammortamento spettante sia pari a 150.000 euro = (100.000 euro *150%). Si ipotizzi ora che tale bene venga ceduto (o delocalizzato) nel 2020. Al ricorrere di tale fattispecie, si renderà necessario effettuare nel modello Redditi 2021 una variazione in aumento pari all'iper ammortamento già fruito per complessivi 45.000 euro = (15.000 euro nel 2018 e 30.000 euro nel 2019) riportando tale importo nel quadro RF, rigo RF31 "Altre variazioni in aumento" utilizzando il codice 62.

RF31	Altre variazioni in aumento	1 61	2	45.000,00	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

Proroga della disciplina per il 2019

L'articolo 1, commi 60 – 64, L. 145/2018, ha prorogato la maggiorazione dell'iper ammortamento, in relazione agli investimenti agevolabili effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il maggior termine del 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

> Rispetto alle previgenti disposizioni (a cui risultava applicabile la maggiorazione fissa in misura del 150%), l'iper ammortamento prorogato per il 2019 prevede misure diversificate dell'agevolazione in ragione dell'ammontare degli investimenti effettuati, ovverosia:
> – 170%, per gli investimenti fino a 2.500.000 euro;
> – 100%, per gli investimenti compresi tra 2.500.000 e 10.000.000 di euro;
> – 50%, per gli investimenti compresi tra 10.000.000 e 20.000.000 di euro.
> La maggiorazione non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti il limite di 20.000.000 di euro.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 61, L. 145/2018, la nuova maggiorazione non si applica agli investimenti che hanno beneficiato della precedente versione dell'iper ammortamento disciplinata dall'articolo 1, comma 30, L. 205/2017. A questo proposito, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che:

– per stabilire la maggiorazione correttamente applicabile, occorre considerare i nuovi investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019, esclusi, quindi, gli investimenti oggetto della previgente versione dell'iper ammortamento effettuati nel maggior termine del 31 dicembre 2019 (circolare n. 8/E/2019);

– qualora l'acconto del 20% versato entro il 31 dicembre 2018 dovesse rivelarsi a consuntivo inferiore al limite minimo previsto, si renderà necessario effettuare un calcolo separato dell'agevolazione, in quanto il costo originario pattuito al 31 dicembre 2018 dovrà essere assoggettato alla previgente disciplina, mentre il costo eccedente sarà agevolabile secondo quella nuova (risposte Agenzia delle entrate a Telefisco 2019).

ESEMPIO 2

Si assuma il caso di un bene agevolato acquistato a un costo di 1.000.000 euro con versamento entro il 31 dicembre 2018 di un acconto di 200.000 euro (pari al 20%) e con consegna del bene nel mese di dicembre 2019 con prezzo a consuntivo di 1.100.000 euro. Nel caso in esame, l'impresa dovrà applicare la maggiorazione del 150% sull'importo di 1.000.000 di euro, mentre sui restanti 100.000 euro sarà possibile beneficiare dell'iper ammortamento "a scaglioni" (I° scaglione aliquota 170%). Si assuma, altresì, che l'aliquota di ammortamento civile e fiscale coincida nella misura del 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione Modello Redditi per iper ammortamento al 150%	Variazione in diminuzione Modello Redditi per Iper ammortamento "a scaglioni"
2019	110.000	110.000	150.000	17.000
2020	220.000	220.000	300.000	34.000
2021	220.000	220.000	300.000	34.000
2022	220.000	220.000	300.000	34.000
2023	220.000	220.000	300.000	34.000
2024	110.000	110.000	150.000	17.000
Totale	**1.100.000**	**1.100.000**	**1.500.000**	**170.000**

Nel modello Redditi SC 2020, occorre compilare il rigo RF55, indicando:

– il codice 58 e il valore di 150.000 euro (pari al maggior valore dell'iper ammortamento deducibile al 150%).

– Il codice 75 e il valore di 17.000 euro (pari al maggior valore dell'iper ammortamento deducibile "a scaglioni")

RF31 Altre variazioni in aumento	1	58	2	150.000,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	75	8	17.000,00	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

Termine della disciplina dal 2020

L'iper 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 dell'iper ammortamento, un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali "Industria 4.0" di cui all'Allegato A alla L. 232/2016, in misura pari al 40% per la quota di investimenti fino a 2.500.000 euro, ovvero 20% per gli investimenti tra 2.500.000 e 10.000.000 euro, utilizzabile in compensazione, con tributi e contributi, mediante il modello F24, in 5 quote annuali di pari importo (1/5 all'anno), a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione.

> L'articolo 1, comma 196, L0 160/2019, ha stabilito, inoltre, che le disposizioni relative al citato credito d'imposta non si applicano agli investimenti aventi a oggetto i beni materiali "Industria 4.0" di cui all'Allegato A alla L. 232/2016, effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 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 tali investimenti restano ferme, quindi, le agevolazioni previste dall'articolo 1, commi 60 e 62, L. 145/2018.

Condizioni per usufruire dell'iper ammortamento

Per poter beneficiare dell'iper ammortamento, occorre considerare i seguenti momenti temporali:

– il periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento, il quale rileva ai fini della spettanza e della quantificazione dell'investimento agevolabile;

– il periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, il quale rileva ai fini del momento dal quale fruire dell'agevolazione (è comunque necessario che nello stesso periodo d'imposta di realizzi anche l'interconnessione);

– il periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione, il quale risulta essere decisivo ai fini della fruizione dell'iper ammortamento poiché, in assenza di interconnessione, il bene materiale non può accedere alla maggiorazione.

Interconnessione

Come appena accennato, la fruizione dell'agevolazione richiede che venga rispettato un ulteriore requisito per poter iniziare a fruire della maggiorazione prevista ovvero l'"interconnessione" del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura[4]. Affinché si realizzi tale presupposto, è necessario e sufficiente che il bene agevolato (circolare n. 4/E/2017):

– scambi informazioni con sistemi interni (ad esempio sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, etc.) e/o esterni (ad esempio clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*, etc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (ad esempio TCPIP, HTTP, MQTT, etc.);

– sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di *standard* di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (ad esempio indirizzo IP).

> L'interconnessione deve essere attestata tramite una documentazione differenziata a seconda del costo unitario di acquisizione del bene la quale deve essere rilasciata nel periodo d'imposta in cui il bene entra in funzione ovvero, se successivo, entro il periodo d'imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura[5].

Da un punto di vista pratico, l'iper ammortamento può essere fruito dall'entrata in funzione del bene qualora nello stesso periodo d'imposta si realizzi l'interconnessione, ovvero dal periodo d'imposta dell'interconnessione, qualora la stessa intervenga in un periodo successivo a quello di entrata in funzione del bene. In tale ultima ipotesi è però possibile usufruire del super ammortamento del (40% o

[4] Ai fini della fruizione dell'agevolazione in esame, 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 e la sua interconnessione al sistema aziendale.

[5] Non è previsto alcun termine entro il quale, a pena di decadenza, devono essere acquisiti i documenti attestanti l'interconnessione: resta inteso che qualora i documenti in parola siano acquisiti in un periodo d'imposta successivo a quello dell'interconnessione la fruizione dell'agevolazione è consentita dal periodo d'imposta di acquisizione dell'attestazione in discorso (risoluzione n. 27/E/2018).

30%) per i beni strumentali nuovi, al sussistere dei requisiti richiesti. Tuttavia, per evitare la duplicazione dei benefici, in relazione al medesimo investimento, è stato espressamente stabilito che:

> *"l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper ammortamento fruibile a partire dal periodo d'imposta di interconnessione dovrà essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super ammortamento"* (circolare n. 4/E/2017).

L'iper ammortamento nel modello Redditi 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 extracontabile, 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 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 ovvero entro il maggior termine del 30 settembre 2018	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 55	Quadro RG Rigo RG22 Codice 28
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il maggior termine del 31dicembre 2019	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 58	Quadro RG Rigo RG 22 Codice 37
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero entro il maggior termine del 31dicembre 2020	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 75	Quadro RG Rigo RG22 Codice 42

ESEMPIO 3

Si assuma il caso di un bene strumentale funzionale alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0" acquistato in data 30 settembre 2019 e immediatamente entrato in funzione e interconnesso al sistema aziendale.

Costo di acquisto del bene agevolabile: 400.000 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: 40.000 euro = (400.000*20%)/2

Maggiorazione dell'iper ammortamento applicabile: 170%

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: 68.000 euro = (400.000 euro *170%*20%/2)

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 (40.000 euro) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (68.000 euro), a titolo di iper 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 iper ammortamento
2019	40.000	40.000	68.000
2020	80.000	80.000	136.000
2021	80.000	80.000	136.000
2022	80.000	80.000	136.000
2023	80.000	80.000	136.000
2024	40.000	40.000	69.000
Totale	**400.000**	**400.000**	**680.000**

Nel modello Redditi SC 2020, occorre compilare il rigo RF55, indicando il codice 75 e il valore di 68.000 euro (pari al maggior valore dell'ammortamento deducibile).

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	75	2	65.000,00	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

ESEMPIO 4

Si riprendano i dati dell'esempio precedente, ipotizzando che il bene sia entrato in funzione nel 2019 ma interconnesso al sistema aziendale solamente a partire dal periodo d'imposta successivo (2020), con l'effetto che sarà possibile usufruire della maggiorazione del 170% del costo di acquisizione soltanto dal 2020.

La quota annua di iper ammortamento sarà calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale (20%) a un importo pari alla maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento (680.000 euro) decurtata della quota di maggiorazione fruita nel 2019 a titolo di super ammortamento pari a 12.000

euro =[(400.000*30%)*20%/2)]. La quota annua di iper ammortamento sarà pari a 133.600 euro [(680.000,00 – 12.000) × 20%].

Considerando la riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento per il primo periodo ai sensi dell'articolo 102, comma 2, Tuir, si avrà il seguente piano di ammortamento:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"	Variazione in diminuzione modello Redditi per iper ammortamento
2019	40.000	40.000	12.000	-
2020	80.000	80.000		133.600
2021	80.000	80.000		133.600
2022	80.000	80.000		133.600
2023	80.000	80.000		133.600
2024	40.000	40.000		133.600
Totale	**400.000**	**400.000**	**12.000**	**668.000**

Ne consegue che nel modello Redditi SC 2020 (periodo d'imposta 2019) occorre compilare il rigo RF55, indicando il codice 79 [6] e il valore di 12.000 euro (maggior valore dell'ammortamento deducibile).

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1 79	2	12.000,00	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	

La maggiorazione del 40% per i beni immateriali

La Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) ha introdotto una maggiorazione del 40% da applicarsi al costo di acquisizione di determinati beni immateriali[7], originariamente applicabile agli investimenti effettuati dall'1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2018 purché, entro il 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 del cespite ammortizzabile).

[6] Il codice 79 indicato a rigo RF55 serve per evidenziare gli investimenti di beni strumentali nuovi effettuati dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero entro il maggior termine del 31 dicembre 2020 (termine stabilito dall'articolo 50, D.L. 34/2020, in luogo del previgente termine del 30 giugno 2020) che possono beneficiare dell'analoga agevolazione del super ammortamento.

[7] I beni immateriali agevolabili con la maggiorazione rafforzata del 40% sono quelli presenti nell'allegato B annesso alla L. 232/2016 rubricato "*beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali "industria 4.0"*".

> Il beneficio della maggiorazione del 40% per i beni immateriali elencati nell'allegato B della L. 232/2016, è riconosciuto soltanto ai "soggetti" che già beneficiano della maggiorazione dell'iper ammortamento, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale per il quale si è beneficiato dell'ammortamento rafforzato.

Anche la suddetta agevolazione – al pari di quanto visto per la collegata disciplina dell'iper ammortamento - è stata riproposta anche per i periodi d'imposta successivi a quello della sua introduzione con regole però differenti.

Proroga della disciplina per il 2018

La Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017) ha previsto, per i soggetti che già beneficiano dell'iper ammortamento 2018, la possibilità di avvalersi della maggiorazione del 40% con riferimento agli investimenti aventi ad oggetto i citati beni immateriali effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ivi compresi quelli effettuati entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 2018 sia stato pagato un acconto almeno pari al 20% del bene e che l'ordine sia stato confermato dal venditore.

> La Legge di Bilancio 2018 ha modificato anche l'elenco dei beni immateriali agevolabili, inserendo all'interno dell'allegato B alla L. 232/2016, anche le seguenti tipologie di investimento:
> – sistemi di gestione della *supply* chain finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*;
> – *software* e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
> – *software*, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *on-field* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

Proroga della disciplina per il 2019

L'articolo 1, commi 62, L. 145/2018, ha prorogato la maggiorazione in esame, con riferimento agli investimenti aventi a oggetto i citati beni immateriali effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019, ivi compresi quelli effettuati entro il 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 31 dicembre 2019 sia stato pagato un acconto almeno pari al 20% del bene e che l'ordine sia stato confermato dal venditore.

> L'articolo 1, comma 229, L. 145/2018, ha disposto, inoltre, che si considerano agevolabili anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloud computing*, a beni immateriali di cui all'allegato B, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Termine della disciplina dal 2020

Questa agevolazione non è stata più riproposta per il corrente periodo d'imposta: a decorrere dal 1° gennaio 2020, l'articolo 1, commi da 184 a 197, L. 160/2019 ha sostituito tale agevolazione con un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni immateriali di cui all'Allegato B alla L. 232/2016, nella misura del 15% del costo (e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro), utilizzabile in compensazione, con tributi e contributi, mediante il modello F24, in 3 quote annuali (1/3 all'anno).

> L'articolo 1, comma 196, L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) ha stabilito, inoltre, che le disposizioni relative al citato credito d'imposta non si applicano agli investimenti aventi a oggetto i beni immateriali di cui all'allegato B alla L. 232/2016, effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 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 tali investimento restano confermate le agevolazioni previste dall'articolo 1, comma 62, L. 145/2018[8].

Condizioni per usufruire della maggiorazione del 40%

Per poter iniziare a fruire della maggiorazione di cui trattasi, occorre siano rispettate tutte le condizioni già indicate per l'iper ammortamento, ivi compreso l'ulteriore requisito della "interconnessione" del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, di cui si è detto per l'iper ammortamento.

La maggiorazione del 40% nel modello Redditi 2020

Come precisato dall'amministrazione finanziaria, la maggiorazione del 40% va fruita in misura non superiore al 50% del costo ai sensi dell'articolo 103, comma 1, Tuir (circolare n. 4/E/2017) e si

[8] L'articolo 1, comma 187 e 190, L. 160/2019, non prevede per il credito d'imposta in esame alcun collegamento con i soggetti che hanno beneficiato dell'agevolazione sui beni materiali "4.0". Sembrerebbe, quindi, che a differenza di quanto previsto con riferimento alla precedente maggiorazione, gli investimenti in tali beni immateriali possano godere del credito d'imposta a prescindere dalla circostanza che l'impresa abbia beneficiato o meno del credito d'imposta sui beni materiali "4.0".

concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile da operare in diminuzione del reddito d'impresa, in sede di dichiarazione dei redditi utilizzando i seguenti codici:

Periodo di effettuazione dell'investimento	Soggetti in contabilità ordinaria	Soggetti in contabilità semplificata
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 ovvero entro il maggior termine del 30 giugno 2018	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 56	Quadro RG Rigo RG22 Codice 29
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il maggior termine del 31 dicembre 2019	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 59	Quadro RG Rigo RG22 Codice 38
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero entro il maggior termine del 31dicembre 2020	Quadro RF Rigo RF 55 Codice 76	Quadro RG Rigo RG22 Codice 43

ESEMPIO 5

Si assuma il caso di un investimento in un bene di cui all'allegato B della L. 232/2016 effettuato nel 2019, il cui costo di acquisizione ammonta a 400.000 euro.

Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 50%.

Posto che il bene viene interconnesso al sistema aziendale nel 2019, l'impresa può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione. In particolare, la maggiorazione a favore dell'impresa sarà pari a 160.000 euro = (400.000 euro *40%), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari a 80.000 euro = (160.000 euro*50%).

Si avrà il seguente piano di ammortamento:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "maggiorazione"
2019	200.000	200.000	80.000
2020	200.000	200.000	80.000
Totale	**400.000**	**400.000**	**160.000**

Ne consegue che nel modello Redditi SC 2020 (periodo d'imposta 2019) occorre compilare il rigo RF55, indicando il codice 76 e il valore di 80.000 euro (maggior valore dell'ammortamento deducibile).

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1 76	2	80.000,00	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

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2017 ha previsto, per i soli titolari di reddito d'impresa (esclusi, quindi, gli esercenti arti e professioni), la possibilità di maggiorare al 150% il costo di acquisizione degli investimenti effettuati (a titolo di proprietà, locazione finanziaria, ovvero tramite appalto o in economia) in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0" (c.d. iper ammortamento) e 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*".

Per i soggetti che già beneficiano dell'iper ammortamento e che effettuano investimenti in determinati beni immateriali strumentali (elencati nell'allegato B alla Legge di Bilancio 2017) è stata altresì riconosciuta una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione di tali beni.

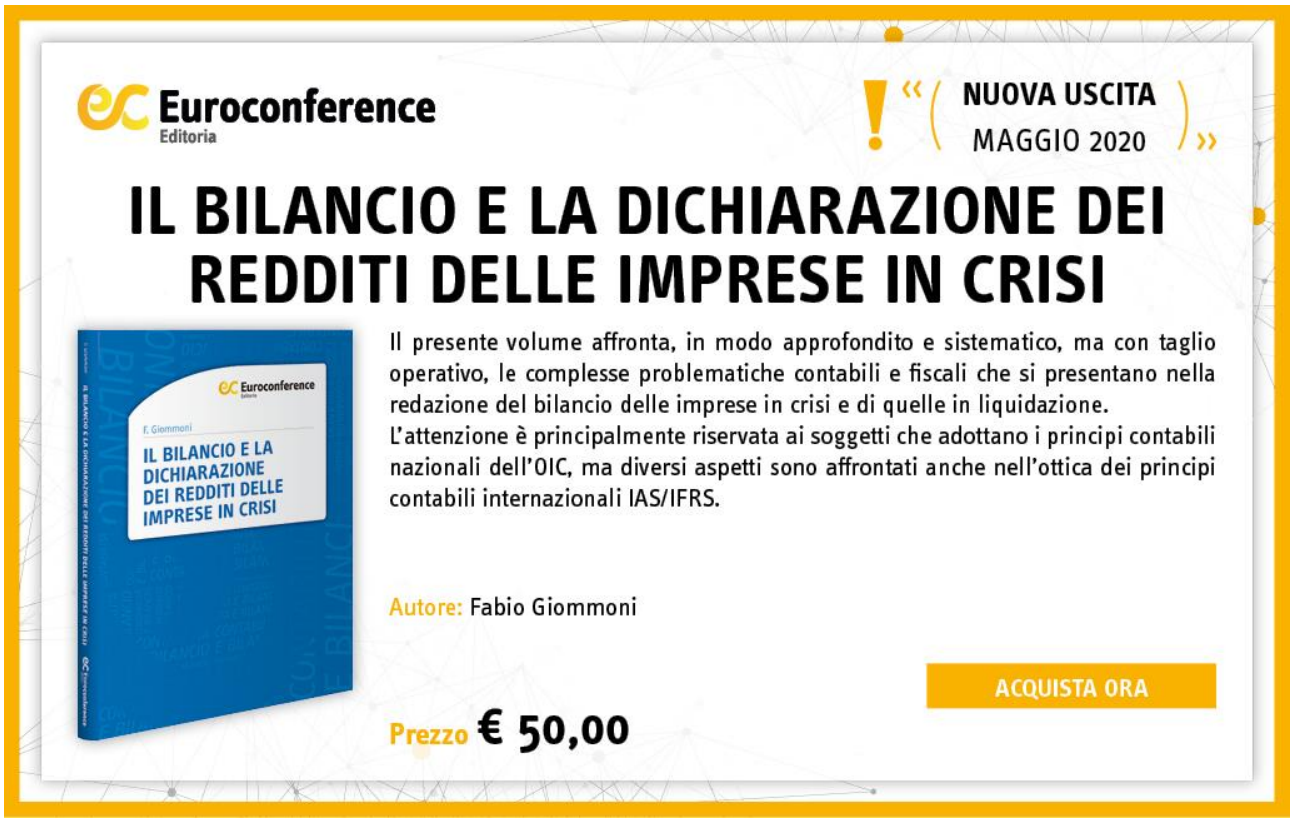
Le suddette agevolazioni sono state riproposte anche nei periodi d'imposta successivi a quello della loro introduzione. In particolare, l'articolo 1, comma 30, L. 205/2017, ha prorogato la disciplina degli ammortamenti maggiorati anche per il 2018, senza prevedere modifiche in relazione alla misura o all'ambito oggettivo delle agevolazioni. Successivamente, l'articolo 1, commi 60-65, L. 145/2018, ha ulteriormente prorogato le agevolazioni in parola per il 2019, apportando però rilevanti modifiche in ordine all'intensità dell'agevolazione applicabile. La Legge di Bilancio 2020 non ha previsto la proroga delle richiamate agevolazioni, che sono state, di fatto, sostituite dal nuovo credito d'imposta invocabile in caso di investimenti in beni materiali di cui all'allegato A alla L. 232/2016, ovvero in caso di acquisizioni di beni immateriali di cui all'allegato B alla L. 232/2016.

L'iper ammortamento si concretizzano in una deduzione che opera in via extracontabile e che deve essere fruita in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988 (ridotti alla metà per il primo esercizio) relativamente ai beni acquisiti in proprietà, ovvero in un periodo "non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal citato D.M. 31 dicembre 1988 relativamente ai beni acquisiti tramite leasing. Anche la collegata maggiorazione del 40% si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita in misura non superiore al 50% del costo, ai sensi dell'articolo 103, comma 1, Tuir.

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

extracontabile, da operare in diminuzione del reddito d'impresa, in sede di dichiarazione dei redditi.

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



La circolare tributaria n. 25/2020

Comunicazioni delle *holding*: termine prorogato al 30 giugno

di Laura Fava – dottore commercialista

L'Agenzia delle entrate ha reso noto che tra gli adempimenti sospesi fino al 30 giugno 2020 ai sensi dell'articolo 62, D.L. 18/2020 (c.d. Decreto "Cura Italia"), v'è anche quello delle comunicazioni all'archivio dei rapporti finanziari dell'anagrafe tributaria, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020. Oltre alle comunicazioni mensili ricadenti in tale intervallo temporale, anche la comunicazione annuale, seppur non ricadente nell'intervallo considerato dalla norma, può ritenersi sospesa, come chiarito dall'Agenzia delle entrate dapprima sul proprio sito *internet* istituzionale e successivamente con la circolare n. 8/E/2020.

La sospensione delle comunicazioni all'anagrafe tributaria e i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

> Il rinvio dei termini per la trasmissione delle comunicazioni all'archivio dei rapporti finanziari al 30 giugno 2019 vale:
> – sia per le comunicazioni annuali dei dati contabili relativi ai saldi movimenti al 1° gennaio 2019 e al 31 dicembre 2019, i cui termini di trasmissione ordinari scadono il 15 febbraio di ogni anno;
> – sia per le comunicazioni mensili, per i rapporti di nuova accensione o in caso di cessazione del rapporto[1], riferite ai mesi di febbraio, marzo e aprile 2020, i cui termini di trasmissione ordinari scadono rispettivamente al 31 marzo, 30 aprile e 31 maggio 2020.

Non è prevista, ovviamente, l'applicazione delle sanzioni se l'adempimento è effettuato entro la data del 30 giugno 2020. Si ricorda che l'omessa trasmissione o la non corretta trasmissione dei dati è punita con una sanzione amministrativa che può raggiungere l'importo di 21.000 euro[2].

[1] Tali dati riguardano:
- il tipo di rapporto;
- il codice fiscale e dati anagrafici del soggetto persona fisica o non persona fisica;
- il ruolo del soggetto rispetto al rapporto (titolare/titolare di ditta individuale, delegato formale e occasionale, garantito e il titolare effettivo).

[2] Articolo 10, comma 1-*bis*, D.Lgs. 471/1997 per le violazioni degli obblighi comunicativi mensili e articolo 11, comma 2, D.L. 201/2011 per le violazioni degli obblighi comunicativi annuali.

Si segnala che la sospensione dei termini delle comunicazioni all'Anagrafe tributaria disposta con l'articolo 62, Decreto "Cura Italia" non è stata oggetto di ulteriori proroghe con il Decreto "Rilancio".

> L'Agenzia delle entrate ha altresì fornito alcune indicazioni operative utili per minimizzare l'impatto sui sistemi informativi, prevedendo che:
> – le comunicazioni mensili "*Nuovi rapporti*" (tipologia comunicazione = 1) e "*Chiusura rapporti*" (tipologia comunicazione = 5), riferite ai mesi febbraio, marzo e aprile 2020, possano essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30 giugno 2020, con "*tipologia invio*" = 1 (ordinario);
> – le comunicazioni annuali dei dati contabili riferite all'anno 2019 possono essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30 giugno 2020, con "*Saldi annuali*" (tipologia comunicazione = 3).
> – Le informazioni devono essere trasmesse esclusivamente in via telematica tramite il canale SID appositamente predisposto dall'Agenzia delle entrate.

Soggetti destinatari dell'adempimento

Tutto il mondo delle *holding* è assoggettato agli obblighi di comunicazione, mensili e annuali, all'archivio dei rapporti finanziari dell'anagrafe tributaria.

Più nel dettaglio, sono assoggettati agli obblighi comunicativi[3]:

– gli operatori finanziari come le banche, la società Poste Italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio nonché ogni altro operatore finanziario.

Rientrano in questa fattispecie, in quanto comprese tra i soggetti qualificati come "*intermediari finanziari*" di cui all'articolo 162-*bis*, comma 1, lettera a), n. 1) e n. 4), Tuir, le *holding* bancarie e finanziarie, nonché in via residuale tutte le società di partecipazione finanziaria di cui all'articolo 162-*bis*, comma 1, lettera b), Tuir.

Sono altresì assoggettate al sopracitato adempimento comunicativo[4] anche:

– le società di partecipazione non finanziaria che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione delle partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari (c.d. "*holding industriali*" o "*holding commerciali*"), *ex* articolo 162-*bis*, comma 1, lettera c), n. 1, Tuir;

[3] Articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973.
[4] Articolo 10, comma 10, D.Lgs. 141/2010.

– le società che svolgono attività finanziaria[5] non nei confronti del pubblico, anche se esclusi dagli obblighi dell'articolo 106, D.Lgs. 385/1995[6] (c.d. "Tub"), *ex* articolo 162-*bis*, comma 1, lettera c), n. 2, Tuir. Appartengono a questa fattispecie, a mero titolo esemplificativo, le società di *factoring*, le c.d. "*finanziarie di marca*" o captive di gruppo, ovverosia le società che, pur non rivestendo la qualifica di "*holding*", hanno il compito di svolgere sotto le direttive della capogruppo attività di finanziamento a favore delle società appartenenti al gruppo[7].

Si ricorda che, prima dell'approvazione del D.Lgs. 142/2018 (c.d. Decreto "Atad") con cui è stata introdotta una definizione univoca, ai fini dell'Ires e dell'Irap, di "*intermediario finanziario*" e sono stati individuati i criteri per l'individuazione della prevalenza dell'esercizio dell'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari o soggetti da essi diversi, l'articolo 10, comma 10, D.Lgs. 141/2010 sottoponeva all'obbligo di comunicazione all'anagrafe tributaria le società che esercitavano in via prevalente nei confronti del proprio gruppo:

– le attività di assunzione e gestione delle partecipazioni;

– le attività di concessione di finanziamenti, di prestiti obbligazionari e di rilascio di garanzie.

Tale prevalenza era verificata se, sulla base dei dati riferiti agli ultimi 2 esercizi chiusi, le società soddisfavano congiuntamente i seguenti presupposti:

– l'ammontare complessivo degli elementi dell'attivo patrimoniale di natura finanziaria, inclusi gli impegni a erogare fondi e le garanzie rilasciate eccedevano il 50% del totale dell'attivo patrimoniale;

– l'ammontare complessivo dei ricavi prodotti dagli elementi dell'attivo di cui al punto precedente, dei ricavi derivanti da operazioni di intermediazione su valute e delle commissioni attive percepite sulla prestazione dei servizi di pagamento superava il 50% dei proventi complessivi.

Dal 2018, per effetto dell'approvazione del Decreto Atad, l'articolo 10, comma 10, D.Lgs. 141/2010 viene completamente sostituito, al fine di renderlo conforme con il neo introdotto articolo 162-*bis*, Tuir, prevedendo che gli obblighi comunicativi permangono nei confronti delle società di partecipazione non finanziaria e assimilati di cui alla lettera c), comma 1, articolo 162-*bis,* Tuir, anche se esclusi dagli obblighi dell'articolo 106, Tub.

In buona sostanza, si tratta delle c.d. "*holding commerciali o industriali*" che si contraddistinguono per la svolgimento in via prevalente dell'attività di assunzione di partecipazioni in soggeti diversi dagli intermediari finanziari, condizione considerata sussistente quando:

[5] Attività di cui all'articolo 3, comma 2, D.M. 53/2015.

[6] L'articolo prevede che l'esercizio dell'attività di concessione di finanziamenti al pubblico sia subordinato agli intermediari finanziari autorizzati, iscritti a un apposito albo tenuto presso la Banca d'Italia.

[7] Definizione tratta dalla circolare Assonime n. 16/2020.

> *"in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale".*

Come è chiaro, la riformulazione delle norma ha esteso la platea dei soggetti destinatari dell'obbligo comunicativo in esame, poiché la verifica è stata limitata a un unico esercizio e al doppio *test* "*patrimoniale-reddituale*" si è sostituito il solo *test* patrimoniale. Per una *holding* non finanziaria, in poche parole, è più facile ricadere nella fattispecie contemplata dalla nuova formulazione della norma, scoprendosi quindi destinataria degli obblighi comunicativi all'archivio dei rapporti.

Una lettura critica di tale effetto è stata espressa dalla stampa specializzata e riportata anche da Assonime[8], la quale lo ha edefinito un "*aggravio burocrativo di non poco conto*", in considerazione del fatto che molte delle informazioni da comunicare all'anagrafe sono già a disposizione dell'Agenzia delle entrate consultando i dati disponibili presso il Registro Imprese (come ad esempio, l'assunzione delle partecipazioni e la titolarità effettiva dei rapporti).

Più nel dettaglio, tenuto conto che con l'introduzione della definizione di "*intermediari finanziari*" a opera del Decreto Atad è stata recepita in senso ampio nell'ordinamento italiano la Direttiva UE 2016/1164, debbono ritenersi destinatarie degli obblighi comunicativi tutte le società che rispondono alla fattispecie di cui all'articolo 10, comma 10, D.Lgs. 141/2010, tra cui vi rientrano, senza alcun dubbio, le società di capitali.

Per le società di capitali il requisito della prevalenza dovrà essere verificato con riferimento al bilancio approvato e depositato presso il Registro Imprese.

Sussistono, invece, orientamenti diversi con riferimento all'applicabilità della normativa riguardante gli obblighi comunicativi nei confronti delle società di persone che, non sono tenute a predisporre il bilancio secondo gli schemi obbligatori previsti dal codice civile né tanto meno a depositarlo presso il Registro Imprese.

A tal proposito, giova portare all'attenzione il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate, in una risposta a un interpello non pubblica[9], secondo cui sarebbero escluse dagli obblighi comunicativi all'archivio dei rapporti le società semplici. La *ratio* di tale esclusione verte sulla disamina dell'ambito applicativo della sopracitata direttava, la quale, all'articolo 1, stabilisce che essa si applica a tutti i contribuenti che sono soggetti all'imposta sulle società in uno o più Stati membri, per cui, secondo il parere dell'Agenzia delle entrate:

[8] Circolare Assonime n. 19/2020.
[9] DRE Piemonte n. 901-384/2019 del 4 luglio 2019.

> *"dalla lettura combinata della Direttiva e dalla relazione illustrativa al D.Lgs. 142/2018, le società semplici, che per definizione non possono svolgere attività commerciale, non sono soggette alla comunicazione ai sensi dell'articolo 7, D.P.R. 605/1973".*

Si tratta di un orientamento criticato dall'autorevole *Assoholding*[10], secondo la quale, nel recepire la Direttiva Europea all'interno del nostro ordinamento italiano, il Legislatore non ha limitato l'applicabilità dell'articolo 162-*bis*, Tuir alle sole società di capitali. Non a caso, l'articolo si pone tra le "*disposizioni comuni*" del Tuir. Secondo *Assoholding*, dunque, tutte le società di persone, incluse le società semplici, sono assoggettate all'obbligo di comunicazione all'archivio dei rapporti, dovendo verificare il requisito della prevalenza sulla base del rendiconto approvato dai soci e trascritto sul libro inventari oppure sulla base delle risultanze documentali disponibili alla chiusura dell'esercizio.

> Infine, giova ricordare che per i nuovi soggetti destinatari della norma con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, il primo adempimento verso l'anagrafe tributaria è stato effettuato entro il 31 maggio 2019 e si riferiva alla comunicazione mensile per il mese di aprile 2019, ancorchè il Decreto Atad sia entrato in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. La precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate in risposta a un quesito posto da *Assoholding*.

Recenti *Faq* in materia di comunicazioni all'anagrafe tributaria

L'obbligo di comunicazione mensile riguarda le seguenti informazioni:

– dati relativi al rapporto finanziario e delle operazioni extra-conto, comprensivi del codice identificativo;

– dati anagrafici dei soggetti collegati al rapporto con specificazione del ruolo.

Mentre la comunicazione dei dati annuale relativa ai rapporti attivi nel corso dell'anno cui si riferisce riguarda:

– dati identificativi del rapporto, compreso il codice univoco assegnato dall'operatore al momento della comunicazione di accensione del rapporto;

– dati relativi ai saldi del rapporto, distinti in saldo iniziale al 1° gennaio e saldo finale al 31 dicembre, dell'anno cui è riferita la comunicazione;

– saldo iniziale alla data di apertura, per i rapporti accesi nel corso dell'anno; il saldo contabilizzato antecedente la data di chiusura, per i rapporti chiusi nel corso dell'anno;

[10] Circolare *Assoholding* n. 2/2020.

– dati relativi agli importi totali delle movimentazioni distinte tra dare e avere per ogni tipologia di rapporto, conteggiati su base annua;

– giacenza media annua relativa ai rapporti di deposito e di conto corrente bancari e postali e rapporti assimilati;

– altri dati contabili, per alcune particolari tipologie di rapporto.

L'Agenzia delle entrate tiene aggiornata la sezione contenente le "*risposte alle domande più frequenti*" sul proprio sito *internet* istituzionale.

L'ultimo aggiornamento risale al 20 febbraio 2020, con il quale sono stati forniti chiarimenti in merito alle modalità di comunicazione all'archivio delle partecipazioni e delle obbligazioni, dopo aver brevemente elencato i rapporti oggetto di comunicazione da parte delle *holding*, che ricordiamo essere:

– le partecipazioni;

– i finanziamenti ricevuti dai soci della *holding* e quelli effettuati dalla *holding* alle società partecipate;

– i prestiti obbligazionari, sia quelli emessi dalla *holding* e sottoscritti da terzi, sia quelli emessi dalle partecipate o da terzi, e sottoscritti dalle *holding* medesime;

– il rapporto finanziario corrispondente al contratto di tesoreria accentrata per le *holding* appartenenti a un gruppo, c.d. "*cash pooling*"; tale rapporto viene di norma comunicato dalla *holding* c.d. "*pool leader*". Nel caso la *pool leader* non abbia obblighi di conferimento all'archivio, la comunicazione del *cash pooling* deve essere effettuata da una delle *holding* del gruppo che sono soggette agli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle entrate;

– il rilascio di garanzie a terzi a favore di società partecipate e il rilascio di garanzie da parte di terzi nell'interesse della *holding* a favore dell'intermediario presso cui viene acceso il rapporto di finanziamento (fatta eccezione per le garanzie già comprese nel contratto stesso di finanziamento).

In particolare, in relazione alla comunicazione dei dati relativi ai prestiti obbligazionari, l'Agenzia delle entrate ha chiarito quanto segue:

– vi rientrano anche gli strumenti finanziari partecipativi e non partecipativi emessi ai sensi dell'articolo 2346, comma 6, cod. civ.;

– non sono oggetto di comunicazione i prestiti obbligazionari sottoscritti dalla *holding* che siano emessi da Stati sovrani, da Istituti di credito di diritto pubblico nazionali o altri intermediari finanziari iscritti in Banca d'Italia, in quanto già comunicati dall'intermediario che detiene il rapporto con la *holding* sottoscrittrice;

– i finanziamenti, i prestiti obbligazionari e gli strumenti finanziari partecipativi e non partecipativi, sia quelli emessi dalla *holding* e sottoscritti da terzi, sia quelli emessi dalle partecipate o da terzi, e sottoscritti dalle *holding* medesime, devono essere comunicati con il tipo rapporto 18.

Inoltre, è stato chiarito che:

– le partecipazioni sono oggetto di comunicazione all'archivio se iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie, in tal caso vanno comunicate all'archivio con il codice rapporto 22;

– il c.d. "*cash pooling*" deve essere comunicato con il codice rapporto 01 e, pertanto, i relativi dati contabili seguono le stesse regole di valorizzazione previste per i conti correnti; il soggetto obbligato alla comunicazione è la sola capogruppo o la società "*pool leader*" o comunque il soggetto mandatario per la gestione della tesoreria del gruppo; la comunicazione del "*cash pooling*" da parte delle società aderenti al "*pool*" è richiesta solo nel caso in cui la "*pool leader*" non sia assoggettata agli obblighi di cui all'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973;

– le garanzie, sono da comunicare col codice rapporto 16.

Cenni alla fiscalità delle *holding*

Se con riguardo agli adempimenti comunicativi, il settore delle *holding* è tutto, indistintamente e in ugual modo, assoggettato agli obblighi comunicativi all'anagrafe tributaria, uguali considerazioni non possono essere fatte in relazione alla fiscalità delle *holding*.

Infatti, mentre gli intermediari finanziari e la sottocategoria delle società di partecipazione finanziaria, di cui all'articolo 162-*bis*, comma 1, lettere a) e b), Tuir, determinano il proprio reddito imponibile Ires e Irap sulla base delle disposizioni riservate agli "*intermediari finanziari*"[11], le *holding* industriali e commerciali, nonché le società di partecipazione non finanziaria a esse assimalate, determinano il reddito imponibile Ires come qualsiasi società, industriale o commerciale ordinaria, che svolge attività d'impresa, vale a dire che queste ultime ricadono nell'ambito di applicazione dell'articolo:

– 96, commi da 1 a 7, Tuir con cui sono previste limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi;

– 106, commi 1 e 2, Tuir con cui sono previste limitazioni alla deducibilità della svalutazione dei crediti;

mentre non ricadono nell'ambito di applicazione delle disposizioni riservate alla categoria degli intermediari finanziari, come l'articolo 1, comma 65, L. 208/2015 che prevede una maggiorazione

[11] Gli intermediari finanziari e le società di partecipazione finanziaria sono destinatari di specifiche disposizioni, tra cui, a titolo esemplificativo:
- articolo 96, comma 12, Tuir per la deducibilità degli interessi passivi;
- articolo 106, comma 3, Tuir per la deducibilità delle svalutazioni e delle perdite su crediti;
- articolo 113, Tuir per la non applicazione della p.ex. in relazione alle partecipazioni acquisite nell'ambito di operazioni di salvataggio finalizzate al recupero dei crediti;
- articolo 1, comma 65, L. 205/2015, riguardante la maggiorazione dell'Ires.

dell'Ires. Le *holding* industriali e commerciali e società a esse assimilate sono altresì escluse dall'applicazione dell'articolo 113, Tuir.

Dal punto di vista dell'Irap, invece, il discorso si complica.

L'articolo 6, comma 9, D.Lgs. 446/1997 (c.d. Decreto Irap), prevede che:

> *"per le società di partecipazione non finanziaria e assimilati, la base imponibile è determinata aggiungendo al risultato derivanti dall'applicazione dell'articolo 5 la differenza tra gli interessi attivi e proventi assimilati e gli interessi passivi e oneri assimilati. Gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96% del loro ammontare".*

Inoltre, ai sensi dell'articolo 16, comma 1-*bis*, lettera b), Decreto Irap, esse sono assoggettate all'aliquota Irap maggiorata al 4,65%.

> Pertanto, il valore della produzione per le società di partecipazione non finanziaria e assimilati non coincide con la base imponibile Irap delle società commerciali e industriali, anche se questa ne costituisce comunque una componente importante.

Infatti, nel modello Irap una società di partecipazione non finanziaria dovrà compilare, oltre alla Sezione I, quadro IC (Irap 2020, per le società di capitali) concernente il calcolo del valore della produzione per le "*imprese industriali e commerciali*", anche i dati relativi al margine di interesse (rigo IC 17, Irap 2020) nella Sezione II, quadro IC, destinato tecnicamente alle "*banche e altri soggetti finanziari*".

Restano invariate le disposizioni contenuti all'articolo 6, Decreto Irap, per la determinazione del reddito degli intermediari finanziari.

SCHEDA DI SINTESI

L'Agenzia delle entrate ha reso noto nel proprio sito *internet* istituzionale che tra gli adempimenti sospesi fino al 30 giugno 2020, il cui termine scadeva dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020, possono ritenersi incluse anche le comunicazioni, mensili e annuali, all'archivio dei rapporti finanziari dell'anagrafe tributaria, senza alcuna applicazione delle sanzioni.

Secondo i termini ordinari, i dati delle comunicazioni mensili sono trasmessi entro la fine del mese successivo all'apertura o alla cessazione del rapporto finanziario, mentre la comunicazione dei saldi annuali è trasmessa entro il 15 febbraio dell'anno successivo a quello cui le informazioni si riferiscono. In via ordinaria, per le violazioni relative alle comunicazioni mensili si applica la sanzione amministrativa da 2.000 a 21.000 euro, *ex* articolo 10, comma 1-

bis, D.Lgs. 471/1997, mentre per le violazioni relative alle comunicazioni annuali la sanzione va da 250 a 2.000 euro, *ex* articolo 11, comma 2, D.L. 201/2011.

Con la circolare n. 8/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che devono ritenersi sospese, per tutto il settore delle *holding*, anche le comunicazioni mensili, fornendo altresì alcune indicazioni sulla compilazione delle stesse per minimizzare l'impatto sui sistemi informativi.

A seguito dell'introduzione della nuova definizione di "*intermediario finanziario*" e del criterio per l'individuazione della "prevalenza" dell'attività di assunzione delle partecipazioni in intermediari finanziari o soggetti diversi da essi, a opera del Decreto Atad, la platea dei soggetti destinatari tali obblighi comunicativi si è inevitabilmente ampliata.

Dal punto di vista fiscale, mentre le società di partecipazione finanziaria sono equiparate agli intermediari finanziari, per cui nei loro confronti trovano applicazione le disposizioni tributarie destinate agli operatori finanziari, le società di partecipazione non finanziaria determinano il reddito Ires secondo le ordinarie disposizioni tributarie riservate alle imprese commerciali e industriali.

Ai fini dell'Irap, però, la base imponibile delle società di partecipazione non finanziaria segue regole diverse rispetto a quelle stabilite per le società industriali e commerciali. In particolare, per le prime, è necessario aggiungere al valore della produzione determinato ai sensi dell'articolo 5, Decreto Irap, anche la differenza positiva tra interessi attivi e proventi assimilati e interessi passivi e oneri assimilati, tenuto conto che questi ultimi rilevano per il 96% del loro ammontare. L'aliquota Irap per le società di partecipazione non finanziaria è inoltre maggiorata al 4,65%.

La circolare tributaria n. 25/2020

La risoluzione consensuale evita la revisione del bilancio 2019

di Fabio Garrini – dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Ormai mancano pochi giorni alla scadenza del 30 giugno per l'approvazione dei bilanci delle società di capitali. A tale termine si accompagna anche la necessità di nomina dell'organo di controllo nel caso in cui la società abbia superato i limiti previsti dall'articolo 2477, cod. civ..

Come noto, infatti, il D.L. 162/2019 (altresì noto come Decreto Milleproroghe) ha spostato il termine entro il quale effettuare la nomina dell'organo di controllo dalla precedente scadenza del 16 dicembre a quella attuale, appunto fissata nel termine di approvazione del bilancio 2019; tale disposizione ha peraltro "slittato" in avanti il primo bilancio da sottoporre a revisione, non più il 2019 (facendo riferimento al superamento dei parametri negli esercizi 2017 e 2018), ma il 2020 (nel quale caso il superamento dei parametri va valutato in relazione agli esercizi 2018 e 2019).

Il Legislatore ha però dimenticato di considerare la posizione di quelle società che diligentemente avevano proceduto alla nomina entro lo scorso 16 dicembre, che nei fatti oggi si trovano beffate dalla proroga di cui possono beneficiare le società reticenti, che non hanno ottemperato agli obblighi di nomina in scadenza lo scorso 16 dicembre.

Su questo tema consta l'interpretazione di Assirevi (documento 234 dell'aprile 2020).

Nel presente contributo si procederà al punto della situazione, riepilogando le diverse interpretazioni, appunto al fine di ben valutare i comportamenti da tenere in prospettiva della scadenza di fine mese.

Il nuovo articolo 2477

La disciplina dei controlli societari è regolamentata dall'articolo 2477, cod. civ. che viene integralmente riscritto dall'articolo 379, D.Lgs. 14/2019. Non consta nessuna modifica con riferimento ai primi 2 presupposti previsti dal comma 2, articolo 2477, cod. civ.: sono tenute alla nomina dell'organo di controllo le società obbligate alla redazione del bilancio consolidato ovvero le società che controllano altra società obbligata alla revisione dei conti.

Va da subito segnalato come la norma, in più di un passaggio, faccia riferimento alla necessità di nomina di un *"organo di controllo o di un revisore"*, con la conseguenza che parrebbe possibile alternativamente

nominare il revisore ovvero il sindaco (o il collegio sindacale); sul punto viene da più parti segnalato come sarebbe permessa la nomina del solo revisore legale o società di revisione, mentre non sarebbe invece permessa la nomina del solo organo di controllo. O per meglio dire, se l'assemblea dovesse nominare collegio sindacale o sindaco unico, farebbe scattare a carico della società l'obbligo di assegnare anche l'incarico della revisione legale (anche conferendolo allo stesso ODC, oppure a un revisore legale "esterno" o a una società di revisione).

Sul punto Assirevi evidenzia che, alla luce dell'attuale formulazione dell'articolo 2477, cod. civ., nelle Srl vi sarebbero diverse alternative per strutturare il controllo societario:

– controllo interno, consistente nella nomina di un organo di controllo collegiale o unipersonale (collegio sindacale o sindaco unico) che svolga sia la funzione di controllo sulla gestione sia quella di revisione dei conti;

– controllo esterno, consistente nella nomina di una società di revisione o di un revisore legale;

– ovvero un controllo misto, interno ed esterno, tramite la nomina di un organo di controllo e di un revisore legale, ciascuno per le proprie funzioni.

Peraltro, proprio su tale aspetto viene notato che nel momento in cui la società dovesse nominare solo il revisore legale, a questo competono le verifiche sui conti e non anche il controllo della gestione sociale. Questo proprio per la tipizzazione dell'attività del revisore, le cui prerogative sono fissate dal D.Lgs. 39/2010, in attuazione alla Direttiva 2006/43/CE, quest'ultima finalizzata a rendere uniforme l'attività di revisione in tutta la comunità europea.

La novità più significativa riguarda invece il terzo presupposto, quello che innesca l'obbligo di nomina al superamento di determinati parametri: mentre i riferimenti dimensionali in precedenza rinviavano ai limiti previsti dall'articolo 2435-*bis* per la redazione del bilancio in forma abbreviata (non modificati dal D.L.gs. 14/2019), al contrario oggi lo stesso articolo 2477, cod. civ. stabilisce i parametri da verificare, parametri che risultano molto più contenuti rispetto al passato.

Da notare che l'obbligo di nomina si verifica allorquando la società ha superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno dei limiti, mentre, al contrario, l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore cessa quando, per 3 esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.

La norma regolamenta anche il caso di inerzia degli organi sociali. Ai sensi dell'articolo 2477, comma 5, 2° periodo *"se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il Tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del Registro Imprese."*

Posto che almeno 2 di questi parametri (attivo o ricavi) sono immediatamente riscontrabili dal bilancio, potrebbe essere istituito un automatismo di verifica da parte del Registro Imprese.

I parametri, dopo una prima versione eccessivamente ridotta, sono stati ricalibrati a opera della Legge di conversione del c.d. Decreto "Sblocca cantieri" (articolo 2-*bis*, D.L. 32/2019 convertito con L. 55/2019 entrata in vigore il 18 giugno 2019).

Sono quindi tenuti alla nomina dell'organo di controllo le società che hanno superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

a) totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 4 milioni di euro;

b) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;

c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

	Vecchio limite (rinvio 2435-*bis*, cod. civ)	**Nuovo limite (previgente)**	**Nuovo limite (vigente)**
Attivo	4.400.000 euro	2.000.000 euro	4.000.000 euro
Ricavi	8.800.000 euro	2.000.000 euro	4.000.000 euro
n. medio dipendenti impiegati	50	10	20
Regola di "innesco"	2 su 3 per 2 anni consecutivi	1 su 3 per 2 anni consecutivi	1 su 3 per 2 anni consecutivi

Decorrenza dei nuovi obblighi

Il codice della crisi introdotto con il D.Lgs. 14/2019 prevede 2 diverse date relativamente alla decorrenza degli effetti delle proprie disposizioni:

– una data di entrata in vigore generale del codice della crisi, inizialmente fissata nel 15 agosto 2020, ma recentemente rinviata al 1° settembre 2021 a opera dell'articolo 5, D.L. 23/2020 (Decreto Liquidità imprese);

– una seconda data di effetto fissata al 16 marzo 2019 (questa non prorogata) che interessa alcune disposizioni del codice civile (per la precisione si tratta degli articoli 27, comma 1, 350, 356, 357, 359, 363, 364, 366, 375, 377, 378, 379, 385, 386, 387 e 388, D.Lgs. 14/2019).

In particolare, il comma 3, articolo 379, D.Lgs. 14/2019 nella versione antecedente al mille proroghe, stabiliva un differimento della nomina dell'organo di controllo (una sorta di "deroga della deroga") al 16 dicembre 2019 (9 mesi dal 16 marzo), facendo riferimento *"ai 2 esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo."* Quindi, per valutare l'applicazione delle nuove previsioni in sede di prima applicazione, occorreva osservare i bilanci 2017 e 2018. Semplicemente, la nomina, che formalmente doveva avvenire in sede di approvazione del bilancio 2019, beneficiava di un rinvio (che sostanzialmente tutte le società hanno colto) allo scorso 16 dicembre 2019.

Se non vi erano dubbi sulla individuazione della data (il 16 dicembre 2019) in cui le Srl che superavano i limiti di cui al novellato articolo 2477, comma 2, lettera c), cod. civ., erano tenute a nominare l'organo di controllo e/o il revisore, una questione su cui si è aperto un dibattito dottrinale tutt'altro che di secondaria importanza concerne l'individuazione del primo bilancio oggetto dell'incarico di revisione legale dei conti; ossia, ipotizzando che la Srl con esercizio "solare", adeguando – se necessario – all'uopo il proprio statuto, abbia adempiuto ai suddetti "nuovi" obblighi nominando all'ultimo minuto il solo revisore legale – così da essere soggetta alla sola revisione legale *ex* articolo 14, D.Lgs. 39/2010 e articolo 2409-*bis* e ss., cod. civ., - e non alla "vigilanza" *ex* articolo 2403, cod. civ., ci si domandava se il primo bilancio soggetto alla revisione legale dovesse essere quello chiuso al 31 dicembre 2019, oppure il successivo che sarà chiuso al 31 dicembre 2020.

Su questo tema si è soffermata Assonime nel Caso n. 1/2020 fornendo una interpretazione della norma e una soluzione che ha destato non poche perplessità: secondo Assonime, infatti, il primo bilancio d'esercizio soggetto alla revisione legale dei conti dovrebbe essere quello chiuso al 31 dicembre 2020, a causa dalle *"caratteristiche proprie dell'attività di revisione legale"*.

Questa posizione, fondata sulla ragionevolezza ma certamente criticabile in quanto non supportata dal tenore della norma allora vigente, oggi riceve una copertura a opera del decreto milleproroghe; tale copertura, però, non è totalmente soddisfacente perché non permette di risolvere ogni dubbio e, soprattutto, non permettere di trattare in maniera equa tutte le società.

L'intervento del milleproroghe

L'articolo 8, comma 6-*sexies*, D.L. 162/2019, così come modificato dalla Legge di conversione 8 del 28 febbraio 2020, è intervenuto sulla disciplina in commento, modificando l'articolo 379, comma 3, D.Lgs. 14/2019.

La nomina dell'organo di controllo:

– oggi è prevista "*entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, comma 2, cod. civ.*";

– inoltre, "*Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477, cod. civ., commi 2 e 3, come sostituiti dal comma 1*," ossia per la verifica del superamento dei limiti, "*si ha riguardo ai 2 esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo*". La scadenza indicata dal primo periodo è quella che è stata oggetto di riapertura: quindi, poiché l'approvazione del bilancio 2019 dovrebbe avvenire nel 2020, gli esercizi antecedenti dovrebbero essere il 2018 e lo stesso 2019. Con la conseguenza che il

primo esercizio per cui si renderebbe obbligatoria la revisione, sulla base dei nuovi parametri introdotti nell'articolo 2477, cod. civ., sarebbe l'esercizio 2020. Questa interpretazione è largamente assunta.

Il termine per la nomina dell'organo di controllo viene quindi differita: tale termine, infatti, passa dal 16 dicembre 2019 al termine per l'approvazione del bilancio 2019.

Si evidenzia, in particolare, che la norma non individua più un termine fisso come in precedenza, ma al contrario fa generale riferimento ai termini previsti per l'approvazione del bilancio, previsti nell'articolo 2364, comma 2, cod. civ.. Conseguentemente occorrerà osservare entro quale data la società sarà tenuta all'approvazione del bilancio di esercizio.

L'articolo 2364, cod. civ. disciplina infatti i poteri dell'assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza. Il comma 2 prevede che essa sia convocata almeno una volta l'anno entro il termine stabilito dallo Statuto e comunque non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo Statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a 180 giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società.

Quindi si tratta di un termine mobile, legato al momento in cui la società approva il bilancio.

Il termine di approvazione sarebbe risultato essere il 29 aprile 2020 (120 giorni dal 31 dicembre 2019, tenendo conto che l'anno 2020 è bisestile), ma sarebbe risultato differibile ai 180 giorni quando si fossero presentate le condizioni previste dall'articolo 2364, cod. civ..

Al riguardo va segnalato che per far fronte all'emergenza Covid-19, l'articolo 106, comma 1, D.L. 18/2020 (Decreto Cura Italia) ha stabilito un maggior termine per procedere alla convocazione dell'assemblea dei soci che dovrebbe approvare il bilancio di esercizio:

> *"In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, comma 2, e 2478-bis, cod. civ. o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio".*

Il Decreto ha infatti esteso la facoltà di convocare l'assemblea ordinaria chiamata ad approvare il bilancio relativo all'esercizio 2019 entro il termine più ampio di 180 giorni, a prescindere dalla specifica previsione statutaria in tale senso e dalla sussistenza degli ulteriori presupposti individuati nel secondo paragrafo del secondo comma dell'articolo 2364, cod. civ..

Quindi, qualunque società è ammessa ad approvare il bilancio 2019 entro la scadenza dei 180 giorni.

Il comma 7, articolo 106, D.L. 18/2020 afferma che:

> *"Le disposizioni del presente articolo si applicano alle assemblee convocate entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da Covid-19."*

Si tratta di una previsione finalizzata ad intercettare le società che presentano un esercizio diverso dall'anno solare, in particolare con riferimento all'esercizio che chiude successivamente al 31 dicembre 2019.

In tema di convocazione dell'assemblea è stato osservato come la norma faccia letteralmente riferimento alla data di approvazione del bilancio, lasciando forse intendere che la data rilevante entro la quale adempiere all'obbligo di nomina dovrebbe essere quella fissata per l'approvazione, anche se questa non dovesse avvenire in tale data; se così fosse, tale nomina dovrebbe avvenire nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, anche in caso di mancata approvazione del bilancio stesso (ovvero di approvazione in seconda convocazione oltre i termini).

Secondo Assonime (circolare del 18 marzo 2020) l'utilizzo del termine più ampio non deve essere motivato da parte della società e lo stesso termine deve intendersi riferito alla data di prima convocazione dell'assemblea, con la possibilità, per le società, di arrivare a fine luglio in seconda convocazione.

Come si deve comportare chi ha già nominato il revisore?

La situazione più delicata riguarda tutti quei soggetti che, prima della scadenza del 16 dicembre 2019, si sono adoperati per rispettare l'indicazione dell'articolo 379, D.Lgs. 14/2019 allora vigente e hanno nominato il revisore o l'organo di controllo ottemperando a quanto allora previsto.

In forza dell'intervento del Decreto Milleproroghe hanno oggi la possibilità di revocare il revisore o il sindaco, evitando di sottoporre a verifica il bilancio 2019, per poi rinominarlo in sede di approvazione del bilancio 2020 da sottoporre a revisione (e i successivi, fino a che permarrà l'obbligo sulla base delle regole contenute nell'articolo 2477, cod. civ.)?

Sul punto si sono presentate due diverse tesi.

Una prima tesi consentirebbe la revoca del revisore. In tal caso, l'assemblea prenderebbe atto del venir meno dell'obbligo di nomina del revisore e potrebbe provvedere alla revoca. Preventivamente, l'organo di amministrazione dovrebbe comunicare per iscritto al revisore di avere formulato all'assemblea la proposta di giusta causa di revoca, evidenziandone i motivi.

L'articolo 3, D.M. 261/2012 (Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'articolo 13, comma 4, D.Lgs. 39/2010) stabilisce che:

> *"L'incarico affidato ai revisori legali o alle società di revisione legale può essere revocato solo per giusta causa. Le divergenze di opinioni in merito a un trattamento contabile o a procedure di revisione non costituiscono giusta causa.*
> *L'organo di amministrazione comunica per iscritto al revisore legale o alla società di revisione legale la presentazione all'assemblea della proposta di revoca per giusta causa, esplicitandone i motivi.*
> *In presenza di una giusta causa, l'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale o dalla società di revisione legale e sentito l'organo di controllo anche in merito alle predette osservazioni, revoca l'incarico e provvede contestualmente a conferire un nuovo incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione legale".*

Il successivo articolo 4, comma 1, lettera i), D.M. 261/2012 stabilisce quale ipotesi di giusta causa "*la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla Legge*".

Sul punto va peraltro ricordato che sia nel caso di revoca, sia nel caso di dimissioni, l'articolo 8, D.M. 261/2012 non consentirebbe alla società di rinominare lo stesso revisore cessato se non decorso un anno dall'avvenuta cessazione anticipata.

Una seconda tesi invece non consentirebbe tale soluzione, facendo riferimento a una interpretazione più letterale della norma, la quale afferma che la nomina deve avvenire "entro" il termine per l'approvazione dei bilanci e non in sede di approvazione del bilancio, con la conseguenza che la nomina già intervenuta entro il 16 dicembre scorso risulta in linea con il nuovo tenore normativo, in quanto le modifiche introdotte con il milleproroghe non avrebbero ridisegnato l'adempimento, ma avrebbero semplicemente spostato la scadenza.

Secondo tale posizione non si verrebbe a determinare una situazione di *"sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge"*; questo si avrebbe nel caso di aumento dei limiti, a seguito del quale la società si verrebbe a trovare al di sotto di questi (come, ad esempio, avvenuto per effetto dell'innalzamento dei parametri operato dalla c.d. "legge sblocca cantieri" precedentemente richiamata). Con il milleproroghe non vengono affatto meno le ragioni della nomina ma semplicemente viene concesso un tempo più ampio per provvedere, con la conseguenza che non vi sarebbe alcun effetto sulle nomine legittimamente già effettuate sulla base dei vecchi termini.

Va detto che, se per la nomina del revisore potrebbero esservi ipotesi di revoca, queste non si presentano con riferimento al caso di nomina di sindaco o collegio sindacale; in questo caso, infatti, occorrerebbe esplorare le cause di decadenza tassativamente elencate dal Legislatore (articolo 2399, cod. civ.), ovvero il verificarsi di una giusta causa di revoca da parte dell'assemblea (articolo 2400, cod. civ.). Non configurandosi alcun comportamento inadempiente da parte dei sindaci, lo stesso dovrebbe restare in carica fino alla scadenza naturale del mandato.

Allo stesso modo, dovrebbero permanere in carica fino alla naturale scadenza del loro mandato anche i sindaci con funzione di revisione legale (la generalità dei casi nelle società di piccole dimensioni), in forza della prevalenza della relativa disciplina in tema di cessazione sulle indicazioni dettate per i revisori desumibile dall'articolo 1, comma 2, D.M. 261/2012.

La posizione di Assirevi

Sul tema, come detto, si è espressa Assirevi con il documento 234; dopo aver esaminato la disciplina in commento e la recente evoluzione normativa, si è soffermata sul tema della cessazione dell'incarico conferito al precedente revisore e della successiva nomina.

In particolare, in relazione alla richiamata disposizione contenuta nell'articolo 8, D.M. 261/2012 che impedirebbe di nominare nuovamente lo stesso revisore nel termine di un anno dalla cessazione del precedente incarico, l'associazione nota come tale vincolo riguardi letteralmente solo il caso di revoca per giusta causa e quello di dimissioni, ma non quello di risoluzione consensuale tra società e revisore stesso (sul punto viene richiamata anche la conforme posizione espressa da Assonime della circolare n. 19/2013).

In caso di risoluzione consensuale dell'incarico, pertanto, la società potrà procedere a nominare in sede di approvazione del bilancio 2019 il revisore cessato a seguito di risoluzione consensuale (per l'incarico del triennio 2020-2022).

Al riguardo Assirevi nota che tale risoluzione sottoscritta dagli amministratori e dal revisore deve essere formalizzata prima dei 15 giorni dalla data di convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio.

Conseguentemente l'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio (ma gli stessi adempimenti possono essere assunti anche in una seduta convocata allo specifico scopo, precedentemente a questa) provvede a:

– constatare la risoluzione consensuale tra la società e il revisore;

– nominare per il triennio 2020-2022 il revisore (come detto, anche lo stesso, oggetto del precedente rapporto consensualmente risolto) a seguito del superamento dei limiti dimensionali previsti dall'articolo 2477, cod. civ..

Evidentemente la società, nota Assirevi, può ben mantenere il revisore in relazione al bilancio 2019 anche nel caso in cui a seguito dell'intervento del Decreto Milleproroghe non ne abbia più alcun obbligo, posto che le società possono scegliere di assoggettare facoltativamente a revisione i propri bilanci. In tal caso l'assemblea avrà cura di far constare tale scelta nella propria delibera, che può essere anche quella di approvazione del bilancio 2019; in tale assemblea poi constaterà l'eventuale superamento dei limiti previsti dall'articolo 2477, cod. civ. in relazione agli esercizi 2018 e 2019 al fine della nomina del revisore per il triennio 2020-2022.

SCHEDA DI SINTESI

Il D.Lgs. 14/2019, modificando l'articolo 2477, cod. civ., prevede una riduzione dei limiti riguardanti l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore.

Il termine di previsto per la nomina del revisore o dell'organo di controllo (oltre che per l'adeguamento degli statuti) era fissato al 16 dicembre 2019.

Il Decreto Milleproroghe ha spostato tale termine; sulla base del novellato articolo 379, D.Lgs. 14/2019 la nomina deve avvenire entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, comma 2, cod. civ..

Poiché l'ultimo periodo del comma 3, articolo 379 (tale parte non è stata modificata dal decreto milleproroghe) prevede che, ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477, cod. civ., commi 2 e 3, *"si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo"*, gli esercizi da verificare dovrebbero essere il 2018 e il 2019, con la conseguenza che il primo bilancio da sottoporre a revisione sarebbe quello relativo al 2020.

Per quanto riguarda le società che hanno nominato il revisore entro il 16 dicembre 2019, il decreto nulla dispone; secondo Assirevi, nel documento 234, l'incarico può essere oggetto di revoca o dimissioni. Nel caso di risoluzione consensuale, vi sarà la possibilità di nominare il medesimo revisione in occasione dell'approvazione del bilancio 2019, in relazione alla revisione del bilancio 2020.

Decreto Rilancio - Parte seconda

Esteso periodo transitorio invio corrispettivi (articolo 140)
Periodo transitorio dei primi 6 mesi 2020 (per i soggetti sotto i 400.000) si estende a tutto l'anno 2020 (fino al 1° gennaio 2021)
Consiste nella possibilità di inviare i corrispettivi telematici entro la fine del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

Avvisi bonari (articolo 144)
Versamenti da avvisi bonari in scadenza 8 marzo 2020 – 31 maggio 2020 tempestivi se effettuati entro 16 settembre 2020 (o 4 rate mensili)

Tax credit vacanze (articolo 176)
Beneficiari:
nuclei familiari con Isee < 40.000 euro
Quando?
utilizzabile dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020
Per cosa?
Per il pagamento dei servizi offerti dalle strutture turistico ricettive, agriturismi, B&B
Misura:
150 euro per 1 persona, 300 per 2 persone, 500 da 3 persone in su
Requisiti:
spese da sostenere in un'unica soluzione; devono essere documentate da fattura elettronica o documento commerciale ove indicare il CF del beneficiario; il pagamento deve avvenire senza l'ausilio di soggetti che gestiscono piattaforme diversi da agenzie viaggio/*tour operetor*
Come fruirne?
80% sottoforma di sconto sul corrispettivo, in accordo col fornitore e 20% sottoforma di credito d'imposta da utilizzare in dichiarazione quale detrazione
Lo sconto è rimborsato al fornitore sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione o cedere a terzi, anche banche, intermediari finanziari
In attesa di un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentito Inps e Garante della *privacy* per le modalità applicative

Esenzione Imu settore turistico (articolo 177)
Non è dovuta la I rata Imu 2020 per: - immobili adibiti a stabilimenti balneari/termali - immobili categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni) - immobili di agriturismi, villaggi, ostelli, rifugi, affittacamere, B&B, campeggi etc.
A condizione che i proprietari siano anche i gestori

Credito d'imposta investimenti pubblicitari (articolo 186)
Per l'anno 2020: credito d'imposta nella misura del 50% su tutti gli investimenti effettuati nel 2020 (e non solo sull'incremento)
termine per inviare la prenotazione: dal 1° al 30 settembre (al posto del mese di marzo)

La circolare tributaria n. 25/2020

Il *leasing* è escluso dal credito d'imposta per le locazioni previsto dal Decreto Rilancio

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl è conduttrice di un contratto di *leasing* relativo a un fabbricato strumentale; si tratta di un fabbricato di categoria C/1 destinato a uso negozio, il cui canone mensile è pari a 1.000 euro.

Utilizza poi un secondo negozio adiacente al primo, in forza di un contratto di affitto di azienda, il cui canone complessivo mensile è di 5.000 euro.

Quali sono le modalità operative per fruire del credito d'imposta sulle locazioni?

La soluzione

L'articolo 28, D.L. 34/2020 amplia il perimetro di applicazione del *bonus* legato ai canoni di locazione pagati in relazione alle attività; occorre però osservare che più che un'estensione del precedente *bonus* (ossia quello previsto dall'articolo 65, D.L. 18/2020), quello introdotto dal Decreto Rilancio si configura come un diverso *bonus*, con peculiarità che lo distinguono significativamente dal precedente.

Come per il *bonus* contenuto nel D.L. 18/2020, anche in questo caso il canone deve essere pagato per poter conferire il diritto a fruire del corrispondente credito d'imposta, pari al 60% (utilizzabile in compensazione con il codice tributo 6920 approvato con la risoluzione n. 32/E/2020); mentre nel precedente *bonus* è stata l'Agenzia a richiedere il previo pagamento del canone, il Decreto Rilancio ha invece manifestato nella norma tale requisito.

Quindi, al fine di poter utilizzare detto credito d'imposta è necessario procedere a pagare il locatore.

La prima differenza rispetto al precedente *bonus*, riguarda la tipologia di immobili agevolabili; il nuovo *bonus* riguarda infatti qualunque tipo di immobile strumentale, quindi anche gli uffici censiti nella categoria catastale A/10.

Anche sotto il profilo soggettivo la platea dei soggetti beneficiari è decisamente più ampia, posto che il credito d'imposta spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, così come gli enti

non commerciali anche per gli immobili impiegati nell'ambito dell'attività istituzionale. Viene posto però un doppio requisito dimensionale:

– per verificare la possibilità di beneficiare del *bonus ex* D.L. 34/2020 è infatti richiesto che il locatario presenti ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto; questo vale a eccezione delle strutture ricettive, che possono beneficiare del credito d'imposta indipendentemente dal monte ricavi dichiarato nello scorso periodo d'imposta (nella circolare n. 14/E/2020 vengono individuati tali soggetti tramite il riferimento ai corrispondenti codici Ateco, rientranti nella sezione 55);

– il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno. Il credito d'imposta spetta a condizione che l'utilizzatore abbia subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Per la definizione di "fatturato", nella circolare n. 14/E/2020 l'Agenzia delle entrate rinvia alla precedente circolare n. 9/E/2020, facendo quindi riferimento alle operazioni effettuate: ai fini della determinazione del fatturato o dei corrispettivi, è necessario fare riferimento alla data di effettuazione dell'operazione. In caso di fattura differita, ai fini dell'imputazione dell'operazione, rileva la data dei documenti di trasporto, non quella di emissione della fattura. Sul punto l'Agenzia delle entrate osserva che, poiché la contrazione di fatturato va valutata singolarmente per ciascuna delle 3 mensilità, è possibile chi il credito d'imposta spetti anche solo per taluno dei mesi agevolabili.

Per esplicita previsione normativa, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo; in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, spetta nella misura del 30% dei relativi canoni.

Nei chiarimenti offerti attraverso la circolare n. 14/E/2020, l'Agenzia delle entrate sostiene la tesi per cui il Legislatore ha inteso riferirsi ai soli contratti di leasing cd. operativo (o di godimento) poiché, a differenza dei *leasing* c.d. finanziari (o traslativi), questo tipo di contratto ha la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico". Diversamente, non rientrano nell'ambito di applicazione del

credito d'imposta, i canoni relativi a contratti di leasing finanziario (traslativo) rispetto ai quali, in linea di principio, è il conduttore che sostiene i rischi relativi al bene risultando, pertanto, assimilabili ai contratti di compravendita con annesso finanziamento

Quindi il credito d'imposta non è calcolabile con riferimento ai canoni *leasing*.

Diverso il trattamento dell'immobile incluso nel contratto di affitto di azienda: il credito d'imposta spetta nella misura del 30% dell'importo pagato (anche in questo caso è necessario l'effettiva corresponsione del canone al titolare dell'azienda.

La circolare tributaria n. 25/2020

Principali scadenze dal 16 al 30 giugno 2020

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.
Nel presente scadenziario si evidenziano le scadenze del prossimo 30 giugno dovute alla sospensione a favore di tutti i contribuenti degli adempimenti tributari con scadenza originaria compresa tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020.
In merito alle indicazioni contenute nel D.L. 18/2020 (Decreto "Cura Italia"), dettate in seguito all'emergenza "Coronavirus", si ricorda che le proroghe in esso previste rappresentano una facoltà e non un obbligo.
Infine ad oggi non sono stati emanati decreti riguardanti la proroga della scadenza del versamento delle imposte sul reddito 2019 e acconti 2020. Nonostante si ritenga la prossima modifica delle stesse si ripropone in apertura di scadenziario la tabella con le scadenze originarie.

Martedì 16 giugno

Versamenti Iva mensili
Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di maggio (codice tributo 6005) dai contribuenti tenuti a questo adempimento rispettivamente con cadenza mensile o trimestrale. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps
Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di maggio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento saldo Iva 2020
Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2019, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale, devono versare la quarta utilizzando il codice tributo 6099.
Il versamento deve essere maggiorato degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

Versamento delle ritenute alla fonte
Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:
- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini
Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE – Versamento imposta
Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Imu e Tasi
Scade oggi il versamento del primo acconto dell'imposte Imu e Tasi.

Estromissione 2019
Scade oggi il termine per il versamento della seconda rata dell'imposta sostitutiva pari al 40% del totale dovuto per l'estromissione dei beni aziendali operata nel 2019.

Mercoledì 17 giugno

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni
Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 18 maggio.

Lunedì 22 giugno

Presentazione dichiarazione periodica Conai
Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di maggio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Lunedì 22 giugno

Presentazione elenchi Intrastat mensili
Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

Martedì 30 giugno

Presentazione del modello Uniemens Individuale
Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di giugno.
Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione
Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° giugno 2020.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili
Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di aprile.

Martedì 30 giugno Scadenze Covid

Scadono oggi se non eseguiti nelle ordinarie date i seguenti adempimenti:
- presentazione del modello Intrastat del mese di febbraio 2020,
- presentazione del modello Eas per le variazioni intervenute nel corso del 2019,
- presentazione del modello Intrastat del mese di marzo 2020 e 1° trimestre 2020,
- presentazione del modello Iva 2020,
- presentazione dell'Esterometro relativo al 1° trimestre 2020,
- presentazione del modello Intrastat del mese di aprile 2020,
- comunicazione LIPE 1° trimestre 2020,
- presentazione del modello TR 2020 del 1° trimestre 2020.

NEWS
Euroconference
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.