Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 6

Il focus giurisprudenziale

I limiti all'assunzione delle prove nel processo tributario: indizi e presunzioni, senza la prova per testi

di Mara Pilla 12

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Il prezzo della giustizia: digitalizzazione, sanzioni, duplicazioni e preclusioni

di Mara Pilla 16

Focus

Disciplina delle perdite dei soggetti Irpef

di Carlo Bertacca 21

Dichiarazioni

Il quadro LM: minimi e forfettari

di Fabio Garrini 33

Le casistiche di compilazione delle detrazioni sugli immobili e la documentazione da produrre

di Alessandro Perini 44

Agevolazioni

D.L. Rilancio. La cessione del bonus facciate

di Gianfranco Antico 57

Iva

L'obbligo comunicativo per i gestori delle piattaforme online

di Marco Peirolo 67

Schemi di sintesi

Decreto Rilancio - Parte quarta 77

Il caso risolto

Imu sui fabbricati D: il rinvio del versamento opera con riferimento ai fabbricati merce

di Centro studi tributari 78

Scadenzario

Principali scadenze dal 1° al 15 luglio 2020 81

La circolare tributaria n. 27/2020

Accertamento

L'Agenzia spiega l'obbligo di invito al contraddittorio

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 17/E del 22 giugno 2020 ha offerto i chiarimenti in merito alla previsione, con decorrenza dal 1° luglio 2020, di obbligo di invito al contraddittorio ai sensi dell'articolo 4-*octies*, D.L. 34/2019. Si rimanda a un contributo a cura di G. Antico che sarà pubblicato nel prossimo numero per gli approfondimenti.

Agenzia delle entrate, circolare n. 17/E/2020

Agevolazioni

Accesso al *bonus* facciate anche per i lavori iniziati nel 2019 ma pagati nel 2020

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 191 ha confermato che rientrano nel "*bonus* facciate" anche le spese sostenute per le opere accessorie che servono per l'esecuzione dei lavori agevolabili, comprese quelle per la direzione lavori, il coordinamento per la sicurezza, la sostituzione dei pluviali. Il *bonus* si applica anche agli interventi di restauro dei balconi senza interventi sulle facciate. Inoltre, ove ricorrano le condizioni indicate nel comma 220 (interventi sulle facciate che non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna, ma siano anche influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio), le spese relative all'esecuzione di tali opere rientrano nel *bonus* sempreché siano rispettate i requisiti indicati nel decreto Mise 26 giugno 2015 (Decreto "requisiti minimi") e i valori limite della trasmittanza termica delle strutture opache verticali componenti l'involucro edilizio indicati nell'Allegato B alla Tabella 2 del Decreto Mise 11 marzo 2008. Per quanto riguarda la possibilità di ammettere al "*bonus* facciate" le spese sostenute nel 2020 per interventi già iniziati nel 2019, ai fini dell'imputazione delle spese stesse occorre fare riferimento, per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e per gli enti non commerciali, al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono. Inoltre, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, per le spese relative a interventi sulle parti comuni degli edifici rileva la data del bonifico effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 191/2020

Aggiornamento *software*

Aggiornamento *software*

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:
– Modello Consolidato nazionale e mondiale (Cnm) 2020: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.1.0 del 18/06/2020);
– Modello Consolidato nazionale e mondiale (Cnm) 2020: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.1.0 del 18/06/2020);
– Modello Redditi Enti non commerciali (Enc) 2020: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.1.2 del 18/06/2020);

– Modello Redditi Enti non commerciali (Enc) 2020: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.1.2 del 18/06/2020);
– Modello Redditi Società di capitali (Sc) 2020: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.1.2 del 18/06/2020);
– Modello Redditi Società di capitali (Sc) 2020: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.1.2 del 18/06/2020);
– Modello Redditi Persone fisiche (Pf) 2020: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.1.2 del 18/06/2020);
– Modello Redditi Persone fisiche (Pf) 2020: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.1.2 del 18/06/2020).

Cooperative

Sospensione atti accertativi anche per i contributi

Il Mise, con circolare del 15 giugno 2020, protocollo 143493, ha chiarito che la previsione di cui all'articolo 157, comma 1, D.L. 34/2020 con cui è stato previsto che gli atti di accertamento per cui i termini di decadenza (calcolati senza tenere conto del periodo di sospensione) scadono nel periodo compreso fra l'8 marzo e il 31 dicembre 2019 vengono emessi entro il 31 dicembre dell'anno 2020 e notificati fra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, è applicabile anche agli atti di accertamento per il contributo di vigilanza relativo al biennio 2015-2016 vanno emessi entro il 31 dicembre del corrente anno e notificati fra il 1° gennaio ed il 31 dicembre 2021. Per analogia, la norma è applicabile anche agli accertamenti relativi al contributo del 3% sugli utili di esercizio 2014. Ovviamente, resta possibile per gli enti cooperativi procedere spontaneamente al versamento dei contributi in questione, evitando l'invio dell'accertamento e l'aumento degli interessi comunque dovuti fino al 31 dicembre 2020.

Mise, circolare prot. n. 143493/2020

Immobili

Cedolare opzionale anche in sede di proroga

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 190/2020, ha ammesso la possibilità di aderire al regime della c.d. cedolare secca anche in sede di proroga.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 190/2020

Irpef

Detraibili ile prestazioni del massofisioterapista

L'Agenzia delle entrate, con la risposta all'interpello di consulenza giuridica n. 8/2020 ha ricordato come, ai fini della detraibilità delle spese sanitarie per la parte eccedente i 129,11 euro prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera c), Tuir, come confermato in passato dalla circolare n. 14/1981, parte 2, non potendosi far riferimento a fonti interpretative diverse da quelle sanitarie, occorre verificare in concreto la sussistenza di entrambi i requisiti, oggettivo e soggettivo, della specialità della prestazione sanitaria e della specializzazione relativa del medico. Le prestazioni erogate dal massofisioterapista iscritto negli elenchi speciali ad esaurimento di cui al D.M. 9 agosto 2019, sono da considerarsi di carattere sanitario e dunque, rientrano tra quelle per le quali è possibile riconoscere la detrazione d'imposta Irpef, di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c, Tuir.

Agenzia delle entrate, consulenza giuridica, n. 8/2020

Iva

Disciplina Iva dei rimborsi nel mandato

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 7/2020, ha affermato che le regole di cui all'articolo 26-*bis*, L. 196/1997, possono trovare applicazione nell'ambito di un rapporto di mandato senza rappresentanza stipulato tra 2 società Alfa e Beta, quando i contratti di somministrazione di lavoro temporaneo, stipulati da Alfa sono esclusivamente riferibili all'attività, oggetto del mandato. L'assunzione, da parte di Beta, dell'onere di rimborsare ad Alfa gli oneri e i costi di gestione anticipati/sostenuti, produce, ai fini Iva, l'effetto della totale equiparazione della natura dei servizi ricevuti dal mandatario a quelli da lui resi al mandante. Conseguentemente, le somme erogate a titolo di rimborso degli oneri retributivi e previdenziali per il personale con contratto di somministrazione a tempo determinato, non vanno assoggettate a Iva.

Agenzia delle entrate, principio di diritto, n. 7/2020

Termini di emissione della nota di variazione in ipotesi di procedure concorsuali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 192/2020, ha ricordato che l'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, stabilisce quale termine ultimo per l'emissione di una nota di variazione un anno dall'effettuazione dell'operazione nel caso in cui gli eventi si verifichino in dipendenza di un sopravvenuto accordo tra le parti. Tale limite temporale non opera nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non dipendente dalla sopravvenuta volontà delle parti, come nell'ipotesi di procedure concorsuali rimaste infruttuose. La norma subordina, tuttavia, il diritto alla variazione all'avvenuto accertamento dell'infruttuosità della procedura, dovendosene escludere l'insorgenza a seguito della mera pendenza della stessa. Per ciò che attiene al fallimento, "*al fine di individuare l'infruttuosità della procedura occorre fare riferimento alla scadenza del termine perle osservazioni al piano di riparto (articolo 110, R.D. 267/1942), oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso (articolo 119, R.D. 267/1942)*" (cfr.§ 2.a) circolare n. 77/E/2000).

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 192/2020

Reddito di impresa

Regime fiscale dei contributi percepiti da una fondazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 189/2020, ha riconosciuto la natura reddituale dei contributi percepiti da una fondazione per coprire i costi necessari per la realizzazione dei propri progetti, al fine di avere un rendiconto gestionale in pareggio.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 189/2020

Registro

Registro al 9% nel caso di rinuncia da parte dello Iap alla ppc

L'Agenzia delle entrate, con la risposta alla consulenza giuridica n. 7/2020, ha riconosciuto l'applicabilità dell'imposta di registro in misura pari al 9% di cui all'articolo 1, comma 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 nel caso in cui il coltivatore diretto o lo Iap, regolarmente iscritti nella gestione previdenziale, rinuncia in atto - in maniera esplicita - alle agevolazioni previste dall'articolo 2,

comma 4-*bis*, D.L. 194/2009, convertito con modificazioni dalla L. 25/2010.

Agenzia delle entrate, consulenza giuridica, n. 7/2020

Societario

Circolare Mise sulle novità del D.L: Rilancio per le *start up* innovative

Il Mise, con circolare n. 3724/C del 19 giugno 2020, ha offerto chiarimenti in merito all'entrata in vigore della previsione di cui all'articolo 38, comma 5, D.L 34/2020. L'articolo 38 disciplina misure a favore dell'ecosistema delle startup innovative precisando, tra l'altro, che «*Eventuali termini previsti a pena di decadenza dall'accesso a incentivi pubblici e per la revoca dei medesimi sono prorogati di 12 mesi*». Il Mise osserva che alla luce del chiaro disposto contenuto nell'ultimo periodo del comma 5, l'eccezionale proroga di 12 mesi dell'iscrizione nella sezione speciale del Registro Imprese riconosciuto alle *start up* iscritte alla data del 19 maggio 2020 (ovvero che in tale data non abbiano perduto il requisito temporale rappresentato dal decorso del termine di 60 mesi dalla loro costituzione, così come richiesto dall'articolo 25, D.L. 179/2012, convertito in L. 221/2012) non dà diritto alle stesse di essere esonerate dal relativo pagamento del diritto annuale e dei diritti, di cui all'articolo 18, L. 580/1993, né parimenti dà diritto alla possibilità di accedere alle agevolazioni fiscali. Ne consegue, pertanto, che la *start up* risultante iscritta nella sezione speciale alla data del 19 maggio 2020 continuerà a usufruire dei generali benefici fiscali e tributari e beneficiare, quindi, dell'esenzione dal pagamento dei diritto annuale e dei diritti di cui al già citato articolo 18, L. 580/1993, fino al sessantesimo mese dalla sua costituzione, decorso il quale sarà obbligata al pagamento degli stessi anche continuando, eccezionalmente, ad essere iscritta per ulteriori 12 mesi nella suddetta sezione speciale. I «*termini previsti a pena di decadenza dall'accesso a incentivi pubblici e per la revoca dei medesimi sono prorogati di 12 mesi*». La permanenza eccezionale di ulteriori 12 mesi nel Registro Imprese secondo i criteri sopra identificati comporta che i termini per accedere ad incentivi pubblici o quelli per la relativa decadenza sono prorogati di 12 mesi, con esclusione delle agevolazioni fiscali e contributive di cui al punto 1 e ferma restando la verifica di compatibilità con i regimi di aiuti applicabili.

Mise, circolare n. 3724/C/2020

La circolare tributaria n. 27/2020

Accertamento

Le deroghe alla mancata accettazione all'invito

In tema di accertamento fiscale, l'invito dell'Amministrazione finanziaria, di cui all'articolo 32, comma 4, D.P.R. 600/1973, a fornire dati e notizie, assolve alla chiara funzione di assicurare un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per definire le rispettive posizioni, mirando anche a evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, per cui l'eventuale omissione è sanzionata con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti in quella sede. Tale inutilizzabilità consegue in modo automatico all'inottemperanza all'invito, potendo il contribuente beneficiare di una deroga solo se ricorrono le condizioni di cui all'articolo 32, comma 5, D.P.R. 600/1973 ossia depositando in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri, e i registri non trasmessi, dichiarando contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste dell'ufficio per causa a lui non imputabile (cfr. sentenza n. 11608/2019).

Cassazione – ordinanza n. 11835 – 11 febbraio 2020 – 18 giugno 2020

Catasto

La stima UTE non è sufficiente per l'atto accertativo

In tema di accertamenti tributari, qualora la rettifica del valore di un immobile si fondi sulla stima dell'UTE o di altro ufficio tecnico, che ha il valore di una semplice perizia di parte, il giudice investito della relativa impugnazione, pur non potendo ritenere tale valutazione inattendibile solo perché proveniente da un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, non può considerarla di per sé sufficiente a supportare l'atto impositivo, dovendo verificare la sua idoneità a superare le contestazioni dell'interessato e a fornire la prova dei più alti valori pretesi ed essendo, altresì, tenuto a esplicitare le ragioni del proprio convincimento (cfr. sentenze n. 9357/2015, n. 26364/2013 e n. 17702/2009).

Cassazione – ordinanza n. 12022 – 6 febbraio 2020 – 19 giugno 2020

Condono

Il condono copre i debiti ma non anche gli eventuali crediti

In tema di condono fiscale, non è inibito all'Erario l'accertamento diretto a dimostrare l'inesistenza del diritto a conseguirlo, atteso che il condono elide, in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del Fisco, che restano soggetti - sia nell'ipotesi di cui all'articolo 9, sia in quella minore di cui all'articolo 15, L. 289/2002, in cui l'oggetto di definizione non è il tributo, ma la lite potenziale - all'eventuale contestazione da parte dell'ufficio (cfr. sentenze n. 22436/2016, n. 16157/2016, n. 6982/2015 e n. 20433/2014).

Cassazione – ordinanza n. 12010 – 6 febbraio 2020 – 19 giugno 2020

Contenzioso tributario

Illegittima la notifica se non sono indicate le ricerche compiute

È illegittima la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi effettuata ai sensi dell'articolo 60, comma 1, lettera e), D.P.R. 600/1973, laddove il messo notificatore abbia attestato la sola irreperibilità del destinatario senza ulteriore indicazione delle ricerche compiute per verificare che il trasferimento non fosse un mero mutamento di indirizzo all'interno dello stesso comune, dovendosi procedere secondo le modalità di cui all'articolo 140, c. p. c. quando non risulti un'irreperibilità assoluta del notificato all'indirizzo conosciuto (cfr. sentenza n. 24260/2014).

Cassazione – ordinanza n. 11829 – 5 febbraio 2020 – 18 giugno 2020

Cassazione – ordinanza n. 11827 – 5 febbraio 2020 – 18 giugno 2020

Necessario l'avviso di ricevimento

La notifica a mezzo del servizio postale non si esaurisce con la spedizione dell'atto, ma si perfeziona con la consegna del relativo plico al destinatario, e l'avviso di ricevimento prescritto dall'articolo 14, c.p.c. e dalle disposizioni della L. 890/1982, è il solo documento idoneo a dimostrare sia l'intervenuta consegna sia la data di essa e l'identità e l'idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita. Consegue da ciò che, anche nel processo tributario, qualora tale mezzo sia stato adottato per la notifica del ricorso, la mancata produzione dell'avviso di ricevimento comporta, non la mera nullità, ma la insussistenza della conoscibilità legale dell'atto cui tende la notificazione (della quale, pertanto, non può essere disposta la rinnovazione ai sensi dell'articolo 291, c.p.c.) nonché l'inammissibilità del ricorso medesimo, non potendosi accertare l'effettiva e valida costituzione del contraddittorio - in caso di mancata costituzione in giudizio della controparte - anche se risulti provata la tempestività della proposizione dell'impugnazione (cfr. sentenze n. 8717/2013 e n. 2722/2005).

Cassazione – ordinanza n. 11824 – 8 gennaio 2020 – 18 giugno 2020

Ipocatastali

Imposte proporzionali sugli immobili strumentali

In tema d'imposte ipotecarie e catastali, a seguito delle innovazioni apportate al D.Lgs. 347/1990 dalla disciplina introdotta dall'articolo 35, comma 10-*bis*, lettera a), D.L. 223/2006, convertito con modifiche dalla L. 248/2006, tali imposte devono essere applicate in misura proporzionale anche se relative al trasferimento di beni immobili strumentali e indipendentemente dall'assoggettamento di questi ultimi a Iva (cfr. sentenze n. 17284/2017 e n. 22768/2016).

Cassazione – ordinanza n. 12000 – 20 novembre 2019 – 19 giugno 2020

Registro

Registro proporzionale sulla risoluzione per mutuo dissenso

In tema d'imposta di registro, la risoluzione del contratto per mutuo dissenso è assoggettata a tassazione in misura proporzionale ai sensi dell'articolo 28, comma 2, D.P.R. 131/1986, in quanto regola residuale applicabile, rispetto a quella dettata dal comma 1 della stessa disposizione, ove la risoluzione del contratto non si fondi su clausole o condizioni contenute nel negozio da risolvere (o in un patto autonomo stipulato entro il secondo giorno successivo alla sua conclusione), senza che ciò si ponga in

contrasto con il principio di capacità contributiva, atteso il nuovo passaggio di ricchezza correlato agli effetti ripristinatori e restitutori del mutuo dissenso, e non potendo peraltro applicarsi l'articolo 8, Parte I, della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, che riguarda la diversa ipotesi risoluzione giudiziale, che ha quale presupposto un "*vizio di funzionamento*" del rapporto e non la concorde volontà delle parti (cfr. sentenza n. 24506/2018).

Cassazione – ordinanza n. 12015 – 6 febbraio 2020 – 19 giugno 2020

Tassazione dell'omologa del concordato fallimentare

In tema d'imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lettera a) dell'articolo 8 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "*atti di omologazione*" contenuto nella lettera g) del detto articolo (cfr. ordinanza n.3286/2018).

Cassazione – ordinanza n. 12014 – 6 febbraio 2020 – 19 giugno 2020

Solidarietà limitata alla partecipazione al rapporto sottostante

L'imposta di registro non colpisce la sentenza in quanto tale, ma il rapporto in esso racchiuso, quale indice di capacità contributiva, il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza. Ne deriva che la parte convenuta nel processo civile, nei cui confronti la domanda sia stata rigettata per l'accertata estraneità al rapporto sostanziale ivi dedotto, non può considerarsi soggetto passivo dell'obbligazione tributaria derivante dalla registrazione della relativa sentenza (cfr. sentenze n. 1710/2018 e n. 21134/2014).

Cassazione – ordinanza n. 12009 – 6 febbraio 2020 – 19 giugno 2020

I requisiti per l'imposta fissa nei piani di recupero

In tema di agevolazioni fiscali, l'applicazione dell'imposta di registro e di quelle ipotecarie e catastali, in misura fissa, prevista dall'articolo 5, L. 168/1982, per gli atti di trasferimento di immobili compresi nei piani di recupero (di iniziativa pubblica o privata, purché convenzionati) di cui agli articoli 27 e ss., L. 457/1978, postula che, al momento della registrazione, vi sia presenza di 2 condizioni, di carattere generale, consistenti nell'essere gli immobili trasferiti già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio (di iniziativa pubblica o privata, purché convenzionato) *ex* articolo 27 e ss., L. 457/1978, e nella realizzazione di interventi di recupero da parte dei loro acquirenti (cfr. sentenze n. 27904/2018, n. 18676/2015, n. 1253/2014 e n. 1215/2013).

Cassazione – ordinanza n. 11999 – 20 novembre 2019 – 19 giugno 2020

Non è causa di forza maggiore il mancato rilascio da parte del conduttore

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 I, 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. 11621 – 22 gennaio 2020 – 16 giugno 2020

I requisiti richiesti per il coltivatore diretto non si estendono sullo Iap

In tema di imposte sulla registrazione dell'acquisto di terreni agricoli, il D.Lgs. 99/2004, articolo 1, comma 4, ha esteso anche all'Imprenditore agricolo professionale (Iap) i benefici fiscali di cui alla L. 604/1954, articolo 1, 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, al che 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. 11618 – 22 gennaio 2020 – 16 giugno 2020

Societario

I criteri di classificazione delle erogazioni dei soci

L'erogazione di somme che, a vario titolo, i soci effettuano alle società da loro partecipate, può avvenire a titolo di mutuo oppure di apporto del socio al patrimonio della società. La qualificazione, nell'uno o nell'altro senso, dipende dall'esame della volontà negoziale delle parti e la relativa prova deve trarsi dal modo in cui il rapporto è stato attuato in concreto, dalle finalità pratiche cui esso appare essere diretto e dagli interessi che vi sono sottesi, dovendosi, inoltre, avere riguardo, in mancanza di una chiara manifestazione di volontà, alla qualificazione che i versamenti hanno ricevuto nel bilancio, da reputarsi determinante per stabilire se si tratti di finanziamento o di conferimento, in considerazione della soggezione del bilancio all'approvazione dei soci (cfr. sentenze n. 15035/2018 e n.7471/2017).

Cassazione – ordinanza n. 12016 – 6 febbraio 2020 – 19 giugno 2020

Tributi locali – Ici

Agevolazione a condizione di ritrarre il reddito dall'agricoltura

In tema di Ici, il trattamento agevolato di cui all'articolo 9, D.Lgs. 504/1992, per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale, spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro prevalente fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto al contribuente che, pur lavorando il fondo come coltivatore diretto, sia proprietario di numerosi immobili condotti in locazione, il cui reddito complessivo sia superiore a quello derivante dal fondo (cfr. sentenza n. 13391/2016).

Cassazione – ordinanza n. 11612 – 8 novembre 2019 – 16 giugno 2020

Tributi locali – Tarsu

Gli alberghi pagano di più

Deve ritenersi legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe,

in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime, tenuto conto che la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.Lgs. 22/1997 (cfr. sentenze n. 33545/2019, n. 8308/2018, n. 24072/2016, n. 22248/2016, n. 22116/2016, n. 22115/2016n. 16175/2016, n. 14758/2015, n. 302/2010 e n. 5722/2007).

Cassazione – ordinanza n. 12006 – 6 febbraio 2020 – 19 giugno 2020

La circolare tributaria n. 27/2020

I limiti all'assunzione delle prove nel processo tributario: indizi e presunzioni, senza la prova per testi

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11232/2020, torna sulla valenza delle dichiarazioni assunte in sede extraprocessuale, per riconoscerne l'attitudine al completamento del quadro indiziario risultante dall'assunzione di una pluralità di elementi, ancorché tutti soltanto indiziari.

Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario, in modo ancor più conclamato nei casi di parallelismo con un processo penale nel quale le contestazioni si basino sui medesimi fatti, ma in cui la dotazione probatoria si articola in una strumentazione che appare di gran lunga più efficace, desta sempre dibattito. L'argomento *ad auditores* sulla delicatezza della materia non convince alcuno da tempo, non sarà la più delicata tra le materie di tutte le giurisdizioni? Certo è una materia spinola, a cui avvicinarsi con circospetto garbo, ma l'opinione più diffusa è che la regolamentazione probatoria sia riguardosa di un solo interesse, quello dell'Erario. In un'ottica non meramente giustizialista, del resto, il principio della parità delle armi trionfa su tutto e su tutti, Costituzione compresa. A parte che sovviene l'articolo 119, Costituzione sul giusto processo e si torna al punto di partenza: meglio la parità. Fanno da contraltare, certo, altre considerazioni, la tutela delle ragioni dell'Erario è anche la tutela di tutti e nell'esigenza di garantire le entrate tributarie immane anche la necessità dell'impellenza. Cosa ce ne facciamo di entrate giuste che incasserà la progenie? Allora, via a processi spediti, duttili, pur senza sconfinare nella semplificazione. Ma presunzioni da una parte e divieti sulla forma della prova dall'altro, il processo tributario a molti pare ingiusto.

La battaglia per l'ingresso della prova per testi non è ancora finita, insomma, in un contesto in cui la linea d'arrivo sia la giustizia sostanziale, che dell'oralità non potrebbe che nutrirsi in un percorso di avvicinamento alla giurisdizione da cui mutua la gran parte dei principi. Infatti, non è al processo penale che si dovrebbe pensare quando si lavora nella direzione del miglioramento qualitativo della produzione giurisprudenziale tributaria, anche se è l'occasione delle liti in doppio binario quella in cui più frequentemente ci si trova a ragionare sulla questione. È al processo civile che si potrebbe guardare,

in cui la prova testimoniale viene resa da soggetti che non sono parti in causa e narrano sotto giuramento fatti che invece sono di causa, così contribuendo alla previa ricostruzione fattuale che costituisce il primo passo logico che il giudice compie prima di sussumere la fattispecie concreta nella fattispecie astratta ritenuta di pertinenza. Naturalmente, il processo civile non è la fiera delle ricostruzioni fasulle, giacché i limiti all'assunzione delle prove, unitamente al prudente apprezzamento da parte del giudice, contrappesano il piatto della bilancia che eccessivamente pendesse dalla parte del teste. Risolve la prova orale tutte le casistiche in cui sia impossibile o eccessivamente complesso ricorrere alla prova documentale, così rischiando di rimanere frustrato il diritto di difesa, il cui esercizio sia pressato da defatiganti e magari non conclusive esibizioni *per tabulas*.

Nel quadro della disciplina del processo tributario pregressa (D.P.R. 636/1972), peraltro, la prova testimoniale sopravvisse fine all'abrogazione nel 1981, quando con ogni probabilità prevalse una classificazione miope delle questioni tributarie nella sola categoria contabile. Ci sono, invece, tutte le evenienze in cui il giudice tributario deve previamente e incidentalmente decidere aspetti fattuali che solo in un secondo momento manifestano attitudine a riflettersi sulle scritture contabili o sui documenti. E ci sono tutti i casi in cui, tanto più oggi con la maggiore discrezionalità nella valutazione della personalità dell'autore della violazione e la disciplina della recidiva, i fatti di causa, che abbiano avuto precedente manifestazione fenomenica, si rivelano dirimenti. Per tutti, l'esempio dei connotati di una condotta, dolosa o colposa, che il giudice di merito dovrebbe decidere sulla base dei documenti. Non si sa bene quali. Cosicché l'approssimazione che si voleva evitare con il divieto in questione rientra dalla finestra, non s'impressionerà il giudice per le parole del testimone, si farà suggestionare dai difensori delle parti: chi scrive meglio, chi persuade di più durante la trattazione, sempre che almeno quella rimanga orale. La Corte Europea dei diritti dell'uomo ha già detto la sua in proposito, che gli Stati prevedano pure il divieto della prova testimoniale, purché assicurino che la difesa non diventi troppo onerosa. La Corte di Cassazione, invece, opera dei distinguo più a rigor di codice e pretende, per allargare le proprie vedute in punto di prova, che la difficoltà della produzione documentale non rientri nella opinabile sfera dell'eccessiva onerosità, ma sia esattamente coincidente con una radicale irrealizzabilità.

Quindi, *de iure condito*, perché le velleità di riforma nelle varie proposte sono molteplici, variegate e investono anche la qualità e la tipologia della prova, sono poche le concessioni alla ricostruibilità del fatto sulla base dei ricordi. Senz'altro, le dichiarazioni di terzi trascritte in verbali di fonte privilegiata, a cui usualmente si resiste con dichiarazioni scritte a cui viene conferito qualche manto di ufficialità, che trovano ingresso nel processo con l'etichetta dell'indizio e persuadono nei limiti di quando

convincano le avvisaglie. Con ogni probabilità la confessione giudiziale spontanea e la confessione stragiudiziale, ossia quelle affermazioni *contra se* che il contribuente espliciti in udienza o mediante trascrizione in un atto del processo o i verificatori mettano a verbale durante l'attività di verifica. Eppure, siamo lontani dalla prova orale.

In tale contesto, s'inserisce la pronunzia in commento, resa in un caso in cui l'ufficio, acquisiti elementi e informazioni nel corso di una verifica a carico di terzi, aveva emesso un avviso di accertamento con il quale contestava a un imprenditore l'incongruenza dei ricavi dichiarati rispetto ai ricavi attesi, come risultanti dall'applicazione del *software* degli studi di settore. La CTP aveva rigettato il ricorso, mentre la CTR aveva accolto l'appello del contribuente, innescando l'impugnazione per cassazione di parte pubblica. Il giudice dell'appello, infatti, aveva ritenuto che l'elemento dei costi sommersi, asseritamente sostenuti dal contribuente ed esattamente corrispondenti ai ricavi sottratti a tassazione recuperati in capo al terzo verificato, non fosse stato valorizzato *ex se*, bensì fosse indistintamente con altri elementi confluito in una determinazione parametrica. Di qui, il recupero non era stato quantificato nella misura risultante dall'applicazione ai costi in questione del ricarico puntuale, bensì era genericamente mutuato dalle medie di settore. E qui s'inserisce la valutazione della prova orale: in mancanza di ulteriori elementi, osservava il secondo giudice:

> *"le dichiarazioni rese dal terzo- acquisite nel corso di una ispezione e trasfuse nel pvc recepito dall'avviso di accertamento – in quanto relative anche a preventivi e non ad operazioni effettivamente avvenute sebbene "in nero" non assurgevano neanche a elemento indiziario in quanto il preventivo non era indice di alcuna operazione imponibile effettivamente realizzata".*

I giudici di piazza Cavour censurano le conclusioni della CTR che:

> *"con una motivazione incongrua e affetta da vizi logici-giuridici - a fronte dell'accertamento dei maggiori ricavi asseritamente occultati fondato sulla previa ricostruzione (analitico) induttiva dei maggiori costi in base a documentazione extracontabile acquisita nel corso di una verifica fiscale parziale nei confronti della ditta ... e costituita da fatture, preventivi e documenti di trasporto emessi nei confronti di ... nonchè in base alla dichiarazione del terzo ... circa il compimento di "operazioni in nero" con la ditta .... erroneamente definendo l'operazione un "ibrido", ha ritenuto illegittimo l'avviso, da un lato, valutando isolatamente la dichiarazione del terzo ... - che ha stimato non assurgere neanche ad indizio - e verificandone, peraltro, la portata soltanto con riferimento ai preventivi e non anche in relazione agli altri elementi indiziari (fatture e documenti di trasporto) posti dall'ufficio a fondamento dell'accertamento e, peraltro, considerati tutti nella dichiarazione medesima".*

Ecco che la conferma dell'accertamento, a tal punto, risulta conseguente al principio più volte ribadito

dalla Suprema Corte, secondo cui nel processo tributario il divieto di prova testimoniale è da interpretarsi come circoscritto alla sola prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio. Possibile, al contrario, l'utilizzo ai fini della decisione delle dichiarazioni che i verificatori acquisiscano in sede amministrativa. Tali dichiarazioni, pur di valore indiziario, completano nel caso in narrativa il quadro presuntivo da studi di settore, non lasciando via di scampo al contribuente ricorrente.

MASTER® BREVE 365
22ª edizione
Master Breve 365
Le 7 giornate "tradizionali" integrate con il nuovo servizio di aggiornamento settimanale *Euroconference In Diretta*
NOVITÀ NUOVA EDIZIONE
EUROCONFERENCE IN DIRETTA
Incontri settimanali della durata di 1 ora **in diretta *web*** per fornire un puntuale aggiornamento sull'evoluzione normativa e garantire **12 mesi di formazione continua**.
Tutti gli incontri sono fruibili anche in differita e restano disponibili nell'area riservata.
BANCA DATI MASTER BREVE
Fruibile attraverso la piattaforma *Evolution*, contiene la **raccolta** completa della **documentazione** e dei **contributi scientifici elaborati dal *Comitato Scientifico Centro Studi Tributari Euroconference***.
Disponibile solo per gli iscritti a *Master Breve 365 Paperless* e *Master Breve 365 Digital*.
SCOPRI DI PIÙ

La circolare tributaria n. 27/2020

Il prezzo della giustizia: digitalizzazione, sanzioni, duplicazioni e preclusioni

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

A partire dal 2011 tassazione e spese per la giustizia rimangono assorbite nel contributo unificato tributario - CUT (articolo 9, D.P.R. 115/2002), da versare nella misura stabilita per scaglione di valore della lite. Il presupposto del versamento si identifica con riferimento all'introduzione o all'ampliamento del *thema decidendum*, cosicché il CUT risulta dovuto non soltanto per gli atti introduttivi veri e propri (ricorso e appello principale), ma anche per gli atti idonei a incidere su un *thema* già introdotto in precedenza nella direzione della sua dilatazione. In tal senso, sotto un profilo squisitamente astratto, manifestano idoneità alla determinazione di una espansione del perimetro del *thema decidendum* anche l'atto di motivi aggiunti e l'appello incidentale. Sui motivi aggiunti, la giurisprudenza di merito ha osservato che:

> *"la Corte di Giustizia dell'UE richiede come presupposto per l'applicazione di un nuovo contributo unificato non un semplice ampliamento ma un ampliamento considerevole" dell'oggetto della causa già pendente. Nel caso oggetto della presente vertenza un tale ampliamento considerevole non è ravvisabile. Infatti il petitum è rimasto lo stesso e i motivi aggiunti hanno avuto ad oggetto semplicemente una relazione tecnica che costituiva la motivazione per relationem di un provvedimento già impugnato e che era, quindi, precedente al provvedimento medesimo ma non conosciuta dalle parti private, ed era priva del carattere di provvedimento amministrativo. Detta relazione non ha mai avuto alcuna potenzialità autonoma di lesione delle posizioni soggettive delle quali sono titolari le parti private e non costituisce il frutto di un'attività autoritativa successiva ed ulteriore rispetto a quella già portata all'attenzione del TAR ... emerge anche dall'esame dell'orientamento giurisprudenziale di cui è espressione la sentenza n. 1611/3/2018 di questa CTR, emessa su un diverso caso. Con tale pronuncia, infatti, si è ritenuto che costituissero presupposto per l'applicazione del contributo unificato i motivi aggiunti volti all'annullamento di atti ... distinti da quelli oggetto della richiesta di annullamento contenuta nel ricorso principale proposto in quel caso al TAR ... Tali atti, al contrario di quelli cui si riferiscono i motivi aggiunti nella fattispecie oggetto del presente giudizio, erano stati*

> *emessi in data posteriore a quella del provvedimento impugnato con il ricorso principale e quindi - avendo determinato una nuova specifica lesione alle posizioni soggettive delle parti private avente il carattere della novità - comportavano uno specifico onere di impugnazione ex se con rilevante estensione dell'oggetto del giudizio originariamente instaurato"* (CTR Toscana, sentenza n. 197/I/2020).

Sull'appello incidentale, altresì, la giurisprudenza di merito ha osservato che:

> *"in caso di proposizione di appello incidentale ... è dovuto il pagamento del contributo unificato, calcolato sul valore della sentenza di primo grado oggetto dell'impugnazione, nella porzione della sentenza per la quale vi è soccombenza parziale, in quanto risulta ampliato il thema decidendum, nei limiti dell'oggetto della impugnazione ... Diversa sembrerebbe la situazione in cui entrambi gli appelli, principale ed incidentale, per il loro valore comportino, ciascuno, il pagamento di un identico valore di CUT, come nell'ipotesi di appello principale per la somma di 125.000 euro (CUT 500 euro; scaglione da 75.000 a 200.000) e di appello incidentale di 80.000 euro (CUT anche qui di 500 euro). Anche in questo caso risulta ampliato il thema decidendum, ma di fatto vi sarebbe una duplicazione di imposta, essendo il valore complessivo della causa 200.000 euro e il contributo dovrebbe, quindi, essere di 500 euro, mentre l'Erario incassa il doppio, ossia 500 euro. Tuttavia, si rileva che è, comunque, dovuto l'importo relativo al ricorso incidentale anche in tal caso, in quanto, anche secondo la dottrina, l'onere posto a carico dell'appellante incidentale è in linea con la ratio dell'istituto, in quanto il ricorso incidentale è autonomo rispetto a quello principale, tanto che, qualora quest'ultimo fosse dichiarato inammissibile, il processo tributario impugnatorio proseguirebbe comunque, limitatamente alla materia del contendere così come delimitata dal ricorso incidentale. Solo in caso di appello incidentale tardivo, l'eventuale inammissibilità dell'appello principale fa perdere efficacia a quello incidentale ai sensi dell'articolo 334, c.p.c.. Pertanto, anche qualora il valore dell'appello incidentale, sommato a quello del principale, rientri, comunque, nello scaglione di quest'ultimo, il contributo unificato deve essere versato in ogni caso"* (CTR Abruzzo, sentenza n. 52/I/2020).

Inoltre, in caso di impugnazione con unico ricorso di una pluralità di atti, il CUT sarà dovuto in ragione dalla somma dei contributi che sarebbero risultati dovuti con le singole impugnazioni degli atti impugnati, secondo gli scaglioni di legge:

Tabella di riferimento per il calcolo del CUT		
Importo della lite		**CUT da versare**
Da	**a**	
0 euro	2.582,28 euro	30 euro

2.582,29 euro	5.000 euro	60 euro
5.000,01 euro	25.000 euro	120 euro
25.000,01 euro	75.000 euro	250 euro
75.000,01 euro	200.000 euro	500 euro
200.000,01 euro	in su	1.500 euro

Per le liti di valore indeterminabile, infine, è dovuto un CUT di 120 euro.

Le modalità di pagamento si sono evolute nel corso del tempo, cosicché al contrassegno e al pagamento tramite F23 si è aggiunto il c.d. "PagoPA", il servizio di pagamento di somme alla P.A. in modalità elettronica, gestito dall'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID). Al servizio si accede se muniti di credenziali SPID (Sistema Pubblico di Identità Digitale) o tramite l'indirizzo e-mail.

A partire dal sistema informativo della giustizia tributaria SIGIT, nella sezione processo tributario telematico PTT, è possibile effettuare il pagamento direttamente dalla linea "PagoPA" - pagamento contributo unificato tributario sia dal link indicato nella pec proveniente dall'indirizzo posta-certificata@pcert.sogei.it, con oggetto "*Acquisizione della pratica con ricevuta: xyzw. Ricorso iscritto a ruolo con numero: nn/2020 presso la COMMISSIONE TRIBUTARIA di ..*", che si riceve al momento dell'iscrizione a ruolo. Con tale notifica, infatti, il sistema comunica: "*Gentile Utente, in data ../../2020 , alle ore ..:.., il ricorso trasmesso con ricevuta n. xyzw dal Codice Fiscale .... è stato iscritto nel Registro Generale dei Ricorsi con il seguente numero RGR: nn /2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ....Se si desidera effettuare il pagamento del Contributo unificato cliccare il seguente link*". Dal *link* si accede alla pagina dl SIGIT "Pagamento CUT", si inseriscono i dati e si perfeziona il pagamento. il link si disattiva dopo il primo utilizzo (nel caso, rimane l'opzione del pagamento direttamente dalla linea "PagoPA" - pagamento contributo unificato tributario) e il servizio implica il pagamento di commissioni in misura dipendente dall'intermediario. Il pagamento effettuato non è revocabile, a causa del recepimento della Direttiva Europea sui servizi di pagamento (*Payment Services Directive*) a opera del D.Lgs. 11/2020, ma rimane la possibilità di richiederne il rimborso ove ricorrano i presupposti.

Il mancato versamento del CUT costituisce il presupposto per l'irrogazione di sanzioni e l'articolo 29, D.L. 23/2020 (Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali), convertito con modificazioni in L. 40/2020, rubricato disposizioni in materia di processo tributario e notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato e attività del contenzioso degli enti impositori, al comma 2, ha disposto che

> *"all'articolo 16, D.P.R. 115/2002, dopo il comma 1-bis è aggiunto il seguente: 1-ter. La sanzione irrogata, anche attraverso la comunicazione contenuta nell'invito al pagamento di cui all'articolo 248,*

> *è notificata a cura dell'ufficio e anche tramite posta elettronica certificata, nel domicilio eletto o, nel caso di mancata elezione del domicilio, mediante deposito presso l'ufficio".*

Il Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione siciliana (la sezione distaccata del Consiglio di Stato per l'isola del sole, cfr. D.Lgs. 373/2003 che ha riordinato la giustizia amministrativa nel rispetto dell'autonomia, figlia dello Statuto speciale del 1946 nonché della L. 2/1948), con l'ordinanza n. 615/2019, ha deciso sull'impugnazione di un'ordinanza cautelare del TAR Sicilia, riguardo a un atto di costituzione in giudizio *prima facie* attribuibile a una delle parti, nel quale non era ravvisabile l'elemento volitivo tipico dell'agire/ricorrere o del resistere. La vicenda, insomma, derivava da un qualche errore del sistema informatico (se si vuole ammettere il connotato stocastico del sistema) o, più probabilmente, da qualche imperizia dell'utente (se si vuole riconoscere al sistema il connotato deterministico), da cui era derivata una duplicazione delle costituzioni in giudizio. Comunque fossero andate le cose, i giudici amministrativi siculi, ammettono che il sistema informatico è sprovvisto dei requisiti tipici dell'ente giuridico munito di capacità giuridica e di agire e si pronunziano nel senso della formale cancellazione della causa dal ruolo. In una simile evenienza, *quid iuris* riguardo al contributo unificato? I 2 atti, identici nel contenuto, atteso che il secondo non era che il duplicato del primo, sotto il profilo dei presupposti del contributo unificato, potrebbero astrattamente manifestare ciascuno una specifica e distinta singolarità. Di talché si dovrebbe fare riferimento alla rilevanza del fenomeno volitivo e al suo impatto sul *thema decidendum* per dirimere la questione. Non si tratta, infatti, di 2 cause uguali incardinate avanti a diversi giudici né di 2 cause uguali incardinate davanti allo stesso giudice, bensì di un unico sintomo della volontà, involontariamente clonato in un una costituzione fisiologica ed in una seconda costituzione bipolare, fuori controllo.

Quali preclusioni, invece, nel caso in cui il prezzo della giustizia non sia stato pagato? La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 9664/2020, ha affrontano il caso di un decreto ingiuntivo di una banca per scoperto di conto corrente opposto dal debitore, che ne invocava la nullità, ne richiedeva la revoca nonché proponeva domanda riconvenzionale per la restituzione di somme indebitamente percepite dal creditore e per il risarcimento del danno. Veniva dichiarata la definitività del decreto ingiuntivo a fronte della tardività dell'opposizione con provvedimento appellato dal soccombente. La cancelleria rifiutava il deposito degli atti perché mancava una marca da bollo. L'appellante regolarizzava e chiedeva la rimessione in termini adducendo l'illegittimità del rifiuto dell'atto. La Corte d'Appello di Venezia rigettava l'istanza di rimessione in termini e dichiarava improcedibile l'appello, con condanna al pagamento delle spese di lite. I giudici di piazza Cavour, al formalismo del secondo giudice, usano la leva della digitalizzazione per andare alla sostanza: il rifiuto, da parte del cancelliere degli atti non

fiscalmente in regola è cosa superata e assorbita dalla disciplina del processo telematico. Lo stesso Ministero della Giustizia - Dipartimento per gli Affari di Giustizia Direzione generale della Giustizia Civile, osserva la Corte:

> *"con nota n. 164259/2017, ha escluso che tale sanzione si applichi anche nel caso di deposito telematico dell'atto introduttivo del processo ...ai sensi del D.L. 170/2012, articolo 16-bis, comma 7, convertito con modifiche in L. 221/2012, "il deposito con modalità telematiche si ha per avvenuto al momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore di posta elettronica certificata del Ministero della Giustizia". Da quel momento, essendosi perfezionato il deposito, non residua pertanto alcuno spazio per un rifiuto di ricezione degli atti per irregolarità fiscale degli stessi, ai sensi del D.P.R. 115/2002, articolo 285, da parte del cancelliere, il quale provvederà alla riscossione delle somme dovute con le modalità ordinarie, indicate nella predetta nota ministeriale; poiché la ricevuta informatica del deposito era stata tempestivamente generata prima della scadenza del termine per proporre il gravame, il giudice di appello ha errato nel ritenere tardivo il ricorso, onde la sentenza qui impugnata va cassata con rinvio al giudice indicato in dispositivo, il quale riterrà tempestivo il ricorso e provvederà ad esaminare le questioni sollevate in appello decidendo anche sulle spese del giudizio di legittimità".*

La circolare tributaria n. 27/2020

Disciplina delle perdite dei soggetti Irpef

di Carlo Bertacca – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

La Legge di Bilancio 2019 è intervenuta sulla disciplina fisale delle perdite prodotte dai soggetti Irpef, modificandone sia le modalità di riporto sia di utilizzo. In sostanza si giunge a un'equiparazione di trattamento delle perdite tra soggetti in regime di contabilità semplificata e ordinaria. Nulla è cambiato, invece, per le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Sistema *ante* modifiche

Per poter comprendere meglio le modifiche apportate è necessario fare un cenno al sistema previgente. La disposizione di riferimento è l'articolo 8, Tuir rubricata "*determinazione del reddito complessivo*". Fino al 31 dicembre 2017 il reddito complessivo era determinato sommando i redditi di ogni categoria e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali in contabilità semplificata e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Il comma 2 del medesimo articolo, rimasto invariato, prevedeva e prevede tutt'ora, che le perdite delle Snc e Sas nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui all'articolo 5, Tuir, si sottraggono per ciascun socio o associato in proporzione alla partecipazione stabilita dall'articolo 5, Tuir. Per le perdite delle Sas che eccedono l'ammontare del capitale sociale la disposizione si applica solo nei confronti dei soci accomandatari.

Tuttavia, la modifica di maggior impatto è quella intervenuta nel comma 3, articolo 8, Tuir. Fino al 31 dicembre 2017 le perdite che derivavano dall'esercizio di imprese commerciali e quelle che derivavano dalla partecipazione in Snc e in Sas, venivano computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nel periodo di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto per l'intero importo che trovava capienza in essi. Questa disposizione non si applicava ai contribuenti che determinavano il reddito ai sensi dell'articolo 66, Tuir (soggetti in contabilità semplificata).

In sostanza fino al 31 dicembre 2017 il regime delle perdite di impresa conseguite da soggetti Irpef, era diverso tra soggetti in contabilità ordinaria e semplificata. Le perdite conseguite dai soggetti in

contabilità semplificata potevano essere portate in diminuzione dagli altri redditi che concorrevano alla formazione del reddito complessivo per tutto il loro ammontare e a prescindere dalla tipologia di redditi; l'eventuale parte in eccedenza non poteva essere portata in diminuzione dei redditi conseguiti negli esercizi successivi.

Le perdite conseguite da soggetti in contabilità ordinaria potevano essere portate in diminuzione dai redditi della stessa natura (redditi di impresa) conseguiti nel medesimo periodo di imposta. La parte eventualmente eccedente poteva essere portata in diminuzione dei soli redditi di impresa dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto. Ciò nonostante, come vedremo meglio più avanti, il comma 25 e il comma 26 della Legge di Bilancio 2019 hanno introdotto una disciplina transitoria in relazione alle perdite conseguite dai soggetti in contabilità semplificata nei periodi di imposta 2017 2018 e 2019

Tipologia di impresa	Regime delle perdite
Impresa in contabilità semplificata	Fino al 2017 perdite in diminuzione delle altre tipologie di reddito conseguite nel medesimo periodo di imposta
Imprese in contabilità ordinaria	Perdite integralmente in diminuzione degli altri redditi di impresa. La parte eccedente poteva essere riportata in diminuzione dei redditi di impresa degli esercizi successivi ma non oltre il quinto

Il "vecchio" sistema appena esposto, è risultato penalizzante per le imprese in contabilità semplificata soprattutto nel periodo di imposta 2017. Infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2017 tali soggetti determinano il reddito secondo il principio di cassa. Il passaggio a detto regime ha avuto come conseguenza l'imputazione a costo nel 2017 del valore delle rimanenze rilevate al 31 dicembre 2016 e quando queste erano di importo elevato, i ricavi del periodo d'imposta 2017, nella maggior parte dei casi, non sono stati in grado di riassorbirne il costo generando una perdita. Detta perdita, in base alle vecchie norme, andava persa non potendo essere riportata negli esercizi successivi e il costo realmente sostenuto per l'acquisto delle rimanenze in giacenza veniva di fatto tassato interamente all'atto della vendita.

ESEMPIO 1

La ditta Rossi al 31 dicembre 2016 rileva rimanenze finali per 50.000 euro. Per semplicità espositiva si suppone che nel periodo di imposta 2017 la ditta Rossi ha acquistato merci per 20.000 euro e conseguito ricavi per 40.000 euro. Il reddito 2017 è dato, dunque, da:

Esistenze iniziali 50.000 euro

Costi 20.000 euro

Ricavi 40.000 euro

Perdita 2017 30.000 euro

La perdita di 30.000 euro, corrispondente nell'esempio al valore delle merci in giacenza, non è riportabile e di conseguenza la cessione del magazzino negli esercizi successivi, produce ricavi interamente tassabili.

Sistema attuale

I commi da 23 a 26, articolo 1, L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) sono intervenuti modificando i commi 1 e 3, articolo 8, Tuir e inserendo, inoltre, un regime transitorio per le perdite conseguite dai soggetti in contabilità semplificata negli anni 2017, 2018 e 2019. È stata altresì modificata la disciplina di riporto delle perdite negli anni successivi per i soggetti in contabilità ordinaria.

Al comma 1, articolo 8, Tuir sono state eliminate le parole "*derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle*" con la conseguenza che dal 1° gennaio 2018 le perdite derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità semplificata non si detraggono più dalle altre tipologie di redditi. Continuano, invece a essere detratte dalle altre tipologie di reddito, le perdite conseguite nell'esercizio di arti e professioni per le quali niente è cambiato.

Il comma 2, articolo 8, Tuir, come già detto, non ha subito variazioni. Pertanto, ciascun socio o associato continua a detrarre dai propri redditi le perdite conseguite dalla società o associazione professionale, nelle proporzioni indicate dall'articolo 5, Tuir[1] con l'eccezione prevista per i soci accomandanti qualora le perdite della Sas eccedano il capitale sociale.

Il comma 3 dell'articolo in commento è invece stato completamente riscritto lasciando invariato solo l'ultimo periodo. Le modifiche introdotte hanno equiparato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata con quello delle perdite in contabilità ordinaria le quali possono ora essere portate in diminuzione fino all'80% dei redditi di impresa realizzati negli esercizi successivi senza limiti temporali. In primo luogo, quindi, le perdite conseguite saranno utilizzate per ridurre interamente altri redditi d'impresa dell'esercizio; la parte eventualmente eccedente potrà essere portata in diminuzione fino all'80% dei redditi di impresa dei periodi di imposta successivi senza limiti temporali. Il limite dell'80% non si applica alla compensazione delle perdite di periodo con altri redditi di impresa conseguiti nel medesimo periodo. L'ultimo periodo del comma 3, rimasto invariato, conferma l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 84, comma 2, Tuir e, limitatamente alle Snc e Sas, quelle del comma 3 del medesimo articolo.

[1] Il comma 2, articolo 5, Tuir prevede che "*Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali*".

Pertanto, attualmente anche le perdite di impresa conseguite da soggetti Irpef nei primi 3 periodi di imposta possono essere computate in diminuzione dei redditi di impresa conseguiti nei periodi di imposta successivi senza limiti di tempo e di quantità (articolo 84, comma 2, Tuir). Questa regola vale sia per le imprese individuali sia per le società di persone. Le istruzioni alla compilazione del quadro RS della dichiarazione dei redditi per l'anno 2019, hanno però precisato che le perdite realizzate nel 2017, qualora il periodo rientri nei primi 3 anni di attività, non sono riportabili in misura piena. Ciò in virtù del fatto che la riportabilità deriva dallo specifico regime transitorio. Limitatamente alle Snc e Sas, è applicabile la norma antielusiva prevista dal comma 3, articolo 84, Tuir di contrasto alle c.d. "bare fiscali". In sostanza alle predette società è impedito il riporto delle perdite pregresse quando contestualmente si verifichino le seguenti condizioni:

– trasferimento o comunque acquisto da parte di terzi anche a titolo temporaneo delle partecipazioni, che rappresentano la maggioranza dei diritti di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite;

– modifica dell'attività principale in fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono realizzate.

Nella considerazione che la disposizione predetta è diretta a contrastare, come già detto, la costituzione di "bare fiscali", la limitazione al riporto delle perdite non opera in presenza di società "attive" ovvero quelle società che presentano i seguenti requisiti:

– nel biennio precedente il trasferimento ha avuto un numero di dipendenti almeno uguale a 10 per ogni giorno dell'esercizio;

– il Conto economico dell'esercizio precedente a quello di trasferimento presenta ricavi e proventi dell'attività caratteristica (voce A1 del Conto economico) e spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi (voci B9 lettere a) e b) del Conto economico) superiori al 40% degli importi risultanti dalla media degli ultimi 2 esercizi anteriori.

Regime delle perdite a confronto

Tipo di perdita	Regime fino al 31 dicembre 2017	Regime dal 1° gennaio 2018
Perdite di lavoro autonomo	Compensabili con redditi di qualsiasi natura Non riportabili	Compensabili con redditi di qualsiasi natura Non riportabili **Invariato**
Perdite di impresa in contabilità semplificata	Compensabili con redditi di qualsiasi natura Non riportabili	Compensabili solo con redditi di impresa Riportabili illimitatamente

		Compensabili nel limite dell'80% del reddito imponibile Perdite realizzate nei primi 3 periodi di imposta compensabili senza limiti temporali e quantitativi
Perdite di impresa in contabilità ordinaria	Compensabili solo con redditi di impresa Riportabili nei cinque esercizi successivi	Compensabili solo con redditi di impresa Riportabili illimitatamente Compensabili nel limite dell'80% del reddito imponibile Perdite realizzate nei primi 3 periodi di imposta compensabili senza limiti temporali e quantitativi

Soggetti in regime forfettario

La circolare n. 8/E/2019 ha fornito indicazioni in merito alle modalità di utilizzazione delle perdite pregresse da parte dei soggetti forfetari. Al riguardo si osserva che il comma 68, articolo 1, L. 190/2014, consente al contribuente, che adotta il regime forfetario, di utilizzare in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64, le perdite pregresse maturate nei periodi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario. Coordinando la disposizione citata con le modifiche al comma 3, articolo 8, Tuir la circolare giunge alla conclusione che le modalità di utilizzazione delle perdite d'impresa realizzate dai predetti soggetti prima dell'ingresso nel citato regime dipendono dal regime contabile adottato dal contribuente prima di aderire al forfetario:

– le perdite realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria, risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80% dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta;

– i soggetti che si trovavano in contabilità semplificata, possono riportare solo le perdite maturate a partire dal periodo d'imposta 2017 sulla base delle nuove modalità indicate nell'articolo 8, comma 3, Tuir e nel rispetto del peculiare regime transitorio.

Disciplina transitoria

I commi 25 e 26, articolo 1 della Legge di Bilancio 2019 stabiliscono, in via transitoria, una deroga al nuovo comma 3, articolo 8, Tuir esclusivamente per le imprese commerciali in contabilità semplificata.

Perdite periodo di imposta 2017

La modifica normativa, come evidenziato dalla Relazione illustrativa, tende a porre rimedio al problema verificatosi per le imprese in contabilità semplificata che sono passate dal 1° gennaio 2017, da un sistema di determinazione del reddito basato sul principio di competenza a quello di cassa. Come già anticipato ciò ha comportato l'imputazione integrale del costo dell'importo delle rimanenze iniziali nel primo esercizio in cui il reddito è determinato secondo tale principio, causando perdite che spesso non sono state utilizzate interamente in compensazione. Questo, in assenza di modifiche, avrebbe provocato non solo la perdita della parte eccedente, ma anche un effetto distorsivo sulla determinazione del reddito nel periodo di imposta in cui il magazzino, fiscalmente azzerato, veniva ceduto. Per far fronte a tale problema, il Legislatore ha previsto un regime transitorio di riporto delle perdite per i soggetti in contabilità semplificata, che considerava sia gli interessi dei soggetti che hanno prodotto le perdite, sia gli interessi erariali riducendo l'impatto che il riporto delle perdite avrebbe causato sul gettito erariale. In particolare, per tale motivo, il comma 26, articolo 1 della Legge di Bilancio 2019, stabilisce per le imprese in contabilità semplificata, che le perdite del periodo d'imposta 2017, per la parte non compensata ai sensi dell'articolo 8, comma 1, Tuir, nel testo vigente sino al 2018, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

– nei periodi di imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;

– nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

ESEMPIO 2

L'impresa individuale Rossi in contabilità semplificata nel 2017 ha prodotto una perdita di 60.000 euro che ha compensato con altri redditi per 20.000 euro. L'eccedenza di 40.000 euro può essere compensata negli esercizi successivi.

Anno 2018:

il reddito conseguito è stato pari a 20.000 euro. Le perdite utilizzabili sono pari a 8.000 euro (40% di 20.000) e il reddito tassabile è di 12.000 (20.000-8.000)

Anno 2019:

il reddito conseguito è stato pari a 40.000 euro. Le perdite residue sono 32.000 di cui utilizzabili 16.000 euro (40% di 40.000) e il reddito tassabile è di 24.000 (40.000-16.000)

Anno 2020:

il reddito conseguito è stato di 20.000 euro. Le perdite residue sono 16.000 di cui utilizzabili 12.000 euro (60% di 20.000). Il reddito tassabile è di 8.000 (20.000-12.000). Residuano perdite per 4.000 euro (40.000-8000-16.000-12.000)

La norma che ha modificato l'articolo 8, Tuir e introdotto il regime transitorio, non specificava se l'eventuale eccedenza residua della perdita 2017, come nell'esempio proposto, poteva essere riportata negli esercizi successivi. Confermando quanto desumibile dalla Relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2019 la circolare n. 8/E/2019 ha precisato che le perdite 2017 non compensate nel triennio 2018-2020 saranno compensate negli esercizi successivi secondo il nuovo meccanismo di riporto, ovvero, senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'80%.

Perdite periodi d'imposta 2018-2019

Il comma 25, articolo 1 della Legge di Bilancio 2019 prevede una seconda disposizione transitoria in materia di riporto delle perdite dei soggetti in contabilità semplificata.

Più precisamente è stato stabilito che per le imprese commerciali in contabilità semplificata:

a) le perdite del periodo 2018 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa:

- per il periodo d'imposta 2019, in misura non superiore al 40%, per l'intero importo che trova capienza in essi;
- per il periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60%, per l'intero importo che trova capienza in essi;

b) le perdite del periodo 2019 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa:

- per il periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% per l'intero importo che trova capienza in essi.

Sul riporto delle eventuali eccedenze delle perdite conseguite nei periodi di imposta 2018-2019 che non hanno trovato compensazione nei redditi 2019 e 2020 la circolare n. 8/E/2019 non si è espressa, infatti è stato analizzato solo il caso delle perdite residue prodotte nel 2017. Considerando però che il riporto delle eccedenza della perdita 2017 è stato ammesso dalla circolare sulla base di quanto affermato dalla Relazione illustrativa, ovvero "*l'utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019 avviene entro percentuali di redditi … inferiori alla misura ordinaria dell'80% che opererà solo a decorrere dai redditi maturati per il periodo d'imposta 2021*" è lecito ritenere che anche le eccedenze delle perdite relative ai periodi di imposta 2018-2019 possano essere riportate illimitatamente e utilizzate nei limiti dell'80% dei redditi oggetto di compensazione.

La citata circolare precisa, inoltre, che le limitazioni previste dal regime transitorio in relazione all'utilizzo delle perdite prodotte negli anni 2017, 2018 e 2019 dalle imprese in contabilità semplificata, si applicano anche se l'impresa abbia successivamente adottato la contabilità ordinaria. Infatti, la limitazione prevista dalla disposizione normativa intende colpire l'ammontare delle perdite maturate nel 2017 dalle imprese in contabilità semplificata per effetto delle modifiche all'articolo 66, Tuir e, quindi, opera indipendentemente dall'eventuale e successiva opzione per il regime di contabilità ordinaria.

Perdite relative ad annualità pregresse contabilità ordinaria

Per le perdite conseguite dalle imprese commerciali in contabilità ordinaria e maturate fino all'annualità 2017 non è previsto un regime transitorio. Per tali soggetti, precisa la circolare n. 8/E/2019, si applica la nuova regola di riporto. Pertanto, possono essere riportate in avanti senza vincoli temporali anche le perdite maturate nei periodi di imposta anteriori al periodo di imposta 2018 per le quali non sia scaduto il quinquennio, ovvero le perdite relative ai periodi dal 2013 al 2017.

Altre modifiche introdotte

A seguito della modifica dell'articolo 8, Tuir, sono stati rivisitati il comma 6, articolo 101 e i commi 2 e 2-*bis*, articolo 116, Tuir.

Perdite di Snc e Sas attribuite alle società di capitali

Il comma 6, articolo 101, Tuir, nella sua versione previgente, stabiliva che le perdite attribuite per trasparenza alle società di capitali da Snc e Sas, erano utilizzabili solo a riduzione degli utili assegnati dalle medesime società che avevano prodotto le perdite nei successivi 5 periodi di imposta. La modifica apportata dall'articolo 1, comma 23 della Legge di Bilancio 2019 elimina il limite temporale dei 5 anni. In sostanza viene confermata la compensazione delle perdite con utili assegnati dalla medesima società, ma viene consentito il riporto illimitato. La circolare non dice niente in merito al limite quantitativo dell'80% che comunque dovrebbe trovare applicazione anche in questo caso.

Srl trasparenti

La disciplina sui redditi attribuiti dalle Srl trasparenti è stata modificata nei seguenti aspetti:

– prima dell'intervento le perdite imputate per trasparenza potevano essere portate in diminuzione di altri redditi di impresa e la parte eccedente rinviata ai successivi esercizi ma non oltre il quinto. A

seguito della novella legislativa viene effettuato un generico richiamo alle nuove regole del comma 3, articolo 8, Tuir e pertanto le perdite attribuite ai soci dalle Srl trasparenti sono adesso riportabili senza limiti di tempo e sempre nei limiti dell'80% degli altri redditi di impresa. Di fatto la nuova disciplina dei soggetti Irpef è stata estesa anche alle perdite generate dalle società trasparenti ai sensi dell'articolo 116, Tuir;

– la seconda modifica riguarda il comma 2-*bis*, articolo 116, Tuir che rende applicabile anche ai soggetti che aderiscono al regime di trasparenza *ex* articolo 116, Tuir, la previsione di contrasto al commercio del c.d. "bare fiscali", ovvero viene prevista l'impossibilità di riportare le perdite in caso di trasferimento della maggioranza delle quote del soggetto che riporta le perdite e di modifica dell'attività principale di fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono state conseguite.

Cessazione dell'attività

Come già detto le perdite possono essere riportate negli esercizi successivi e utilizzate in compensazione nel limite dell'80% del reddito di impresa. A seguito di istanza di interpello l'Agenzia delle entrate con la risposta n. 45/2020, ha chiarito che nel caso di cessazione dell'attività di impresa è possibile compensare l'intero ammontare delle perdite fiscali fino a concorrenza del reddito prodotto.

Indicazione in dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Le perdite riportate in compensazione dei redditi di impresa degli esercizi successivi, devono essere esposte in dichiarazione dei redditi. Il titolare di ditta individuale in contabilità semplificata che detiene come reddito di impresa solo quello derivante dalla sua attività dovrà indicare nel modello Redditi PF relativo all'anno 2019:

Nel rigo RG35 colonna 1 le perdite utilizzabili in misura limitata del 40% del reddito di impresa 2019 ovvero le perdite prodotte nei periodi di imposta 2017 e 2018 per le quali si applica la disciplina transitoria.

Pertanto, supponendo:

perdita anno 2017: 1.000 euro;

perdita anno 2018: 2.000euro;

reddito anno 2019: 10.000 euro

nella colonna 1 si indicherà 3.000 euro in quanto inferiore al 40% di 10.000 euro.

Se la somma delle perdite degli anni 2017 e 2018 fosse stata superiore a 4.000 euro (40% di 10.000 euro) nella colonna in esame si indicherà 4.000 euro.

Nel rigo RG35 colonna 2 le perdite utilizzabili in misura limitata dell'80% del reddito 2019 ovvero quelle prodotte dai soggetti in contabilità ordinaria (può essere il caso di soggetto in contabilità ordinaria passato in semplificata).

Nel rigo R35 colonna 3 vanno invece riportate le perdite utilizzabili in misura piena, ovvero quelle derivanti dai primi 3 periodi di imposta dall'inizio attività con l'esclusione di quelle prodotte dai soggetti in contabilità semplificata nel 2017 quando questo rientra nei primi 3 periodi di imposta.

I soggetti in contabilità ordinaria invece indicheranno:

nel rigo RF100 colonna 1 le perdite utilizzabili in misura limitata al 40% del reddito 2019. Si tratterà delle perdite conseguite negli anni 2017 e 2018 da soggetti in contabilità semplificata (può essere il caso di soggetto in contabilità semplificata passato in contabilità ordinaria).

Nel rigo RF100 colonna 2 le perdite utilizzabili in misura limitata dell'80% del reddito 2019 ovvero quelle prodotte dai soggetti in contabilità ordinaria.

Nel rigo RF100 colonna 3 le perdite utilizzabili in misura piena, ovvero quelle derivanti dai primi 3 periodi di imposta dall'inizio attività.

Le perdite che residuano dopo la compensazione che verranno riportate negli esercizi successivi devono essere indicate nel quadro RS del medesimo modello.

I titolari di redditi derivanti da partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5, Tuir esporranno, invece, l'utilizzo in compensazione delle perdite nel rigo RH 12 del modello dichiarativo e più precisamente:

in colonna 1 indicheranno le perdite compensabili in misura limitata al 40% del reddito;

in colonna 2 indicheranno le perdite compensabili in misura limitata fino al 80% del reddito;

in colonna 3 indicheranno le perdite compensabili in misura piena.

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2019 ha modificato le modalità di riporto e utilizzo delle perdite prodotte dai soggetti Irpef.

Nella previgente disciplina le perdite prodotte dai soggetti in contabilità semplificata erano dedotte dalle altre tipologie di reddito conseguite nel medesimo periodo di imposta. La parte eccedente non poteva essere riportata.

Nella previgente disciplina le perdite conseguite da soggetti in contabilità ordinaria, una volta portate in deduzione da altri redditi di impresa del medesimo periodo, potevano essere riportate in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto.

Le perdite derivanti dal lavoro autonomo non hanno subito modifiche e quindi erano e restano compensabili con altri redditi di qualsiasi natura e non sono riportabili.

Nel sistema attuale le perdite d'impresa in contabilità semplificata e quelle in contabilità ordinaria possono essere portate in diminuzione fino all'80% dei redditi di impresa realizzati negli esercizi successivi senza limiti temporali.

È stato previsto un periodo transitorio durante il quale le perdite relative all'esercizio 2017, conseguite da soggetti in contabilità semplificata per la parte non compensata ai sensi dell'articolo 8, comma 1, Tuir, nel testo vigente sino al 2018, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:
- nei periodi di imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi

Sempre in via transitoria le perdite conseguite dai soggetti in contabilità semplificata nel periodo 2018 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa:
- per il periodo d'imposta 2019, in misura non superiore al 40%, per l'intero importo che trova capienza in essi;
- per il periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60%, per l'intero importo che trova capienza in essi;
b) le perdite del periodo 2019 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa:
- per il periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% per l'intero importo che trova capienza in essi.

Le perdite conseguite dai soggetti in contabilità ordinaria a decorrere dal 2018 possono essere portate in diminuzione fino all'80% dei redditi di impresa realizzati negli esercizi successivi senza limiti temporali.
La stessa disciplina è applicabile alle perdite relative ai periodi dal 2013 al 2017.

Le perdite conseguite da soggetti Irpef costituiti nei primi 3 periodi di imposta possono essere computate in diminuzione dei redditi di impresa conseguiti nei periodi di imposta successivi senza limiti di tempo e di quantità. La regola non vale per le perdite prodotte nel 2017 dai soggetti in contabilità semplificata

Euroconference

PARERI E QUESITI

Il servizio di consulenza specialistica per i professionisti

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

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

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

ACCEDI AL SITO

La circolare tributaria n. 27/2020

Il quadro LM: minimi e forfettari

di Fabio Garrini – dottore commercialista, revisore dei conti, pubblicista

I due regimi agevolati attualmente previsti (minimi e forfettari) sono accomunati dal fatto che i relativi redditi confluiscono nel medesimo quadro del modello dichiarativo; i rispettivi dati sono però allocati in 2 diverse sezioni in quanto le modalità di determinazione del reddito differiscono:

– mentre il regime dei minimi (più precisamente, regime di vantaggio) è un regime analitico caratterizzato dal fatto che il reddito viene determinato sulla base della differenza tra ricavi/compensi e costi (seppur, questi ultimi, individuati in modo semplificato);

– al contrario il regime forfettario, appunto come lascia intendere lo stesso nome, prescinde dalla contabilizzazione dei costi analiticamente sostenuti nell'attività. Va comunque ricordato che tali costi dovranno essere monitorati tramite la compilazione del quadro RS.

Quadro LM	
Regime di vantaggio (minimi)	**Regime forfetario**
Sezione I	Sezione II

Tali contribuenti sono peraltro accomunati dal fatto di beneficiare di una causa di esclusione dall'applicazione degli Isa (come peraltro in passato avveniva per gli studi di settore).

Occorre notare come siano ancora moltissimi i contribuenti che applicano il regime dei minimi, ma si tratta di una categoria che si sta progressivamente estinguendo: detto regime non può più essere prescelto sin dal 2015 (anno di introduzione del regime forfetario), ma i contribuenti che lo avevano attivato precedentemente hanno diritto a utilizzarlo sino al compimento del periodo naturale di applicazione (il quinquennio, ovvero il compimento del trentacinquesimo anno di attività del contribuente). Il regime è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Al contrario, il regime forfettario si sta diffondendo e ogni anno sono sempre di più i contribuenti che lo utilizzano, prima di tutto perché costituisce la naturale destinazione di tutti i contribuenti che fuoriescono dal regime dei minimi. Inoltre, va notato, tale secondo regime è di particolare interesse per tutti i contribuenti che sostengono pochissimi costi e che quindi traggono un forte vantaggio dalla forfetizzazione dei costi per la determinazione del reddito imponibile.

La struttura del quadro è piuttosto "statica" e non vi sono grosse modifiche rispetto a precedenti periodi d'imposta; occorre comunque segnare il fatto che nella sezione II, dedicata ai contribuenti forfettari, da quest'anno viene data evidenza dei diritti d'autore riconducibili all'attività professionale svolta.

Con il presente intervento cogliamo anche l'occasione per ricordare alcuni chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria tramite istanze di interpello nel corso del 2019, relativamente al conseguimento di plusvalenze e circa il rimborso di contributi previdenziali dedotti. Vediamo come questi chiarimenti impattano sulla compilazione del quadro LM.

Regime dei "minimi"

Il regime dei minimi presenta una modalità di determinazione del reddito analitica, ma incardinata su di un rigoroso principio di cassa: quindi, sia che il contribuente produca reddito d'impresa o di lavoro autonomo, tutti i componenti reddituali, positivi e negativi, rilevano sulla base della data di incasso e pagamento.

Spicca il fatto che la determinazione del reddito avviene in maniera oltremodo aggregata, visto che i righi dedicati all'esposizione della formazione del reddito sono davvero una manciata.

SEZIONE I Regime di vantaggio Determinazione del reddito							
	LM1	Codice attività					
	LM2	Totale componenti positivi					,00
	LM3	Rimanenze finali					,00
	LM4	Differenza (LM2 – LM3)					,00
Impresa ☐	LM5	Totale componenti negativi	Commi 91 e 92 L. 208/2015	Art. 1, comma 8 L. 232/2016	Art. 1, comma 9 L. 232/2016	Art. 1, comma 10 L. 232/2016	
Autonomo ☐			(di cui 1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00)	5 ,00
	LM6	Reddito lordo o perdita (LM4 – LM5 col.5)					,00

Componenti positivi

Nel rigo LM2 vanno allocati tutti i componenti positivi conseguiti da tali contribuenti, quindi tanto l'ammontare dei ricavi (cessioni di beni e prestazioni di servizi), quanto l'importo lordo complessivo dei compensi derivanti dall'attività professionale o artistica, percepiti nell'anno.

In relazione all'addebito del 4% in fattura da parte dei professionisti occorre distinguere:

– il professionista che addebita la maggiorazione del 4% ai sensi della L. 662/1996, visto che tale importo non assume natura reddituale, deve includere tale importo nel rigo LM2 dei compensi;

– al contrario, il contributo integrativo addebitato dai professionisti iscritti a una cassa previdenziale ha natura previdenziale e deve essere escluso.

In tale rigo vanno indicate anche le sopravvenienze attive realizzate e le plusvalenze conseguite, tanto per le imprese quanto per i professionisti (questi ultimi in ragione della cessione di beni mobili, oltre che di beni immobili acquisiti dal 2007 al 2009). In applicazione del principio di cassa, la plusvalenza

realizzata per la cessione di un bene strumentale acquistato nel periodo di vigenza del regime dei minimi sarà pari all'intero corrispettivo di cessione (questo perché il bene, al momento dell'acquisto, è stato interamente dedotto all'atto del pagamento, quindi non presenta residuo contabile), da tassare in ragione dell'incasso. In caso di cessione di beni strumentali acquistati prima dell'accesso al regime, la plusvalenza sarà invece ridotta del residuo contabile di tale bene (da quando il contribuente è divenuto minimo, non ha più rilevato quote di ammortamento); anche in questo caso la tassazione avviene in ragione dell'incasso del corrispettivo di vendita.

Rimanenze

Il rigo LM3 è dedicato alle rimanenze finali: nel regime dei minimi esse sono da considerarsi una rettifica diretta dei ricavi e, in quanto tale, la collocazione è immediatamente successiva ai componenti positivi di reddito.

Nell'ambito del regime dei minimi i costi devono essere dedotti in ragione del principio di cassa, ossia al momento del pagamento della fattura di acquisto: questo ovviamente sta a significare che in vigenza di regime non vengono mai rilevate rimanenze finali.

In questo rigo devono essere infatti indicate rimanenze che sono state rilevate in un precedente periodo d'imposta, al termine di un esercizio nel quale il contribuente era in regime ordinario (ad esempio, contabilità semplificata), rimanenze che nell'ambito del regime dei minimi vengono dedotte dai componenti positivi.

Visto che i contribuenti che dichiarano un reddito 2019 derivante dal regime dei minimi devono aver innescato detto regime non più tardi del 2014, è piuttosto raro (ma non impossibile) che nel 2019 vi siano ancora importi residui di rimanenze da dedurre dai ricavi.

Componenti negativi

I componenti negativi (il costo di acquisto delle materie e delle merci, nonché il costo per l'acquisto dei servizi) sono deducibili in ragione del principio di inerenza (nel senso che vengono dedotte interamente tutte le spese inerenti) e vanno indicati al rigo LM5. Da evidenziare che tra i costi deducibili vi sono anche le spese per l'acquisto di beni strumentali, che non sono soggetti alla procedura di ammortamento, ma vengono dedotti nell'anno nel quale è avvenuto il pagamento.

I costi promiscui sono generalmente deducibili al 50%. Per i contribuenti minimi si presumono sempre a uso promiscuo autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli e telefonia, pertanto tutte le spese a

essi inerenti (carburanti, lubrificanti, manutenzioni, tassa di possesso, assicurazioni e altri costi per autoveicoli, telefonia, etc.) sono deducibili per la metà del costo sostenuto.

Vengono inoltre dedotti i canoni di *leasing* pagati nel corso del periodo d'imposta (50% se beni a uso promiscuo), senza comunque tener conto della durata fiscale ordinariamente prevista dal Tuir per imprese e professionisti.

Le spese per omaggi, vitto e alloggio sono dedotte per l'intero importo pagato se inerenti all'esercizio dell'attività, quindi senza far alcun riferimento alle misure di deducibilità che il Tuir prevede per i contribuenti soggetti a regime ordinario.

Le minusvalenze sono deducibili se realizzate mediante cessione a titolo oneroso e mediante risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni (quindi non nel caso di autoconsumo, regola peraltro analoga a quella prevista per la generalità dei professionisti e delle imprese).

Nel regime dei minimi l'Iva è indetraibile, quindi rimane a carico del contribuente, ragion per cui l'eventuale imposta assolta sugli acquisti deve essere indicata in tale rigo e portata in deduzione del reddito da dichiarare. Le istruzioni alla compilazione del modello ricordano che le deduzioni forfetarie per spese non documentate non trovano applicazione nell'ambito del regime di vantaggio in quanto detto regime si fonda sul principio di cassa, che prevede la rilevanza delle sole spese sostenute.

I forfetari

I contribuenti che nel corso del 2019 hanno applicato il regime forfetario (articolo 1, commi 54-89, L. 190/2014, come modificata dall'articolo 1, commi 111-113, L. 208/2015) devono compilare la seconda sezione del quadro LM; tale sezione è oltremodo ridotta vista la modalità semplificata di determinazione del reddito.

Il primo rigo è dedicato all'indicazione della sussistenza dei requisiti di accesso e all'assenza delle cause di esclusione.

LM21	Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54)	1 X	Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57)	2 X	Nuova attività (art.1, comma 65)	3	

Requisiti di accesso

La prima casella del rigo LM21 deve essere barrata per indicare il possesso requisiti oggettivi previsti dal comma 54, L. 190/2014. È, infatti, necessario che, con riferimento al periodo d'imposta precedente (quindi occorre riferirsi al 2018, posto che ci stiamo occupando della dichiarazione dei redditi 2019).

Ai fin della compilazione della casella 1 del rigo LM21, all'interno del presente modello dichiarativo, l'unico requisito di accesso rilevante da verificare è quello relativo al limite dei ricavi e compensi percepiti (ragguagliati ad anno in caso di inizio attività) nell'anno precedente: tale limite, come noto, è stato unificato a 65.000 euro.

Cause di esclusione

La seconda casella del rigo LM21 deve essere barrata per indicare l'assenza di cause di esclusione previste dal comma 57, L. 190/2014. Sono, infatti, esclusi dal regime forfetario i soggetti che nello stesso anno (quindi nel nostro caso, il 2019):

– si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'Iva o di regimi forfettari di determinazione del reddito;

– sono non residenti, a eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto (c.d. contribuenti Schumacker);

– effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 53, comma 1, D.L. 331/1993;

– partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5, Tuir. Dal 2019 è divenuto ostativo il possesso di una partecipazione di controllo in Srl con attività riconducibile a quella esercitata dal socio (sul punto si vedano i chiarimenti contenuti nella circolare n. 9/E/2009). La partecipazione in una società di persone è ordinariamente ostativa in relazione al possesso nell'anno medesimo, quindi per applicare il regime forfettario si sarebbe dovuto cedere la partecipazione entro la fine dell'anno precedente; la circolare n. 9/E/2019 ha concesso per il solo anno 2019 una sorta di moratoria per tenere in considerazione il fatto che la Legge di Bilancio aveva introdotto le nuove regole a ridosso della chiusura del precedente periodo d'imposta. Il possesso di una partecipazione in Srl comporta sempre la fuoriuscita a decorrere dal successivo periodo d'imposta (in definitiva la partecipazione di Srl non può aver creato alcun problema in relazione al periodo d'imposta 2019);

– dal 2019 debutta anche un'altra causa ostativa. Non possono accedere al regime forfettario le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei 2 precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, a esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria

ai fini dell'esercizio di arti o professioni. La prevalenza va verificata al termine del periodo d'imposta e quindi provoca una fuoriuscita a decorrere dall'anno successivo: quindi la verifica della prevalenza potrà aver comportato una fuoriuscita dal 2020. La circolare n. 9/E/2019 ha evidenziato come tale prevalenza debba essere letta in termini di fatturato incassato nel corso del periodo d'imposta.

L'aliquota agevolata

Il contribuente che abbia iniziato una nuova attività, per i primi 5 anni ha diritto a determinare l'imposta sostitutiva utilizzando, in luogo dell'aliquota ordinariamente prevista del 15%, quella ridotta pari al 5%. I requisiti richiesti per utilizzare tale minor prelievo sono analoghi a quelli già previsti per il regime dei minimi; in particolare è necessario che:

a) il contribuente non abbia esercitato, nei 3 anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;

b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di cui al comma 54.

Per segnalare il possesso dei requisiti dovrà barrare la casella 3 (nuove attività).

Determinazione del reddito

La parte del quadro dedicata alla determinazione del reddito è oltremodo semplificata: nei righi da LM22 a LM30 (occorre compilare un rigo per ciascuna attività che è contraddistinta da un coefficiente di redditività diverso) occorrerà nella sostanza indicare il codice ATECO dell'attività, il corrispondente coefficiente di redditività e i componenti positivi (ricavi o compensi) incassati nel corso del periodo d'imposta. Il reddito verrà conseguentemente esposto in colonna 5.

Nel caso di svolgimento di più attività contraddistinte da diversi codici ATECO:

– se le attività rientrano nel medesimo gruppo, il contribuente deve compilare il rigo LM22, indicando, in colonna 1 il codice ATECO relativo all'attività prevalente, in colonna 2 il relativo coefficiente di redditività, in colonna 3 il volume totale dei compensi e corrispettivi, e in colonna 5 il relativo reddito determinato forfetariamente;

– se, invece, le attività rientrano in differenti gruppi, il contribuente deve compilare un distinto rigo, da LM22 a LM30, per le attività rientranti in uno stesso gruppo, indicando, in colonna 1 il codice ATECO dell'attività prevalente nell'ambito dello stesso, in colonna 3 l' ammontare dei compensi e corrispettivi riguardanti tutte le attività ricomprese nello stesso gruppo, e in colonna 5 il prodotto di quest'ultimo importo per il corrispondente coefficiente di redditività, indicato in colonna 2.

Nel rigo LM34 colonna 3 va indicato il reddito lordo, dato dalla somma degli importi dei redditi relativi alle singole attività, indicati alla colonna 5 dei righi da LM22 a LM30; nelle colonne 1 e 2 va esposto distintamente il reddito forfetario lordo afferente ciascuna gestione previdenziale (artigiani e commercianti, oppure gestione separata).

Diritti d'autore

L'unica novità che riguarda la compilazione del quadro LM è relativa all'introduzione della colonna 4 dedicata ai diritti d'autore: i compensi percepiti dagli esercenti arti e professioni a seguito di cessione dei diritti d'autore o utilizzo opere d'ingegno correlate allo svolgimento dell'attività sono assoggettati a imposizione in base ai criteri previsti dall'articolo 54, comma 8, Tuir.

La circolare n. 9/E/2019 afferma infatti che:

> *"Qualora il contribuente consegua proventi a titolo di diritti d'autore, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera b), Tuir, anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54."*

Detti compensi, da indicare in colonna 4, concorreranno al reddito da assoggettare a imposta sostitutiva. Tali proventi non subiranno però la riduzione prevista per gli altri compensi percepiti dal professionista, ma la riduzione specifica per i diritti d'autore:

– ordinariamente si applica la riduzione del 25%, ovvero

– trova applicazione la riduzione del 40% nel caso di dichiarante con età inferiore ai 35 anni.

ESEMPIO 3

Piero Bianchi è un architetto che nel corso del 2019 ha incassato compensi per 30.000 euro.

Nel 2019 ha conseguito altresì 2.000 euro quali diritti d'autore per la pubblicazione di alcuni articoli su riviste specializzare concernenti l'arredamento d'interni. Egli ha 32 anni, quindi la decurtazione del reddito imponibile per tali diritti d'autore è del 40%.

Il coefficiente di redditività per tutte le attività professionali è del 78%.

	Codice attività	Coefficente redditività	Componenti positivi	Diritto Autore Correlati	Reddito per attività
LM22	1 69.20.1	2 78 %	3 30.000 ,00	4 2.000 ,00	5 24.600 ,00
LM23	1	2 %	3 ,00	4 ,00	5 ,00
LM24	1	2 %	3 ,00	4 ,00	5 ,00
LM25	1	2 %	3 ,00	4 ,00	5 ,00
LM26	1	2 %	3 ,00	4 ,00	5 ,00
LM27	1	2 %	3 ,00	4 ,00	5 ,00

	Artigiani e commercianti	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	3
LM34 Reddito lordo	1 ,00	2 ,00	,00

(30.000*0,78) + (2.000*0,60)
=23.400 + 1.200

Contributi previdenziali

Tanto i minimi quanto i forfettari portano in deduzione direttamente nel quadro LM i contributi previdenziali pagati nel corso del periodo d'imposta:

– per i contribuenti minimi la deduzione avviene indicando tali contributi al rigo LM7 colonna 2, nel limite del reddito previsto al precedente rigo LM6; in colonna 1 va indicato invece l'ammontare complessivo versato nell'anno;

LM6	Reddito lordo o perdita (LM4 – LM5 col.5)		,00
LM7	Contributi previdenziali e assistenziali	1 ,00	2 ,00
LM8	Reddito netto		,00

– per i contribuenti forfettari i contributi deducibili vanno indicati in colonna 2 del rigo LM35, mentre in colonna 1 dovrà essere evidenziato l'ammontare complessivo dei contributi versati.

		Artigiani e commercianti	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	3
LM34	Reddito lordo	1 ,00	2 ,00	,00
LM35	Contributi previdenziali e assistenziali		1 ,00	2 ,00
LM36	Reddito netto			,00

I contributi previdenziali e assistenziali devono essere dedotti prioritariamente dal reddito di impresa o di lavoro autonomo determinato in base al regime agevolato, nei limiti in cui trovano capienza in tale reddito; l'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo del contribuente in base all'articolo 10, Tuir (quindi può essere riportata nel quadro RP tra gli oneri deducibili, al rigo RP21) previa indicazione nel rigo LM49.

Come chiarito dall'istanza di interpello n. 400/2019, nel caso di utilizzo in compensazione dell'eccedenza Inps maturata nell'anno precedente, i forfettari recuperano a tassazione tale importo indicandolo nel quadro LM.

Secondo l'Agenzia delle entrate tale importo non va considerato un componente positivo da indicare al rigo LM22, ma piuttosto occorre procedere alla riduzione dei contributi previdenziali pagati e deducibili

nell'anno: quindi, operativamente, il quadro LM35, che normalmente accoglie i soli contributi deducibili pagati nell'anno, deve essere decurtato dei crediti previdenziali usati in compensazione nel corso della medesima annualità.

ESEMPIO 4

Luigi Verdi, in data 30 giugno 2019, ha utilizzato un credito Inps gestione commercianti relativo all'annualità 2018 pari a 1.000 euro in compensazione parziale del versamento di 1.500 euro di primo acconto Inps 2020; a novembre ha inoltre versato 2.000 euro di secondo acconto Inps.

LM49 Eccedenza contributi previdenziali e assistenziali di cui al rigo LM7 e LM35 (riportare tale importo nel quadro RP)	2.500 ,00

1.500 – 1.000 + 2.000 = 2.500

Ritenute

I ricavi e i compensi percepiti dai contribuenti minimi e dai soggetti che applicano il regime forfettario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto di imposta. Di conseguenza il quadro LM non prevede alcuna collocazione per le ritenute (ma solo per i crediti d'imposta). Il rigo LM41 è infatti formalmente dedicato alle sole ritenute cedute dal consorzio.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, tale rigo può essere utilizzato anche quando il contribuente abbia subito altre ritenute: secondo quanto previso dalla risoluzione n. 47/E/2013 possono essere indicate le ritenute d'acconto di cui all'articolo 25, D.L. 78/2010 (recupero del patrimonio edilizio e riqualificazione energetica); inoltre, la successiva risoluzione n. 55/E/1013 apre alle ritenute sulle indennità di maternità, ma più in generale alle altre ritenute subite dal contribuente.

Dette ritenute devono altresì essere evidenziate nel rigo RS40.

Ritenute regime di vantaggio e regime forfetario Casi particolari	RS40	Ritenute ,00
LM41 Ritenute consorzio		,00

Contribuenti forfetari: dati aggiuntivi

Vi è poi una ulteriore richiesta che interessa i soli contribuenti che hanno aderito al regime forfetario: nel quadro RS vengono richieste le informazioni riguardanti i compensi pagati a terzi, nonché i dati relativi all'attività.

Prima di tutto viene richiesto di indicare i dati dei compensi erogati a fronte dell'assenza dell'obbligo di operare la ritenuta d'acconto (righi da RS371 a RS 373), posto che i soggetti in questione non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta e quindi sono esonerati dalla presentazione del modello 770 e delle certificazioni (a eccezione dei redditi di lavoro dipendente erogati, ma solo a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 34/2019).

Come chiarito nella circolare n. 10/E/2016, per la compilazione del prospetto occorre fare riferimento ai redditi e ai compensi pagati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, indipendentemente dal motivo per cui la ritenuta non è stata effettuata (ossia anche quando il soggetto percipiente sia a sua volta un soggetto forfetario per il quale la ritenuta non si applica).

	Codice fiscale	Reddito
RS371	1	2 ,00
RS372	1	2 ,00
RS373	1	2 ,00

Più articolate sono le ulteriori informazioni che vengono richieste. I forfetari sono infatti esonerati dalla redazione degli studi di settore e, per tale ragione, vengono chieste informazioni specifiche, distintamente per ciascuna tipologia di contribuente.

	Esercenti attività d'impresa		
RS374	Totale dipendenti	n. giornate retribuite	
RS375	Mezzi di trasporto /veicoli utilizzati nell'attività	numero	
RS376	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci		,00
RS377	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)		,00
RS378	Spese per l'acquisto carburante per l'autotrazione		,00
	Esercenti attività di lavoro autonomo		
RS379	Totale dipendenti	n. giornate retribuite	
RS380	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica		,00
RS381	Consumi		,00

I soggetti esercenti attività d'impresa devono indicare nei righi da RS374 a RS378 il numero complessivo delle giornate retribuite relative a lavoratori dipendenti, a quelli impiegati con contratto di somministrazione di lavoro e quelli assunti a tempo parziale, nonché gli apprendisti, il numero complessivo di mezzi di trasporto/veicoli posseduti e/o detenuti a qualsiasi titolo per lo svolgimento dell'attività alla data di chiusura del periodo d'imposta. Viene poi chiesto l'ammontare del costo sostenuto per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci e le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa, i costi sostenuti per il godimento di beni di terzi, quali canoni di locazione, *leasing*, noleggio o affitto d'azienda, nonché l'ammontare complessivo delle spese sostenute nel corso del periodo d'imposta per gli acquisti di carburante per autotrazione.

I soggetti esercenti attività di lavoro autonomo devono indicare nei righi da R379 a RS381 il numero complessivo delle giornate retribuite relative ai lavoratori dipendenti, l'ammontare complessivo dei

compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente, nonché i consumi, riferibili alle spese sostenute nell'anno per i servizi telefonici compresi quelli accessori, i consumi di energia elettrica, i carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli.

Si tratta di dati tutt'altro che immediati che alterano la logica del regime, che dovrebbe essere appetibile proprio per le semplificazioni che questo dovrebbe rendere. Per compilare correttamente il quadro RS, però, occorre raccogliere, oltre che i documenti emessi, anche le fatture ricevute. E quindi, di fatto, l'onere contabile è pressoché il medesimo di un contribuente in regime ordinario.

Peraltro, le istruzioni offrono poche indicazioni circa le modalità di indicazione di tali dati, il che lascia non pochi dubbi circa le regole di compilazione.

Nella circolare n. 10/E/2016 si afferma come i beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%. Non è stato chiarito, in particolare, se i costi da indicare in tale prospetto debbano essere indicati al netto ovvero al lordo dell'Iva sostenuta dal contribuente, posto che tali soggetti non detraggono l'imposta assolta sugli acquisti.

SCHEDA DI SINTESI

Il quadro LM deve essere utilizzato per dichiarare sia il reddito dei contribuenti che applicano il regime forfettario, quanto quello dei contribuenti minimi.

↓

Per i minimi, il reddito viene determinato in maniera analitica, applicando un rigoroso principio di cassa.

↓

Per i forfettari il reddito viene determinato applicando una determinata percentuale di redditività (diversa a seconda del codice ATECO) ai ricavi/compensi incassati nel corso del periodo d'imposta.

↓

Entrambi i regimi sono caratterizzati dall'esonero dalle ritenute; qualora venga subita una ritenuta, questa comunque può essere scomputata, previa evidenza nel quadro RS.

↓

Per i forfettari occorre compilare due sezioni nel quadro RS, evidenziando le ritenute operate, e fornendo alcune indicazioni circa l'attività.

La circolare tributaria n. 27/2020

Le casistiche di compilazione delle detrazioni sugli immobili e la documentazione da produrre

di Alessandro Perini – dottore commercialista, revisore dei conti

La tipologia di interventi che danno diritto alle detrazioni Irpef/Ires nel modello Redditi 2020

Nel corso del periodo di imposta 2019 la disciplina delle detrazioni dall'imposta lorda dei contribuenti assoggettati all'Irpef non ha subito modifiche per quanto riguarda le tipologie di interventi che danno diritto all'agevolazione fiscale. In sintesi, le detrazioni sono così riepilogabili:

– detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio degli edifici, nel limite di spesa di 96.000 euro per singola unità immobiliare (ai sensi dell'articolo 16-*bis*, Tuir);

– detrazione Irpef variabile per la riqualificazione energetica degli edifici esistenti, con limiti di spesa diversi a seconda della tipologia di intervento effettuato (ai sensi dell'articolo 1, commi 344-349, L. 296/2006 successivamente ampliata a ulteriori tipologie di interventi);

– detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili nuovi e grandi elettrodomestici nuovi di classe A+, nel limite di spesa di 10.000 euro per singola unità immobiliare, finalizzati all'arredo di immobili abitativi oggetto di intervento di recupero edilizio (*Bonus* Mobili);

– detrazione Irpef del 36% per gli interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti o di singole unità immobiliari e relative pertinenze e recinzioni (*Bonus* Verde);

– detrazione Irpef variabile per gli interventi antisismici effettuati su edifici residenziali e produttivi nelle zone a rischio sismico 1, 2 e 3 (Sisma *Bonus*).

Le sezioni del modello Redditi PF 2020 destinate alla compilazione delle spese sostenute per gli interventi detraibili sugli immobili sono:

– la sezione III-A che è suddivisa in 7 righi compilativi (da RP41 a RP47) che vanno implementati distintamente per ogni anno e per ogni singola unità immobiliare oggetto di intervento di recupero edilizio, di intervento di sistemazione a verde o di intervento di messa in sicurezza antisismica;

– la sezione III-B che è suddivisa in 3 righi (da RP51 a RP53) che vanno compilati per indicare i dati catastali identificativi degli immobili e gli altri dati necessari per fruire della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio;

– la sezione III-C che è suddivisa in 4 righi (da RP56 a RP60): per l'argomento che si sta trattando, va compilato esclusivamente il rigo RP57, qualora si intenda beneficiare del *Bonus* Mobili per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici nuovi destinati all'arredo di immobili oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio;

– la sezione IV che è suddivisa in 4 righi compilativi (da RP61 a RP64) che vanno compilati per l'indicazione degli interventi finalizzati al risparmio energetico degli edifici esistenti.

> Si segnala che per alcuni interventi sugli immobili le detrazioni possono essere fruite anche da società di persone e società di capitali, con logiche diverse quali la fruizione legata al criterio di competenza economica e non di cassa. In questo approfondimento saranno commentate esclusivamente le casistiche che prevedono il sostenimento del costo da parte di contribuenti non esercenti attività di impresa.

I casi più frequenti di compilazione dei righi destinati agli interventi sugli immobili

ESEMPIO 1 - Sostenimento di costi in più annualità

Il sig. Bianchi Eros ha sostenuto nel corso dell'anno 2019 spese per 2 interventi distinti sull'immobile di proprietà: 18.000 euro per l'intero rifacimento del bagno, i cui pagamenti sono stati effettuati a titolo di acconto di 7.000 euro in data 31 maggio 2019 e a titolo di saldo per la conclusione dei lavori di 11.000 euro in data 6 luglio 2019; 12.000 euro in data 23 aprile 2019 per la conclusione dell'intervento di sostituzione dell'impianto idraulico iniziato nel dicembre del 2018 che aveva già previsto il sostenimento di una spesa di 3.000 euro in quel periodo di imposta.

La sezione III-A richiede la seguente compilazione:

– il rigo RP41 è relativo all'indicazione della prima rata pari a 1.800 euro della spesa sostenuta nell'anno 2019 di 18.000 euro: per qualsiasi tipologia di spesa sostenuta nel corso del 2019 (non legata a lavori iniziati negli anni precedenti) è obbligatorio compilare la colonna 11 con l'indicazione del numero d'ordine dell'immobile oggetto di intervento, in quanto nella sezione III-B vanno inseriti gli estremi degli identificativi catastali dell'immobile abitativo oggetto di intervento agevolato;

– il rigo RP42 è relativo alla prima rata pari a 1.200 euro della spesa sostenuta nel 2019 di 12.000 euro: in tale caso va compilata la colonna 4 per l'indicazione del codice 1 che indica la prosecuzione di intervento iniziato in anni precedenti;

– il rigo RP43 è relativo alla seconda rata pari a 300 euro della spesa sostenuta nel 2018 di 3.000 euro.

Il rigo RP48 colonna 2 è riepilogativo e richiede l'indicazione del totale delle rate di spesa che fruiscono della detrazione nel periodo di imposta 2019, suddiviso a seconda della percentuale di detrazione spettante (nell'esempio, tutte pari al 50%).

Il rigo RP49 colonna 2 è riepilogativo e richiede l'indicazione del totale della detrazione al 50% spettante nel periodo di imposta 2019.

Sezione III A
Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde

	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile
RP41	1 2019	2	3	4	5	8 1	9 18.000,00	10 1.800,00	11 1
RP42	2019					1	12.000,00	1.200,00	
RP43	2018					2	3.000,00	300,00	
RP44							,00	,00	
RP45							,00	,00	
RP46							,00	,00	
RP47							,00	,00	

RP48	TOTALE RATE	Rata 36% 1 ,00	Rata 50% 2 3.300,00	Rata 65% 3 ,00	Rata 70% 4 ,00
		Rata 75% 5 ,00	Rata 80% 6 ,00	Rata 85% 7 ,00	Rata Bonus Verde 8 ,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detrazione 36% 1 ,00	Detrazione 50% 2 1.650,00	Detrazione 65% 3 ,00	Detrazione 70% 4 ,00
		Detrazione 75% 5 ,00	Detrazione 80% 6 ,00	Detrazione 85% 7 ,00	Detrazione Bonus Verde 8 ,00

Sezione III B
Dati catastali identificativi degli immobili e altri dati per fruire della detrazione

	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
RP51	1 1	2	3 E897	4 U	5	6 51	7 193 /	8 15
RP52	1	2	3	4	5	6	7 /	8

Altri dati

	N. d'ordine immobile	Condominio	CONDUTTORE (estremi registrazione contratto) Data	Serie	Numero e sottonumero	Cod. Ufficio Ag. Entrate	CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO
RP53	1	2	3	4	5 /	6	7

DOMANDA ACCATASTAMENTO Data	Numero	Provincia Uff. Agenzia Entrate
8	9	10

ESEMPIO 2 - **Sostenimento di spese condominiali**

Il signor Rossi Francesco ha sostenuto nel corso del 2019 spese condominiali straordinarie per il rifacimento del tetto del condominio in cui è sita la propria abitazione principale. La quota millesimale di partecipazione alle spese è pari a 90/1000 (novanta millesimi) e corrisponde a 3.550 euro. L'amministratore di condominio rilascia al signor Rossi Francesco in data 10 gennaio 2020 la certificazione che la spesa sostenuta di 3.550 euro può fruire della detrazione Irpef del 50% ai sensi dell'articolo 16-*bis*, Tuir.

La sezione III-A richiede la seguente compilazione:

– il rigo RP41 è relativo all'indicazione della prima rata pari a 355 euro della spesa sostenuta nell'anno 2019 di 3.550 euro e all'indicazione del codice fiscale del condominio.

Nel rigo RP48 colonna 2 viene riportato il totale della rata di competenza del 2019 pari a 355 euro

(detrazione 50%). La detrazione spettante pari a 178 euro viene riportata nel rigo RP49 colonna 2.

Sezione III A
Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde

	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile
RP41	1 2019	2	3 93011580235	4	5	8 1	9 3.550,00	10 355,00	11 1
RP42							,00	,00	
RP43							,00	,00	
RP44							,00	,00	
RP45							,00	,00	
RP46							,00	,00	
RP47							,00	,00	

RP48	TOTALE RATE	Rata 36% 1 ,00	Rata 50% 2 355,00	Rata 65% 3 ,00	Rata 70% 4 ,00
		Rata 75% 5 ,00	Rata 80% 6 ,00	Rata 85% 7 ,00	Rata Bonus Verde 8 ,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detrazione 36% 1 ,00	Detrazione 50% 2 178,00	Detrazione 65% 3 ,00	Detrazione 70% 4 ,00
		Detrazione 75% 5 ,00	Detrazione 80% 6 ,00	Detrazione 85% 7 ,00	Detrazione Bonus Verde 8 ,00

La sezione III-B viene compilata indicando i seguenti dati al rigo RP51:

– Colonna 1: 1 (relativo al numero d'ordine immobile riportato dal rigo RP41 colonna 11);

– Colonna 2: X (in quanto i dati catastali dell'immobile verranno riportati dall'amministratore di condominio nel proprio quadro AC del modello Redditi 2020).

Sezione III B
Dati catastali identificativi degli immobili e altri dati per fruire della detrazione

	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
RP51	1 1	2 X	3	4	5	6	7 /	8
RP52	1	2	3	4	5	6	7 /	8

Altri dati

	N. d'ordine immobile	Condominio	CONDUTTORE (estremi registrazione contratto) Data	Serie	Numero e sottonumero	Cod. Ufficio Ag. Entrate	CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO
RP53	1	2	3	4	5 /	6	7

DOMANDA ACCATASTAMENTO Data	Numero	Provincia Uff. Agenzia Entrate
8	9	10

ESEMPIO 3 - **Acquisto di abitazione nella quale sono stati effettuati lavori**

Il signor Mori Andrea ha acquistato nel corso del 2019 una seconda casa sulla quale sono stati effettuati interventi di recupero del patrimonio edilizio nell'anno 2014 dal precedente proprietario (per complessivi 32.000 euro). Non essendo stato citato nell'atto di vendita alcun riferimento in merito al possibile mantenimento della detrazione Irpef in capo al venditore, l'acquirente ha diritto alla fruizione della detrazione per le rate residue. Ai sensi dell'articolo 16-*bis*, comma 8, Tuir le 5 rate residue vengono trasferite al signor Mori Andrea, a cui il venditore rilascia copia delle fatture e dei pagamenti effettuati nel 2014.

La sezione III-A richiede la seguente compilazione:

– il rigo RP41 è relativo all'indicazione della sesta rata pari a 3.200 euro della spesa sostenuta nell'anno 2014 di 32.000 euro e all'indicazione del codice 4 nel campo 5 per indicare il trasferimento delle rate residue di detrazione.

Nel rigo RP48 colonna 2 viene riportato il totale della rata di competenza del 2019 pari a 3.200 euro (detrazione 50%). La detrazione spettante pari a 1.600 euro viene riportata nel rigo RP49 colonna 2.

Sezione III A
Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde

	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile
RP41	1 2014	2	3	4	5 4	8 6	9 32.000,00	10 3.200,00	11
RP42							,00	,00	
RP43							,00	,00	
RP44							,00	,00	
RP45							,00	,00	
RP46							,00	,00	
RP47							,00	,00	

RP48	TOTALE RATE	Rata 36%	1 ,00	Rata 50%	2 3.200,00	Rata 65%	3 ,00	Rata 70%	4 ,00
		Rata 75%	5 ,00	Rata 80%	6 ,00	Rata 85%	7 ,00	Rata Bonus Verde	8 ,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detrazione 36%	1 ,00	Detrazione 50%	2 1.600,00	Detrazione 65%	3 ,00	Detrazione 70%	4 ,00
		Detrazione 75%	5 ,00	Detrazione 80%	6 ,00	Detrazione 85%	7 ,00	Detrazione Bonus Verde	8 ,00

La sezione III-B non deve essere obbligatoriamente compilata, anche se può essere utile associare gli estremi identificativi, di modo che le spese riportate siano attribuibili univocamente all'immobile residenziale su cui è stato effettuato l'intervento nel 2014.

ESEMPIO 4 - **Acquisto di grande elettrodomestico**

Il signor Veschi Aldo detiene l'abitazione in cui risiede sulla base di un contratto di locazione stipulato con il proprietario in data 29 novembre 2016. Nel corso del 2018, in accordo con il proprietario, esegue lavori di ristrutturazione edilizia sostenendo un costo complessivo di 15.000 euro. In data 30 dicembre 2019 effettua l'acquisto di un grande elettrodomestico destinato all'arredo dell'abitazione oggetto di intervento di recupero edilizio sostenendo un costo di 3.000 euro. Il signor Veschi Aldo presenta il modello Redditi 2020 compilando il rigo RP41 riportando la seconda rata della spesa sostenuta nel 2018 e il rigo RP57 indicando i dati necessari alla fruizione del *Bonus* Mobili: va inoltre compilato il rigo RP60 nel quale viene riportato il totale della rata di competenza del 2019 pari a 300 euro (che fruirà della detrazione del 50%).

Sezione III C
Altre Spese per le quali spetta la detrazione del 50%

RP56	Pace contributiva o colonnine per la ricarica	Codice 1	Anno 2	Spesa sostenuta 3 ,00	Importo rata 4 ,00
	colonnine per la ricarica	Codice fiscale 5	Anno 6	Spesa attribuita 7 ,00	Importo rata 8 ,00
RP57	Spesa arredo immobili ristrutturati	N. Rata 1 1	Spesa arredo immobile 2 3.000,00	Importo rata 3 300,00	
		N. Rata 4	Spesa arredo immobile 5 ,00	Importo rata 6 ,00	
RP58	Spesa arredo immobili giovani coppie	Meno di 35 anni 1	Spesa sostenuta nel 2016 2 ,00	Importo rata 3 ,00	
RP59	IVA per acquisto abitazione classe energetica A o B	N. Rata 1	Importo IVA pagata 2 ,00	Importo rata 3 ,00	
RP60	TOTALE RATE				300,00

ESEMPIO 5 - **Intervento di coibentazione su immobile residenziale**

Il signor Ballani Sergio ha iniziato a fine dell'anno 2018 un intervento di coibentazione di un immobile di sua proprietà, terminandolo nel gennaio del 2019 e provvedendo a bonificare il proprio fornitore per 21.200 euro in data 29 aprile 2019 e per 5.600 euro in data 19 agosto 2019. Vengono rispettati tutti gli

adempimenti previsti, compresa la comunicazione all'ENEA effettuata nel mese di marzo 2019. Il signor Ballani Sergio presenta il modello Redditi 2020 compilando il rigo RP61 indicando i dati necessari alla fruizione della detrazione Irpef del 65%.

Sezione IV Spese per inteventi finalizzati al risparmio energetico	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 rideterm. rate	N. rata	Spesa totale	Importo rata
RP61	1 1	2	3	4	5	7 1	8 26.800 ,00	9 2.680 ,00
RP62							,00	,00
RP63							,00	,00
RP64							,00	,00

RP65 TOTALE RATE	Rata 50% 1 ,00	Rata 55% 2 ,00	Rata 65% 3 2.680 ,00	Rata 70% 4 ,00
	Rata 75% 5 ,00	Rata 80% 6 ,00	Rata 85% 7 ,00	
RP66 TOTALE DETRAZIONE	Detrazione 50% 1 ,00	Detrazione 55% 2 ,00	Detrazione 65% 3 1.742 ,00	Detrazione 70% 4 ,00
	Detrazione 75% 5 ,00	Detrazione 80% 6 ,00	Detrazione 85% 7 ,00	

Gli allegati utili a documentare la detrazione Irpef

Nel corso degli ultimi anni l'Agenzia delle entrate era solita pubblicare la circolare intitolata "*guida alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche*" entro il mese di giugno. Non essendoci variazioni sostanziali in merito alla tipologia di interventi sugli immobili che fruiscono delle detrazioni, si fa riferimento a quanto contenuto nella circolare n. 13/E/2019 dell'Agenzia delle entrate.

Si evidenziano nella tabella sottostante i documenti da consegnare utili alla predisposizione della dichiarazione per l'anno 2019 (730 o modello Redditi) a seconda della tipologia di intervento di recupero edilizio o di intervento antisismico che fruisce della detrazione Irpef.

Tipologia	Documentazione
Interventi di recupero del patrimonio edilizio	È necessario conservare copia della pratica edilizia preventiva all'inizio dei lavori e dell'eventuale comunicazione all'Asl se obbligatoria. In assenza di pratica edilizia (per esempio per interventi in "edilizia libera") va prodotta un'autocertificazione che attesti la data di inizio dei lavori e la detraibilità delle spese sostenute. Bisogna conservare i documenti fiscali (fatture, ricevute, pagamenti per oneri, imposte di bollo e diritti pagati per le concessioni, autorizzazioni o denunce di inizio lavori). I pagamenti devono essere effettuati con la modalità del bonifico bancario o postale "parlante", da cui risulti la causale del versamento, il codice fiscale del soggetto beneficiario della detrazione e il codice fiscale o la partita Iva del fornitore (nel caso in cui venga effettuato il pagamento con bonifico ordinario, senza l'applicazione per il soggetto beneficiario della ritenuta dell'8% prevista dall'articolo 25, D.L. 78/2010, la circolare n. 43/E/2016 dell'Agenzia delle entrate consente comunque la fruizione della detrazione Irpef a condizione che il fornitore rilasci una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati inclusi nella propria contabilità ai fini della corretta determinazione del reddito). Nel caso in cui il pagamento non possa essere eseguito con la modalità del bonifico "parlante", è necessario fornire altra prova del pagamento delle spese. Se beneficiari della

	detrazione sono più di un contribuente, è necessario autocertificare che l'ammontare massimo delle spese sostenute non eccede la soglia ammissibile. Se i lavori agevolabili sono effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, è necessaria la dichiarazione dell'amministratore che attesti di avere adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla Legge (in particolare, comunicazione all'Anagrafe tributaria entro il 28 febbraio dell'anno successivo) e che certifichi la misura della detrazione spettante per il singolo condomino. In assenza di nomina dell'amministratore, è necessario conservare tutta la documentazione inerente la spesa sostenuta e la ripartizione tra gli aventi diritto. In mancanza del codice fiscale del condominio minimo è necessaria un'autocertificazione che attesti la natura dei lavori effettuati e gli identificativi catastali delle unità immobiliari facenti parte del condominio. Nel caso in cui venga ceduto l'immobile su cui sono stati fatti i lavori e il rogito contenga la previsione del mantenimento della detrazione in capo al cedente, va allegato anche l'atto di cessione. Nel caso in cui venga ceduto o donato l'immobile su cui sono stati fatti i lavori, è necessario che il venditore/donante faccia avere tutta la documentazione sopra citata all'acquirente/donatario (per la fruizione delle rate residue). Nel caso in cui l'immobile su cui sono stati fatti i lavori è acquisito in eredità, la detrazione spetta per le rate residue solo se l'erede acquisisce la detenzione diretta del bene, che va autocertificata assieme alla condizione di erede. Anche in questo caso è necessario recuperare tutta la documentazione sopra citata.
Sisma *Bonus*	La documentazione è la stessa prevista per gli interventi di recupero edilizio. In aggiunta, bisogna conservare copia dell'asseverazione della classe di rischio dell'edificio precedente l'intervento e quella conseguibile a seguito dell'intervento progettato. È necessaria anche l'attestazione della conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato.
Bonus Verde	La documentazione è la stessa prevista per gli interventi di recupero edilizio. Non è necessario comprovare l'effettuazione di un intervento edilizio. Le spese possono essere sostenute con qualsiasi tipologia di strumento di pagamento tracciabile.
Acquisto o costruzione di *box* pertinenziale	Nel caso di acquisto di *box* o posto auto nuovo pertinenziale al fabbricato abitativo, effettuato da una impresa costruttrice o da una cooperativa edilizia, è necessario che nell'atto di acquisto o nel contratto preliminare di vendita registrato si evincano la pertinenzialità e il numero di contitolari. Nel caso dell'acquisto la detrazione non può essere calcolata sull'importo lordo della fattura di vendita del *box*/posto auto come risultante dal rogito notarile, ma deve essere computata esclusivamente sul costo di costruzione sostenuto dall'impresa costruttrice, come risultante da una attestazione rilasciata dalla stessa (nel caso di contitolarità, l'autocertificazione deve attestare l'importo del costo di costruzione riconducibile a ciascuno dei contitolari). È necessario fornire prova del pagamento del corrispettivo mediante bonifico bancario o postale "parlante" (nel caso in cui vengano effettuati pagamenti con modalità diverse dal bonifico, è necessaria la dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dall'impresa venditrice in cui venga attestato di avere contabilizzato il corrispettivo ricevuto ai fini della tassazione del reddito). Nel caso di costruzione di *box* o posto auto pertinenziale su area privata con un vincolo di pertinenzialità con l'immobile abitativo, è necessario conservare la concessione edilizia. Qualora sia obbligatoria, va tenuta copia anche della comunicazione preventiva all'Asl,

	indicante la data di inizio lavori. Vanno conservate le fatture o ricevute fiscali idonee a comprovare il sostenimento della spesa di realizzazione dell'intervento (nel caso di contitolari è necessaria anche una autocertificazione attestante le spese di costruzione sostenute da ciascuno di essi). I pagamenti ai fornitori devono essere effettuati mediante bonifico bancario o postale.
Acquisto o assegnazione di immobile residenziale oggetto di restauro, risanamento o ristrutturazione	È necessario conservare copia dell'atto di acquisto, di assegnazione o del contratto preliminare di vendita registrato dal quale si evinca la data di inizio e fine lavori (e il numero di contitolari, se presenti). Nel caso in cui nell'atto o nel contratto preliminare non sia indicata la data di ultimazione dei lavori di recupero e che trattasi di edificio interamente ristrutturato, è necessario farsi rilasciare un'autocertificazione dall'impresa di costruzione o dalla cooperativa edilizia che attesti le condizioni previste dalla norma (termine di ultimazione dei lavori e conferma che il fabbricato fa parte di un edificio interamente costruito o ristrutturato).
Acquisto case antisismiche	È necessario conservare l'atto di acquisto dell'immobile, la documentazione dalla quale si ricava la tipologia di intervento effettuato, la data di conclusione dei lavori, la riduzione del rischio sismico e la zona sismica nella quale è ubicato l'immobile.
Bonus Mobili	È necessario conservare le fatture e gli scontrini degli acquisti di mobili o arredi nuovi agevolabili (per gli scontrini è necessario che vi sia riconducibilità al titolare del bancomat/carta di credito). Sui documenti di spesa devono essere evidenziati la natura, la quantità e la qualità dei beni acquistati. È necessario disporre anche dell'attestazione del pagamento eseguito con bonifico, carta di credito o carta di debito. Nel caso degli elettrodomestici, è obbligatoria l'indicazione della classe energetica se previsto l'obbligo dell'etichetta o, in caso contrario, una dichiarazione nella quale si attesta che per il prodotto acquistato non è ancora previsto tale obbligo. Sono poi necessarie l'autocertificazione che il bene sia utilizzato nell'immobile oggetto di intervento di recupero e documentazione che certifichi che la data di inizio dei lavori di recupero edilizio sia anteriore all'acquisto del bene agevolabile (nel caso di interventi in edilizia libera, è necessaria una dichiarazione sostitutiva di atto notorio).
Riqualificazione energetica (sulla base ella tipologia di intervento effettuato possono essere richiesti ulteriori attestati/certificazioni/scheda descrittiva)	È necessario conservare la ricevuta informatica o della raccomandata comprovante l'invio all'ENEA della certificazione/qualificazione/attestato di prestazione energetica e della scheda informativa. Bisogna conservare i documenti fiscali idonei a comprovare il sostenimento della spesa indicata nella scheda informativa (fatture, ricevute, pagamenti per oneri, imposte di bollo e diritti pagati per le concessioni, autorizzazioni o denunce di inizio lavori). I pagamenti devono essere effettuati con la modalità del bonifico bancario o postale "parlante", da cui risulti la causale del versamento, il codice fiscale del soggetto beneficiario della detrazione e il codice fiscale o la partita Iva del fornitore (nel caso in cui venga effettuato il pagamento con bonifico ordinario, senza l'applicazione per il soggetto beneficiario della ritenuta dell'8% prevista dall'articolo 25, D.L. 78/2010, la circolare n. 43/E/2016 dell'Agenzia delle entrate consente comunque la fruizione della detrazione Irpef a condizione che il fornitore rilasci una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati inclusi nella propria contabilità ai fini della corretta determinazione del reddito). È necessaria un'autocertificazione dalla quale risulti che il contribuente non fruisce di altri contributi riferiti agli stessi lavori.

	L'asseverazione può essere sostituita dalla dichiarazione resa dal direttore dei lavori sulla conformità del progetto ed esplicitata nella relazione attestante la rispondenza alle prescrizioni per il contenimento del consumo di energia. Se la spesa è sostenuta dall'affittuario o dal comodatario, è necessaria la dichiarazione di consenso del proprietario all'esecuzione dei lavori. Se i lavori non sono ultimati è necessaria una autocertificazione che attesti che i lavori non sono conclusi e la tipologia di intervento in corso di realizzazione. Se i lavori agevolabili sono effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, è necessaria la dichiarazione dell'amministratore che attesti di avere adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge (in particolare, comunicazione all'Anagrafe tributaria entro il 28 febbraio dell'anno successivo) e che certifichi la misura della detrazione spettante per il singolo condomino. In assenza di nomina dell'amministratore, è necessario conservare tutta la documentazione inerente la spesa sostenuta e la ripartizione tra gli aventi diritto. In mancanza del codice fiscale del condominio minimo è necessaria una autocertificazione che attesti la natura dei lavori effettuati e gli identificativi catastali delle unità immobiliari facenti parte del condominio. Nel caso in cui venga ceduto l'immobile su cui sono stati fatti i lavori e il rogito contenga la previsione del mantenimento della detrazione in capo al cedente, va allegato anche l'atto di cessione. Nel caso in cui l'immobile su cui sono stati fatti i lavori è acquisito in eredità, la detrazione spetta per le rate residue solo se l'erede acquisisce la detenzione diretta del bene, che va autocertificata assieme alla condizione di erede.

I principali casi di decadenza dalla fruizione della detrazione Irpef per il recupero edilizio

L'articolo 4, D.M. 41/1998 stabilisce le casistiche in cui la detrazione Irpef del 50% non è riconosciuta:

– violazione di quanto previsto dall'articolo 1, commi 1-2, D.M. 41/1998;

– effettuazione di pagamenti secondo modalità diverse da quelle previste;

– esecuzione di opere edilizie difformi da quelle comunicate;

– violazione delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, nonché di obbligazioni contributive accertate dagli organi competenti e comunicate alla Agenzia delle entrate.

L'Agenzia delle entrate ha nell'ultimo decennio semplificato gli adempimenti e ammorbidito il proprio orientamento in relazione alle discrepanze nelle intestazioni dei documenti di spesa, nelle ricevute di pagamento e nella documentazione necessaria per fruire dell'agevolazione.

L'articolo 1, commi 1-2, D.M. 41/1998 prevede la decadenza dall'agevolazione nel caso in cui non vengano indicati in dichiarazione dei redditi i dati catastali dell'immobile oggetto di intervento o gli estremi dell'atto che costituisce il titolo di detenzione dell'immobile nel caso di opere effettuate dal

detentore. È causa di decadenza la mancata conservazione e mancata esibizione a richiesta degli uffici della documentazione individuata dal provvedimento n. 149646/2011.

La previsione della decadenza della agevolazione in caso di pagamenti effettuati secondo modalità non conformi è relativa ai casi in cui i pagamenti sono stati effettuati con modalità diverse dal bonifico (non necessariamente "parlante"). Pertanto, qualora le spese siano sostenute mediante pagamenti con assegni bancari, circolari, ritiro di ricevute bancarie, carta di credito, carta di debito o contanti, non sarà possibile fruire della detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio. Se i lavori sono stati pagati da una società finanziaria che ha concesso un finanziamento al contribuente, quest'ultimo potrà ugualmente richiedere l'agevolazione, in presenza degli altri presupposti, a condizione che la società che concede il finanziamento paghi l'impresa che ha eseguito i lavori con bonifico bancario o postale da cui risultino tutti i dati previsti dalla Legge e il contribuente sia in possesso della ricevuta del bonifico effettuato dalla società finanziaria al fornitore della prestazione. Ai fini della detrazione, l'anno di sostenimento della spesa è quello di effettuazione del bonifico da parte della finanziaria. Le spese che non è possibile pagare con bonifico (per esempio, oneri di urbanizzazione, diritti per concessioni, autorizzazioni e denunce di inizio lavori, ritenute fiscali sugli onorari dei professionisti, imposte di bollo) possono essere assolte con altre modalità.

La circolare n. 57/1998 ha chiarito che comporta la decadenza dall'agevolazione la realizzazione di opere difformi dal titolo abilitativo ed in contrasto con gli strumenti urbanistici e i regolamenti edilizi. Nel caso in cui le opere eseguite non fossero coerenti con la categoria di intervento dichiarata ma in ogni caso conformi alle normative urbanistico/edilizie, è possibile conservare l'agevolazione mediante il procedimento di sanatoria, comunicando al termine della stessa la regolarizzazione all'Amministrazione finanziaria.

La circolare n. 121/1998 ha affermato che l'omissione della comunicazione all'Asl è causa di decadenza sono nel caso in cui i lavori eseguiti obbligavano all'effettuazione della stessa. La ditta esecutrice può attestare l'osservanza delle norme in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro e l'eventuale non obbligatorietà della presentazione della comunicazione preventiva all'avvio dei lavori all'Asl: in tali casi la detrazione è confermata anche in assenza di preventiva comunicazione all'Asl.

Con la risoluzione n. 46/E/2019 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'omesso o tardivo invio della comunicazione ENEA per gli interventi edilizi e tecnologici che comportano risparmio energetico e/o utilizzo delle fonti rinnovabili, non fa perdere il diritto alla detrazione Irpef.

> L'obbligo di effettuazione della comunicazione all'ENEA è stato introdotto dal 1° gennaio 2018 dall'articolo 16, comma 2-*bis*, D.L. 63/2013 e riguarda soltanto gli interventi di recupero edilizio

> e tecnologici che sono volti al conseguimento di un risparmio energetico e/o prevedono l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia. Il Ministero dello sviluppo economico (Mise), con la nota n. 3797/2019, ha espresso l'avviso che la trasmissione all'ENEA delle informazioni concernenti gli interventi edilizi e gli acquisti di grandi elettrodomestici (ai sensi dell'articolo 16, comma 2-*bis*, D.L. 63/2013), seppure obbligatoria per i contribuenti, non determini la perdita del diritto alla detrazione Irpef, atteso che non è prevista alcuna sanzione nel caso non si provveda a questo adempimento.

I principali casi di decadenza dalla fruizione della detrazione Irpef per la riqualificazione energetica

Seppure il Legislatore non abbia mai normato esplicitamente le ipotesi di decadenza dalla detrazione per la riqualificazione energetica degli edifici, analizzando gli obblighi espressamente previsti è possibile delineare le casistiche che determinano la perdita del beneficio:

– mancato invio della documentazione richiesta dall'ENEA;

– effettuazione di pagamenti secondo modalità diverse da quelle previste.

L'Agenzia delle entrate ha affermato che la mancata comunicazione all'ENEA entro 90 giorni dal termine dei lavori (non sanata mediante l'istituto della "*remissione in bonis*") fa perdere il diritto alla detrazione Irpef.

È causa di decadenza per i beneficiari non titolari di partita Iva l'effettuazione dei pagamenti delle spese agevolabili con strumenti diversi dal bonifico bancario o postale. Non determina la decadenza, invece, la non coincidenza tra il nominativo riportato nella scheda descrittiva dell'intervento e l'intestazione del bonifico o della fattura: la detrazione spetta al soggetto che ha effettivamente sostenuto la spesa a condizione che la circostanza venga annotata in fattura (circolare n. 34/E/2008), fin dal primo anno di fruizione del beneficio.

In generale, analizzando gli obblighi espressamente previsti e la documentazione da esibire in caso di richiesta da parte degli uffici, si ritiene che siano causa di decadenza dall'agevolazione anche:

– la mancata esibizione della documentazione obbligatoria (fatture, pagamenti, ricevuta telematica di presentazione della pratica ENEA);

– l'esecuzione di opere edilizie difformi da quelle indicate nei titoli autorizzativi edilizi;

– la violazione delle norme in materia di salute e sicurezza del luogo di lavoro.

La comunicazione all'ENEA per gli interventi di riqualificazione energetica da effettuarsi entro 90 giorni dal termine dei lavori, ai sensi dell'articolo 4, D.I. 19 febbraio 2007 ha natura diversa dalla comunicazione introdotta dall'articolo 16, comma 2-*bis*, D.L. 63/2013 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e per l'acquisto di grandi elettrodomestici che fruiscono del bonus mobili. La omessa comunicazione obbligatoria prevista dall'articolo 4, D.I. 19 febbraio 2007, fa perdere il diritto alla fruizione della detrazione Irpef/Ires per gli interventi di riqualificazione energetica, qualora non sanata mediante l'istituto della "*remissione in bonis*". L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, chiarito che, nel caso di primo invio telematico all'ENEA entro il termine di 90 giorni dal termine dei lavori della scheda informativa contenente errori materiali nell'indicazione degli importi di spesa, dei dati anagrafici o dei dati identificativi dell'immobile, è possibile modificare o integrare i dati trasmessi inviando una nuova scheda informativa che annulli e sostituisca la precedente. L'invio all'ENEA di una scheda informativa rettificativa deve essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (ordinariamente 30 novembre dell'anno successivo) nella quale la spesa viene portata in detrazione (vedasi circolare n. 38/E/2012).

SCHEDA DI SINTESI

Prima di iniziare interventi sugli immobili che possono fruire delle diverse agevolazioni fiscali, è opportuno controllare i requisiti oggettivi obbligatori che, se non rispettati, possono fare perdere il diritto alla fruizione delle detrazioni Irpef. Frequente è il caso di interventi per i quali alcune spese godono della detrazione per il recupero edilizio e altre della detrazione per la riqualificazione energetica.

Dal 2018 è stato introdotto un nuovo obbligo di comunicazione all'ENEA per gli interventi di recupero edilizio e tecnologici e l'eventuale acquisto di elettrodomestici che sono volti al conseguimento di un risparmio energetico o prevedono l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia. Per questi interventi, la mancata comunicazione all'ENEA non fa perdere il diritto alla detrazione (risoluzione n. 46/E/2019).

In presenza di interventi di riqualificazione energetica (sia che siano autonomi sia che siano effettuati insieme ad altre tipologie di interventi) che fruiscano della detrazione specifica (ad esempio, interventi su strutture opache, sostituzione di finestre comprensive di infissi, pannelli solari per produzione di acqua calda, sostituzione impianti di climatizzazione invernale, ecc.),

la omessa comunicazione all'ENEA entro il termine di 90 giorni dal termine dei lavori fa perdere il diritto alla detrazione.

Fino al 2016 per fruire della detrazione Irpef era obbligatorio effettuare i bonifici con la modalità del bonifico bancario o postale "parlante". La circolare n. 43/E/2016 ha per la prima volta chiarito come l'effettuazione di un bonifico "ordinario", senza l'applicazione della ritenuta dell'8% all'atto dell'accredito della somma al beneficiario, può costituire titolo idoneo alla fruizione della detrazione in presenza di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del fornitore che attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati inclusi nella propria contabilità ai fini della corretta determinazione del reddito.

A breve è attesa l'emanazione del provvedimento dell'Agenzia delle entrate attuativo dell'articolo 121, D.L. 34/2020 che consentirà ai beneficiari della detrazione Irpef per gli interventi agevolati di "trasformare" la detrazione in un credito di imposta e, eventualmente, cedere lo stesso credito a terzi.

La circolare tributaria n. 27/2020

D.L. Rilancio. La cessione del *bonus* facciate

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

L'articolo 121, D.L. 34/2020 consente di trasformare alcune detrazioni fiscali di maggiore *appeal* in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile.

Vediamo, quindi, in questo nostro intervento l'operazione effettuabile sul c.d. *bonus* facciate, di cui all'articolo 1, comma 219, L. 160/2019, precedentemente non cedibile[1].

La cessione del *bonus* facciate

In forza di quanto disposto dall'articolo 121, comma 1, lettera d), D.L. 34/2020, i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per il recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219, L. 160/2019, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, hanno davanti a loro 2 opzioni alternative.

Le opzioni per la trasformazione della detrazione per il *bonus* facciate	
Contributo	Sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari
Credito d'imposta	Trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari

Il successivo comma 3, articolo 121, D.L. 34/2020 dispone che il credito d'imposta è utilizzato anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite, e usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione[2]. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni

[1] Cfr. circolare n. 2/E/2020: i contribuenti non possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante né, in alternativa, all'utilizzo diretto della predetta detrazione, per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi.

[2] Dieci quote annuali di pari importo, da far valere nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e nei 9 periodi d'imposta successivi e spetta fino a concorrenza dell'imposta lorda.

successivi, e non può essere richiesta a rimborso. Ai fini della compensazione non si applicano i limiti di importo ordinariamente previsti[3].

L'incisiva attività di controllo

Ai fini dell'attività di controllo successiva, il comma 4, articolo 121, D.L. 34/2020 assegna agli uffici le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e ss., D.P.R. 600/1973, norme che regolano l'attività di controllo interna ed esterna, spaziando dai questionari, agli inviti a comparire, dalle verifiche alle indagini finanziarie.

Resta fermo che la responsabilità dei fornitori e dei soggetti cessionari è limitata all'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto allo sconto praticato o al credito ricevuto.

L'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta nei termini di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e all'articolo 27, commi da 16 a 20, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009.

Il controllo nel rispetto dei termini di decadenza	
Articolo 43, D.P.R. 600/1973	Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio
Articolo 27, commi da 16 a 20, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009	Salvi i più ampi termini previsti in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331, c.p.p. per il reato previsto dall'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, l'ufficio può notificare l'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, L. 311/2004, a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Tale disposizione si applica a decorrere dalla data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in

[3] Cfr. articolo 34, L. 388/2000 e articolo 1, comma 53, L. 244/2007.

	compensazione in anni con riferimento ai quali alla data di entrata in vigore della presente legge siano ancora pendenti i termini di cui al comma 1, articolo 43, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972. L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi. In caso di mancato pagamento entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a 60 giorni, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15-*bis*, D.P.R. 602/1973. Per la notifica della cartella di pagamento relativa alle somme che risultano dovute in base all'atto di recupero, si applica il termine previsto dall'articolo 25, comma 1, lettera c), D.P.R. 602/1973

Il comma 5, articolo 121, D.L. 34/2020 prevede che, qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti che hanno sostenuto le spese. L'importo è maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20, D.P.R. 602/1973, e delle sanzioni di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997.

Pur se il recupero dell'importo dovuto è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario, resta ferma, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 472/1997[4], anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo e dei relativi interessi.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. 34/2020, sono definite le modalità attuative, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica.

Il quadro giuridico generale del *bonus* facciate

La L. 160/2019 ha introdotto una specifica detrazione dall'imposta lorda - comunemente denominata *bonus* facciate -, pari al 90% delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B, ai sensi del D.M. 1444 del 2 aprile 1968.

La *ratio* della normativa introdotta è quella di incentivare gli interventi edilizi, finalizzati al decoro urbano, rivolti a conservare l'organismo edilizio, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, in conformità allo strumento urbanistico generale e ai relativi piani attuativi, favorendo altresì interventi di efficienza energetica degli edifici.

[4] Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

Tant'è che la predetta detrazione riguarda tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari. Sono altresì ammessi le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali).

In particolare, la disciplina sopra richiamata – articolo 1, commi da 219 a 224, L. 160/2019 - individua le tipologie di interventi che danno diritto al *bonus* facciate e, per essi, la misura della detrazione spettante, prevedendo le modalità di fruizione della detrazione e le relative modalità applicative.

La norma	
Articolo 1, comma 219, L. 160/2019	"*Le spese documentate, sostenute nell'anno 2020, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 1444 del 2 aprile 1968, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 90%*"

Per la detrazione in esame, non è stabilito né un limite massimo di detrazione, né un limite massimo di spesa ammissibile e pertanto spetta nella misura del 90% calcolata sull'intera spesa sostenuta ed effettivamente rimasta a carico.

La detrazione dall'imposta lorda può essere fatta valere ai fini sia Irpef sia Ires e si riferisce alle spese sostenute nel 2020 o, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2020.

Il D.M. 1444 del 2 aprile 1968	
Zona A	Le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestano carattere storico, artistico e di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi
Zona B	Le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A): si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (1/8) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore a 1,5 m3/m2

Ai fini della detrazione, i soggetti beneficiari devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base a un titolo idoneo[5], al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

[5] Possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie) ovvero detenere l'immobile in base a un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario. La mancanza di un titolo di detenzione dell'immobile risultante da un atto registrato, al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente, preclude il diritto alla detrazione anche se si provvede alla successiva regolarizzazione.

La data di inizio dei lavori deve risultare dai titoli abilitativi, se previsti, ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, nei modi e termini previsti dal D.P.R. 445/2000.

Ulteriori soggetti ammessi, se sostengono le spese, sono i familiari del possessore o del detentore dell'immobile, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, Tuir (il coniuge, il componente dell'unione civile di cui alla L. 76/2016, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, e i conviventi di fatto, *ex* L. 76/2016, a condizione che: siano conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se antecedente all'avvio dei lavori; le spese sostenute riguardino interventi eseguiti su un immobile, anche diverso da quello destinato ad abitazione principale, nel quale può esplicarsi la convivenza[6].

In queste ipotesi, per fruire del *bonus* facciate non è necessario che i familiari abbiano sottoscritto un contratto di comodato essendo sufficiente che attestino, mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, di essere familiari conviventi[7].

Interventi esclusi	
Circolare n. 2/E/2020	La detrazione non spetta per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile né per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della ristrutturazione edilizia, *ex* articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001

Interventi ammessi		
Interventi di sola pulitura o tinteggiatura esterna sulle strutture opache della facciata	Interventi sulle strutture opache della facciata influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio	Interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura, su balconi, ornamenti o fregi

L'agevolazione, pertanto, riguarda gli interventi effettuati sull'involucro esterno visibile dell'edificio, sia sulla parte anteriore, frontale e principale dell'edificio, sia sugli altri lati dello stabile (intero perimetro esterno).

La detrazione non spetta, invece, per gli interventi effettuati sulle facciate interne dell'edificio fatte salve quelle visibili dalla strada o da suolo a uso pubblico.

Circolare n. 2/E/2020: esempi di opere agevolabili		
Il consolidamento, il ripristino, il miglioramento delle caratteristiche termiche anche in assenza dell'impianto di riscaldamento e il rinnovo degli elementi costitutivi della facciata esterna	Il consolidamento, il ripristino, inclusa la mera pulitura e tinteggiatura della superficie, o il	Lavori riconducibili al decoro urbano quali quelli riferiti alle grondaie, ai pluviali, ai parapetti, ai cornicioni e alla

[6] La detrazione, pertanto, non spetta al familiare del possessore o del detentore dell'immobile nel caso di interventi effettuati su immobili che non sono a disposizione (in quanto locati o concessi in comodato), ovvero su quelli che non appartengono all'ambito "privatistico", quali gli immobili strumentali all'attività d'impresa, arte o professione.

[7] Cfr. circolare n.2/E/2020, secondo cui hanno diritto alla detrazione il promissario acquirente dell'immobile oggetto di intervento immesso nel possesso, a condizione che sia stato stipulato un contratto preliminare di vendita dell'immobile regolarmente registrato; i soggetti che eseguono e i lavori in proprio limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati.

dell'edificio, costituenti esclusivamente la struttura opaca verticale, nonché la mera pulitura e tinteggiatura della superficie	rinnovo degli elementi costitutivi dei balconi, degli ornamenti e dei fregi	sistemazione di tutte le parti impiantistiche che insistono sulla parte opaca della facciata

Sono escluse le spese sostenute per gli interventi sulle superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni, fatte salve quelle visibili dalla strada o da suolo a uso pubblico, nonché le spese sostenute per la sostituzione di vetrate, infissi, grate, portoni e cancelli.

Ulteriori spese agevolabili. Circolare n. 2/E/2020	
Spese connesse	Le spese sostenute per l'acquisto dei materiali, la progettazione e le altre prestazioni professionali connesse, comunque richieste dal tipo di lavori (ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, il rilascio dell'attestato di prestazione energetica)
Costi collegati	Alla realizzazione degli interventi
	Esempi
	Le spese relative all'installazione di ponteggi, allo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori, l'imposta sul valore aggiunto qualora non ricorrano le condizioni per la detrazione, l'imposta di bollo e i diritti pagati per la richiesta dei titoli abilitativi edilizi, la tassa per l'occupazione del suolo pubblico pagata dal contribuente per poter disporre dello spazio insistente sull'area pubblica necessario all'esecuzione dei lavori

Gli interventi di efficienza energetica

La norma	
Articolo 1, comma 220, L. 160/2020	Nel caso in cui i lavori di rifacimento della facciata, ove non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna, riguardino interventi influenti dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, gli interventi devono soddisfare i requisiti di cui al decreto del Mise del 26 giugno 2015 e, con riguardo ai valori di trasmittanza termica, i requisiti di cui alla tabella 2 dell'allegato B al decreto del Mise dell'11 marzo 2008. In tali ipotesi, ai fini delle verifiche e dei controlli si applicano i commi 3-*bis* e 3-*ter* dell'articolo 14, D.L. 63/2013, convertito con modificazioni, dalla L. 90/2013

In pratica, la concessione del *bonus* facciate, nell'ipotesi in cui gli interventi non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna, ma siano anche influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio - deve soddisfare determinati requisiti.

I requisiti da soddisfare	
D.M. Mise 26 giugno 2015	I requisiti minimi relativi alle modalità di applicazione della metodologia di calcolo delle prestazioni energetiche degli edifici, ivi incluso l'utilizzo delle fonti rinnovabili, nonché le prescrizioni e i requisiti minimi in materia di prestazioni energetiche degli edifici e delle unità immobiliari, nel rispetto dei criteri generali di cui all'articolo 4, comma 1, D.Lgs. 192/2005 (l'Ape, attestato di prestazione energetica)
D.M. Mise 26 gennaio 2010 Allegato B alla Tabella 2	I valori limite della trasmittanza termica delle strutture componenti l'involucro edilizio

Gli adempimenti

Indichiamo, schematicamente, gli adempimenti a carico dei contribuenti.

Adempimenti	
Modalità di pagamento	Mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il numero di partita Iva ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. Bonifici sui quali va applicata, all'atto dell'accredito dei relativi pagamenti, la ritenuta d'acconto (8%) di cui all'articolo 25, D.L. 78/2010, convertito con modificazioni in L. 122/2010; a tal fine possono essere utilizzati i bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'*ecobonus* ovvero della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio
Indicazioni dichiarative	Indicare nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'immobile e, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione. Tale adempimento non è richiesto per gli interventi influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio
Comunicazione ASL	Comunicare preventivamente la data di inizio dei lavori all'azienda sanitaria locale territorialmente competente, mediante raccomandata, qualora tale comunicazione sia obbligatoria secondo le vigenti disposizioni in materia di sicurezza dei cantieri
Fatture delle spese	Conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, le fatture comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi e la ricevuta del bonifico di pagamento
Abilitazioni amministrative	Conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare ovvero, nel caso in cui la normativa edilizia non preveda alcun titolo abilitativo, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori e attestata la circostanza che gli interventi posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa edilizia vigente
Accatastamento	Conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, per gli immobili non ancora censiti, copia della domanda di accatastamento
Imposte locali	Conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici le ricevute di pagamento dei tributi locali sugli immobili, se dovuti
Delibere assembleari	Conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici copia della delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori, per gli interventi riguardanti parti comuni di edifici residenziali, e tabella millesimale di ripartizione delle spese[8]
Dichiarazione di consenso	In caso di lavori effettuati dal detentore dell'immobile, se diverso dai familiari conviventi, dichiarazione di consenso del possessore all'esecuzione dei lavori

[8] Per gli interventi effettuati sulle parti comuni di un condominio, la circolare n. 2/E/2020 richiama, sostanzialmente, le regole generali previsti per gli interventi edilizi. Gli adempimenti necessari possono essere effettuati: da uno dei condomini a ciò delegato; o dall'amministratore del condominio che, nella generalità dei casi, provvede all'indicazione dei dati del fabbricato in dichiarazione e agli altri adempimenti relativi alle altre detrazioni spettanti a fronte di interventi di recupero del patrimonio edilizio o di efficienza energetica sulle parti comuni. In tal caso, anche ai fini del *bonus* facciate, l'amministratore rilascia, in caso di effettivo pagamento delle spese da parte del condomino, una certificazione delle somme corrisposte dal condomino, attestando, altresì, di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge. L'amministratore deve, inoltre, conservare la documentazione originale, al fine di esibirla a richiesta degli uffici.

Tenuto conto che, per gli interventi influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, si applicano le stesse procedure e gli stessi adempimenti previsti dal D.M. 19 febbraio 2007, nel caso in cui siano effettuati i predetti interventi, in aggiunta agli adempimenti sopra elencati, i contribuenti devono acquisire e conservare ulteriore documentazione.

Ulteriore documentazione per gli interventi energetici	
Asseverazione	Con la quale un tecnico abilitato certifica la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici previsti per ciascuno di essi. L'asseverazione redatta dal tecnico abilitato può essere sostituita con quella resa dal direttore dei lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate
APE	Successivamente all'esecuzione degli interventi, l'attestato di prestazione energetica (APE), per ogni singola unità immobiliare per cui si chiedono le detrazioni fiscali, che deve essere redatto da un tecnico non coinvolto nei lavori. Ai sensi dell'articolo 1, comma 6, D.M. 19 febbraio 2007, per tecnici abilitati si intendono i soggetti abilitati alla progettazione di edifici e impianti nell'ambito delle competenze a essi attribuite dalla legislazione vigente, iscritti ai rispettivi ordini e collegi professionali

Entro 90 giorni dalla fine dei lavori, infine, deve essere inviata, esclusivamente in via telematica all'Enea tramite il sito https://detrazionifiscali.enea.it/, la scheda descrittiva relativa agli interventi realizzati in cui vanno riportati una serie di elementi.

Elementi da indicare nella scheda Enea				
I dati identificativi dell'edificio e del soggetto che ha sostenuto le spese	La tipologia dell'intervento eseguito	Il risparmio annuo di energia che ne è conseguito	Il costo dell'intervento comprensivo delle spese professionali	l'importo utilizzato per il calcolo della detrazione

Rileviamo che la circolare n. 2/E/2020 precisa che gli interventi ammessi al "*bonus* facciate" possono astrattamente rientrare anche tra quelli di riqualificazione energetica riguardanti l'involucro, agevolabili ai sensi del citato articolo 14, D.L. 63/2013, convertito con modificazioni, dalla L. 90/2013, oppure tra quelli di recupero del patrimonio edilizio richiamati all'articolo 16 del medesimo D.L. 63/2013. In caso di sovrapposizione di spese, il contribuente potrà avvalersi, per le medesime spese, di una sola delle predette agevolazioni, rispettando gli adempimenti specificamente previsti in relazione alla stessa.

Diversa, invece, è l'ipotesi in cui si attuino interventi sull'involucro riconducibili a diverse fattispecie agevolabili.

Esempio circolare n. 2/E/2020	
Realizzazione, nell'ambito dell'isolamento termico dell'involucro dell'intero edificio, sia di interventi sulla parte opaca della facciata esterna, ammessi al "*bonus* facciate", sia di interventi di isolamento della restante parte dell'involucro (facciate confinanti con	il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai 2 diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione

chiostrine, cavedi, cortili, superfici orizzontali e verticali confinanti con vani freddi e terreno), esclusi dal predetto *bonus* ma rientranti tra quelli ammessi al c.d. "*ecobonus*"	

Il "*bonus* facciate", inoltre, non è cumulabile con la detrazione spettante ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera g, Tuir, ai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro dei beni soggetti al regime vincolistico ai sensi del D.Lgs. 42/2004.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 121, D.L. 34/2020 consente di trasformare alcune detrazioni fiscali di maggiore appeal in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile. Vediamo, quindi, in questo nostro intervento l'operazione effettuata sul c.d. *bonus* facciate, di cui all'articolo 1, comma 219, L. 160/2019, precedentemente non cedibile.

In forza di quanto disposto dall'articolo 121, comma 1, lettera d), D.L. 34/2020, i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per il recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219, L. 160/2019, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, hanno davanti a sé 2 opzioni alternative.

Contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari; ovvero trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Ai fini dell'attività di controllo successiva, il comma 4, articolo 121, D.L. 34/2020 assegna agli uffici le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e ss., D.P.R. 600/1973, norme che regolano l'attività di controllo interna ed esterna, spaziando dai questionari, agli inviti a comparire, dalle verifiche alle indagini finanziarie. Resta fermo che la responsabilità dei fornitori e dei soggetti cessionari è limitata all'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto allo sconto praticato o al credito ricevuto. L'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta nei termini di cui

all'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e all'articolo 27, commi da 16 a 20, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009.

Il credito cedibile prevede una specifica detrazione dall'imposta lorda pari al 90% delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B, ai sensi del D.M. 1444 del 2 aprile 1968. La predetta detrazione riguarda tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari. Sono altresì ammessi le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali). In particolare, la disciplina sopra richiamata – articolo 1, commi da 219 a 224, L. 160/2019 - individua le tipologie di interventi che danno diritto al *bonus* facciate e, per essi, la misura della detrazione spettante, prevedendo le modalità di fruizione della detrazione e le relative modalità applicative.

La circolare n. 2/E/2020 ha offerto precise indicazioni.

La circolare tributaria n. 27/2020

L'obbligo comunicativo per i gestori delle piattaforme *online*

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

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 13/E/2020, ha fornito chiarimenti in merito agli obblighi informativi introdotti dall'articolo 13, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita) nei confronti dei soggetti passivi Iva che facilitano, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all'interno dell'Unione Europea.

Si tratta di una disposizione transitoria, la cui efficacia cesserà il 31 dicembre 2020, in vista dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2021, di un nuovo e specifico regime speciale previsto dalla Direttiva 2017/2455/UE per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per le vendite a distanza di beni importati di valore non superiore a 150 euro, se le stesse sono effettuate tramite un'interfaccia elettronica, quale un *marketplace*, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi.

Novità in materi di commercio elettronico "indiretto"

In via preliminare all'esame degli obblighi informativi a carico dei soggetti passivi che gestiscono le interfacce elettroniche attraverso le quali sono facilitate le vendite a distanza di beni, è opportuno riepilogare le novità in materia di *e-commerce* "indiretto" che entreranno in vigore il 1° gennaio 2021.

Il Consiglio Europeo, in data 5 dicembre 2017, ha approvato la Direttiva 2017/2455/UE che modifica la Direttiva 2006/112/CE in materia di Iva, prevedendo una serie di semplificazioni riguardanti il commercio elettronico "diretto" e "indiretto" applicabili, a seconda della tipologia di misura, dal 1° gennaio 2019 o dal 1° gennaio 2021.

> Con specifico riguardo alla seconda tipologia di commercio elettronico, relativa alle vendite a distanza di beni, la Direttiva 2017/2455/UE, con effetto dal 1° gennaio 2021, ha introdotto le seguenti novità:
>
> – eliminazione delle soglie annue previste ai fini dell'imponibilità nel Paese membro di destinazione dei beni;

– previsione di una soglia annua di 10.000 euro, riferita al volume delle vendite a distanza in ambito intracomunitario, al di sotto della quale il cedente è soggetto a Iva nel Paese membro in cui è stabilito;
– estensione del MOSS, già applicato per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici, alle vendite a distanza in ambito intracomunitario, laddove risulti superata la soglia di 10.000 euro di cui sopra;
– ai fini dell'applicazione della disciplina delle vendite a distanza, la condizione del trasporto o spedizione a cura o a nome del cedente opera anche nei casi in cui quest'ultimo cura il trasporto o la spedizione dei beni, sia pure indirettamente;
– uniformazione della disciplina territoriale per i prodotti soggetti ad accisa, la cui imposizione avverrà, pertanto, nello Stato membro di destinazione in base alle stesse regole previste per i beni non soggetti ad accisa e, quindi, in funzione non solo del soggetto che organizza la spedizione/trasporto, ma anche della soglia unica di 10.000 euro per ciascuno Stato membro;
– eliminazione dell'obbligo di emettere fattura per le vendite a distanza in ambito intracomunitario.

La Direttiva 2017/2455/UE estende il regime speciale attualmente previsto per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici prestati da soggetti passivi stabiliti nella UE, ma non nel Paese membro di consumo, alle cessioni intracomunitarie di beni "a distanza".

Tenuto conto che i soggetti che effettuano tali cessioni avranno la possibilità di utilizzare il MOSS, dichiarando e pagando l'Iva su tutte le vendite a distanza in un unico Paese membro, quello cioè di stabilimento, la Direttiva elimina le soglie al di sotto delle quali l'imposta resta dovuta nel Paese membro in cui ha inizio la spedizione o il trasporto, sostituendole con una soglia unica di 10.000 euro, riferita alle vendite a distanza in ambito intracomunitario, sino al raggiungimento della quale il luogo delle cessioni soggette al regime speciale rimane il Paese membro del cedente.

Un'ulteriore rilevante modifica che entrerà in vigore con la nuova disciplina delle vendite a distanza in ambito intracomunitario è quella riguardante le condizioni di trasporto dei beni a cura o a nome del fornitore.

Il Regno Unito e il Belgio hanno chiesto alla Commissione Europea di chiarire un aspetto specifico della disciplina, riguardante l'interpretazione della locuzione "*beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto*" contenuta nell'articolo 33, § 1, della Direttiva Iva. Alcune imprese, infatti, separano

intenzionalmente la cessione dei beni dalla loro spedizione o trasporto al fine di applicare l'Iva nel Paese di origine in luogo di quella del Paese di destinazione, quand'anche è il cedente che cura l'invio dei beni al cliente, sia pure indirettamente attraverso l'intervento del terzo incaricato della spedizione o trasporto. Investito della questione, il Comitato Iva, nel WP n. 855 del 5 maggio 2015, ha messo in luce l'esigenza di privilegiare un'interpretazione più ampia della locuzione di cui sopra, che tenga conto della "realtà economica" più che delle clausole contrattuali, in coerenza con gli obiettivi della disciplina di assicurare l'imposizione nel Paese di consumo e di evitare fenomeni di distorsione della concorrenza. Tale impostazione è stata recepita dalla Direttiva 2017/2455/UE, che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, modifica l'articolo 33, § 1, Direttiva 2006/112/CE prevedendo che:

> *"è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore, direttamente o indirettamente per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente ...".*

Infine, applicando il regime speciale, è eliminato l'obbligo di emettere fattura per le vendite a distanza in ambito intracomunitario, previsto dall'articolo 220, § 1, punto 2), Direttiva 2006/112/CE, in quanto il suddetto obbligo è ricollegato all'attuale disciplina delle vendite a distanza che richiede il monitoraggio delle soglie nazionali.

Importazioni di beni di valore non superiore a 150 euro

> Con effetto dal 1° gennaio 2021, per i beni di provenienza extracomunitaria:
> – l'attuale franchigia, variabile dai 10 ai 22 euro a seconda dei Paesi membri, che esclude l'applicazione dei dazi doganali e dell'Iva all'importazione, sarà eliminata, introducendo in sua sostituzione una franchigia unica in tutta la UE di importo pari a 150 euro;
> – per i predetti beni, di provenienza extracomunitaria, di importo non superiore a 150 euro sarà estesa l'applicazione del MOSS, consentendo ai fornitori UE ed extra-UE di avvalersi di un intermediario, stabilito all'interno della UE, che adempia ai relativi obblighi in nome e per conto dei fornitori.

Regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell'Iva all'importazione

> Dato che l'estensione del MOSS alle vendite a distanza di beni importati non dà luogo al pagamento dell'Iva in sede di importazione, è stato introdotto dalla Direttiva 2017/2455/UE, con

> effetto dal 1° gennaio 2021, un apposito regime speciale nell'ipotesi in cui il soggetto passivo decidesse di non avvalersi del MOSS per tali operazioni.
> Lo Stato membro di importazione consente, al soggetto che presenta i beni in dogana per conto di colui al quale gli stessi sono destinati all'interno della UE, di avvalersi del regime speciale di dichiarazione e pagamento dell'Iva all'importazione per i beni trasportati o spediti in tale Stato membro.

È prevista la presentazione di una dichiarazione mensile allo Stato membro di importazione, nella quale è indicato il totale dell'Iva riscossa nel periodo di riferimento, con versamento entro la fine del mese successivo.
La documentazione delle operazioni deve essere conservata per il periodo temporale stabilito dallo Stato membro di importazione.

Regime speciale per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per le vendite a distanza di beni importati mediante l'utilizzo di un'interfaccia elettronica

> La Direttiva 2017/2455/UE, con effetto dal 1° gennaio 2021, prevede un ulteriore e specifico regime speciale per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per le vendite a distanza di beni importati di valore non superiore a 150 euro, se le stesse sono effettuate tramite un'interfaccia elettronica, quale un *marketplace*, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi.
> Il nuovo articolo 14-*bis*, Direttiva 2006/112/CE stabilisce che il soggetto passivo che facilita, tramite l'uso dell'interfaccia elettronica, le vendite a distanza intracomunitarie di beni e le vendite a distanza di beni importati di valore non superiore a 150 euro, si considera che abbia ricevuto e ceduto i beni. Siccome, dal punto di vista territoriale, le suddette vendite assumono rilevanza nel luogo in cui i beni sono consegnati all'acquirente[1], è in tale luogo che il soggetto passivo che gestisce l'interfaccia deve assolvere l'imposta per i beni che si considerano dal medesimo ceduti.
> Per tali cessioni, il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta si verifica nel momento in cui il pagamento è accettato[2].

Se il destinatario dei beni non è un soggetto passivo comunitario, il soggetto passivo che facilita la cessione per mezzo dell'interfaccia elettronica è tenuto a conservare la documentazione relativa all'operazione per 10 anni a decorrere dal 31 dicembre dell'anno di effettuazione della cessione.

[1] Cfr. articolo 33, Direttiva 2006/112/CE.
[2] Cfr. articolo 66-*bis*, Direttiva 2006/112/CE.

Obblighi informativi per i gestori delle piattaforme *online*

> L'articolo 13, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), in conformità alla normativa unionale, ha rinviato al 1° gennaio 2021 l'applicazione dello specifico regime impositivo introdotto, per determinati prodotti elettronici (telefoni cellulari, *console* da gioco, *tablet* pc e *laptop*), dai commi da 11 a 15, articolo 11-*bis*, D.L. 135/2018 (Decreto Semplificazioni). Per le transazioni commerciali effettuate tramite interfacce elettroniche, infatti, è stata prevista, secondo la disciplina sopra esposta, prevista dalla Direttiva 2017/2455/UE, una "finzione giuridica", basata sulla scomposizione della cessione, dal fornitore al cliente finale, in una duplice cessione, da fornitore a interfaccia e da interfaccia a cliente.
>
> Al tempo stesso, l'articolo 13, Decreto Crescita ha previsto, fino al 31 dicembre 2020, un nuovo obbligo di natura informativa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, rivolto ai gestori delle interfacce elettroniche, a prescindere dalla tipologia di bene venduto.
>
> È stato stabilito, in particolare, che il soggetto passivo che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all'interno dell'Unione Europea, è tenuto a trasmettere entro il mese successivo a ciascun trimestre, per ciascun fornitore, i seguenti dati:
>
> – la denominazione o i dati anagrafici completi, la residenza o il domicilio, il codice identificativo fiscale ove esistente, l'indirizzo di posta elettronica;
>
> – il numero totale delle unità vendute in Italia;
>
> – il valore delle vendite espresso, a scelta dello stesso soggetto passivo, in termini di ammontare totale dei prezzi di vendita o di prezzo medio di vendita.

Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 660061/2019 sono stati stabiliti i termini e le modalità con le quali i soggetti che utilizzano interfacce elettroniche per facilitare le vendite a distanza tra fornitori e acquirenti comunicano all'Agenzia delle entrate i dati commerciali dei fornitori.

La trasmissione deve avvenire, anche avvalendosi di intermediari abilitati (ad esempio dottori commercialisti), attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle entrate, con l'obbligo – per i soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia – di identificarsi direttamente o tramite un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato.

> Il primo invio doveva essere effettuato entro il 31 ottobre 2019, mentre i dati relativi all'ultimo trimestre del 2020 andranno tramessi entro il 31 gennaio 2021.

La trasmissione si considera effettuata nel momento in cui è completata la ricezione del *file*, a seguito del risultato positivo dell'elaborazione, comunicata mediante una ricevuta contenente il codice di autenticazione per il servizio Entratel o il codice di riscontro per il servizio Fisconline.

> In caso di omissioni o errori nella trasmissione dei dati, i soggetti passivi possono trasmettere una nuova comunicazione che sostituisce integralmente quella precedentemente inviata. La nuova comunicazione è effettuata entro la fine del mese successivo a quello in cui è stata inviata la prima comunicazione e deve contenere l'indicazione del trimestre di riferimento.
> La mancata trasmissione dei dati o la loro incompletezza implica che i soggetti passivi siano considerati debitori d'imposta per le vendite a distanza per le quali non hanno trasmesso, o hanno trasmesso in modo incompleto, i dati richiesti. Nel caso di mancata trasmissione dei dati i soggetti passivi non sono considerati debitori d'imposta se dimostrano che l'imposta è stata assolta dal fornitore. Nel caso, invece, di trasmissione di dati incompleti, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prevede che i predetti soggetti non sono considerati debitori d'imposta se dimostrano di avere adottato tutte le misure necessarie per la corretta rilevazione e individuazione dei dati presenti sulla piattaforma digitale.

La documentazione relativa alle vendite di beni a distanza dovrà essere messa a disposizione su richiesta dell'Amministrazione finanziaria e, in ogni caso, conservata per un periodo di 10 anni.

Soggetti tenuti alla comunicazione

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 660061/2019 pone l'obbligo di comunicazione a carico del soggetto passivo che gestisce l'interfaccia elettronica, sia esso stabilito o meno nel territorio dello Stato.

> Come chiarito dalla circolare n. 13/E/2020 (§ 3), relativamente ai soggetti stabiliti, rientra nella nozione di "soggetto passivo" anche chi applica un regime speciale che incide sulla determinazione della base imponibile o sull'esercizio della detrazione, come per esempio il regime speciale per l'agricoltura (articolo 34, D.P.R. 633/1972) o per l'editoria (articolo 74, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972), il regime del margine (articolo 36 e ss., D.L. 41/1995).
> Sono, invece, esclusi dall'obbligo informativo coloro che si avvalgono del regime forfetario (articolo 1, commi 54-89, L. 190/2014), salvo che effettuino acquisti in *reverse charge*, per i quali sono debitori d'imposta.

> Riguardo, invece, ai soggetti non stabiliti, l'obbligo comunicativo è previsto in capo ai gestori delle piattaforme a prescindere dalla circostanza che effettuino cessioni di beni e/o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia. Tuttavia, laddove effettuino operazioni nel territorio dello Stato, se privi di stabile organizzazione, sono tenuti a identificarsi ai fini Iva direttamente, ai sensi dell'articolo 35-*ter*, D.P.R. 633/1972, o mediante la nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972.
> I soggetti passivi non stabiliti che non effettuano operazioni territorialmente rilevanti in Italia, per adempiere all'obbligo comunicativo, possono invece richiedere all'Agenzia delle entrate l'attribuzione del solo codice fiscale, salvo che siano tenuti a versare l'imposta per conto del fornitore, nel qual caso dovranno aprire la partita Iva per assolvere il tributo.

Ambito oggettivo della comunicazione

L'obbligo di comunicazione riguarda 2 tipologie di dati, vale a dire:

– i dati relativi alle cessioni aventi a oggetto qualsiasi bene oggetto di vendita a distanza, di cui all'articolo 13, comma 1, D.L. 34/2019;

– i dati relativi alle cessioni di telefoni cellulari, *console* da gioco, *tablet* pc e *laptop*.

Nell'ambito della vendita a distanza di beni all'interno della UE rientrano le cessioni di beni verso e dall'Italia, rispettivamente regolate dagli articoli 40, commi 3 e 4, lettera b), e 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993.

> Alla luce dell'esigenza di garantire un pronto adempimento degli obblighi di comunicazione delle piattaforme, la circolare n. 13/E/2020 (§ 3) ha chiarito che le stesse possano comunicare i dati delle vendite prescindendo dal valore della soglia prevista dallo Stato di destinazione dei beni. La singola piattaforma, infatti, conosce i dati relativi alle vendite che essa stessa facilita, ma potrebbe non essere a conoscenza del dato complessivo riferibile all'operatore e comprensivo di vendite facilitate da altre piattaforme o effettuate senza l'intervento "facilitatore" di una piattaforma elettronica. Pertanto, le piattaforme potranno comunicare anche i dati delle vendite relative alle operazioni "sopra soglia".

Responsabilità del gestore della piattaforma

Come anticipato, il gestore della piattaforma digitale è considerato debitore dell'Iva relativa alle operazioni dallo stesso facilitate per la mancata o incompleta trasmissione dei dati.

Come precisato dalla circolare n. 13/E/2020 (§ 3), la violazione deve essere verificata con riferimento a ciascun fornitore che si avvale della piattaforma.

> L'incompleta trasmissione dei dati riguarda la non indicazione di alcuni degli elementi previsti dal comma 1, articolo 13, D.L. 34/2019, che devono essere trasmessi affinché la piattaforma non ricada nell'obbligo di versare l'Iva dovuta dai fornitori per le vendite a distanza effettuate. Resta, tuttavia, inteso che l'obbligo di versamento dell'imposta da parte della piattaforma sussiste solo ove quest'ultima non sia in grado di dimostrare che l'imposta è stata assolta dal fornitore, esibendo a tal fine ogni idonea documentazione che attesti il versamento dell'imposta dovuta (Modello F24, documentazione bancaria, dichiarazioni fiscali, etc.).

I dati da trasmettere all'Agenzia delle entrate sono soltanto quelli effettivamente presenti sulla piattaforma, comunicati digitalmente dal fornitore in relazione alle vendite a distanza facilitate dalla piattaforma. Come, infatti, previsto dal comma 3, articolo 13, D.L. 34/2019, il soggetto passivo che gestisce la piattaforma è considerato debitore d'imposta per le vendite a distanza per le quali non ha trasmesso, o ha trasmesso in modo incompleto, i dati "presenti sulla piattaforma".
Risulta, pertanto, necessario istituire un adeguato sistema interno di *due diligence* finalizzato al controllo della qualità dei dati e alla prevenzione del rischio.

Comunicazioni sostitutive

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 660061/2019 prevede che, in caso di omissioni o errori nella trasmissione dei dati, i soggetti passivi possono trasmettere una nuova comunicazione che sostituisce integralmente quella precedentemente inviata. La nuova comunicazione è effettuata entro la fine del mese successivo a quello in cui è stata inviata la prima comunicazione e deve contenere l'indicazione del trimestre di riferimento.

> Sul punto, la circolare n. 13/E/2020 (§ 4) ha specificato che la comunicazione sostitutiva non può essere inviata qualora la piattaforma non abbia trasmesso i dati di cui è in possesso entro il termine, vale a dire entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, nel qual caso la comunicazione sostitutiva non produce effetti ai fini dell'adempimento dell'obbligo informativo e la piattaforma è considerata debitrice d'imposta.

Altri chiarimenti

La circolare n. 13/E/2020 (§ 4) ha fornito ulteriori specifici chiarimenti. In particolare:

– i prezzi di vendita devono essere espressi in euro e le interfacce elettroniche possono operare la conversione in euro delle valute estere secondo i loro sistemi interni; sarà pertanto ugualmente accettata la conversione secondo il tasso di cambio della data dell'operazione o quello di fine mese, purché effettuata da ciascuna piattaforma secondo un criterio costante, esplicitato nella documentazione dalla stessa predisposta;

– al fine di tutelare le esigenze di semplicità negli adempimenti da parte degli operatori, il dato da comunicare per ciascuna vendita può essere rappresentato dal prezzo della transazione così come visualizzato dall'utente al momento dell'acquisto tramite la piattaforma che facilita la transazione, comprensivo di eventuali servizi accessori (ad esempio spedizione o trasporto), anche se questi ultimi sono effettuati da terze parti; in altri termini, va comunicato il totale della transazione conclusa tramite la piattaforma, al lordo dell'Iva;

– le vendite "complesse", quali le vendite di pacchetti di più beni a fronte di un prezzo unitario, sono considerate transazioni uniche;

– sono, invece, considerate vendite separate quelle aventi a oggetto accessori (cuffie, custodia, etc.) relativi ad altri beni, quali ad esempio *tablet* e cellulari;

– nel caso di resi di cui la piattaforma sia a conoscenza, gli stessi dovranno essere oggetto di comunicazione sostitutiva, con termine decorrente dal momento in cui la piattaforma è a conoscenza del reso;

– non devono essere comunicati i dati relativi alle cessioni di beni effettuate a titolo gratuito e ai campioni omaggio, in quanto non costituiscono cessioni ai fini Iva (articolo 2, comma 3, lettera d), D.P.R 633/1972).

Decorrenza dell'obbligo di comunicazione

In sede di prima applicazione della normativa, il provvedimento n. 660061/2019 ha previsto che la prima trasmissione dei dati, relativi alle operazioni del secondo trimestre 2019, dovesse essere effettuata entro il 31 ottobre 2019.

> Tuttavia, la circolare n. 13/E/2020 (§ 4) ha puntualizzato che, nel caso in cui, per problemi tecnici e operativi inerenti alla trasmissione o alla leggibilità dei dati, sia stato necessario sostituire o integrare le comunicazioni originarie, fino al 1° giugno 2020 (data di emanazione del citato documento di prassi) non opera la responsabilità d'imposta del gestore della piattaforma, potendosi ritenere sussistenti le obiettive condizioni di incertezza in merito all'applicazione della

normativa in commento, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

SCHEDA DI SINTESI

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 13/E/2020, ha fornito chiarimenti in merito agli obblighi informativi introdotti dall'articolo 13, D.L. 34/2019 nei confronti dei soggetti passivi Iva che facilitano, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all'interno della UE.

L'obbligo comunicativo cesserà il 31 dicembre 2020, in vista dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2021, del nuovo regime speciale previsto dalla Direttiva 2017/2455/UE per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per le vendite a distanza di beni importati di valore non superiore a 150 euro, se le stesse sono effettuate tramite un'interfaccia elettronica, quale un *marketplace*, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi.

Oggetto di comunicazione sono due tipologie di dati, vale a dire:
- i dati relativi alle cessioni aventi ad oggetto qualsiasi bene oggetto di vendita a distanza, di cui all'articolo 13, comma 1, D.L. 34/2019;
- i dati relativi alle cessioni di telefoni cellulari, *console* da gioco, *tablet* pc e *laptop*.

Il primo invio doveva essere effettuato entro il 31 ottobre 2019 per le operazioni del secondo trimestre 2019, mentre i dati relativi all'ultimo trimestre del 2020 andranno tramessi entro il 31 gennaio 2021.

La mancata trasmissione dei dati o la loro incompletezza implica che i soggetti passivi siano considerati debitori d'imposta per le vendite a distanza per le quali non hanno trasmesso, o hanno trasmesso in modo incompleto, i dati richiesti. Nel caso di mancata trasmissione dei dati i soggetti passivi non sono considerati debitori d'imposta se dimostrano che l'imposta è stata assolta dal fornitore.

Decreto Rilancio - Parte quarta

Indennità 600 euro (articolo 84, D.L. 34/2020)
Aprile
Liberi professionisti e cococo iscritti a gestione separata (*ex* articolo 27, D.L. 18/2020)
Iscritti a gestione Inps Ago: artigiani e commercianti, coltivatori diretti, coloni e mezzadri (articolo 28, D.L. 18/2020)
Dipendenti del settore turismo (articolo29, D.L. 18/2020) + lavoratori in somministrazione e impiegati settore turismo
Lavoratori iscritti a Enpals (articolo 38, D.L. 18/2020) con redditi < 35.000 + 7 contributi giornalieri nel 2019
Misura: 600 euro in automatico dall'Inps (se già riconosciuta in marzo)
Operai agricoli (articolo 30, D.L. 18/2020): indennità 500 euro in automatico
Maggio
Liberi professionisti titolari di partita Iva attiva al 19 maggio 2020, iscritti alla gestione separata, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie
Con una riduzione del 33% almeno del reddito (per cassa, compresi gli ammortamenti) di marzo-aprile 2020 rispetto a marzo-aprile 2019
Misura: 1.000 euro da erogare mediante nuova domanda da presentare all'Inps
Dipendenti del settore turismo (articolo 29, D.L. 18/2020) + lavoratori in somministrazione e impiegati settore turismo
CoCoCo iscritti a gestione separata, non titolari di pensione e non iscritti ad altra previdenza obbligatoria e che abbiano cessato il rapporto al 19 maggio 2020
Misura: 1.000 euro erogata in automatico (se già riconosciuta in marzo e aprile)
Nessuna indennità per artigiani, commercianti etc. (Ago), né per operai agricoli per maggio
Lavoratori iscritti a Enpals (articolo 38, D.L. 18/2020) con redditi < 35.000 nel 2019
Misura: 600 euro

Indennità 600 professionisti ordinistici (articolo 78, D.L. 34/2020)
Aprile - Maggio
Liberi professionisti iscritti alle casse
purchè non titolari un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato o di pensione (non necessaria l'iscrizione esclusiva alla cassa)
Misura: 600 euro per ogni mese
Per aprile riconosciuti in automatico (se già riconosciuta in marzo) Per maggio da attendere Decreto e istruzioni delle casse per presentare domanda

Indennità lavoratori domestici (articolo 85, D.L. 34/2020)
Aprile - Maggio
Lavoratori domestici con contratto di lavoro in essere al 23 febbraio 2020 per più di 10 ore settimanali e che non convivano col datore
Non cumulabile con le altre indennità, col reddito di emergenza, col reddito di cittadinanza, se titolari di pensione o rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato
Misura: 500 euro per ogni mese

Indennità per sportivi (articolo 98, D.L. 34/2020)
Aprile - Maggio
Lavoratori sportivi con contratto in essere al 23 febbraio 2020
Misura: 600 euro per ogni mese riconosciuti in automatico (se già riconosciuta in marzo) dalla società Sport e Salute Spa

La circolare tributaria n. 27/2020

Imu sui fabbricati D: il rinvio del versamento opera con riferimento ai fabbricati merce

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl è una società di costruzione immobiliare che ha realizzato 2 immobili di categoria catastale D1, invenduti.

Il Comune di ubicazione degli immobili ha stabilito il rinvio del pagamento della rata di acconto per l'Imu 2020 al 30 settembre 2020.

In base alle indicazioni del Mef che precisa che la quota stato dell'Imu sui fabbricati D doveva essere versata entro lo scorso 16 settembre, deve procedere al ravvedimento operoso?

La soluzione

Per il calcolo dell'acconto Imu, l'articolo 1, comma 762, L. 160/2019 prevede una disciplina a regime che ricalca la regola già nota in passato, secondo la quale il versamento della prima rata è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei 12 mesi dell'anno precedente.

Per l'anno 2020 viene stabilità una regola transitoria, secondo la quale la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di Imu e Tasi per l'anno 2019.

A tal fine, con la risoluzione n. 29/E/2020 sono stati approvati i codici tributo per effettuare i versamenti; tali codici tributo sono i medesimi utilizzati in passato per l'Imu, con la sola aggiunta di un codice specifico previsto proprio per i fabbricati invenduti:

– "3912" denominato: "*Imu - imposta municipale propria su abitazione principale e relative pertinenze - Comune*";

– "3913" denominato "*Imu - imposta municipale propria per fabbricati rurali a uso strumentale - Comune*";

– "3914" denominato: "*Imu - imposta municipale propria per i terreni – Comune*";

– "3916" denominato: "*Imu - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - Comune*";

– "3925" denominato "*Imu – imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – Stato*";

– "3930" denominato "*Imu – imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D – Incremento Comune*";

– "3939" denominato "*Imu - imposta municipale propria per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita - Comune*".

La risoluzione individua inoltre specifici codici tributo per sanzioni e interessi, che però devono essere utilizzati solo per versare tali componenti che siano addebitate a seguito di accertamento da parte dell'ente impositore. Al contrario, nel caso in cui il contribuente decida di azionare l'istituto del ravvedimento operoso, le sanzioni e gli interessi sono versati unitamente all'imposta dovuta, con il codice tributo previsto per quest'ultima.

In relazione al versamento dell'acconto 2020, per tenere conto dei problemi legati all'emergenza sanitaria Covid-19 che si sovrappongono ai problemi di gestione delle novità che riguardano l'Imu, molti Comuni hanno scelto di differire il versamento dell'imposta rispetto alla scadenza ordinaria del 16 giugno scorso. Gli enti locali possono infatti, nell'ambito della propria autonomia regolamentare, stabilire il differimento dei termini di versamento entro i limiti stabiliti dal Legislatore, tramite decisone del Consiglio comunale.

Tale possibilità è concessa dal comma 777, lettera b), articolo 1, L. 160/2019 che consente ai Comuni di stabilire con proprio regolamento differimenti di termini per i versamenti qualora ricorrano "situazioni particolari", fra le quali è sicuramente riconducibile l'emergenza epidemiologica Covid-19 attualmente in atto.

Sul punto interviene la risoluzione n. 5/DF/2020 secondo la quale tale facoltà può essere legittimamente esercitata dal Comune con esclusivo riferimento alle entrate di propria spettanza e non anche a quelle di competenza statale, le quali, per loro natura, sono interamente sottratte all'ambito di intervento della predetta potestà regolamentare dell'ente locale in materia tributaria. Tale principio porta a escludere che possano essere deliberati dai Comuni interventi – anche di semplice differimento dei versamenti – aventi ad oggetto la quota Imu di competenza statale, relativa agli immobili a destinazione produttiva.

Per i fabbricati di categoria catastale D, infatti, il comma 753, articolo 1, L. 160/2019, stabilisce che:

– l'aliquota di base è pari allo 0,86%;

– di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato, e

– i Comuni, con deliberazione del Consiglio comunale, possono aumentarla sino all'1,065 o diminuirla fino al limite dello 0,76%.

Pertanto, le eventuali conseguenze (ossia il divieto di differimento) possono riguardare esclusivamente la quota statale dell'Imu, di norma pagata con il codice tributo 3925.

Nel caso descritto, comunque, viene esaminata una situazione particolare: i fabbricati D considerati non sono infatti impiegati in maniera strumentale, ma invece sono costruiti per essere destinati alla vendita, con la conseguenza che non dovrebbe trovare applicazione la disposizione che impone l'individuazione di una quota di tributo da versare allo stato. Su tali immobili, infatti, al rispetto dei requisiti, è prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta, pari al massimo allo 0,25%, ben inferiore rispetto all'aliquota di base dell'Imu.

Pertanto, si deve concludere che per il versamento dell'imposta relativa a tali immobili è richiesto l'utilizzo del nuovo codice tributo 3939 che quindi va utilizzato anche con riferimento ai fabbricati merce di categoria D, in quanto per questi il gettito è interamente riservato al Comune.

La conseguenza è che, non operando la riserva allo stato, il differimento disposto dal Comune al 30 settembre trova applicazione anche in relazione a tali fabbricati.

Alfa Srl può quindi procede al versamento dell'acconto entro il prossimo 30 settembre, come deliberato dal Comune di ubicazione degli immobili, senza preoccuparsi di porre in essere alcun versamento in applicazione del ravvedimento operoso.

La circolare tributaria n. 27/2020

Principali scadenze dal 1° al 15 luglio 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.
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.

Mercoledì 15 luglio

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

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

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

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Fabio Garrini

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

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

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

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

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

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020
Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*: http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

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

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.