

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

<b>Normativa e prassi in sintesi</b>	3
<b>Giurisprudenza in sintesi</b>	8
<b>Il focus giurisprudenziale</b>	
Selezione delle prove indiziarie con il metodo dei 2 step: previa valutazione atomistica e successiva valutazione globale con incertezze	
<i>di Mara Pilla</i>	14
<b>PTT difensori in cerca di nuovi principi generali</b>	
Equivalenza delle notificazioni degli atti processuali in mani proprie, a mezzo del servizio postale e a mezzo pec	
<i>di Mara Pilla</i>	18
<b>Focus</b>	
Le regole per l'acconto Imu 2021	
<i>di Fabio Garrini</i>	22
<b>Tributi locali</b>	
Esenzioni Imu 2021: il Decreto Sostegni amplia la platea delle esenzioni	
<i>di Fabio Garrini</i>	35
<b>Redditi</b>	
Aiuti di Stato tra bilancio, Rna e indicazioni in dichiarazione dei redditi - Parte prima	
<i>di Augusto Gilioli</i>	42
<b>Accertamento</b>	
Gli indirizzi operative dell'Agenzia delle entrate per il mondo dei controlli	
<i>di Gianfranco Antico</i>	49
<b>Iva</b>	
Rimborso Iva anche se il soggetto estero è identificato in Italia	
<i>di Marco Peirola</i>	61

## **Schemi di sintesi**

Il principio di continuità aziendale nell'esercizio 2020 68

## **Il caso risolto**

Deduzione perdite su "micro crediti" ammesse solo con transito a Conto economico  
*di Centro studi tributari* 69

# La circolare tributaria n. 22/2021

## Adempimenti

---

### **Niente sospensione per le addizionali regionali e comunali**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 40/E del 1° giugno 2021, ha chiarito che la sospensione dal versamento delle ritenute alla fonte prevista dall'articolo 61, D.L. 18/2020, non riguarda le trattenute relative alle addizionali regionali e comunali. Tuttavia, il disallineamento tra la formulazione degli articoli 61 e 62, D.L. 18/2020, unito al rapido susseguirsi degli interventi normativi in tema di sospensione dei versamenti tributari, in favore di imprese e professionisti che operano nei settori più colpiti dall'emergenza Covid-19, insieme alla risonanza mediatica data alle "sospensioni dei versamenti" in senso atecnico e generico, potrebbe aver generato il legittimo fraintendimento in capo ad alcuni sostituti d'imposta che hanno sospeso anche il versamento delle addizionali regionali e comunali valutando che l'intendimento delle misure fiscali fosse indirizzato verso una generica e generale sospensione dei versamenti effettuati in qualità di sostituto d'imposta. In tale evenienza, in applicazione di quanto disposto dall'articolo 10, L. 212/2000, non saranno dovuti sanzioni e interessi laddove i contribuenti, prendendo atto - solo a seguito della pubblicazione dei chiarimenti ivi contenuti - di avere assunto un comportamento non coerente con le norme, provvedano tempestivamente al versamento di quanto dovuto a titolo di addizionali regionali e comunali.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 40/E/2021](#)

## Aggiornamento software

---

### **Aggiornamento software**

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

- adempimento unico telematico: aggiornamento *software BlackBox* ([versione 7.1.27 del 27/05/2021](#)).

## Dichiarazioni

---

### **Compilazione del quadro RS per gli agricoltori sotto soglia**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 36/E del 27 maggio 2021, ha chiarito che, ai fini della compilazione del prospetto relativo agli aiuti di Stato, i produttori agricoli "sotto-soglia" aventi i requisiti per presentare il modello 730, qualora abbiano beneficiato del contributo a fondo perduto di cui al citato articolo 25, D.L. 34/2020, possono utilizzare il modello 730/2021, avendo cura di presentare anche il frontespizio del modello Redditi PF 2021 insieme al quadro RS, con le modalità e nei termini previsti per la presentazione dello stesso modello Redditi PF 2021. Nel quadro RS deve essere compilato il solo prospetto "Aiuti di Stato" con i dati relativi al contributo. Infine, qualora si usufruisca per la compilazione e trasmissione della dichiarazione dei prodotti *software* messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, gli agricoltori "sotto-soglia" beneficiari del contributo a fondo perduto possono utilizzare l'applicazione "RedditiOnLine PF 2021".

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 36/E/2021](#)

### Irpef

---

#### **Non imponibili i rimborsi per l'acquisto di pc e tablet per la DaD**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 37/E del 27 maggio 2021, ha chiarito che il rimborso per l'acquisto da parte dei dipendenti di pc, laptop e tablet, strumenti che costituiscono dispositivi fondamentali per consentire la "didattica a distanza" e il cui utilizzo è finalizzato all'educazione e all'istruzione, non genera reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera f -bis), Tuir. Il regime di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente trova applicazione sempreché il dipendente produca idonea documentazione rilasciata dall'Istituto scolastico o dall'Università che attesti lo svolgimento delle lezioni attraverso la DaD. Ad analoghe conclusioni si perviene nell'ipotesi in cui la piattaforma *welfare* consenta l'acquisto dei predetti dispositivi informatici tramite documenti di legittimazione (c.d. *voucher*); anche in questo caso, affinché trovi applicazione il regime di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente è necessario che il dipendente produca idonea documentazione rilasciata dall'Istituto scolastico o dall'Università che attesti lo svolgimento delle lezioni attraverso la DaD.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 37/E/2021](#)

### Itf

---

#### **Sconta l'imposta il conferimento di azioni ex comma 2-bis, articolo 177**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 377/E del 27 maggio 2021 ha ritenuto non applicabile l'esclusione dall'applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie (Itf o Ftt) di cui all'articolo 15, comma 1, lettera h), D.M. 28 febbraio 2013, per un'operazione di conferimento di azioni da effettuarsi ai sensi dell'articolo 177, comma 2-bis, Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 377/E/2021](#)

### Iva

---

#### **Chiarimenti sulla verifica dell'utilizzo in alto mare per le nuove imbarcazioni**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 39/E del 28 maggio 2021, ha offerto chiarimenti in merito alla verifica a consuntivo della condizione di cui all'articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972, per quanto attiene l'effettivo utilizzo per la navigazione in alto mare delle navi di nuova costruzione che non sono state messe in servizio a causa dell'emergenza sanitaria dovuta al Covid-19.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 39/E/2021](#)

#### **Anche il debitore esecutato può procedere agli adempimenti**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 387/E del 1° giugno 2021, ha chiarito che nel caso di procedura di espropriazione immobiliare, di cui agli articoli 555 e ss., c.p.c., nulla esclude che il debitore esecutato "collaborativo" possa spontaneamente farsi carico degli adempimenti e che, quale soggetto passivo, possa tenere conto, nel versamento del tributo, dell'eccedenza Iva maturata e operare la compensazione (cd verticale o interna), nel modello F24, ovvero anche in sede di liquidazione periodica, del debito Iva con il credito Iva maturato nel periodo d'imposta precedente, fermo restando che permane in capo al professionista delegato la responsabilità di vigilare sulla correttezza del versamento.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 387/E/2021](#)

### **Aliquota ridotta per gli integratori a base di erbe**

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 386/E e n. 383/E del 31 maggio 2021, ha ritenuto applicabile l'aliquota Iva del 10%, ai sensi del n. 80) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 alla vendita di "integratori alimentari a base di erbe e/o nutritivi" in quanto la voce doganale della Tariffa in vigore fino al 31 dicembre 1987, corrisponde oggi alla voce 21.06.90 della Nomenclatura Combinata vigente, a condizione però che non si tratti di sciroppi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 386/E/2021](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 383/E/2021](#)

### **Aliquota ridotta per gli integratori a base di gemmoderivati**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 385/E del 31 maggio 2021, ha ritenuto applicabile l'aliquota Iva del 10%, ai sensi del n. 80) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 alla vendita di "integratori alimentari a base di gemmoderivati" in quanto la voce doganale della Tariffa in vigore fino al 31 dicembre 1987, corrisponde oggi alla voce 21.06.90 della Nomenclatura Combinata vigente, a condizione però che non si tratti di sciroppi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 385/E/2021](#)

### **Aliquota ordinaria per gli estratti non del luppolo e della manna**

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 384/E e n. 380/E del 31 maggio 2021, non ha ritenuto applicabile l'aliquota agevolata del 10% per la cessione di alcuni integratori, poiché il Capitolo 13 della Tariffa d'uso in vigore fino al 31 dicembre 1987 è contenuto esclusivamente nel n. 43) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 10% per "43) succhi ed estratti vegetali di luppolo; manna (v.d. ex 13.03)".

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 384/E/2021](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 380/E/2021](#)

### **Aliquota ridotta per l'integratore a base di estratto liquido analcolico**

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 382/E e n. 381/E del 31 maggio 2021, ha ritenuto applicabile l'aliquota Iva del 10%, ai sensi del n. 80) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 alla vendita di "integratori alimentari a base di estratto liquido analcolico" in quanto la voce doganale della Tariffa in vigore fino al 31 dicembre 1987, corrisponde oggi alla voce 21.06.90 della Nomenclatura Combinata vigente, a condizione però che non si tratti di sciroppi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 382/E/2021](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 381/E/2021](#)

### **Non imponibilità solo per le prestazioni nei porti con attività commerciale internazionale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 379/E del 31 maggio 2021, ha ricordato che l'articolo 9, n. 6), D.P.R. 633/1972, accorda l'agevolazione della non imponibilità ai servizi prestati nei porti, in quanto luoghi in cui si svolgono attività commerciali internazionali. Ne deriva che non rientrano nell'agevolazione i seguenti servizi:

- realizzazione di lavori di ampliamento e manutenzione, compresa l'installazione di pontili destinati al diportismo nautico, che saranno commissionati da un Comune con regolare appalto;
- progettazione dei lavori di cui sopra;

- realizzazione di lavori di manutenzione delle infrastrutture portuali commissionati dal Comune con regolare appalto;
- servizi di ormeggio commissionati dal Comune a ditta esterna con regolare appalto ed effettuati nei confronti dei titolari di imbarcazioni da diporto, assegnatari di posto barca presso i pontili destinati al diportismo nautico gestiti dal Comune nell'ambito del bacino portuale;
- prezzo riscosso, da parte del Comune, dai titolari di imbarcazioni da diporto per l'assegnazione del posto barca presso i pontili gestiti dallo stesso Comune.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 379/E/2021](#)

## Regimi agevolati

---

### Comportamento concludente l'emissione della fattura ivata e l'invio delle liquidazioni

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 378/E del 31 maggio 2021, ha chiarito che non accede al regime forfettario il soggetto che nel corso dell'anno, pur in possesso di tutti i requisiti richiesti, emette fatture con Iva e procede alla trasmissione delle relative liquidazioni periodiche in quanto rappresenta un comportamento concludente per il regime ordinario.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 378/E/2021](#)

## Registro

---

### Alcuni chiarimenti su prima casa e sistema "prezzo - valore"

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 38/E del 28 maggio 2021, ha confermato la fruibilità dell'agevolazione "prima casa" anche nelle ipotesi in cui il trasferimento immobiliare avviene con un provvedimento giudiziale. A tal fine, le previste dichiarazioni sono rese dalla parte interessata, di regola, nelle more del giudizio talché risultino dal provvedimento medesimo. Tuttavia, è possibile rendere tali dichiarazioni anche in un momento successivo, purché comunque ciò avvenga prima della registrazione dell'atto. Per quanto attiene la forma con cui rilasciare le dichiarazioni richieste ai fini dell'agevolazione, le dichiarazioni che riguardano "*stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato*", possono essere rese mediante una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000. Diversamente, la dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio non può avere a oggetto manifestazioni di volontà, quale l'impegno - di cui alla lettera a) della Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986 - a trasferire la residenza nel territorio del Comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dall'acquisto. Tale impegno va assunto nella forma della "*dichiarazione autenticata nelle firme, da Autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziaro, stilata ed allegata al provvedimento stesso*". Per quanto riguarda, invece, il c.d. sistema del "prezzo - valore", in presenza dei requisiti per l'applicazione, la richiesta può essere formulata dall'acquirente anche nelle ipotesi in cui il trasferimento avviene con provvedimento giudiziale, non risultando ostativa l'assenza della figura notarile.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 38/E/2021](#)

### Registro fisso per il conferimento dell'intero fabbricato nel fondo immobiliare

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 376/E del 27 maggio 2021, ha chiarito che nel termine "alienazione" presente nell'articolo 7, D.L. 34/2019, possono essere ricompresi anche gli apporti di immobili ai fondi immobiliari. Pertanto, ove siano rispettate tutte le altre condizioni previste per

L'atto di acquisto del fabbricato da demolire e ricostruire, sono applicabili le agevolazioni previste consistenti nell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna. Inoltre, poiché la disposizione di favore intende agevolare "i trasferimenti di interi fabbricati", si precisa che l'agevolazione in argomento non trova applicazione per i trasferimenti di terreni, aree edificabili ed in genere per gli immobili che non siano "interi fabbricati", eventualmente compresi nel complesso edilizio che l'istante intende acquistare.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 376/E/2021](#)



**Euroconference**  
Editoria

! « ( **NUOVA USCITA** ) »  
APRILE 2021

**Aggiornato a marzo con i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**

# **SUPERBONUS: COME FUNZIONA E COME OTTIMIZZARE L'AGEVOLAZIONE**

**Autore:** Sergio Pellegrino

**Prezzi di listino**    **Versione cartacea**    **Versione eBook**  
**€ 30,00**                      **€ 25,00 + IVA 4%**

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 22/2021

### Accertamento

---

#### Conseguenze degli atti illeciti dell'amministratore di società di persone

In tema d'imposte sui redditi delle società di persone, l'imputazione proporzionale dei redditi della società ai singoli soci, prevista dall'articolo 5, Tuir in quanto indipendente dall'effettiva percezione degli utili e dalla stessa partecipazione del socio alla gestione sociale, non è esclusa dal carattere illecito dell'attività posta in essere dall'amministratore della società: lo svolgimento di tale attività in violazione di norme organizzative o di legge non comporta infatti l'interruzione del rapporto organico - sempre che gli atti posti in essere siano comunque pertinenti all'azione della società e rispondano a un interesse riconducibile, anche indirettamente, all'oggetto sociale -, né la nullità degli atti compiuti, ma solo l'inefficacia o l'inopponibilità degli stessi ai terzi, che può essere fatta valere solo dalla società, con la conseguenza che, qualora quest'ultima abbia ratificato l'illegittimo operato dell'amministratore, resta irrilevante ogni questione relativa all'estraneità dell'atto all'oggetto sociale (cfr. ordinanza n. 17731/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 14563 – 9 febbraio 2021 – 26 maggio 2021](#)

#### Induttivo e utilizzo delle presunzioni supersemplici

In caso di accertamento induttivo puro l'Amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni "supersemplici", ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma deve comunque determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, poiché, altrimenti, sarebbe oggetto di imposizione il profitto lordo in luogo di quello netto, in violazione dell'articolo 53 Costituzione, non potendo trovare applicazione l'articolo 109, Tuir, che ammette in deduzione solo i costi risultanti dal conto economico (cfr. sentenza n. 19191/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 14559 – 28 gennaio 2021 – 26 maggio 2021](#)

#### Scatta l'induttivo in assenza del prospetto delle rimanenze

In tema di imposte dirette, in caso di omessa presentazione del prospetto analitico delle rimanenze iniziali e finali, l'ufficio può procedere ad accertamento di tipo induttivo (cfr. sentenza n. 7653/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 14310 – 23 marzo 2021 – 25 maggio 2021](#)

### Contenzioso tributario

---

#### Caratteristiche dell'appello

Nel processo tributario l'appello ha carattere devolutivo pieno, quale mezzo di gravame non limitato al controllo di vizi specifici, volto a ottenere il riesame della causa nel merito, risultando sufficiente la mera riproposizione delle questioni prospettate in primo grado (cfr. sentenze n. 3064/2012, n. 1200/2016, n. 7369/2017, n. 24641/2018, n. 30525/2018, n. 32838/2018, n. 32954/2018, n. 21774/2020, n. 24533/2020 e n. 25106/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 14582 – 26 febbraio 2021 – 26 maggio 2021](#)

#### Cessazione del contendere e imputazione delle spese

Alla cessazione della materia del contendere per annullamento dell'atto in sede di autotutela si può correlare la condanna alle spese secondo la regola della soccombenza virtuale, ove tale annullamento

consegua a una manifesta illegittimità del provvedimento impugnato sussistente sin dal momento della sua emanazione; viceversa, in caso di obiettiva incertezza, come anche in caso di complessità della materia, ovvero di mutamento giurisprudenziale, il comportamento dell'ufficio che proceda all'annullamento costituisce un comportamento processuale conforme al principio di lealtà, ai sensi dell'articolo 88, c.p.c., che può essere premiato con la compensazione delle spese (cfr. sentenze n. 22231/2011, n. 33587/2018, n. 12755/2020, n. 12756/2020 e n. 4006/2021).

[Cassazione – ordinanza n. 14580 – 26 febbraio 2021 – 26 maggio 2021](#)

### **I passaggi che deve seguire il giudice nella prova per presunzioni**

In tema di prova per presunzioni, il giudice è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in 2 momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una vali da prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. È pertanto viziata da errore di diritto e censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevolesse completamente (cfr. sentenze n. 9108/2012, n. 5374/2017 e n. 10973/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 14572 – 12 febbraio 2021 – 26 maggio 2021](#)

### **Sufficiente l'elenco di trasmissione delle raccomandate**

Nel giudizio tributario, la prova del perfezionamento della notifica a mezzo posta dell'atto d'appello per il notificante nel termine di cui all'articolo 327, c.p.c., è validamente fornita dall'elenco di trasmissione delle raccomandate recante il timbro datario delle Poste, non potendosi attribuire all'apposizione di quest'ultimo su detta distinta cumulativa altro significato se non quello di attestarne la consegna all'ufficio postale (cfr. sentenze n. 7312/2016, n. 22878/2017 e n. 8332/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 14411 – 23 marzo 2021 – 25 maggio 2021](#)

### **I requisiti del controricorso quale ricorso incidentale**

Un controricorso ben può valere come ricorso incidentale, ma, a tal fine, per il principio della strumentalità delle forme - secondo cui ciascun atto deve avere quel contenuto minimo sufficiente al raggiungimento dello scopo - occorre che esso contenga i requisiti prescritti dall'articolo 371, c.p.c. in relazione ai precedenti articolo 365, 366 e 369, c.p.c., e, in particolare, la richiesta, anche implicita, di cassazione della sentenza, specificamente prevista dal n. 4 dell'articolo 366, c.p.c. (cfr. sentenza SS.UU. n. 25045/2016 e ordinanza n. 8873/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 14305 – 23 marzo 2021 – 25 maggio 2021](#)

### **Quando si ha la *mutatio libelli***

Si incorre in *mutatio libelli* quando si avanzi una pretesa obiettivamente diversa da quella originaria, introducendo nel processo un *petitum* diverso e più ampio oppure una *causa petendi* fondata su

situazioni giuridiche non prospettate prima e particolarmente su un fatto costitutivo radicalmente differente, di modo che si ponga al giudice un nuovo tema d'indagine e si spostino i termini della controversia, con l'effetto di disorientare la difesa della controparte ed alterare il regolare svolgimento del processo; si ha, invece, semplice *emendatio* quando si incida sulla *causa petendi*, in modo che risulti modificata soltanto l'interpretazione o qualificazione giuridica del fatto costitutivo del diritto, oppure sul *petitum*, nel senso di ampliarlo o limitarlo per renderlo più idoneo al concreto ed effettivo soddisfacimento della pretesa fatta (cfr. sentenze n. 17457/2009, n. 12621/2012 e n. 24121/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 14285 – 10 marzo 2021 – 25 maggio 2021](#)

## Istituti deflattivi

---

### **Definita l'adesione è inibita l'impugnazione**

Una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del *quantum debeatur*, al contribuente non resta che eseguire (o, per usare lo stesso termine della legge, "perfezionare") l'accordo, versando quanto da esso risulta, essendo normativamente esclusa la possibilità d'impugnare simile accordo e, a maggior ragione, quella d'impugnare l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del fisco, finché non sia stata "perfezionata" la procedura, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato» (cfr. sentenze n. 10086/2009 n. 20732/2010 e n. 14533/2015 e ordinanze n. 20577/2019, n. 4566/2020 e n. 26109/2020).

[Cassazione – ordinanza n. 14568 – 10 febbraio 2021 – 26 maggio 2021](#)

### **La proposta di adesione da parte dell'Amministrazione non è sinonimo di rinuncia**

Anche la formulazione, da parte dell'Amministrazione, di una proposta di accertamento con adesione non determina né la rinuncia a far valere la pretesa tributaria, né il disconoscimento della valenza probatoria degli atti istruttori acquisiti nella fase amministrativa, sicché, nell'ipotesi di mancata adesione, è legittima l'emissione dell'avviso di accertamento (cfr. ordinanza n. 13907/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 14310 – 23 marzo 2021 – 25 maggio 2021](#)

## Iva

---

### **Le conseguenze del codice identificativo sbagliato nelle operazioni intracomunitarie**

In tema d'Iva, le cessioni intracomunitarie, a norma dell'articolo 50, commi 1 e 2, D.L. 331/1993, sono effettuate senza applicazione d'imposta nei confronti dei cessionari e dei committenti che abbiano comunicato il numero d'identificazione attribuito dallo Stato di appartenenza a condizione che il soggetto attivo dello scambio dia impulso a una apposita procedura di verifica, richiedendo al Ministero la conferma della validità attuale del numero d'identificazione attribuito al cessionario; in assenza di tali adempimenti, legittimamente l'ufficio finanziario può ritenere che lo scambio abbia carattere nazionale e procedere al recupero dell'Iva, restando onere del contribuente provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo. Il cedente ha, dunque, l'onere di dimostrare la qualità di soggetto passivo Iva del cessionario comunitario, la consegna della merce al vettore, nonché l'effettività del trasporto della merce nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario o, in mancanza, di fornire adeguata prova della propria buona fede, cioè di non sapere o di non aver potuto sapere che l'operazione effettuata rientri in un'evasione posta in essere dall'acquirente e di avere adottato tutte le misure ragionevoli per evitare di partecipare alla frode. Pertanto, la semplice indicazione di un codice identificativo erroneo o la sua omissione così come la mancata attivazione

della procedura di verifica, se possono legittimare l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, non sono di per sé sanzionate dalla legge e non giustificano, di per sé, il diniego della non imponibilità, che è legata al mancato assolvimento, da parte della società contribuente, della prova della sussistenza dei requisiti sostanziali dell'operazione intracomunitaria, salva l'esistenza di una frode (cfr. sentenze n. 3603/2009, n. 22127/2013 n. 16328/2014, n. 17254/2014, n. 21183/2014, n. 23763/2015, n. 15871/2016, n. 16756/2016 e n. 25651/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 14554 – 19 gennaio 2021 – 26 maggio 2021](#)

### **Nulla l'avviso di liquidazione in assenza di contestazione dei requisiti per la prima casa**

L'avviso di liquidazione della maggiore Iva a seguito della decadenza dall'agevolazione per l'acquisto della prima casa è affetto da nullità nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia preventivamente instaurato il contraddittorio con il contribuente in ordine all'accertata carenza di requisiti soggettivi e/o oggettivi per il godimento del beneficio, sempre che si provi che tale violazione abbia impedito la prospettazione di ragioni idonee a contrastare l'esercizio della potestà sanzionatoria.

[Cassazione – ordinanza n. 14334 – 24 marzo 2021 – 25 maggio 2021](#)

### **Onere della prova in capo all'ufficio per le operazioni inesistenti**

La fattura, di regola, è documento idoneo a rappresentare un costo d'impresa, come si evince dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972 che ne disciplina il contenuto, e costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva e alla deducibilità dei costi, sicché, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative a operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'ufficio, che adduce la falsità del documento, dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere (cfr. sentenze n. 27341/2005, n. 9108/2012, n. 25775/2014 e n. 428/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 14301 – 11 marzo 2021 – 25 maggio 2021](#)

## **Operazioni straordinarie**

---

### **Comanda sempre la competenza anche per le plusvalenze da cessione**

La cessione di azienda a titolo oneroso costituisce un'operazione che realizza plusvalori collegati al reddito d'impresa, ne deriva che il criterio di competenza, di cui all'articolo 109, comma 1, Tuir, è - salvo le ipotesi tassativamente previste dalla legge - inderogabile per il contribuente, il quale non può dichiarare le componenti positive o negative a sua discrezione, ma solo nel periodo indicato dalla legge come di competenza (*ex plurimis* ordinanza n. 775/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 14560 – 8 febbraio 2021 – 26 maggio 2021](#)

## **Redditi diversi**

---

### **Quando non è imponibile la plusvalenza da esproprio**

Qualora gli atti integranti il trasferimento cui consegue la plusvalenza, cioè, rispettivamente, il decreto di esproprio, la cessione volontaria o l'occupazione acquisitiva, siano intervenuti prima del 31 dicembre 1989, ma il pagamento sia intervenuto dopo l'entrata in vigore della L. 413/1991, la plusvalenza non è imponibile nel caso di ingiustificato ritardo della P.A. nel pagamento della plusvalenza (cfr. sentenza n. 1429/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 14420 – 23 febbraio 2021 – 25 maggio 2021](#)

## Reddito di impresa

---

### Accantonamenti per copertura *IRS* deducibili solo dalle finanziarie

In tema di deducibilità dei costi ai fini fiscali, devono essere esclusi dai componenti negativi del reddito d'impresa gli accantonamenti per la copertura del rischio inerente il contratto di *interest rate swap*, quando la società non operi nel settore creditizio o finanziario, in ragione dell'insussistenza del requisito dell'inerenza del costo che non può essere correlato alla mera idoneità dell'operazione a produrre reddito, dovendo essere riferibile all'oggetto dell'attività di impresa (evidenza aggiunta) (cfr. ordinanza n. 12738/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 14221 – 4 novembre 2020 – 25 maggio 2021](#)

## Riscossione

---

### Nessun obbligo di notifica al socio per la riscossione derivante da accertamento sulla società

In tema di riscossione Iva, il socio di società di persone, in caso di cessione della quota, è responsabile per le tutte le obbligazioni sociali, e perciò anche tributarie, esistenti al giorno dello scioglimento del rapporto sociale (articoli 2290, 2291, 2269, cod. civ.), sicché la sua responsabilità è diretta ancorché sussidiaria (articolo 2304, cod. civ.). Ne consegue che, essendo il debito del socio il medesimo della società, l'Amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di notificare al socio l'avviso di accertamento o di rettifica dell'Iva, in quanto l'accertamento effettuato nei confronti della società ha effetto anche nei confronti del socio - così come il giudicato ottenuto nei confronti della società di persone costituisce titolo esecutivo nei confronti dei singoli soci -, e può quindi limitarsi a notificargli, nella vigenza dell'articolo 46, D.P.R. 602/1973, l'avviso di mora ovvero la cartella di pagamento, potendo il contribuente contestare, con l'impugnazione di questo atto, anche l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta, senza che possa ravvisarsi violazione del suo diritto di difesa (cfr. ordinanze n. 19188/2006 e n. 24322/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 14570 – 10 febbraio 2021 – 26 maggio 2021](#)

## Sanzioni

---

### Anche per l'intermediario vale la differenza tra infrazione formale e sostanziale

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la distinzione tra infrazioni formali e sostanziali rileva anche con riferimento all'intermediario tenuto alla trasmissione di dichiarazioni fiscali, essendo ipotizzabili fattispecie in cui la sua condotta agevola l'evasione o, comunque, determina un minor incasso erariale (infrazioni non meramente formali) e fattispecie in cui essa arreca solo un qualche ritardo o difficoltà alle operazioni di accertamento o riscossione (infrazioni formali). Ne consegue la compatibilità dell'articolo 12, D.Lgs. 472/1997 con l'articolo 7, D.Lgs. 241/1997, *ratione temporis* vigente (*ex plurimis* sentenze n. 11741/2015, n. 11742/2015, n. 12682/2015, n. 2597/2016 e n. 7661/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 14246 – 16 febbraio 2021 – 25 maggio 2021](#)

## Successione

---

### Sempre emendabili gli errori in dichiarazione

In tema d'imposta di successione, gli errori commessi dal contribuente nella dichiarazione sono in ogni caso emendabili, sia in virtù del principio generale secondo cui la dichiarazione non ha valore

confessorio e non è fonte dell'obbligazione tributaria, sia in virtù dei principi costituzionali di capacità contributiva e buona amministrazione, nonché di collaborazione e buona fede che devono improntare i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente. Alla correzione non osta né l'intervenuta scadenza del termine per la presentazione della denuncia di successione, che non ha natura decadenziale, né l'articolo 31, comma 3, D.Lgs. 346/1990, che concerne le modifiche da apportare agli elementi oggettivi e soggettivi della dichiarazione, né l'eventuale notifica di un avviso di liquidazione, riflettendosi tale circostanza solo sul regime dell'onere della prova in giudizio (cfr. sentenze n. 2229/2015, n. 13595/2018 e n. 32832/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 13817 – 20 gennaio 2021 – 20 maggio 2021](#)

### Tributi locali – Ici

---

#### **Non rileva la non disponibilità del bene**

I proprietari dei beni di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 504/1992, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi, superficie, restano assoggettati alla imposta comunale sugli immobili anche se sono privi della materiale disponibilità del bene.

[Cassazione – ordinanza n. 13810 – 3 dicembre 2020 – 20 maggio 2021](#)

### Tributi locali – Tarsu

---

#### **Onere del contribuente dimostrare l'improduttività di rifiuti**

In tema di Tarsu, con riguardo all'articolo 62, comma 3, D.Lgs. 507/1993, prevede che la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale. L'articolo 62 pone, quindi, a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti; ne consegue che l'impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso, prevista dall'articolo 62, comma 2, non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice tributario, essendo onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità, le quali devono essere "debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione (cfr. sentenze n. 17703/2004, n. 11351/2012 e n. 19469/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 14224 – 18 dicembre 2020 – 25 maggio 2021](#)

## La circolare tributaria n. 22/2021

# Selezione delle prove indiziarie con il metodo dei 2 step: previa valutazione atomistica e successiva valutazione globale con incertezze

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 14572/2021](#), tiene la *lectio magistralis* sulla valutazione delle prove.

L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento a carico di una società di capitali per il recupero a tassazione di maggiori ricavi, induttivamente determinati a fronte dei corrispettivi dichiarati per l'attività di compravendita di beni immobili. La CTP, esaminato il ricorso di primo grado del contribuente, lo accoglieva parzialmente, riquantificando il maggior reddito, sulla sola base della discrasia emersa in esito delle indagini bancarie. Dunque, sgombrato il campo da presunzioni di matrice indiziaria, il primo giudice prendeva atto della maggior somma pagata alla venditrice da due individuati acquirenti, per i quali all'atto della stipula del contratto di compravendita definitivo era stato dichiarato un prezzo che non teneva in debito conto gli acconti in precedenza versati da quelli che erano promissari acquirenti dei beni immobili. Si rivolgevano alla CTR entrambe le parti, in via principale l'ufficio e in via incidentale il contribuente, senza successo, con la conseguente conferma della decisione di *primae curae*.

Ai giudici di piazza Cavour viene sottoposta da parte pubblica esclusivamente la questione della violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c.), in materia di prova: in relazione ai principi generali codicistici che regolano la materia, con riferimento agli articoli [2697](#), [2727](#) e [2729](#) (prova per presunzioni), cod. civ. e, in relazione alle specifiche disposizioni in ambito tributario, con riferimento all'[articolo 39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, quanto al comparto impositivo delle imposte dirette, e all'[articolo 54](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, quanto al comparto impositivo dell'Iva. Secondo la tesi erariale, infatti, considerati i principi di diritto in tema di prova per presunzioni, la CTR aveva relegato a mero indizio il comportamento antieconomico tenuto dalla contribuente (ricavi incapienti

rispetto ai costi sostenuti), come le differenze di prezzo al metro quadro riscontrate tra le diverse compravendite, senza oggettivi elementi che le giustificassero) e, comunque, non aveva considerato che gli importi dei mutui a favore dei mutuatari acquirenti erano superiori ai prezzi da corrispondere per l'acquisto. Inoltre, la CTR aveva esaminato "frammentariamente" l'idoneità dei singoli indizi presuntivi, di cui sopra, omettendo la valutazione unitaria e complessiva degli indizi nel loro insieme. La Suprema Corte, nell'accogliere la tesi dell'Amministrazione finanziaria, ripercorre la materia delle prove, ripetutamente accostata negli ultimi tempi, vuoi per esaltare la gravità e precisione dell'unico indizio, ancorché concordante con l'indizio stesso, vuoi per ribadire il perimetro del sindacato di legittimità, che deve lasciare intonsa la valutazione delle prove operata dal giudice di merito, vuoi per valorizzare la tenuta degli elementi indiziari nel loro insieme. In questo caso, la Corte di Cassazione affronta la materia in maniera strutturata, muovendo dai principi generali, per poi approdare alla soluzione del caso specifico. Il quadro dello strumento accertativo di cui all'[articolo 39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, del resto, rappresenta l'ambiente ideale per la sistematizzazione della correlazione tra il fatto indice degli indizi e la conclusione desumibile della presunzione, trattandosi di metodologia analitico-induttiva, che non ammette il ricorso a presunzioni supersemplici, richiedendo che l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate scaturisca da presunzioni singolarmente semplici, purché gravi, precise e concordanti.

Il primo aspetto con cui si misura la Corte è rappresentato dal tema dell'unicità dell'indizio: *"è legittimo procedere ad accertamento analitico-induttivo e la rettifica officiosa del reddito (rectius, di determinati elementi, attivi o passivi, che lo compongono) può fondarsi anche sulla base di un unico elemento presuntivo, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale (ma non necessario) concorso di più elementi presuntivi (Cassazione n. 30803/2017, n. 27552/2018, n. 2155/2019 e n. 7292/2020)".* Qui, gli indizi erano più d'uno: somma di acconti e saldo corrisposti alla venditrice, superiore al prezzo dichiarato in atto; condotta antieconomica, ingiustificate differenze di prezzo al metro quadro tra diverse compravendite di beni simili, importi dei mutui superiori ai prezzi da corrispondere per l'acquisto. Dalla teoria della sufficienza dei requisiti della precisione e della gravità, che si desume dalla legittimità dell'unicità dell'indizio, di talché la concordanza sarebbe richiesta nel sol caso della pluralità dei fatti noti presi in esame, la Corte conclude che ciascuno degli indizi di cui sopra, era *"ex se astrattamente valutato, suscettibile di integrare, ove connotato da peculiare gravità, presunzione giustificante l'accertamento"*.

Il comportamento antieconomico rileva *ex se*, osserva la Corte (*"sul rilievo di condotte del genere, ex plurimis, cfr. Cassazione n. 6939/2017 e n. 4410/2020"*); le differenze di prezzo pure rilevano; altresì vanno

tenuti in considerazione gli importi dei mutui superiori ai prezzi di acquisto (*“sul tema, Cassazione n. 14388/2017 e n. 29502/2020”*).

Il secondo aspetto con cui si misura la Corte è rappresentato dal tema del perimetro del sindacato di legittimità: *“su tali circostanze il giudice di prossimità ha soffermato la sua attenzione, attribuendo alle stesse (con apprezzamento senza dubbio di merito, insindacabile in sede di legittimità in difetto di rilevanti aporie motivazionali, qui nemmeno adombrate) una valenza di mero indizio, insufficiente a suffragare la pretesa impositiva”*. Qui la valutazione era stata condotta dalla CTR nel senso della conferma degli indizi, ma al contempo nel giudizio di difetto di vigore del singolo indizio: *“la sentenza impugnata ha infatti ritenuto che: il comportamento dell'impresa commerciale suscitava dubbi, non integranti presunzioni “in mancanza di altri e più consistenti elementi probatori” circa l'esistenza di ricavi non contabilizzati; il calcolo del valore medio al mq. di tutti gli immobili ceduti e l'utilizzo dello scostamento dai listini OMI non erano significativi, perché le unità immobiliari non erano tutte perfettamente eguali e perché “l'imprenditore edilizio preferisce ridurre il prezzo di vendita degli ultimi appartamenti”; gli importi mutuati (peraltro in negozi giuridici estranei alla “disponibilità” della società costruttrice) erano giustificati dal contesto storico (precedente alla crisi dei subprime in America), nel quale “era possibile ottenere” mutui comprensivi non soltanto per il 100% del prezzo ma anche dei costi di ristrutturazioni, acquisto di mobili e oneri accessori”*.

Il secondo aspetto con cui si misura la Corte è rappresentato dal tema della tenuta degli elementi indiziari nel loro insieme: *“si tratta, come appare evidente, di una valutazione degli elementi indiziari condotta in maniera atomistica e parcellizzata, senza cioè indagare sulle reciproche interazioni tra gli stessi: manca, in altri termini, una considerazione unitaria e complessiva delle circostanze, sì da verificarne, composte in quadro d'insieme, l'idoneità ad integrare presunzioni gravi, precise e concordanti”*.

Allora, quale sarebbe l'iter corretto che il giudice di primo grado deve seguire per valutare, senza inciampi di legittimità, un complesso quadro indiziario, che nella singolarità di ciascuno degli indizi non lo convince affatto, tanto che la pluralità degli indizi gli sembra nel complesso fragile, se non salvare l'unico indizio non debole (discrasia emersa in esito delle indagini bancarie, per acconto e saldo, che sommati restituiscono un prezzo complessivo maggiore del prezzo dichiarato)?

Ecco il *vademecum*:

con un primo momento valutativo, il giudice di merito valuta analiticamente i singoli elementi indiziari *“per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria”*. La CTR l'aveva fatto, si direbbe sulla base di quanto riportato dal Supremo Collegio (*“il calcolo del valore medio al mq. di tutti gli immobili ceduti e l'utilizzo dello scostamento dai listini OMI non erano significativi, perché le unità*

*immobiliari non erano tutte perfettamente eguali*”, indizio rappresentato dalle ingiustificate differenze di prezzo al metro quadro: scartato; *“l'imprenditore edilizio preferisce ridurre il prezzo di vendita degli ultimi appartamenti”*, indizio rappresentato dalla condotta antieconomica: scartato; *“gli importi mutuati (peraltro in negozi giuridici estranei alla “disponibilità” della società costruttrice) erano giustificati dal contesto storico (precedente alla crisi dei subprime in America), nel quale “era possibile ottenere” mutui comprensivi non soltanto per il 100% del prezzo ma anche dei costi di ristrutturazioni, acquisto di mobili e oneri accessori”*, indizio rappresentato dalle discrasie tra prezzo e mutuo scartato);

con un secondo momento valutativo, il giudice di merito valuta complessivamente tutti *“gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi”* La CTR l'aveva fatto, si direbbe sulla base di quanto riportato dal Supremo Collegio, ove risulta che il giudice di *secondae curae* confermava la decisione di primo grado, con cui era stato parzialmente accolto il ricorso, con riquantificazione del maggior reddito, sulla sola base della discrasia emersa in esito delle indagini bancarie. Non è un implicito rigetto della complessiva tenuta del quadro indiziario nel suo insieme, previo scarto degli elementi troppo deboli e valorizzazione dell'unico elemento robusto, ritenuto sufficiente, ancorché concordante solo con sé stesso?

Invece, i giudici di piazza Cavour concludono per l’*“errore di diritto e censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento”* (Cassazione n. 5374/2017; conformi, tra le tantissime, Cassazione n. 9108/2012 e n. 10973/2017). Né si vede come possa essere preclusa la valutazione delle prove indiziarie, *“attraverso un procedimento logico di scomposizione atomistica di ciascuno di essi”* se il primo momento valutativo deve condurre all'esito dello scarto per debolezza. Gli indizi scartati, allo ra, devono rientrare dalla finestra per essere rivalutati, come fossero meritevoli, nell'ambito del secondo momento valutativo vocato alla pluralità? Sembrerebbe, al contrario, connotata da maggiore coerenza la conclusione contraria: gli elementi indiziari scartati rimangono scartati e solo i sopravvissuti al primo filtro confluiscono nel complesso di indizi oggetto del secondo momento valutativo. Diversamente, non si vede a cosa dovrebbe servire il primo momento esclusivamente selettivo.

## La circolare tributaria n. 22/2021

# Equivalenza delle notificazioni degli atti processuali in mani proprie, a mezzo del servizio postale e a mezzo pec

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con [ordinanza n. 14242/2021](#), decide sulla base dell'equivalenza tra pec e raccomandata.

L'Agenzia delle entrate notificava a una persona fisica avviso di accertamento per il recupero a tassazione di redditi non dichiarati, individuati in esito a una verifica sui movimenti bancari, scaturita da un rilievo per utilizzo di fatture per operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, elevato nei confronti di una società ritenuta a ristretta base partecipativa, alla cui compagine sociale apparteneva il contribuente.

La CTP respingeva il ricorso, mentre la CTR accoglieva l'appello del contribuente soccombente, riformando la sentenza di *primae curae* e per l'effetto annullando l'atto impositivo.

Avverso la sentenza d'appello l'Agenzia delle entrate presenta ricorso per cassazione, affidato a 5 motivi, mentre il contribuente si limita al deposito della procura speciale ai fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione nonché di successiva memoria.

La questione preliminare che si pone all'attenzione della Corte riguarda l'ammissibilità della memoria di parte privata, spedita a mezzo pec: *“va ribadito che in tema di rito camerale di legittimità di cui alla L. 197/2016, articolo 1-bis, che ha convertito, con modificazioni, il D.L. 168/2016, applicabile, ai sensi dello stesso articolo, comma 2, anche ai ricorsi depositati prima dell'entrata in vigore della legge di conversione per i quali non sia stata ancora fissata l'udienza o l'adunanza in camera di Consiglio, la parte che abbia precedentemente depositato procura notarile senza notificare alcun controricorso - perduta la facoltà di partecipare alla discussione orale in pubblica udienza o di essere sentita in camera di Consiglio per effetto delle norme sopravvenute - può esercitare la propria difesa presentando memoria scritta ai sensi dell'articolo 380-bis, comma 2, c.p.c., e, in caso di soccombenza della controparte, ha diritto alla rifusione delle spese e dei compensi per il conferimento della procura e per l'attività difensiva così svolta (cfr. Cassazione n. 395/2017, n. 4533/2017 e n. 7701/2017)”. Chiarito che il contribuente aveva facoltà di depositare la*

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

memoria, il Supremo Collegio passa all'esame dell'ulteriore aspetto della spedizione della memoria a mezzo pec: *“quanto alla modalità inerente alla spedizione a mezzo pec, questa Corte di recente ha osservato che nel giudizio di cassazione è legittimamente esaminabile la memoria ex articolo 380-bis1, c.p.c. depositata telematicamente dal ricorrente mediante l'invio dall'indirizzo pec indicato dal difensore in sede di costituzione in giudizio all'indirizzo pec della cancelleria della sezione e da questa tempestivamente ricevuta, considerati sia l'equiparazione della pec alla raccomandata stabilita dal vigente D.Lgs. 82/2005, articolo 6, comma 1, secondo periodo, (già medesimo decreto, articolo 48, comma 2), recante il Codice dell'amministrazione digitale, sia i principi generali della strumentalità delle forme degli atti processuali e del raggiungimento dello scopo degli stessi” (cfr. Cassazione n. 28174/2020 e n. 27672/2020)*”.

Per l'equivalenza tra pec e raccomandata, si deve avere innanzitutto riguardo per la matrice codicistica della disciplina delle notificazioni. Vige l'[articolo 1334](#), cod. civ. rubricato efficacia degli atti unilaterali, che contiene il precetto fondamentale dell'efficacia degli atti a decorrere dal momento della conoscenza da parte del destinatario. In tale contesto generale possono essere inquadrare le norme del codice di procedura civile di disciplina delle notificazioni, di cui all'[articolo 137](#) e ss., non a caso collocate nel Libro I delle disposizioni generali, nell'ambito del Titolo VI concernente gli atti processuali. Di qui, si possono esaminare le declinazioni in materia di conoscenza e conoscibilità nel perimetro delle notificazioni a mezzo del servizio postale: la notificazione di cui all'[articolo 149](#), c.p.c. si può eseguire secondo le disposizioni della L. 890/1982. In tal caso, l'agente postale consegna il piego raccomandato nelle mani del destinatario, che sottoscrive sia l'avviso di ricevimento sia il registro di consegna, così potendosi la notificazione ritenere eseguita nella data di consegna. Al di fuori del caso principe della consegna nelle mani del destinatario, sono poi previsti il caso dell'irreperibilità relativa e il caso della consegna a soggetto diverso dal destinatario, ma autorizzato a ricevere la notificazione. Per il processo tributario, si pensi all'[articolo 16](#), D.Lgs. 546/1982, che al comma 5 prevede che comunicazioni e notificazioni a mezzo del servizio postale si considerino eseguite per il notificante nella data della spedizione, mentre per il notificatario nella data di ricevimento (c.d. principio di scissione degli effetti della notificazione).

Con l'avvento del processo telematico, anche il servizio postale si è rivelato un mezzo superato dalla più snella e apparentemente più semplice notificazione a mezzo pec: per gli atti processuali tributari, il riferimento è rappresentato dall'[articolo 5](#), comma 2, D.M. 163/2013, (Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'[articolo 39](#), comma 8, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011), che colloca il perfezionamento della notificazione nel momento in cui viene generata da parte del

gestore di pec del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna “*e produce gli effetti di cui agli articoli 45 e 48 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82*”. Il riferimento è rivolto rispettivamente alla norma del D.Lgs. 82/2005 (CAD) che prevede che il documento informatico trasmesso per via telematica s'intenda spedito dal mittente se inviato al proprio gestore e consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico di quest'ultimo nella casella di posta elettronica messaggi a disposizione dal gestore nonché alla norma sempre del D.Lgs. 82/2005 (CAD) che stabilisce l'opponibilità ai terzi della data e dell'ora di trasmissione e di ricezione di un documento informatico trasmesso a mezzo PEC purché in conformità alle disposizioni di cui al D.P.R. 68/2005 (Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'[articolo 27](#), L. 3/2003) e alle relative regole tecniche adottate ai sensi dell'[articolo 71](#), D.Lgs. 82/2005 (CAD) e successivamente alle Linee Guida. Più in generale, l'acronimo pec, per posta elettronica certificata, è stata definito dal D.M. 163/2013 (Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'[articolo 39](#), comma 8, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011) come: ogni sistema di posta elettronica nel quale è fornita al mittente documentazione elettronica attestante l'invio e la consegna di documenti informatici, di cui all'[articolo 1](#), comma 1, lettera g), D.P.R. 68/2005. Il citato D.M. 163/2013, all'[articolo 5](#), comma 2, stabilisce che le notificazioni telematiche si intendono perfezionate al momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna e, all'[articolo 8](#), comma 1, richiama nell'alveo del processo telematico il principio della scissione degli effetti della notificazione.

L'[articolo 16-sexies](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, in punto di domicilio digitale stabilisce che le notificazioni degli atti in materia civile da eseguirsi al difensore presso la cancelleria dell'ufficio giudiziario sono sostituite dalle pec all'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore, come risultante dagli elenchi di cui all'[articolo 6-bis](#), D.Lgs. 82/2005, salva l'evenienza dell'impossibilità per causa imputabile al destinatario, nel qual caso si procede presso la cancelleria nei modi e nei tempi dell'epoca analogica. Per i depositi, l'[articolo 16-bis](#), comma 1, D.L. 179/2012, prevede che atti processuali e documenti siano depositati da parte dei difensori delle parti precedentemente costituite esclusivamente con modalità telematiche, nel rispetto della normativa anche regolamentare concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. In tema di notificazione al difensore mediante invio dell'atto tramite pec, la Corte ha già avuto modo di individuare il tempo della notificazione: “*nel momento in cui il sistema genera la ricevuta di accettazione e di consegna del messaggio nella casella del destinatario, si determina,*

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

analogamente a quanto avviene per le dichiarazioni negoziali ai sensi dell'articolo 1335, cod. civ., una presunzione di conoscenza da parte dello stesso, il quale, pertanto, ove deduca la nullità della notifica, è tenuto a dimostrare le difficoltà di cognizione del contenuto della comunicazione correlate all'utilizzo dello strumento telematico (cfr. sentenza n. 26102/2016)" (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 14037/2019](#)). In questo caso, la Corte si riferisce all'[articolo 6](#), D.Lgs. 82/2005 (CAD), secondo cui le comunicazioni tramite i domicili digitali sono effettuate agli indirizzi inseriti nei pubblici elenchi o nei domicili digitali eletti con gli stessi effetti giuridici delle comunicazioni a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, salvo che la legge disponga diversamente. Per i giudizi di legittimità, inoltre, la recente modifica (31 marzo 2021) del Protocollo di intesa per il deposito telematico nel procedimento civile in Cassazione include le memorie difensive tra gli atti che si possono depositare telematicamente.

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



**LA RIVALUTAZIONE  
DEI BENI DI IMPRESA**

**Autore: Fabio Giommoni**

**Prezzi di listino**    **Versione e-book**  
**€ 25,00 + IVA 4%**

**ACQUISTA ORA**

“ **NUOVA USCITA** **MARZO 2021** ”

## La circolare tributaria n. 22/2021

# Le regole per l'acconto Imu 2021

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

La Legge 160/2019 ha riscritto la disciplina Imu con decorrenza dal 2020, accorpando il gettito Tasi; la nuova Imu che ne è scaturita è un tributo molto simile al precedente, ma che comunque presenta alcune peculiarità.

Occorre ricordare che lo scorso anno è stato caratterizzato da una disciplina particolare per quanto riguarda le regole di calcolo dell'acconto, mentre dal 2021 si torna ad applicare quanto la norma stabilisce a regime.

Si tratta di una regola che è del tutto simile a quanto già si applicava nel passato, prima della revisione della disciplina del tributo locale introdotta dalla L. 160/2019: l'acconto sarà determinato sulla scorta di aliquote e detrazioni previste per l'anno precedente mentre successivamente, nel calcolo del saldo, entrano in campo i nuovi parametri deliberati dai Comuni per l'anno in corso.

Nel presente *focus* andremo a riepilogare per sommi capi le regole applicative di liquidazione dell'imposta con riferimento alla scadenza di giugno, richiamando le principali indicazioni operative per ciascuna fattispecie impositiva.

Si deve segnalare come la legislazione emergenziale Covid-19 abbia introdotto diverse ipotesi di esenzione a favore dei soggetti maggiormente colpiti dalle conseguenze economiche derivanti dalle restrizioni all'esercizio di alcune attività (in particolare, palestre, centri sportivi, ristoranti, bar, alberghi e in taluni casi anche negozi); su tale aspetto non ci si sofferma nel presente con tributo, in quanto oggetto di specifico approfondimento [pubblicato sul presente numero della rivista](#).

## Le regole per l'acconto

Ai sensi dell'articolo 1, [comma 762](#), L. 160/2019 i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta per l'anno in corso in 2 rate:

- entro il 16 giugno sarà dovuto il versamento in acconto, facendo riferimento all'imposta dovuta per il primo semestre, applicando l'aliquota e la detrazione dei 12 mesi dell'anno precedente;
- entro il 16 dicembre i contribuenti dovranno invece provvedere al versamento a saldo. Il versamento della seconda rata è eseguito, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio

sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati sul sito *internet* del Mef alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta. In caso di mancata pubblicazione delle delibere entro il 28 ottobre 2021, ai sensi del [comma 767](#), si applicano le aliquote e le detrazioni Imu vigenti nel Comune per l'anno 2020. Se il contribuente ha provveduto a giugno al versamento in unica soluzione, soluzione ammessa dal [comma 762](#), applicando quindi già da subito le aliquote dell'anno in corso, a saldo non deve effettuare alcun ulteriore versamento.

Come di consueto, per eseguire il versamento è possibile utilizzare gli appositi bollettini postali, ovvero in alternativa il modello F24 nella sezione “*Imu e altre imposte locali*”, ricordando che gli importi da indicare sul modello F24 devono essere arrotondati all'unità di euro e occorre verificare sul regolamento comunale quale sia la soglia per il minimo di versamento.

Il Decreto Rilancio ha introdotto una (ipotetica) riduzione del 20% se si sceglie di versare con addebito, rilasciando una autorizzazione permanente all'addebito diretto del pagamento su conto corrente bancario o postale ([articolo 118-ter](#), D.L. 34/2020). Va però evidenziato che tale soluzione è praticabile solo nel caso in cui il Comune abbia deliberato in tal senso.

Il modello F24 offre la possibilità di utilizzare in compensazione eventuali crediti d'imposta vantati dal contribuente (anche qualora sia stato presentato il modello 730, se il contribuente ha indicato nel quadro “I” l'ammontare del credito che si è tenuto a disposizione).

Sotto il profilo della gestione dei versamenti occorre tenere in considerazione quanto disposto dal D.L. 124/2019, che impone l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate per le compensazioni (totali o parziali) anche nel caso in cui il contribuente non sia titolare di partita Iva.

Il medesimo provvedimento ha esteso ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'Irap (in precedenza tale obbligo riguardava solo il credito Iva) l'obbligo di previa presentazione del modello dichiarativo per il loro utilizzo in compensazione, per l'importo che eccede 5.000 euro (più precisamente, la compensazione è ammessa dal decimo giorno successivo la presentazione del modello dal quale detto credito scaturisce). Visto il gran numero di modelli che occorrerà gestire, è bene memorizzare i vincoli che interessano il canale di presentazione del modello F24.

	<b>Titolare partita Iva</b>	<b>“Privato”</b>
<b>Compensazione totale</b>	Servizi telematici Agenzia	Servizi telematici Agenzia
<b>Compensazione parziale</b>	Servizi telematici Agenzia	Servizi telematici Agenzia
<b>Versamento senza compensazione</b>	Servizi telematici Agenzia <i>Remote banking</i>	Servizi telematici Agenzia <i>Remote banking</i> Cartaceo

L'imposta è versata a favore del Comune di ubicazione dell'immobile, a eccezione dei fabbricati di categoria catastale D, per i quali una frazione dell'imposta viene versata a favore dell'Erario (la distinzione tra le 2 quote va operata utilizzando opportunamente i diversi codici tributo, 3925 e 3930). Per gli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D l'aliquota di base è pari allo 0,86% di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato; i Comuni possono aumentare l'aliquota di prelievo per tali immobili sino all'1,06% o diminuirla fino al limite dello 0,76% (quindi, per tali immobili l'imposta non può mai essere azzerata, proprio per salvaguardare la quota di spettanza dell'Erario).

Ai sensi del [comma 767](#), articolo 1, L. 160/2019 l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine, occorre ricordare che:

- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente;

### ESEMPIO 1

---

Mario Rossi ha ceduto a Luca Bianchi l'immobile il 16 gennaio 2021; il giorno 16 risulta a carico dell'acquirente che ha quindi posseduto l'immobile per 16 giorni (dal 16 al 31) a fronte dei 15 del cedente. L'imposta è a carico dell'acquirente Luca Bianchi.

- l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a carico dell'acquirente nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

### ESEMPIO 2

---

Mario Rossi ha ceduto a Luca Bianchi l'immobile il 16 aprile 2021; il giorno 16 risulta a carico dell'acquirente. Entrambi i soggetti hanno possesso per 15 giorni. L'imposta del mese di aprile è interamente dovuta dall'acquirente Luca Bianchi.

### Le aliquote applicabili e i relativi vincoli

Ai fini Imu abitazioni principali e pertinenze, così come i fabbricati assimilati, sono esenti, mentre il tributo è dovuto su tutti gli altri fabbricati, sui terreni agricoli e sulle aree edificabili.

Tipologie di immobili	Imponibili	aliquota	
		Min	Max
Fabbricati in genere	Sì	0,00%	1,06% (1,14% se già deliberato)
Abitazioni principali	No		

(e relative pertinenze)			
Abitazioni principali A/1-A/8-A9 (e relative pertinenze)	Sì	0,00%	0,60%
Fabbricati categoria D	Sì	0,76%	1,06%
Fabbricati rurali strumentali	Sì	0,00%	0,10%
Terreni agricoli	Sì	0,00%	1,06%
Aree fabbricabili	Sì	0,00%	1,06% (1,14% se già deliberato)
Fabbricati invenduti e non locati	Sì	0,00%	0,25%

L'accorpamento della Tasi, ha comportato l'incremento dell'aliquota base Imu, che sale dallo 0,76% allo 0,86%. Tale aliquota può essere incrementata sino al 1,06%; viene concesso, ai Comuni che hanno già esercitato in passato la facoltà di aumentare l'aliquota Tasi dello 0,8 per mille, di incrementare l'aliquota Imu fino al 1,14%.

L'aliquota di base per i fabbricati rurali a uso strumentale è pari allo 0,1% e i Comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento.

Fino all'anno 2021, l'aliquota di base per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, è pari allo 0,1% e i Comuni possono aumentarla fino allo 0,25% o diminuirla fino all'azzeramento. Dal 2022, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, diverranno esenti dall'Imu.

L'aliquota di base per i terreni agricoli è pari allo 0,76% e i Comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino all'azzeramento.

Per gli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D l'aliquota di base è pari allo 0,86%, di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato, e i Comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino al limite dello 0,76% (quindi per tali immobili l'imposta non può mai essere azzerata, proprio per salvaguardare la quota di spettanza dell'Erario).

Quindi, a parte i fabbricati di categoria D, il Comune potrà generalmente provvedere alla riduzione di tali aliquote sino all'azzeramento, soluzione che sino al 2019 non era consentita.

Per le abitazioni locate a canone concordato di cui alla L. 431/98 l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal Comune, è ridotta al 75%.

## I fabbricati

Le fattispecie impositive Imu sono 3 (anche se poi al loro interno sono previste diverse specificazioni e trattamenti particolari): fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli.

Per i fabbricati iscritti in Catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in Catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

categorie catastali	moltiplicatori
fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10 (uffici e studi privati)	160
fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5	140
fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5 (istituto di credito, cambio e assicurazione - con fine di lucro)	80
fabbricati classificati nel gruppo catastale D, a eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5	65
fabbricati classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe)	55

Quando l'immobile è privo di rendita catastale occorrerà utilizzare:

- il metodo dei costi contabili nel caso di fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in Catasto con attribuzione di rendita; i coefficienti di rivalutazione, da utilizzare per la determinazione del valore contabile, sono aggiornati annualmente con decreto Mef (il decreto approvato per l'anno 2021 è quello del 7 maggio 2021);
- in tutti gli altri casi occorre considerare una rendita presunta, determinata con riferimento alla rendita attribuita a fabbricati simili.

L'articolo 1 [comma 747](#), L. 160/2019 prevede alcune riduzioni della base imponibile, al 50%, a favore dei seguenti immobili:

- fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 42/2004 (vincolo diretto);
- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni;
- uso gratuito ai familiari (si veda sul punto il successivo paragrafo).

Va poi evidenziato come esistano delle fattispecie di esenzione; tra queste si ricordano i fabbricati di categoria catastale "E", i fabbricati nei quali viene svolto il culto, i fabbricati utilizzati dagli enti non commerciali per le proprie attività, i fabbricati degli enti pubblici, etc.. Ciascuno di questi esoneri richiede la verifica di determinati requisiti.

Per i fabbricati iscritti in Catasto, come in passato, la base imponibile è parametrato alle rendite risultanti in Catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione. L'ultimo periodo del [comma 745](#), L. 160/2019 afferma che:

*“Le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo.”*

Questa regola operava anche nel passato, ma la mancata precisazione contenuta nella precedente disposizione certamente creava confusione, oggi superata.

### Il caso dei collabenti

Un fabbricato collabente è un immobile che, nello stato in cui si trova, a causa dell'accentuato livello di degrado, non è in grado di produrre reddito; in particolare, in detta categoria ricadono unità immobiliari fatiscenti, ruderi, unità immobiliari demolite parzialmente, con il tetto crollato, etc..

Detti immobili possono infatti essere iscritti in Catasto ai soli fini della identificazione, nella categoria F/2, senza attribuzione di rendita catastale, ma con descrizione dei caratteri specifici e della destinazione d'uso. Tra le unità di scarsa rilevanza cartografica o censuaria ricadono le costruzioni non abitabili o agibili e comunque di fatto non utilizzabili, a causa di dissesti statici, di fatiscenza o inesistenza di elementi strutturali e impiantistici, ovvero delle principali finiture ordinariamente presenti nella categoria catastale cui l'immobile è censito o censibile, e in tutti i casi nei quali la concreta utilizzabilità non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria o straordinaria.

Il trattamento fiscale è stato inquadrato dalla Cassazione con diversi interventi (in tema Ici, ma le considerazioni valgono anche per Imu): tali immobili vanno infatti considerati fabbricati (e quindi non aree fabbricabili), ma privi di rendita. Ciò comporta che essi risultano di fatto esentati dal prelievo del tributo comunale. Il fabbricato collabente iscritto in conforme categoria catastale F/2 si sottrae a imposizione in quanto manca la base imponibile visto che non è presente la rendita catastale: *“la mancata imposizione si giustifica, nella specie, non già per assenza di “presupposto” ... ma per assenza di “base imponibile” (valore economico pari a zero)”*.

Sul punto, dal 2020, si innesta una nuova definizione di fabbricato: Il [comma 741](#), L. 160/2019 precisa che *“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale”*.

Sul punto, osserva l'Ifel, essendo il fabbricato collabente iscritto o iscrivibile in Catasto in categoria F/2 senza attribuzione di rendita catastale, lo stesso non possiede più le caratteristiche per rientrare nella nozione di “fabbricato”. Questo potrebbe essere letto nel senso che il fabbricato collabente non potrebbe più considerarsi un fabbricato senza rendita.

Occorrerebbe però chiedersi come tale manufatto dovrebbe essere inquadrato a seguito di tale evoluzione normativa; secondo taluni (tra questi l'Ifel) qualora esso fosse ubicato in una zona che conferisce potenzialità edificatorie, esso dovrebbe essere equiparato a un'area edificabile, con la conseguenza che dovrebbe scontare imposta sulla base del valore venale in comune commercio.

Evidentemente si tratterebbe di una evoluzione assolutamente significativa riguardante il trattamento di tale immobile, che meriterebbe una presa di posizione ufficiale in via interpretativa che consenta di sgombrare il campo da ogni dubbio.

### Abitazione principale

Un fabbricato viene qualificato "abitazione principale" quando soddisfa contemporaneamente 2 requisiti:

– congiunto accatastamento: l'immobile deve essere iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare. Conseguentemente, il contribuente che deciderà di utilizzare, come unica abitazione, immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario, solo per uno potrà invocare l'esenzione, mentre l'altro dovrà scontare l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria stabilita dal Comune (sotto tale profilo, la differenza con l'Ici è stata marcata anche dalla Cassazione nella [sentenza n. 20368/2018](#));

– dimora e residenza coincidenti: viene richiesto il duplice requisito della dimora abituale e della residenza anagrafica nell'immobile per il quale si invocano le agevolazioni. Può considerarsi abitazione principale solo l'immobile nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. Nel caso di più immobili appartenenti al nucleo familiare, ove marito e moglie presentano dimora e residenza difformi tra di loro, occorre prestare attenzione: come precisato dalla [circolare n. 3/DF/2012](#), tale previsione limita l'applicazione del vincolo al nucleo familiare nel solo caso di immobili ubicati nello stesso Comune, mentre se gli immobili sono ubicati sul territorio di diversi Comuni tale previsione risulta operativa, con la conseguenza che ciascun coniuge per la verifica della spettanza delle agevolazioni dovrà valutare solo la propria posizione (verificando la coincidenza di dimora abituale e residenza).

Va segnalata una recente pronuncia della Cassazione (si tratta della [sentenza n. 20130/2020](#)) che ribalta tale interpretazione: secondo i giudici della Suprema Corte (senza fornire troppi ragionamenti a sostegno di tale tesi) l'esenzione per abitazione principale non può essere beneficiata da entrambi i coniugi su immobili diversi, neppure se detti immobili sono ubicati sul territorio del medesimo Comune. In ogni caso, quindi, il nucleo familiare ha diritto a conteggiare una sola volta l'agevolazione. Vista la



Da notare come esistano anche diverse forme di assimilazione all'abitazione principale:

- alcune di queste sono previste *ex lege*, quindi il Comune non può ridurle o eliminarle (si pensi, ad esempio, all'assimilazione prevista per il personale delle Forze Armate e di Polizia che possono considerare abitazione principale anche l'immobile dove non vi sia coincidenza tra dimora e residenza);
- altre sono invece facoltative, nel senso che il Comune può stabilire se introdurle o meno. Tra queste, va in particolar modo segnata, in quanto fattispecie frequentemente introdotta, l'assimilazione prevista per gli anziani o disabili ricoverati in istituto di ricovero o sanitari, in relazione all'abitazione tenuta a disposizione e non locata.

### L'uso gratuito

È prevista una specifica agevolazione a favore dei contribuenti che concedono un'abitazione in uso gratuito a propri familiari: ai sensi dell'articolo 1, [comma 747](#), lettera c), L. 160/2019 a favore di tale fabbricato si applica la riduzione al 50% dell'imposta dovuta. Per fruire dell'agevolazione sono previsti numerosi requisiti, da rispettare tutti congiuntamente: il mancato rispetto di uno solo di questi fa perdere il diritto all'agevolazione. Su tale previsione è intervenuto il Mef con la [risoluzione n.1/DF/2016](#) per chiarire numerosi aspetti:

- il contratto di comodato deve essere registrato;
- l'immobile oggetto del comodato gratuito deve essere destinato dal comodatario ad abitazione principale e deve essere non di lusso (quindi categoria catastale abitativa diversa da A/1, A/8 e A/9). L'agevolazione si applica anche alle pertinenze dell'abitazione in comodato, nei limiti di una per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7;
- comodante e comodatario devono essere in rapporto di parentela diretta entro il primo grado (quindi la concessione deve avvenire dal padre al figlio, ovvero da figlio a padre). Nel caso in cui l'immobile in comproprietà fra i coniugi sia concesso in comodato ai genitori di uno di essi, l'agevolazione spetta al solo comproprietario per il quale è rispettato il vincolo di parentela richiesto dalla norma e cioè solo al figlio che concede l'immobile ai propri genitori, in ragione della quota di possesso; l'altro comproprietario pagherà l'imposta in misura integrale;
- il comodante deve risiedere e avere dimora nello stesso Comune in cui vi è l'immobile dato in comodato;
- il comodante non deve possedere alcun altro immobile in Italia, a eccezione di un solo altro immobile (anche questo non di lusso, quindi diverso da A/1, A/8 e A/9) adibito ad abitazione principale da lui stesso. Il possesso di un altro immobile che non sia destinato a uso abitativo (ad esempio un terreno,

un'area fabbricabile, un ufficio, un negozio, ovvero un magazzino) non impedisce il riconoscimento dell'agevolazione in commento. Tale verifica deve essere condotta sul singolo comproprietario: nel caso in cui, ad esempio, 2 coniugi possiedano in comproprietà al 50% un immobile che viene concesso in comodato al figlio e il marito possieda un altro immobile a uso abitativo in un Comune diverso da quello del primo immobile (ad esempio una casa al mare), l'agevolazione in esame si applica solo con riferimento alla quota di possesso della moglie. Il vincolo sul possesso degli altri immobili opera anche nel caso di possesso di una sola quota di questo: tale preclusione avviene indipendentemente dalla quota vantata. L'Ifel osserva poi che la nuda proprietà su di un immobile non è ostativa a beneficiare della riduzione sull'immobile in piena proprietà da dare in uso al figlio. Del tutto irrilevante è invece l'immobile di cui il contribuente è inquilino.

## I terreni agricoli

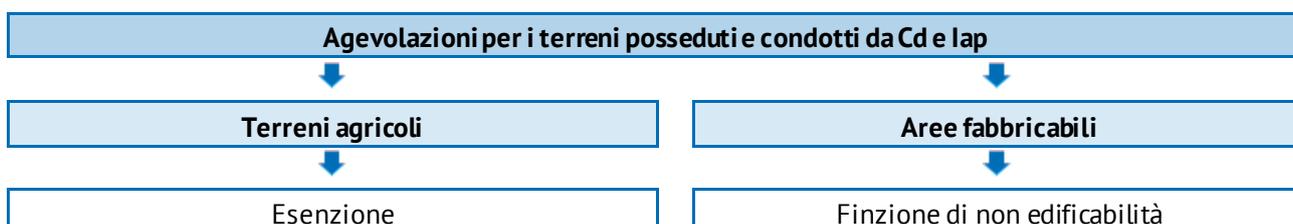
La base imponibile dei terreni agricoli è costituita dal valore ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in Catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 135.

I terreni posseduti e coltivati dai coltivatori diretti e dagli IAP sono esenti, indipendentemente dalla loro ubicazione; sono inoltre esenti in ogni caso (quindi indipendentemente dal possessore e dall'utilizzo) i terreni ubicati nei Comuni montani secondo la classificazione contenuta nella [circolare n. 9/1993](#). Va comunque precisato che i Comuni elencati in detta circolare sono diversamente trattati:

- ove accanto all'indicazione del Comune non sia riportata alcuna annotazione, l'esenzione opera sull'intero territorio comunale;
- ove sia riportata l'annotazione "parzialmente delimitato", con la sigla "PD", l'esenzione opera limitatamente a una parte del territorio comunale.

Sono, inoltre, esentati i terreni ubicati nei Comuni delle isole minori (di cui all'[Allegato A](#), L. 448/2001) indipendentemente, dunque, dal possesso e dalla conduzione da parte di specifici soggetti.

Inoltre, non scontano alcun prelievo Imu i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile, indipendentemente da ubicazione e possesso.



## Aree edificabili

La base imponibile dei terreni edificabili non è determinata su base catastale, ma è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione (ovvero a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici) avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Per la determinazione della base imponibile delle aree fabbricabili il Comune potrebbe aver deliberato dei valori per zone omogenee del territorio. Questi possono essere, quantomeno, un utile punto di riferimento per individuare un valore da utilizzare al fine della determinazione della base imponibile dell'immobile.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, ovvero di interventi di recupero, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato, è comunque utilizzato.

In tema di tassazione dei terreni edificabili, viene concessa una importante agevolazione a favore dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli a titolo principale (Iap), definita “*finzione di non edificabilità delle aree*” ([articolo 2](#), D.Lgs. 504/1992): in base a tale disposizione non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli Iap, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

Al fine di garantire il rispetto della *ratio* della norma, per accedere a tale rilevante beneficio è necessario che in capo al soggetto passivo siano contemporaneamente soddisfatti i seguenti 2 requisiti:

- possesso: è necessario che il possessore a norma dell'articolo 1, [comma 743](#), L. 160/2019 (proprietario o titolare di altro diritto reale), quindi il soggetto passivo e perciò colui che è tenuto al versamento dell'imposta, risulti essere lo stesso coltivatore diretto;
- utilizzazione agricola: il fondo deve essere coltivato, ossia su di questo devono essere esercitate attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, funghicoltura e allevamento, da parte del possessore.

Sul tema si ricorda che con l'[articolo 78-bis](#), introdotto in sede di conversione al Decreto Agosto (D.L. 104/2020), il Legislatore è intervenuto per meglio caratterizzare le agevolazioni spettanti agli imprenditori agricoli professionali (IAP) e ai coltivatori diretti; vengono in particolare interpretati questi 3 punti:

- i familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente;
- si applica anche ai tributi locali la disposizione contenuta nell'[articolo 9](#), comma 1, L. 228/2001 secondo cui le agevolazioni tributarie e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o IAP si applicano anche ai soci di società di persone esercenti attività agricole;
- si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola.

### Terreni pertinentziali

Nel [comma 741](#) dell'articolo 1, L. 160/2019 si legge:

*“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente”.*

A decorrere dal 2020, non sarà più possibile invocare l'esonero per terreni che siano solo di fatto utilizzati in via pertinentziale, ma che dal punto di vista urbanistico sono invece autonomi: sarà il dato catastale a guidare l'idoneità o meno del bene a essere oggetto di prelievo ai fini Imu.

Evidentemente, il problema si pone quando queste aree sono ubicate in zone per le quali lo strumento urbanistico riconosce vocazione edificatoria e quindi sono suscettibili di essere tassate sulla base del valore venale, base imponibile per i terreni edificabili.

Visto il cambio di rotta, occorre procedere a verificare quale sia la situazione catastale degli immobili; per continuare a beneficiare dell'esonero dal prelievo da Imu, per tali aree sarà quindi necessario modificare la situazione catastale, procedendo a congiungerle al fabbricato al quale sono asserviti.

## SCHEDA DI SINTESI

Entro il 16 giugno i contribuenti sono chiamati al versamento dell'acconto Imu.



L'acconto viene determinato sulla base delle risultanze dell'immobile nel primo semestre dell'anno in corso, ma facendo riferimento ad aliquote e detrazioni approvate per l'anno precedente. Con il saldo avverrà il conguaglio sulla base dei parametri approvati per l'anno in corso.



Per l'utilizzo di altri crediti in compensazione occorre rispettare le restrizioni imposte a tal fine; in particolare, compensazione richiede l'utilizzo dei canali telematici dell'Agenzia delle entrate.



L'aliquota base Imu è pari allo 0,86% e può essere incrementata o ridotta dal Comune, fino ad all'azzeramento; il gettito dei fabbricati di categoria D viene in parte destinato all'Erario (e l'aliquota minima è pari allo 0,76%).



L'abitazione principale non di lusso, al rispetto di determinati requisiti, è esentata dal pagamento dell'Imu; medesima esenzione riguarda anche le pertinenze, nel limite di una per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7.



I fabbricati invenduti e non locati, per il costruttore sono soggetti a Imu con una aliquota massima dello 0,25%.

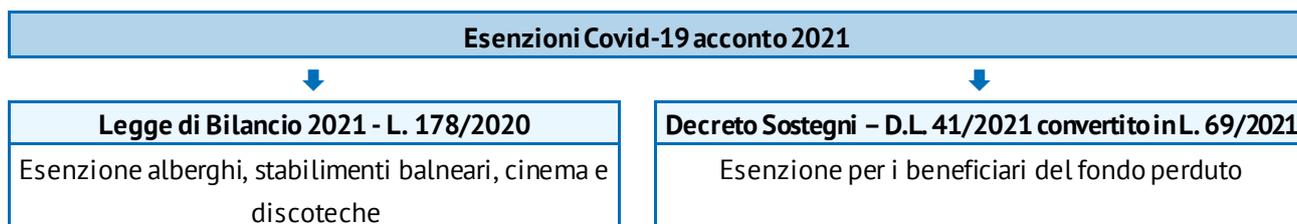
## La circolare tributaria n. 22/2021

# Esenzioni Imu 2021: il Decreto Sostegni amplia la platea delle esenzioni

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

La conversione del Decreto Sostegni, con l'[articolo 6-sexies](#) ha introdotto una specifica esenzione per l'acconto Imu, che si aggiunge alle ipotesi già precedentemente contemplate dalla Legge di bilancio per il 2021 (articolo 1, [comma 599](#), L. 178/2020): nell'ambito dei numerosi provvedimenti introdotti dalla disciplina emergenziale per fronteggiare la crisi economica legata alla pandemia Covid-19, non sono mancati quelli finalizzati a ridurre il carico impositivo sugli immobili impiegati in attività che più di altre hanno subito la stretta imposta dai provvedimenti sanitari.

Nel presente contributo andiamo a riassumere le disposizioni introdotte nel comparto Imu, per focalizzare l'attenzione su quelle che producono effetti in relazione alla prossima scadenza dell'acconto Imu 2021.



## L'esenzione per i beneficiari del fondo perduto

Con la conversione del Decreto Sostegni (D.L. 41/2021), avvenuta a opera della L. 69/2021, viene ampliata in maniera davvero significativa la platea dei soggetti che possono ottenere l'esenzione in relazione al versamento della rata di acconto 2021 per l'Imu.

Occorre notare che, a differenza delle altre esenzioni Imu introdotte per fronteggiare la pandemia Covid-19 che sono risultate selettive nei confronti di soggetti operanti in determinati settori economici, la nuova disposizione recentemente introdotta è potenzialmente applicabile a soggetti che operano in qualsiasi settore economico, a patto che abbiano subito gli effetti economici della crisi sul proprio fatturato.

L'[articolo 6-sexies](#), D.L. 41/2021, stabilisce infatti che l'esenzione Imu per il versamento della prima rata del periodo d'imposta 2021 venga riconosciuta a favore di ulteriori categorie di soggetti rispetto a

quelle già esentate dalla previsione contenuta nella Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020), come descritte nei successivi paragrafi; il beneficio viene infatti esteso ai destinatari del contributo a fondo perduto disposto dal medesimo provvedimento.

In particolare, possono ottenere l'esenzione i soggetti *“per i quali ricorrono le condizioni di cui all'articolo 1, commi da 1 a 4, del presente decreto”* quindi:

- soggetti titolari di partita Iva, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario;
- soggetti titolari di reddito agrario di cui all'[articolo 32](#), Tuir, nonché soggetti con ricavi di cui all'[articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir o con compensi di cui all'[articolo 54](#), comma 1, Tuir, non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (quindi tale parametro dimensionale va verificato in relazione al periodo d'imposta 2019).

Infine, occorre rispettare il requisito principale per l'ottenimento del fondo perduto, ossia il fatto che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Ai soggetti che hanno attivato la partita Iva dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza del requisito della riduzione di fatturato, pertanto, detti soggetti possono anche fruire dell'esenzione da versamento dell'acconto Imu.

Al contrario, sono esclusi coloro la cui attività risulti cessata alla data di entrata in vigore del decreto (23 marzo 2021), i soggetti che hanno attivato la partita Iva dopo l'entrata in vigore del medesimo decreto (ossia a partire dal 24 marzo 2021), così come gli enti pubblici di cui all'[articolo 74](#), Tuir nonché i soggetti di cui all'[articolo 162-bis](#), Tuir (ossia i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni sia in intermediari finanziari sia in soggetti diversi dagli intermediari finanziari).

I contribuenti che soddisfano i requisiti sopra elencati possono beneficiare dell'esenzione per l'acconto Imu 2021 in relazione agli immobili dei quali sono possessori; l'esenzione si applica solo agli immobili nei quali i soggetti passivi esercitano le attività di cui siano anche gestori.

Quindi, non basta verificare che il soggetto abbia fruito del fondo perduto in questione, ma è necessario che nello specifico immobile venga esercitata l'attività.

Va rammentato che l'[articolo 6-sexies](#), D.L. 41/2021 rinvia ai soggetti per i quali *“ricorrono le condizioni”* per la fruizione del fondo perduto, senza che sia di alcuna rilevanza il fatto che detto fondo perduto sia

stato effettivamente erogato alla data di scadenza dell'acconto Imu; altrettanto l'esenzione Imu spetta a coloro che, pur in presenza dei requisiti di legge, per qualunque motivo, non hanno presentato istanza per il riconoscimento del fondo perduto.

Occorre infine osservare che la disposizione in commento, per l'applicazione dell'esenzione Imu, rinvia ai soggetti beneficiari del contributo a fondo perduto previsto dallo stesso Decreto Sostegni e non ai soggetti beneficiari del fondo perduto del successivo Decreto Sostegni-*bis* (D.L. 73/2021). In tale secondo provvedimento, infatti, oltre a confermare un'ulteriore erogazione a favore dei soggetti che già avevano beneficiato del fondo perduto introdotto dal D.L. 41/2021, sono stati individuati ulteriori parametri, alternativi, per il riconoscimento di tale provvidenza. I soggetti beneficiari del contributo in forza solo del secondo provvedimento a oggi non possono fruire dell'esenzione prevista per l'acconto Imu 2021.

### Settore turistico e spettacolo

La legge di bilancio 2021 ha esteso all'acconto 2021 alcune ipotesi di esonero per i soggetti che hanno subito maggiormente gli effetti delle serrate dovute alle misure di contenimento imposte per fronteggiare l'epidemia Covid-19.

Si tratta, nella sostanza, delle disposizioni già contenute nel Decreto Rilancio (D.L. 34/2020) e nel Decreto Agosto (D.L. 104/2020), rispettivamente per quanto riguarda l'acconto e il saldo 2020, riguardanti il settore turistico e quello dell'intrattenimento.

In particolare, ai sensi del [comma 599](#) dell'articolo 1, L. 178/2020, per l'anno 2021 non è dovuta la prima rata Imu relativa a:

- a) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze (ossia gli alberghi), immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei *bed and breakfast*, dei *residence* e dei campeggi, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- c) immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimento di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;
- d) immobili destinati a discoteche, sale da ballo, *night club* e simili, a condizione che i relativi soggetti passivi, siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Da ricordare poi che l'esenzione introdotta dall'[articolo 78](#), alla lettera d), D.L. 104/2020, ai sensi del comma 3, continua a operare anche per i periodi d'imposta 2021 e 2022 (il successivo comma 4 stabilisce però che tale disposizione è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, T.fue, all'autorizzazione della Commissione Europea). Quindi, per il 2021 e 2020 (in questo caso l'esenzione riguarda l'intera imposta annua dovuta, senza distinguere tra acconto e saldo) dovrebbero beneficiare dell'esenzione dal pagamento dell'Imu gli immobili del settore spettacolo; più precisamente gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

### Aspetti critici

Il primo aspetto che va osservato è la stranezza di un'esenzione che riguarda una rata che, come noto, è versata a titolo di acconto; l'imposta viene infatti conguagliata a saldo entro il 16 dicembre scomputando quanto versato nella precedente scadenza di giugno, secondo quanto previsto dal [comma 762](#) dell'articolo 1, L. 160/2019 (la disciplina Imu è stata riscritta con decorrenza dal 2020, incorporando la Tasi).

Letteralmente, pertanto, l'imposta si dovrebbe versare interamente a saldo; ciò posto, facendo riferimento a quanto già lo scorso anno si affermò in relazione all'acconto (tema poi passato in secondo piano, vista l'esenzione estesa anche alla seconda rata di dicembre), si arriva a una diversa conclusione. Tale importo, infatti, non risultava semplicemente rinviato, ma al contrario era stato "abbuonato" (e in tal senso depongono anche gli importanti stanziamenti previsti per la copertura di tale disposizione). A questo punto il saldo si dovrà presumibilmente calcolare in maniera ordinaria, scomputando quanto si sarebbe dovuto versare a titolo di acconto: in assenza di una proroga dell'esenzione, si dovrà scomputare quindi una sorta di "imposta figurativa" pari a quella che si sarebbe dovuta versare in acconto.

La seconda questione riguarda l'esatta individuazione degli immobili interessati dall'agevolazione; infatti, solo gli alberghi sono individuati univocamente tramite la corrispondente categoria catastale (D/2), mentre gli altri immobili sono individuati in modo "descrittivo".

Questo, evidentemente, nel bene e nel male: se è infatti chiaro che l'albergo accatastato in categoria D/2 beneficia dell'esenzione, non è chiaro come ci si debba comportare se una parte dell'albergo fosse accatastata in una diversa categoria. Qualora questa porzione di fabbricato, autonomamente accatastata, fosse qualificabile come pertinenza dell'albergo, non si porrebbero problemi in quanto l'esenzione spetta, per specifica previsione normativa, anche alle pertinenze dei fabbricati D/2.

### Le case vacanze

Oltre agli alberghi, nell'esonero vengono incluse altre fattispecie, alcune di immediata identificazione, altre meno.

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

Questa interpretazione è stata avallata anche dal Mef nell'ambito delle *faq* pubblicate sul proprio sito. Posto che le attività di *bed & breakfast* e di case vacanze possono essere gestite anche in forma non imprenditoriale, al Mef era stata posta la domanda se sono esenti da Imu anche i soggetti che svolgono tali attività senza organizzazione d'impresa.

Secondo il Ministero, la questione deve essere risolta nel senso che, per godere del beneficio fiscale relativo all'abolizione dell'Imu, l'attività svolta negli immobili deve essere esercitata in forma imprenditoriale da parte dei soggetti passivi dell'Imu.

A tale conclusione, secondo il Mef, si perviene dalla lettura della nota metodologica che fa parte integrante del decreto del Ministro dell'interno, emanato di concerto con il Mef, 2/2020, relativa alla ripartizione del Fondo di cui all'[articolo 177](#), D.L. 34/2020 in cui stato specificato che *“Per gli immobili delle altre categorie di attività indicate dal comma 1, lettera b), del medesimo articolo 177 sono stati considerati i versamenti Imu/Tasi, distinti per Comune, relativi all'anno di imputazione 2018, e riferibili ai soggetti di cui ai codici ATECO che identificano le predette attività. Per queste categorie di immobili il requisito della gestione dell'attività esercitata in forma imprenditoriale da parte del proprietario si considera soddisfatto identificando i versamenti Imu dei soggetti che esercitano almeno una delle attività ivi indicate, come desumibile dai codici Ateco”*.

Vista tale posizione, conseguentemente si devono escludere dal beneficio anche gli appartamenti destinati alle locazioni brevi (non inquadrabili tra gli affittacamere), in quanto in senso stretto non si tratta di *“attività”* essendo per tali fattispecie escluso l'esercizio di attività d'impresa; il D.L. 50/2017 individua infatti i requisiti, in termini di servizi aggiuntivi offerti, che permettono di qualificare tali immobili nell'ambito dei redditi fondiari, escludendo in tal modo l'inquadramento in una attività commerciale.

Conseguentemente, il titolare di una abitazione destinata a locazioni brevi non può certo assumere la veste di “gestore delle attività ivi esercitate” (il termine “gestore” pare infatti far riferimento all’esercizio di una attività commerciale), con la conseguenza che egli non può far valere l’esenzione Imu.

Questo a meno che il contribuente non possieda più di 4 immobili destinati alle locazioni brevi perché, in tal caso, egli dal 2021 deve necessariamente essere qualificato come imprenditore (modifica introdotta dalla Legge di Bilancio per il 2021), oppure nel caso in cui il contribuente non scelga spontaneamente di gestire le locazioni brevi nell’ambito dell’attività d’impresa.

### SCHEDA DI SINTESI

Con la conversione del Decreto Sostegni viene ampliata la platea dei soggetti che possono ottenere l’esenzione in relazione al versamento della rata di acconto 2021 per l’Imu. Occorre notare che, a differenza delle altre esenzioni Imu introdotte per fronteggiare la pandemia Covid-19 che sono risultate selettive nei confronti di soggetti operanti in determinati settori economici, la nuova disposizione recentemente introdotta è potenzialmente applicabile a soggetti che operano in qualsiasi settore economico, a patto che abbiano subito la crisi.



Il parametro per il riconoscimento dell’esenzione è il riconoscimento del fondo perduto introdotto dal medesimo decreto. Si deve quindi trattare di soggetti esercenti attività d’impresa o lavoro autonomo, ovvero che producono reddito agrario, che abbiano conseguito nel 2019 ricavi o compensi non superiori a 10 milioni di euro. Il requisito principale è la riduzione di fatturato, di almeno il 30% rispetto al 2019; comunque l’esenzione viene riconosciuta a coloro che hanno attivato la partita Iva dal 1° gennaio 2019. Tali soggetti, pertanto, possono beneficiare dell’esenzione per l’acconto Imu 2021 in relazione agli immobili dei quali sono possessori; l’esenzione si applica solo agli immobili nei quali i soggetti passivi esercitano le attività di cui siano anche gestori.



La Legge di bilancio 2021 (articolo 1, comma 599, L. 178/2020) ha riproposto l’esenzione, a valere sull’acconto 2021, degli immobili impiegati nel settore turistico, della ricettività alberghiera e dello spettacolo.



Qualora l’esenzione non fosse in futuro estesa anche al saldo 2021, il saldo dovrà essere calcolato sulla base dell’imposta annuale dovuta, scomputando l’imposta figurativa non versata in sede di acconto.



Con riferimento all'attività di B&B e case vacanze, secondo il Mef, per godere del beneficio fiscale relativo all'abolizione dell'Imu, l'attività svolta negli immobili deve essere esercitata in forma imprenditoriale da parte dei soggetti passivi dell'Imu. Gli immobili destinati alle locazioni brevi da parte delle persone fisiche, al di fuori del regime d'impresa, non possono fruire dell'esenzione.

**ec Euroconference**  
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »  
**MARZO 2021** »



## LE AZIENDE VITIVINICOLE E LA VENDITA DEL VINO

*Aspetti civilistici, fiscali e contrattualistici*

**Autore:** Marco Giuri, Luigi Scappini,  
Serena Linopanti, Samuele Cantini

**Prezzi di listino versione cartacea € 30,00**

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 22/2021

# Aiuti di Stato tra bilancio, Rna e indicazioni in dichiarazione dei redditi - Parte prima

di Augusto Gilioli - commercialista e revisore legale

### Premessa

Fino allo scorso anno gli obblighi di pubblicità relativi agli aiuti di Stato coinvolgevano un numero di aziende tutto sommato piuttosto limitato.

Nel corso dell'anno 2020, però, al fine di contrastare gli effetti economici della crisi dovuta alla pandemia da "Covid-19", lo Stato e gli altri enti pubblici territoriali, hanno messo a disposizione di imprese e professionisti, una miriade di agevolazioni nelle forme più varie. Gli aiuti vanno dalla concessione di garanzie pubbliche su finanziamenti destinati alle attività produttive, a contributi in conto interessi, in conto esercizio e a fondo perduto, passando anche attraverso la concessione di crediti di imposta con le più disparate caratteristiche. In conseguenza di ciò il numero di soggetti economici che dovranno fare i conti con gli obblighi pubblicitari connessi ai vantaggi ricevuti sarà quest'anno notevolmente più elevato rispetto agli anni precedenti.

Come è noto gli aiuti di Stato erogati alle imprese sono assoggettati agli obblighi pubblicitari introdotti dalla L. 124/2017, che impongono alle stesse di evidenziare nella Nota integrativa del bilancio le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, e comunque ai vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dalle P.A..

Il tratto comune degli aiuti connessi all'emergenza Covid-19 è la loro non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap. Ciò nonostante, conseguenza indiretta della ricezione di questi aiuti è un lavoro complesso di indicazione dei ristori e sostegni nei vari quadri della dichiarazione dei redditi delle imprese e dei professionisti che ne hanno beneficiato.

Il compito è tutt'altro che agevole, stante la lacunosa base informativa ufficiale posta a disposizione degli operatori economici per la corretta indicazione degli aiuti ricevuti all'interno delle proprie dichiarazioni fiscali.

In vista delle scadenze previste per l'anno 2020, con il presente lavoro ci si propone di fornire un quadro il più possibile esaustivo sulla materia.

Gli obblighi pubblicitari in materia di aiuti di Stato si fondano principalmente su una ripartizione dei compiti tra le P.A. erogatrici e i soggetti che hanno beneficiato delle agevolazioni.

Gli enti pubblici "erogatori" devono provvedere, nei casi in cui siano in possesso di tutte le informazioni necessarie, a comunicare i dati direttamente al Mise al fine di permettere l'aggiornamento del Rna (Registro nazionale degli aiuti di Stato).

I soggetti beneficiari devono invece:

- dare pubblicità degli aiuti di Stato ricevuti, indicandoli nella Nota integrativa del proprio bilancio o qualora non obbligati alla predisposizione della stessa, menzionarli sul proprio sito *internet*;
- alimentare l'aggiornamento del Rna attraverso l'inserimento degli aiuti ricevuti negli appositi quadri della propria dichiarazione dei redditi/Irap.

### **Il bilancio e gli obblighi previsti dalla L. 124/2017**

Occorre preliminarmente sottolineare che, nonostante il tentativo di riorganizzazione e semplificazione operato dal D.L. 34/2019 (Decreto "Crescita"), convertito con la L. 58/2019, ancora oggi sono diversi gli aspetti che necessiterebbero di un intervento chiarificatore oltre che di una auspicabile semplificazione.

Su questo argomento, le uniche indicazioni ufficiali sono tutt'ora quelle contenute:

- nel [parere n. 1449/2018](#) del Consiglio di Stato, datato 1° giugno 2018;
- nella [circolare n. 2/2019](#) del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese.

Sulla materia in esame sono intervenuti anche Assonime, con la circolare n. 5/2019 e il Cndec con il documento intitolato "*L'informativa dei contributi da P.A. o soggetti a queste equiparati*" di marzo 2019.

Al fine di inquadrare correttamente gli aiuti oggetto di monitoraggio e pubblicità occorre identificare in primo luogo i soggetti erogatori. La normativa in vigore fa espresso riferimento alle P.A. di cui all'[articolo 1](#), comma 2, D.Lgs. 165/2001, ovvero, tutte le Amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado, le istituzioni educative, le aziende e Amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le CCIAA e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le Amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle P.A. (Aran) e le Agenzie di cui al D.Lgs. 300/1999 (le c.d. Agenzie fiscali).

Il D.L. 34/2019 ha soppresso il richiamo alle società controllate, di diritto o di fatto, direttamente o indirettamente da P.A., comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati. Si segnala tuttavia, per completezza, che parte della dottrina ritiene che anche la versione attuale della norma imponga di indicare i contributi e i vantaggi ricevuti dalle società a controllo pubblico come definite dall'[articolo 2](#), comma 1, lettera m), D.Lgs. 175/2016.

Ad avviso di chi scrive, non sono assoggettate agli obblighi pubblicitari le erogazioni provenienti da “Fondi interprofessionali” a supporto delle attività di formazione finanziata rivolte ai lavoratori delle imprese. Tali erogazioni, nonostante l’Autorità nazionale anticorruzione (Anac) includa i “Fondi interprofessionali” tra i soggetti che devono adottare misure di prevenzione della corruzione e applicare il regime di trasparenza previsto per gli enti di diritto privato di cui all’[articolo 2-bis](#), comma 3, D.Lgs. 33/2013, non sono (anche ad avviso di Assonime) da monitorare in quanto il finanziamento di questi soggetti non avviene con fondi pubblici ma con i contributi versati dalle stesse imprese beneficiarie. I soggetti beneficiari tenuti agli obblighi di monitoraggio e pubblicità in materia di aiuti pubblici sono gli enti non commerciali, le cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri e i soggetti tenuti all’obbligo di iscrizione nel Registro Imprese.

Per le imprese il [comma 125-bis](#), articolo 1, L. 124/2017 distingue tra società obbligate alla redazione della Nota integrativa nel bilancio di esercizio e soggetti che non sono assoggettati a tale adempimento. Di fatto le modifiche introdotte dal D.L. 34/2019 oltre a confermare l’applicabilità della norma alle società che redigono il bilancio in forma estesa, hanno definitivamente chiarito che i nuovi obblighi si applicano anche alle società tenute alla redazione del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell’[articolo 2435-bis](#), cod. civ., e a quelle che lo redigono ai sensi dell’[articolo 2435-ter](#), cod. civ. (microimprese) che, come noto, non sono tenute alla predisposizione della Nota integrativa. Questi soggetti, già in precedenza a parere del Cndcec, avrebbero dovuto adempiere all’obbligo indicando le erogazioni pubbliche ricevute nelle informazioni in calce allo Stato patrimoniale, unitamente alle indicazioni inerenti alle richieste di cui all’[articolo 2427](#), comma 1, numeri 9 e 19. Soluzione che indirettamente appariva confermata anche dalla tassonomia Xbrl.

Per le società tenute alla redazione del bilancio in forma ordinaria, il termine per l’adempimento coincide con quello previsto per l’approvazione del bilancio annuale. Con riferimento al bilancio dell’esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, le deroghe in vigore stabiliscono la possibilità di convocare l’assemblea di bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell’esercizio sociale a prescindere dalle previsioni civilistiche e statutarie e senza darne alcuna motivazione nella Relazione sulla gestione o nella Nota integrativa. Nel bilancio dell’anno 2020 è possibile assolvere agli obblighi in trattazione con

utilizzo dello specifico campo o in alternativa, utilizzando uno dei campi testuali generici disponibili nel tracciato della Nota integrativa in forma ordinaria (ad esempio nelle “altre informazioni”).

Tutte le imprese non tenute alla redazione del bilancio in forma ordinaria, devono assolvere gli obblighi informativi entro il 30 giugno di ogni anno, a mezzo pubblicazione delle informazioni “*sul proprio sito internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza*”. La Relazione illustrativa tecnica al D.L. 34/2019, consentirebbe a questi soggetti, in alternativa alla pubblicazione sul sito *internet*, di assolvere l’obbligo redigendo volontariamente la Nota integrativa e allegandola al proprio bilancio di esercizio. Tale previsione non ha tuttavia ancora trovato nessuna conferma ufficiale. Al contrario, il Mise, ha fornito indicazioni sulla base delle quali, l’esposizione degli aiuti in Nota integrativa, per i soggetti non tenuti alla redazione di tale documento per obbligo di legge, non sarebbe sufficiente ad assolvere gli obblighi pubblicitari. Pertanto, per questi soggetti, appare consigliabile provvedere alla indicazione degli aiuti ricevuti sui siti *internet* propri o delle loro associazioni di categoria. Secondo una parte della dottrina, il sito *internet* delle associazioni di categoria sarebbe utilizzabile solo nel caso in cui l’impresa non disponga di un proprio sito.

Come accennato in precedenza, le modifiche introdotte dal D.L. 34/2019 includono tra i soggetti obbligati all’adempimento pubblicitario anche le imprese non tenute alla redazione della Nota integrativa, con conseguente allargamento dell’ambito soggettivo alle ditte individuali e alle società di persone. Una lettura letterale parrebbe includere anche i soggetti in contabilità semplificata o in regime dei minimi e/o forfetario.

Nel caso in cui i soggetti beneficiari siano controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica ovvero dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche, devono altresì essere pubblicati i dati consolidati di gruppo. Il riferimento al bilancio deve pertanto intendersi comprensivo sia del bilancio d’esercizio sia del consolidato. Le singole società facenti parte del gruppo provvederanno a esporre nel loro bilancio le informazioni circa le erogazioni dalle stesse ricevute nonché le medesime informazioni, con riferimento a tutte le società del gruppo nel bilancio consolidato.

Le imprese che hanno ricevuto aiuti di Stato e aiuti *de minimis* soggetti all’obbligo di pubblicazione nel “*Registro nazionale degli aiuti di Stato*” di cui all’[articolo 52](#), L. 234/2012, possono adempiere agli obblighi pubblicitari previsti dalla norma, semplicemente indicando in Nota integrativa (o sul sito *internet*) l’esistenza di tali aiuti, senza il bisogno di fornire informazioni dettagliate.

Oggetto dell’obbligo pubblicitario sono le sovvenzioni, i “*sussidi, i vantaggi, i contributi o gli aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati nell’esercizio*”

*precedente*". Sono pertanto escluse dall'ambito oggettivo le prestazioni a carattere sinallagmatico, effettuate dalle imprese nei confronti delle P.A..

Nel concetto di sovvenzioni devono essere ricompresi i contributi pubblici in conto capitale, in conto impianti e/o in conto interessi. Allo stesso modo occorrerà includere ad esempio la quota di abbattimento degli interessi ex Legge Sabatini o i contributi ricevuti a vario titolo dalle CCIAA. Gli esempi forniti sono da considerare ovviamente indicativi e non esaustivi, in quanto infinite sono le tipologie di erogazioni che potrebbero rientrare nel concetto di "sovvenzioni, sussidi, e contributi".

A parere di Assonime non sarebbero da includere le erogazioni di fonte europea o estera, dato l'esplicito richiamo alla nozione di P.A. di cui all'articolo 2-bis, D.L. 33/2013 contenuto nella Legge.

Per quel che riguarda la nozione di "vantaggi", a parere di Assonime e del Cndcec sarebbero da escludere i vantaggi di carattere "non selettivo" ovvero rivolti alla generalità delle imprese, quali ad esempio quelli di carattere tributario, come l'Ace, le agevolazioni fiscali o i crediti di imposta, nonché quelli derivanti dalla spesa pubblica generale come la disponibilità di infrastrutture viarie o dell'illuminazione pubblica. Inoltre, tra i "vantaggi", secondo il Cndcec, deve essere inclusa anche l'eventuale fruizione in comodato gratuito di un locale di un ente pubblico. In questo caso il beneficio andrebbe quantificato sulla base del risparmio rispetto a un affitto a valori di mercato.

A parere di chi scrive tra i "vantaggi" devono essere incluse anche le garanzie fornite da Mediocredito Centrale a fronte di finanziamenti ricevuti dalle imprese, o altri aiuti simili di fonte pubblica.

Con la locuzione "effettivamente erogati" il Legislatore si è definitivamente espresso anche circa il criterio di "cassa" per la quantificazione delle erogazioni da indicare in Nota integrativa. Il Cndcec consiglia in ogni caso di effettuare ed esporre la riconciliazione tra le somme esposte a fini dell'adempimento e gli importi inclusi in bilancio. È evidente che l'utilizzo del criterio di "cassa" rende ancora più difficoltoso questo adempimento per le imprese che fondano invece la contabilità aziendale sul criterio della competenza economica.

Non sono oggetto di pubblicità gli aiuti ricevuti qualora di importo inferiore a 10.000 euro nel corso dell'esercizio. La [circolare n. 2/2019](#) del Ministero del lavoro ha chiarito che tale limite va inteso in senso cumulativo, ovvero ricomprendendo tutti i vantaggi economici in denaro o in natura ricevuti. Pertanto, devono essere "pubblicati gli elementi informativi relativi a tutte le voci che, nel periodo di riferimento, hanno concorso al raggiungimento o al superamento di tale limite, anche se il valore della singola erogazione sia inferiore a 10.000 euro".

Per le società parte di un gruppo, potrebbe verificarsi che l'obbligo non sussista per la predisposizione del proprio bilancio d'esercizio (in quanto i contributi sono complessivamente inferiori al limite) ma

sussista per il bilancio consolidato (per effetto della sommatoria dei dati delle società in fase di consolidamento).

Sulla base delle indicazioni del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, le imprese dovranno esporre in Nota integrativa, preferibilmente in forma schematica e di immediata comprensibilità, i seguenti elementi:

- denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;
- denominazione e codice fiscale del soggetto erogante;
- somma incassata o valore del vantaggio fruito (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);
- data di incasso;
- causale (ovvero una breve descrizione del tipo di vantaggio/titolo alla base dell'erogazione ricevuta).

Assonime e il Cndcec suggeriscono di inserire tali informazioni in una sezione distinta della Nota integrativa, chiaramente identificabile mediante un riferimento alla L. 127/2017.

Di seguito si riporta la tabella prodotta nel documento del Cndcec.

Nel corso dell'esercizio, la società ha ricevuto "sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in nature, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente di cui alla L. 124/2017, articolo 1, [comma 25](#), pari a ... euro. La seguente tabella riporta i dati inerenti a soggetti eroganti, ammontare o valore dei beni ricevuti e breve descrizione delle motivazioni annesse al beneficio.

	Soggetto erogante	Contributo ricevuto	Causale
N. 1	Amministrazione A	euro	...
N. 2	Società B	euro	...
...	...	...	...

L'importo totale dei vantaggi economici ricevuti corrisponde a ... euro.

Le società con esercizio non coincidente con l'anno solare dovranno pubblicizzare gli aiuti percepiti nel corso del loro esercizio. Mentre è pacifico che i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria debbano adempiere contestualmente alla pubblicazione del proprio bilancio, non altrettanto agevole è la determinazione della scadenza per tutti gli altri soggetti. Appare plausibile, in quest'ultimo caso, che la pubblicazione sui siti *internet* debba avvenire entro il 30 giugno dell'anno successivo al termine dell'esercizio sociale.

Il D.L. 34/2019 ha decisamente alleggerito il quadro sanzionatorio a partire dal 1° gennaio 2020, prevedendo a carico di coloro che violano l'obbligo di pubblicazione:

- la sanzione amministrativa pecuniaria pari "all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro";
- la sanzione accessoria di adempiere all'obbligo di pubblicazione.

Solamente qualora il trasgressore non proceda alla pubblicazione e al pagamento della sanzione pecuniaria entro 90 giorni “dalla contestazione”, scatterà la sanzione aggiuntiva che consiste nella restituzione integrale delle somme. Sostanzialmente, rispetto alla normativa previgente, che prevedeva la restituzione entro 3 mesi dalla scadenza dell’obbligo di pubblicazione, il D.L. impone ora la restituzione solo in caso di mancata regolarizzazione della omissione entro 90 giorni dalla contestazione dell’illecito amministrativo.

Trovano applicazione le disposizioni previste dalla L. 689/1981. Pertanto, il trasgressore potrà procedere alla oblazione delle sanzioni, pagando una somma pari a 1/3 del massimo della pena o, se più favorevole, pari al doppio del minimo.

### SCHEDA DI SINTESI

Nel corso dell’anno 2020, però, al fine di contrastare gli effetti economici della crisi dovuta alla pandemia da “Covid-19”, lo Stato e gli altri enti pubblici territoriali, hanno messo a disposizione di imprese e professionisti, una miriade di agevolazioni nelle forme più varie.



Nel corso dell’anno 2020, però, al fine di contrastare gli effetti economici della crisi dovuta alla pandemia da “Covid-19”, lo Stato e gli altri enti pubblici territoriali, hanno messo a disposizione di imprese e professionisti, una miriade di agevolazioni nelle forme più varie.



Imprese e professionisti devono indicare gli aiuti ricevuti in diversi quadri dei modelli dichiarativi.



I commi 125-129, articolo 1, L. 124/2017 impongono alle imprese di evidenziare nella Nota integrativa del bilancio le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti da P.A..



In vista della predisposizione dei bilanci e delle dichiarazioni dei redditi e dell'Irap relativi all’anno 2020, il presente contributo propone un aiuto interpretativo facendo riferimento anche ai documenti di prassi pubblicati da Assonime e dal Cndcec.

## La circolare tributaria n. 22/2021

# Gli indirizzi operative dell’Agenzia delle entrate per il mondo dei controlli

di Gianfranco Antico – pubblicista

### Premessa

Come è noto, con il [provvedimento n. 88314 del 6 aprile 2021](#) sono state emanate le disposizioni di attuazione del comma 6, dell’[articolo 157](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020<sup>1</sup>, individuando le modalità di applicazione della proroga dei termini per la notifica degli atti, in modo che distribuendo le attività in un arco temporale più ampio, possa essere reso più agevole l’adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti interessati.

La riaccensione dei motori per gli atti emessi nel corso del 2020, che verranno spalmati in un arco temporale sostanzialmente lungo - tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022 - unitamente al prosieguo dei controlli correnti, ha indotto l’Agenzia delle entrate a diramare gli indirizzi operativi e le linee guida per il contrasto all’evasione per il corrente anno<sup>2</sup> ([circolare n. 4/E/2021](#)).

In considerazione dell’emergenza epidemiologica e della crisi economica che sta coinvolgendo numerose attività commerciali e imprenditoriali, verifichiamo, quindi, in questo nostro intervento, le indicazioni offerte per il mondo dei controlli, dove già in premessa la citata circolare n. 4/E/2021 rileva che l’attività di controllo dovrà essere indirizzata, sempre più, verso i contribuenti a elevata pericolosità fiscale e, in particolare, verso coloro che pongono in essere fenomeni di frode, anche attraverso l’utilizzo indebito di crediti d’imposta e altre agevolazioni, come quelle previste proprio per fronteggiare le conseguenze negative connesse all’emergenza epidemiologica da Covid-19 (ad esempio, i contributi a fondo perduto, i ristori, etc.)<sup>3</sup>, fermo restando che dovrà essere assicurata un’applicazione generalizzata del contraddittorio preventivo, privilegiando, ove possibile, attraverso l’utilizzo degli strumenti tecnici e informatici a disposizione, le modalità di confronto a distanza individuate dalla [circolare n. 6/E/2020](#).

---

<sup>1</sup> Norma che è intervenuta sulla questione relativa ai termini di accertamento, al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, scosse dal Covid-19.

<sup>2</sup> Indirizzi che investono anche le attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti.

<sup>3</sup> Gli uffici procederanno, inoltre, a definire a livello informatico le attività istruttorie avviate ai sensi dell’articolo 32, D.P.R. 600/1973 e dell’articolo 51, D.P.R. 633/1972, per le quali il contribuente ha già fornito elementi informativi utili alla valutazione della sua posizione fiscale, nonché i pvc caratterizzati da rilievi di minor entità per i quali, dall’esame della documentazione, emerge la necessità di procedere all’archiviazione.

Proprio per l'ampio spazio da assicurare al contraddittorio, sinteticamente, ricordiamo le 10 regole d'oro dettate dalla [circolare n. 6/E/2020](#) per gestire le procedure di gestione del procedimento di adesione in questo periodo emergenziale, adattabili a ogni altro procedimento tributario che richiede la partecipazione ovvero l'intesa col contribuente e, quindi, anche in sede di verifica e accertamento.

Le 10 regole d'oro per il contraddittorio da remoto		
1	➔	Identificazione del contribuente o del suo rappresentante mediante invio, da parte dello stesso, tramite pec o <i>mail</i> , della copia del documento di identità (nonché della procura, qualora non in possesso dell'ufficio)
2	➔	Indicazione nella pec o <i>mail</i> del numero e dell'intestazione dell'utenza telefonica o dell'eventuale strumento di videoconferenza (laddove disponibile) da utilizzare per il contraddittorio
3	➔	Effettuazione del contraddittorio telefonico o per videoconferenza
4	➔	Redazione del verbale del contraddittorio
5	➔	Invio del <i>file</i> al contribuente o suo rappresentante per la condivisione <sup>4</sup>
6	➔	Dopo la condivisione, stampa del <i>file</i> ricevuto dall'ufficio e sottoscrizione (con una sigla su tutte le pagine) da parte del contribuente o del suo rappresentante
7	➔	Scannerizzazione del verbale sottoscritto e rinvio tramite pec o <i>mail</i> all'ufficio, con allegata copia del documento di identità di chi ha sottoscritto il verbale
8	➔	Stampa del <i>file</i> ricevuto e sottoscrizione da parte del verbalizzante dell'ufficio
9	➔	Invio via pec o <i>mail</i> al contribuente o al suo rappresentante del verbale sottoscritto e protocollato
10	➔	Le operazioni di sottoscrizione di cui ai punti 6 e 8 possono anche avvenire mediante uti lizzo della firma digitale

## Prevenzione e contrasto all'evasione

### Grandi contribuenti

Con riferimento alle attività riguardanti il comparto dei "grandi contribuenti" - con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 milioni di euro - per l'anno 2021, le strutture delle Direzioni regionali competenti per i grandi contribuenti concentreranno le proprie risorse sui soggetti che presentano un maggior rischio fiscale, ovvero su quelli che non esprimono comportamenti collaborativi e trasparenti. La posizione fiscale dei contribuenti sarà analizzata con l'ausilio degli strumenti e degli applicativi in uso e, in particolare, l'attività di "tutoraggio"<sup>5</sup> sarà realizzata sulla base delle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 2019 e per quelle residuali relative all'anno precedente. Il giudizio sulla

<sup>4</sup> Per l'Agenzia delle entrate, di norma, sarebbe preferibile che l'intera procedura di contraddittorio a distanza, redazione del verbale e sottoscrizione dello stesso da parte del contribuente e dell'ufficio si concludesse nello stesso giorno.

<sup>5</sup> Il tutoraggio sarà svolto mediante un sintetico aggiornamento della scheda di rischio qualora, negli anni precedenti, non sia stato rilevato un livello di rischio alto, ovvero gli esiti dell'attività di controllo abbiano permesso di appurare che l'evento per il quale era stato attribuito un rischio alto non si è verificato, a condizione che, dalle dichiarazioni o dai bilanci successivi, non emergano scostamenti o eventi significativi. In tali casi, l'aggiornamento riguarderà solo i dati relativi alle ultime dichiarazioni fiscali presentate e al bilancio di esercizio.

maggiore o minore rischiosità del soggetto terrà conto degli indicatori di rischio che emergono dall'analisi degli elementi informativi disponibili. Particolare attenzione sarà posta all'analisi delle informazioni riguardanti il gruppo di appartenenza<sup>6</sup>.

Nell'ambito della scheda di rischio è evidenziata l'eventuale presentazione di istanze di interpello. In merito, ai fini della verifica del rispetto della soluzione interpretativa resa in risposta alle sud dette istanze, sarà attivato, nei confronti dei contribuenti di più rilevanti dimensioni, il relativo controllo sostanziale entro l'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e Iva, come previsto dall'[articolo 27](#), comma 12, D.L. 185/2008, convertito dalla L. 2/2009. Specificatamente in ordine alle attività di controllo, la [circolare n. 4/E/2021](#) ritiene che occorra mantenere la funzione del controllo nella consolidata ottica di *compliance*. In ogni caso, gli uffici dell'Agenzia delle entrate, fino al perdurare dello stato di emergenza, limiteranno lo svolgimento delle attività istruttorie esterne, privilegiando altre forme di attività istruttorie propedeutiche alle attività di accertamento<sup>7</sup>.

Attraverso le linee di intervento, si continuerà comunque a intercettare e contrastare, efficacemente, i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, nazionale e internazionale.

Resta fermo il coordinamento con la G. di F., attraverso l'attivazione di tavoli congiunti.

L'Agenzia delle entrate punta alla buona qualità delle attività accertative e al loro buon esito, a seguito delle procedure adesive/conciliative previste dall'ordinamento giuridico, ovvero all'esito degli eventuali contenziosi.

Nelle attività accertative verrà assicurata priorità a posizioni riguardanti fattispecie e comportamenti che, stante la situazione generale di sofferenza economica, causata dalla pandemia in corso, risultano di particolare disvalore.

Nel corso del 2021, inoltre, la Direzione centrale grandi contribuenti intensificherà l'attività di controllo della corretta applicazione della disciplina sul sistema di scambio automatico finanziario internazionale (*common reporting standard*), con particolare riguardo agli obblighi di adeguata verifica (*due diligence*) e comunicazione (*reporting*) all'Agenzia delle entrate delle informazioni relative ai conti finanziari, che si qualificano come conti oggetto di comunicazione, da parte delle istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione secondo le disposizioni della L. 95/2015, di attuazione della Direttiva 2014/107/UE - DAC 2, e del decreto Mef 28 dicembre 2015 e successive modifiche e integrazioni.

---

<sup>6</sup> Dall'anno d'imposta 2019, possono rientrare nella platea dei grandi contribuenti i Gruppi Iva, di cui all'articolo 70-bis e ss., D.P.R. 633/1972.

<sup>7</sup> Le eventuali attività istruttorie esterne si svolgeranno, in ogni caso, con modalità volte a limitare gli spostamenti fisici da parte dei contribuenti e dei loro rappresentanti, nonché del personale dipendente, nel rispetto delle disposizioni normative vigenti e delle indicazioni di prassi già impartite.

### Imprese di medie e piccole dimensioni

#### Le attività di promozione della compliance

Al fine di agevolare la graduale ripresa delle attività economiche e, nel contempo supportare i contribuenti nel corretto adempimento dei propri obblighi fiscali, vengono riprese selettivamente le attività di promozione per l'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita Iva, privilegiando le comunicazioni aventi funzione di *reminder* e che consentano al contribuente di regolarizzare la propria posizione evitando ulteriori aggravii futuri.

In particolare, è previsto:

- l'invio di comunicazioni a coloro che, in base ai dati delle fatture elettroniche, dell'esterometro e dei corrispettivi telematici, non risultino ancora aver presentato la dichiarazione, ovvero l'abbiano presentata con dati incompleti<sup>8</sup>;
- l'invio, nel IV trimestre del 2021, delle comunicazioni ai contribuenti per i quali, a seguito della registrazione degli aiuti individuali nel Registro nazionale aiuti di Stato, per il periodo di imposta 2018, si è riscontrato il superamento dell'ammontare complessivo concedibile in regime *de minimis*;
- l'invio di comunicazioni – nella seconda metà del 2021 – relative agli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa), finalizzati a portare a conoscenza dei contribuenti l'eventuale presenza di errori, omissioni o incoerenze, riscontrati nei modelli dichiarativi relativi ai periodi d'imposta 2018 e 2019, al fine di evitare il ripetersi delle stesse anomalie per il periodo d'imposta 2020.

#### Le attività di analisi del rischio e selezione

Nell'orientare le attività di analisi del rischio e di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, le entrate rilevano che gli uffici terranno conto dell'impatto della crisi epidemiologica da Covid-19 sulle piccole e medie imprese e, in particolar modo, sulla crisi di liquidità che le misure governative di contenimento del contagio hanno determinato per alcuni soggetti e settori economici.

Proprio a tal fine sarà messa a disposizione degli uffici un'analisi che, partendo dai dati della fatturazione elettronica relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2020, evidenzia l'impatto che ha avuto la pandemia sui diversi settori economici, fermo restando la necessità di un immediato confronto – senza necessità di accesso esterno – con i dati dichiarativi di un soggetto, non appena resi disponibili, dal quale emergono situazioni di anomalia.

---

<sup>8</sup> Analogamente, è previsto – nel IV trimestre dell'anno – l'invio di comunicazioni, a coloro che, in base ai dati delle fatture elettroniche, dell'esterometro e dei corrispettivi telematici, non risultino aver presentato le comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva per i primi 2 trimestri del 2021.

L'attività sarà prioritariamente indirizzata nei confronti dei soggetti che hanno indebitamente fruito dei diversi regimi agevolativi che l'ordinamento offre, a regime, e previsti dai vari decreti che si sono succeduti dal 2020 a oggi, per fare fronte alla crisi economica generata dalla pandemia<sup>9</sup>.

Le istanze presentate telematicamente per il riconoscimento del contributo sono state sottoposte, preliminarmente, a un primo controllo sulla base dei dati a disposizione, mentre la verifica delle ulteriori condizioni (ad esempio, il limite di accesso al beneficio e il calcolo del contributo) può essere effettuata solo con l'utilizzo dei dati dichiarativi pervenuti successivamente alla fase di erogazione. A tal proposito, a seguito di elaborazioni effettuate centralmente, saranno rese disponibili alle Direzioni regionali liste di soggetti da sottoporre a controllo, corredate da istruzioni operative più dettagliate ai fini dei relativi recuperi. I criteri di rischio attengono, a titolo esemplificativo, alla verifica della condizione di accesso dei ricavi (ove prevista), della corretta indicazione della percentuale del contributo spettante in funzione della dimensione del richiedente, della congruità dell'ammontare delle operazioni effettuate nel corso del 2019 e del 2020, della ricorrenza dei firmatari, e della presenza di eventuali indici di frode fiscale sugli stessi.

Il documento di prassi in esame si sofferma, inoltre, sul controllo dei crediti d'imposta R&S, dove è stato riscontrato, in numerosi casi, che le imprese beneficiarie risultano assistite da soggetti che svolgono attività di consulenza sulle diverse misure agevolative, e che appaiono specializzate nella costruzione di documentazione solo formalmente corretta al fine di dimostrare la spettanza del credito. Ancora, sono state riscontrate posizioni incoerenti rispetto ai presupposti oggettivi e soggettivi della misura agevolativa. Tali incoerenze possono rappresentare i primi indicatori di rischio e sono individuabili quando l'attività di R&S, soprattutto se interna all'azienda, è difficilmente compatibile con l'attività economica dichiarata, con la struttura organizzativa dell'impresa, con l'assenza di costi per l'attività di ricerca e sviluppo interna, negli anni precedenti all'istituzione del credito d'imposta, etc..

Ferme restando le attività connesse al recupero di crediti inesistenti sulla base delle posizioni individuate a livello centrale, le Direzioni regionali e le Direzioni provinciali valuteranno l'opportunità

---

<sup>9</sup> In particolare, a partire dal 2020, l'Agenzia delle entrate è stata impegnata nell'erogazione dei contributi a fondo perduto previsti dalle seguenti disposizioni: articolo 25, D.L. 34/2020 (c.d. "Decreto Rilancio" - contributo a fondo perduto), convertito con modificazioni dalla L. 77/2020; articolo 59, D.L. 104/2020 (c.d. "Decreto Agosto" - contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici), convertito con modificazioni dalla L. 126/2020; articolo 1, D.L. 137/2020 (c.d. "Decreto Ristori" - contributo a fondo perduto da destinare agli operatori Iva dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive), convertito con modificazioni dalla L. 176/2020 (tale L. 176/2020 ha convertito, con modificazioni, il D.L. 137/2020, nel cui testo sono confluiti il D.L. 149/2020 (c.d. "Decreto Ristori bis"), il D.L. 154/2020 (c.d. "Decreto Ristori ter"), il D.L. 157/2020 (c.d. "Decreto Ristori quater"), contestualmente abrogati); articolo 2 del D.L.n.149/2020 (c.d. decreto «Ristori bis» - contributo a fondo perduto da destinare agli operatori Iva dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive del D.P.C.M. del 3 novembre 2020); articolo 1, D.L. 154/2020 (c.d. "Decreto Ristori ter"); articolo 6, D.L. 157/2020 (c.d. "Decreto Ristori quater"); articolo 2, D.L. 172/2020, convertito con modificazioni dalla L. 6/2021 (c.d. "Decreto Natale"); articolo 1, D.L. 41/2021 (c.d. "Decreto Sostegni").

di approfondire l'analisi di posizioni irregolari basate su meccanismi utilizzati per usufruire indebitamente di benefici fiscali.

Al riguardo, viene sottolineata la necessità di evitare azioni non adeguatamente commisurate al rischio sotteso e non in linea con le presenti linee guida e l'importanza di individuare i reali beneficiari, anche a garanzia dell'efficacia dell'azione.

### Le attività di controllo

Nel corso del 2021 l'attività di controllo si concentrerà, oltre che sul recupero dei contributi a fondo perduto indebitamente fruiti, sui soggetti che hanno indebitamente utilizzato crediti d'imposta in compensazione ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, e sui soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali tra cui principalmente i seguenti crediti agevolativi:

- credito di imposta per R&S;
- credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno;
- credito di imposta sisma centro-Italia;
- credito di imposta zone economiche speciali (Zes);
- credito di imposta formazione.

In generale, per tutti i tipi di agevolazione fruiti sotto forma di crediti di imposta, viene segnalata l'importanza di dedicare specifico impegno al riscontro delle compensazioni indebite, ponendo particolare attenzione, data l'insidiosità della fattispecie, anche ai casi in cui i crediti, palesemente fittizi, risultino utilizzati in compensazione per il pagamento di somme iscritte a ruolo o di somme dovute a seguito di atti di accertamento, soprattutto se sono stati oggetto di definizione, a vario titolo, da parte del contribuente (ad esempio, definiti in adesione, mediazione, conciliazione, etc.).

### **Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali**

#### Le attività di promozione della compliance

Nell'anno 2021 è prevista la ripresa graduale, dilazionata in più lotti distribuiti nel tempo, di invio di comunicazioni di *compliance* al fine di segnalare al contribuente l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, attraverso l'istituto del ravvedimento operoso. Le comunicazioni riguarderanno i contribuenti-persone fisiche per i quali, relativamente alle dichiarazioni dei redditi presentate per l'anno d'imposta 2017, sia stata riscontrata, sulla base dei dati in possesso dell'Agenzia delle entrate, un'anomalia riguardante una o più categorie reddituali.

Sarà, altresì, dato impulso alle attività di promozione dell'adempimento spontaneo e di controllo sulle persone fisiche, in presenza di elementi informativi su redditi di fonte estera.

Le comunicazioni sono inviate agli indirizzi pec e, in caso di indirizzo pec non attivo, la spedizione è effettuata mediante posta ordinaria. Dette comunicazioni, corredate con i dati in possesso dell'Agenzia delle entrate, saranno altresì consultabili all'interno del "cassetto fiscale" del contribuente.

### *Le attività di analisi del rischio, selezione e controllo*

L'attività volta a individuare le posizioni da sottoporre a controllo sarà, in ogni caso, supportata da un'attenta analisi del rischio, mirata a far emergere le situazioni più rilevanti, evitando di impegnare risorse in contestazioni di natura meramente formale.

Per quanto riguarda l'ordinaria attività di controllo, saranno messe a disposizione degli uffici, sulla base degli incroci dei dati in possesso dell'Agenzia delle entrate:

- le posizioni dei soggetti che non hanno giustificato l'anomalia comunicata o non hanno modificato il loro comportamento a seguito della ricezione della comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo, nei confronti dei quali sarà effettuato un numero congruo di controlli;
- le posizioni di coloro che sono stati esclusi dall'invio delle comunicazioni finalizzate a favorire l'adempimento spontaneo per omessa dichiarazione dei redditi e che risultano aver percepito e non dichiarato, in tutto o in parte, uno o più redditi appartenenti a diverse categorie reddituali, nonché dei soggetti operanti in qualità di sostituti d'imposta che risultano non aver dichiarato e versato (integralmente o parzialmente) le ritenute risultanti dalle CU relative a redditi di lavoro dipendente, assimilati al lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, provvigioni e diversi e redditi da locazioni brevi. Un ulteriore fenomeno di particolare rilevanza riguarda la parziale o omessa dichiarazione dei redditi dei fabbricati derivanti dai contratti di locazione breve. Nell'ambito dell'attività di analisi finalizzata al controllo, si procederà all'utilizzo, come dati di riscontro, tanto delle comunicazioni trasmesse dagli intermediari che intervengono nel contratto, quanto dei dati delle CU trasmesse dagli intermediari che intervengono nel pagamento e operano una ritenuta del 21% sui canoni o sui corrispettivi lordi.

Particolare attenzione sarà riservata, inoltre, alle analisi sui movimenti di capitale da e verso l'estero per importi rilevanti, al fine di intercettare comportamenti fiscali illeciti e fenomeni di indebita detenzione di disponibilità all'estero.

Con riferimento agli enti non commerciali e alle Onlus, l'attività sarà rivolta prioritariamente all'individuazione degli enti che svolgono attività inidonee a perseguire scopi sociali, ovvero che hanno tratto vantaggio dal particolare periodo di emergenza sanitaria. L'attività potrà essere tesa, inoltre, a

intercettare comportamenti posti in essere dagli enti non profit, nel corso del periodo di emergenza epidemiologica, che potrebbero celare finalità lucrative, quali, ad esempio, la mancata destinazione alle attività istituzionali delle risorse raccolte tramite campagne di raccolta fondi (cd. *crowdfunding*), realizzate anche attraverso piattaforme *on-line*.

Le attività di verifica degli adempimenti in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni, saranno eseguite tenendo conto delle consuete linee operative. Per quanto riguarda il controllo degli atti e delle dichiarazioni, sarà prestata particolare attenzione alla fase di selezione degli atti da sottoporre a controllo, concentrandosi sulle fattispecie con significativi ed elevati profili di rischio e che presentino un interesse sia dal punto di vista della proficuità, sia della sostenibilità della pretesa tributaria.

### Contrasto illeciti

Nell'attuale contesto, l'attività di contrasto agli illeciti fiscali, sia di matrice domestica, sia a connotazione transnazionale, non ha comunque subito rallentamenti e si svolge, principalmente, su 2 principali macro-aree: il contrasto alle frodi fiscali e il contrasto agli illeciti fiscali internazionali, muovendosi, con sempre maggiore tempestività rispetto al perpetrarsi delle condotte fraudolente, su 2 piani distinti, ma interconnessi reciprocamente (individuazione delle fattispecie più ricorrenti, ai fini della definizione e della pianificazione delle più efficienti strategie di prevenzione e di contrasto; esecuzione dei controlli a maggiore complessità e aventi a oggetto gli illeciti di maggiore rilevanza e connotati da elementi di novità).

Fermo il carattere implicito di indifferibilità e urgenza delle attività connesse ai procedimenti penali<sup>10</sup> e a tutte le ipotesi di contrasto a rilevanti fattispecie di frode, continueranno – anche nel perdurare dell'emergenza sanitaria in corso – a essere assicurate le attività esterne di controllo, nel rispetto rigoroso dei protocolli di sicurezza previsti.

### L'attività in materia di antifrode

Sul fronte del presidio antifrode la [circolare n. 4/E/2021](#) ribadisce la necessità di continuare a valorizzare gli approcci preventivi, da porre in essere antecedentemente o in prossimità della commissione degli illeciti (c.d. allerta precoce), con l'effetto, *inter alia*, di prevenire il concretizzarsi del danno erariale, rimarcando che l'azione di prevenzione e contrasto alle frodi è stata affiancata da recenti importanti interventi del Legislatore, tra i quali meritano attenzione:

---

<sup>10</sup> Cfr. [circolare n. 11/E/2020](#), sub quesito 5.8.

- gli articoli [2](#) e [3](#), D.L. 124/2019, convertito con modificazioni dalla L. 157/2019<sup>11</sup>;
- l'articolo 1, [comma 1079](#) e ss., L. 178/2020<sup>12</sup>.

### L'attività di contrasto agli illeciti fiscali internazionali

L'Agenzia delle entrate intende proseguire e rafforzare la propria attività di presidio finalizzata al contrasto agli illeciti fiscali internazionali maggiormente riscontrati sul territorio e mirata a individuare nuove forme di pianificazione fiscale, così da contemperare le già richiamate esigenze, sia di repressione sia di prevenzione.

Attraverso l'attività di controllo inerente al monitoraggio fiscale, in particolare, si mira al raggiungimento di un duplice scopo: da una parte, l'attività di contrasto tende alla verifica del rispetto delle previsioni di cui al D.L. 167/1990, convertito dalla L. 227/1990, attraverso un'apposita attività selettiva orientata a individuare le posizioni che, anche sulla base delle informazioni acquisite per il tramite dei dati trasmessi degli intermediari finanziari, risultano aver omesso totalmente o parzialmente gli adempimenti dichiarativi in merito alle attività estere di natura finanziaria; dall'altra, le attività di controllo sono orientate ad approfondire l'origine delle provviste oggetto di trasferimento e/o detenzione all'estero, così da far emergere situazioni di illecita provenienza e/o di indebita sottrazione al prelievo fiscale domestico.

Inoltre, la fittizia allocazione all'estero della residenza fiscale continua a essere oggetto di specifica analisi investigativa, sfruttando, in modo mirato e sistematico, le informazioni disponibili nelle banche dati in uso e i dati di fonte estera, anche di natura finanziaria, derivanti in particolare dallo scambio automatico.

Anche con riferimento alle attività investigative rivolte a soggetti diversi dalle persone fisiche, proseguiranno e si intensificheranno i riscontri mirati a intercettare situazioni connotate da schemi di pianificazione fiscale illecita, consolidati ovvero innovativi, perpetrati allo scopo di veicolare flussi finanziari e materia imponibile oltre i confini nazionali.

---

<sup>11</sup> In particolare, l'articolo 2, D.L. 124/2019, ha introdotto alcune limitazioni alla facoltà di compensazione dei crediti tributari nel modello di versamento F24, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, nei confronti dei contribuenti destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita Iva, ovvero di esclusione dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, emessi sulla base di quanto previsto dall'articolo 35, comma 15-bis, D.P.R. 633/1972. In tema di crediti tributari, l'Agenzia delle entrate, fermo quanto sopra indicato in relazione all'indebito utilizzo degli stessi, proseguirà nel controllo dei crediti inesistenti, artatamente creati mediante documentazione falsa, artifici o altre condotte fraudolente.

<sup>12</sup> Norma che rafforza la capacità dell'Agenzia delle entrate di reprimere le frodi fiscali connesse al fenomeno delle vendite, senza addebito dell'Iva, a falsi esportatori abituali, attuate mediante il rilascio ai propri fornitori di lettere d'intento ideologicamente false.

## Attività internazionali

La trasparenza fiscale, lo scambio di informazioni e, più in generale, la cooperazione internazionale rappresentano strumenti fondamentali per il contrasto ai meccanismi di sottodimensionamento di base imponibile, che sfruttano le asimmetrie impositive e informative tra gli Stati.

In tale ottica, prosegue il processo di potenziamento degli strumenti di scambio automatico di informazioni e la valorizzazione delle attività di cooperazione internazionale relative alla mutua assistenza alla riscossione.

Inoltre, l'ufficio cooperazione internazionale sta sviluppando strumenti di *data warehouse* per l'analisi dei dati che consentano di massimizzare il potenziale informativo dello scambio automatico, sia sotto il profilo del patrimonio informativo disponibile, che del corretto funzionamento dello scambio di informazioni.

Osserva la [circolare n. 4/E/2021](#) che gli accordi preventivi assumono grande rilevanza nel processo di tax compliance delle aziende che operano in ambito internazionale, la cui disciplina è contemplata dall'[articolo 31-ter](#), D.P.R. 600/1973<sup>13</sup>, recentemente modificato dalla L. 178/2020<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Come è noto, l'articolo 31-ter, D.P.R.n.600/1973, introdotto dall'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 147/2015, che ha sostituito l'articolo 8, D.L. 269/2002, convertito con modificazioni dalla L. 326/2003 (c.d. *ruling* internazionale), ha disposto l'accesso, per le imprese con attività internazionale, a una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, ad ampio raggio normativo, con principale riferimento ai seguenti ambiti: il regime dei prezzi di trasferimento; la determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza; l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione; la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione; l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, *royalties* e altri componenti reddituali.

<sup>14</sup> Il Legislatore ha sostituito il comma 2, dell'articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973, prevedendo che gli accordi stipulati, qualora non conseguano ad altri accordi conclusi con le Autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i 4 periodi d'imposta successivi, salvi mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi. Qualora le circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipulazione e per i quali i termini previsti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973 non sono ancora scaduti e a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza, è concessa al contribuente la facoltà di far valere retroattivamente l'accordo stesso, effettuando, ove si renda a tal fine necessari o rettificare il comportamento adottato, il ravvedimento operoso ovvero la presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni. Inoltre, il Legislatore ha sostituito il comma 3, dell'articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973, prevedendo che gli accordi, qualora conseguano ad altri accordi conclusi con le Autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, vincolano le parti, secondo quanto convenuto con dette Autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti alla data di sottoscrizione dell'accordo purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente. E' concessa al contribuente la facoltà di far retroagire gli effetti di tali accordi anche a periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di presentazione della relativa istanza e per i quali i termini di decadenza previsti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973, non sono ancora scaduti, a condizione che: a) per tali periodi ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo stipulato con le autorità competenti di Stati esteri; b) il contribuente ne abbia fatto richiesta nell'istanza di accordo preventivo; c) le autorità competenti di Stati esteri acconsentano a estendere l'accordo ad annualità precedenti; d) per tali periodi di imposta non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Qualora in applicazione di tale norma sia necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente provvede all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, anche in questo caso senza l'applicazione delle eventuali sanzioni. In chiusura, il Legislatore, ha disciplinato il costo degli accordi (in precedenza non previsti, modulandoli in ragione del fatturato, inserendo dopo il comma 3, del citato articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973, i commi 3-bis e 3-ter). In particolare, l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo è subordinata al versamento di una commissione e pari a: a) 10.000 euro, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a 100 milioni di euro; b) 30.000 euro, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia compreso tra 100 milioni e 750 milioni di euro; c) 50.000 euro, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro. In caso di richiesta di rinnovo dell'accordo, le commissioni sono ridotte alla metà.

Nel corso del 2021, continuerà l'attività di controllo del rispetto degli accordi unilaterali o bilaterali stipulati, da parte, rispettivamente, dell'ufficio accordi preventivi o dell'ufficio risoluzione e prevenzione controversie internazionali della direzione centrale grandi contribuenti.

Sarà, inoltre, effettuato il controllo del rispetto degli accordi per la determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. *patent box*, la cui disciplina è contenuta nell'articolo 1, commi da [37](#) a [45](#), della L. 190/2014.

Con riguardo alle *mutual agreement procedure* (Map), l'Agenzia delle entrate invita alla massima collaborazione in termini di raccordo tra l'attività di accertamento esplicita dalle Direzioni regionali e la gestione dei relativi esiti in sede di confronto diretto con le Amministrazioni fiscali estere.

Riguardo all'attività di controllo su fattispecie riconducibili al *transfer pricing*, la [circolare n. 4/E/2021](#) rammenta che essa deve sempre essere caratterizzata da un elevato grado di approfondimento dei fatti e delle circostanze del caso.

### SCHEDA DI SINTESI

La riaccensione dei motori per gli atti emessi nel corso del 2020, che verranno spalmati in un arco temporale sostanzialmente lungo - tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022 - unitamente al prosieguo dei controlli correnti, ha indotto l'Agenzia delle entrate a diramare gli indirizzi operativi e le linee guida per il contrasto all'evasione per il corrente anno (circolare n. 4/E/2021).



In considerazione dell'emergenza epidemiologica e della crisi economica che sta coinvolgendo numerose attività commerciali e imprenditoriali, verifichiamo le indicazioni offerte per il mondo dei controlli, dove già in premessa la citata circolare n. 4/E/2021 rileva che l'attività di controllo dovrà essere indirizzata, sempre più, verso i contribuenti a elevata pericolosità fiscale.



Con riferimento alle attività riguardanti il comparto dei "grandi contribuenti" - con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 milioni di euro - per l'anno 2021, le strutture delle Direzioni regionali competenti per i grandi contribuenti concentreranno le proprie risorse sui soggetti che presentano un maggior rischio fiscale, ovvero su quelli che non esprimono comportamenti collaborativi e trasparenti. La posizione fiscale dei contribuenti sarà analizzata con l'ausilio degli strumenti e degli applicativi in uso e, in particolare, l'attività di "tutoraggio" sarà realizzata sulla base delle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta 2019 e per quelle residuali relative all'anno precedente.



Per le imprese di medie dimensioni e per i piccoli contribuenti, vengono riprese selettivamente le attività di promozione per l'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita Iva, privilegiando le comunicazioni aventi funzione di *reminder* e che consentano al contribuente di regolarizzare la propria posizione evitando ulteriori aggravii futuri. Nell'orientare le attività di analisi del rischio e di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, le entrate rilevano che gli uffici terranno conto dell'impatto della crisi epidemiologica da Covid-19 sulle pmi e, in particolar modo, sulla crisi di liquidità che le misure governative di contenimento del contagio hanno determinato per alcuni soggetti e settori economici. Nel corso del 2021 l'attività di controllo si concentrerà, oltre che sul recupero dei contributi a fondo perduto indebitamente fruiti, sui soggetti che hanno indebitamente utilizzato crediti d'imposta in compensazione.



Nei confronti delle persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali, nell'anno 2021 è prevista la ripresa graduale, dilazionata in più lotti distribuiti nel tempo, di invio di comunicazioni di *compliance*. Particolare attenzione sarà riservata, inoltre, alle analisi sui movimenti di capitale da e verso l'estero per importi rilevanti, al fine di intercettare comportamenti fiscali illeciti e fenomeni di indebita detenzione di disponibilità all'estero. Con riferimento agli enti non commerciali e alle Onlus, l'attività sarà rivolta prioritariamente all'individuazione degli enti che svolgono attività inidonee a perseguire scopi sociali, ovvero che hanno tratto vantaggio dal particolare periodo di emergenza sanitaria.



Contrasto illeciti, attività in materia di antifrode, attività di contrasto agli illeciti fiscali internazionali.

## La circolare tributaria n. 22/2021

# Rimborso Iva anche se il soggetto estero è identificato in Italia

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

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 359/E/2021](#), ha definitivamente ribadito che il soggetto non residente può chiedere il rimborso dell'Iva tramite la procedura del "portale elettronico", di cui all'[articolo 38-bis2](#), D.P.R. 633/1972:

- anche se identificato ai fini Iva in Italia direttamente o mediante rappresentante fiscale;
- a condizione che le fatture/bollette doganali risultino intestate alla partita Iva estera, mentre devono confluire nella dichiarazione annuale le operazioni riferibili alla partita Iva italiana gestita tramite la posizione italiana.

### L'oggetto dell'istanza di interpello

La risposta dell'Agenzia si riferisce all'interpello proposto da una società belga che, dal lato passivo, acquista beni da produttori italiani ricevendo regolari fatture recanti l'addebito dell'Iva in considerazione del fatto che i beni acquistati sono consegnati nel territorio nazionale e, dal lato attivo, concede i predetti beni in noleggio a una società italiana, che a sua volta li sub-noleggia ai propri clienti, anch'essi italiani.

Le operazioni descritte generano, nel loro insieme, in capo all'istante, una posizione costante di credito Iva, in quanto le operazioni attive sono soggette a imposta con applicazione del meccanismo del *reverse charge* in capo alla società italiana, ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 2, D.P.R. 633/1972.

Nell'anno in corso, la società belga ha aperto una posizione Iva in Italia nominando un rappresentante fiscale, ex articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972, da utilizzare per l'acquisto intracomunitario di beni relativi a una nuova e ulteriore attività.

Siccome l'istante intende realizzare in Italia unicamente operazioni attive per le quali il debitore d'imposta è il committente o il cessionario residente, all'Agenzia delle entrate l'istante stesso ha chiesto se – pur avendo nominato un rappresentante fiscale – possa utilizzare il "portale elettronico" per

ottenere, in base alla procedura prevista dall'[articolo 38-bis2](#), D.P.R. 633/1972, il rimborso dell'Iva a credito relativa agli acquisti e alle importazioni di beni, intestati alla partita Iva estera.

## Il diritto al rimborso dell'Iva assolta in Italia anche in caso di identificazione del soggetto non residente

La questione oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate attiene alla possibilità, per la società non residente, di chiedere il rimborso dell'Iva assolta in Italia secondo la procedura prevista dall'[articolo 38-bis2](#), D.P.R. 633/1972, nell'ipotesi in cui la stessa sia in possesso di una posizione Iva nel territorio dello Stato per effetto della nomina di un rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta di cui all'[articolo 35-ter](#), D.P.R. 633/1972<sup>1</sup>.

### Gestione delle istanze da parte del Centro operativo di Pescara

In via preliminare, si ricorda che il Centro operativo di Pescara è l'ufficio destinatario delle istanze di rimborso inoltrate per via elettronica attraverso lo Stato membro di stabilimento del richiedente. Tali richieste si considerano ricevute nel giorno in cui è completata, da parte dell'Agenzia delle entrate, la ricezione del *file* contenente i dati di cui all'allegato D al [provvedimento n. 53471 del 1° aprile 2010](#), inoltrato dallo Stato membro di stabilimento. Il Centro operativo di Pescara, sempre per il tramite dello Stato membro del richiedente, invia, con mezzi elettronici, una ricevuta attestante l'avvenuta ricezione dell'istanza.

Ai sensi dell'[articolo 38-bis2](#), comma 5, D.P.R. 633/1972, la decisione di approvazione o di rifiuto, totale o parziale, del rimborso deve essere notificata al soggetto passivo comunitario entro il termine di 4 mesi dalla data di ricevimento della richiesta. In caso di diniego, è possibile presentare ricorso con le modalità e nel rispetto dei termini previsti dal D.Lgs. 546/1992<sup>2</sup>.

Entro lo stesso termine, il Centro operativo di Pescara può chiedere, per via elettronica, informazioni aggiuntive al richiedente o allo Stato membro di stabilimento, che devono essere fornite entro 1 mese dalla richiesta<sup>3</sup>. In questa ipotesi, la decisione di approvazione o di diniego

<sup>1</sup> Si ricorda che, diversamente da quanto previsto in caso di soggetti stabiliti in uno Stato UE, per i quali la possibilità di identificarsi direttamente ai fini Iva in altri Stati UE è attribuita automaticamente, per i soggetti stabiliti in Stati *extra* UE tale facoltà è subordinata alla verifica della sussistenza di accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito comunitario. L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 44/E/2020](#), ha reso noto che, per effetto dell'accordo sottoscritto il 1° agosto 2018 dal Regno di Norvegia con l'Unione Europea, volto a garantire la corretta determinazione e riscossione dell'Iva, il corretto recupero dei crediti Iva e la lotta alle frodi, i soggetti stabiliti in Norvegia possono avvalersi dell'istituto dell'identificazione di retta al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di Iva in Italia, in alternativa alla nomina del rappresentante fiscale.

<sup>2</sup> Cfr. [articolo 38-bis2](#), comma 13, D.P.R. 633/1972.

<sup>3</sup> Si veda la sentenza di cui alla causa C-133/18 del 2 maggio 2019 sulla natura non decadenziale del predetto termine mensile.

del rimborso è notificata al richiedente entro il termine di 2 mesi dal giorno in cui le informazioni sono pervenute al Centro operativo di Pescara; se, invece, il richiedente non ha fornito le informazioni richieste, la decisione è notificata entro 3 mesi da giorno in cui la richiesta è pervenuta al richiedente stesso.

Il periodo a disposizione per la decisione relativa a tutta la richiesta di rimborso o a parte di essa non è comunque inferiore a 6 mesi a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte del Centro operativo di Pescara; se quest'ultimo richiede ulteriori informazioni aggiuntive, la relativa decisione, per tutta o parte la richiesta di rimborso, è notificata al richiedente entro 8 mesi<sup>4</sup>.

Come previsto dall'[articolo 38-bis2](#), comma 8, D.P.R. 633/1972. Il rimborso dell'Iva viene erogato – in Italia o, su domanda del richiedente, in altro Stato membro, nel qual caso previa deduzione delle spese bancarie di trasferimento – entro 10 giorni lavorativi dalla scadenza del termine previsto per la comunicazione della decisione di approvazione della richiesta di rimborso.

Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura del 2% annuo, che non sono, tuttavia, dovuti se il soggetto passivo comunitario non ha fornito, nei termini indicati, le informazioni richieste dal Centro operativo di Pescara<sup>5</sup>.

In caso di rimborso non dovuto, le somme indebitamente rimborsate devono essere restituite entro 60 giorni dalla notifica di apposito provvedimento da parte del Centro operativo di Pescara. Oltre alla restituzione dell'Iva indebitamente riscossa deve essere, inoltre, pagata la sanzione amministrativa compresa tra il 100 e il 200% delle somme indebitamente rimborsate. Nelle more del pagamento dell'ammontare dovuto a titolo di imposta e di sanzioni, il Centro operativo di Pescara sospende ogni ulteriore rimborso al soggetto richiedente fino a concorrenza del medesimo importo<sup>6</sup>.

### Disciplina comunitaria in tema di rimborso Iva per i soggetti non stabiliti

L'[articolo 170](#), Direttiva 2006/112/CE, alle condizioni da esso stabilite, riconosce il diritto di rimborso al "soggetto passivo che, ai sensi... dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3, Direttiva 2008/9/CE, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da Iva".

In proposito, in conformità all'[articolo 3](#), Direttiva 2008/9/CE, i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ai sensi dell'[articolo 2](#), punto 1, della stessa Direttiva, hanno diritto al rimborso al ricorrere di una duplice condizione, essendo richiesto:

<sup>4</sup> Cfr. articolo 38-bis2, commi 6 e 7, D.P.R. 633/1972.

<sup>5</sup> Cfr. articolo 38-bis2, comma 9, D.P.R. 633/1972.

<sup>6</sup> Cfr. articolo 38-bis2, commi 11 e 12, D.P.R. 633/1972.

- in primo luogo, ai sensi dell'[articolo 3](#), lettera a), Direttiva 2008/9/CE, che, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo non abbia avuto nello Stato membro di rimborso né la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione, né tantomeno il domicilio o la residenza abituale;
- in secondo luogo, ai sensi dell'articolo 3, lettera b), Direttiva 2008/9/CE, che, nel medesimo periodo di riferimento, il soggetto passivo non abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso, fatta eccezione, ai fini che qui interessano, delle operazioni soggette a *reverse charge*.

Come osservato dalla Corte di Giustizia<sup>7</sup>, “né l'articolo 170 della Direttiva Iva, né l'articolo 3 della direttiva 2008/9, né alcun'altra disposizione di tali direttive subordinano il diritto per un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro di ottenere il rimborso dell'Iva a un qualsivoglia requisito formale relativo all'assenza di identificazione ai fini dell'Iva o all'assenza dell'obbligo di identificazione ai fini dell'Iva nello Stato membro di rimborso”.

Con la conseguenza “che uno Stato membro non può, in forza del suo diritto nazionale, negare a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro il diritto al rimborso dell'Iva per il solo motivo che tale soggetto passivo è o dovrebbe essere identificato ai fini dell'Iva nel primo Stato membro, anche qualora tale soggetto passivo soddisfi le condizioni cumulative di cui all'articolo 3, Direttiva 2008/9/CE”.

### Disciplina italiana in tema di rimborso Iva per i soggetti non stabiliti

La disciplina nazionale in materia presenta alcuni profili di incompatibilità sul piano comunitario.

In primo luogo, l'[articolo 38-bis2](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che il rimborso è precluso nei confronti degli operatori comunitari che, nel periodo di rimborso, disponevano di una stabile organizzazione in Italia.

Tale divieto, confermato dall'Amministrazione finanziaria<sup>8</sup> e dalla giurisprudenza di legittimità<sup>9</sup>, si pone in contrasto con le indicazioni della giurisprudenza comunitaria, che ammette il rimborso se, per mezzo della stabile organizzazione, non sono state effettuate operazioni attive imponibili nello Stato UE di rimborso<sup>10</sup>, come del resto prevede l'articolo 3, lettera a), Direttiva 2008/9/CE,

<sup>7</sup> Cfr. sentenza causa C-242/19 dell'11 giugno 2020, CHEP Equipment Pooling. Nello stesso senso, anche la sentenza causa C-323/12 del 6 febbraio 2014, E. ON Global Commodities.

<sup>8</sup> Cfr. [risposta a interpello n. 339/E/2020](#) e [risoluzione n. 108/E/2011](#).

<sup>9</sup> Cfr. Cassazione n. 21684/2020.

<sup>10</sup> Cfr. sentenza cause C-318/11 e C-319/11 del 25 ottobre 2012, Daimler e Widex e causa C-244/08 del 16 luglio 2009, Commissione/Italia.

nel riconoscere il diritto alla restituzione dell'imposta se il richiedente, nello Stato membro di rimborso, non possiede una stabile organizzazione dalla quale sono effettuate operazioni commerciali.

In secondo luogo, l'identificazione ai fini Iva in Italia del soggetto non residente, sia direttamente che mediante la nomina di un rappresentante fiscale, non è idonea a precludere *tout court* il rimborso come, invece, impropriamente specificato dall'Agenzia delle entrate nella [faq n. 40 del 12 luglio 2010](#).

Nell'attuale disciplina, infatti, il rimborso può essere negato solo se il soggetto non residente, nel periodo di rimborso, si è avvalso della posizione Iva italiana per effettuare operazioni attive territorialmente rilevanti in Italia diverse da quelle soggette a *reverse charge*<sup>11</sup>, dovendosi escludere che la mera identificazione possa precludere il rimborso, come anche confermato dalla giurisprudenza comunitaria sopra richiamata.

La limitazione prevista dalla [faq n. 40 del 12 luglio 2020](#) deve intendersi superata dopo la [risposta a interpello n. 339/E/2020](#), con la quale l'Agenzia delle entrate ha rilevato come *“l'istante, nel caso di specie, non possa aderire alla procedura del rimborso prevista per i soggetti non residenti di cui all'articolo 38-bis2, D.P.R. 633/1972. Tale preclusione si fonda non sulla circostanza, evidenziata dall'istante, di essere identificato direttamente in Italia ai fini Iva, ma, piuttosto perché, presentando, come affermato, una dichiarazione con la partita Iva italiana, ha di fatto operato egli stesso la scelta circa la modalità «fisiologica» di erogazione del rimborso Iva (articolo 38-bis del decreto citato)”*.

A definitiva conferma del mutato orientamento della prassi amministrativa, la [risposta n. 359/E/2021](#) – allineandosi espressamente all'[ordinanza n. 21684/2020](#)<sup>12</sup> – ha ritenuto che la nomina di un rappresentante fiscale non precluda al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso Iva mediante la procedura del “portale elettronico”, purché ne ricorrano le condizioni e in assenza di cause ostative all'erogazione dello stesso come individuate dall'[articolo 38-bis2, D.P.R. 633/1972](#) (in particolare, per quanto qui di rilievo, effettuazione di operazioni attive per cui si è debitori dell'imposta).

<sup>11</sup> In tal senso, si veda anche la circolare Assonime n. 29/2010 (§ 2.2).

<sup>12</sup> Secondo cui *“il diritto al rimborso Iva in favore di soggetti domiciliati e residenti negli stati membri della Comunità Economica Europea senza stabile organizzazione in Italia, secondo quanto previsto dall'articolo 38-ter, D.P.R. 633/1972, nel testo ratione temporis applicabile, non può essere negato qualora i suddetti soggetti abbiano nominato un rappresentante fiscale...”*.

Ai fini del rimborso è necessario, tuttavia, che le fatture di acquisto la cui Iva è richiesta in restituzione tramite il “portale elettronico”:

- siano intestate alla partita Iva del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare il portale per ottenere il rimborso dell'Iva relativa alle fatture passive intestate alla partita Iva italiana);
- non confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale.

Laddove il soggetto non residente identificato in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale, che non abbia effettuato operazioni attive in Italia per le quali lo stesso è debitore di imposta, opti per il rimborso in dichiarazione annuale, ai sensi dell'[articolo 38-bis](#), D.P.R. 633/1972, anche dell'Iva relativa alle fatture di acquisto intestate alla partita Iva estera, è opportuno che il rappresentante fiscale tenga distinte le predette operazioni da quelle riferite alla partita Iva italiana, annotandole separatamente nei registri Iva e in un apposito modulo della dichiarazione annuale, similmente a quanto già accade con riguardo alle operazioni della casa madre non residente che confluiscono nella contabilità Iva della propria stabile organizzazione. Ciò al fine di consentire un migliore riscontro del credito Iva chiesto a rimborso, riducendo il rischio di un duplice utilizzo.

## SCHEDA DI SINTESI

Con la risposta a interpello n. 359/E/2021, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che la nomina del rappresentante fiscale non precluda al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso Iva mediante la procedura del “portale elettronico”, purché ne ricorrano le condizioni e in assenza di cause ostative all'erogazione dello stesso come individuate dall'[articolo 38-bis2](#), D.P.R. 633/1972.



Ai fini del rimborso è necessario che le fatture di acquisto la cui Iva è richiesta in restituzione tramite il “portale elettronico”:

- siano intestate alla partita Iva del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare il portale per ottenere il rimborso dell'Iva relativa alle fatture passive intestate alla partita Iva italiana);
- non confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dalla posizione Iva italiana.



Laddove il soggetto non residente identificato in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale, che non abbia effettuato operazioni attive in Italia per le quali lo stesso è debitore di imposta, opti per il rimborso in dichiarazione annuale, ai sensi dell'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972, anche dell'Iva relativa alle fatture di acquisto intestate alla partita Iva estera, è opportuno che la posizione Iva italiana tenga distinte le predette operazioni da quelle riferite alla partita Iva italiana, annotandole separatamente nei registri Iva e in un apposito modulo della dichiarazione annuale.



**ec Euroconference**  
Editoria

! « ( **NUOVA USCITA** ) »  
MARZO 2021 »

# LE DETRAZIONI DI IMPOSTA

**Autore:** Carlo Bertacca

**Prezzi di listino versione cartacea € 45,00**

**ACQUISTA ORA**

### Il principio di continuità aziendale nell'esercizio 2020

[Articolo 2423-bis](#), comma 1, punto 1), cod. civ. "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività"

<a href="#">Articolo 7</a> , D.L. 23/2020 (Decreto Liquidità)	<a href="#">Articolo 38-quater</a> , D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio)
Nella valutazione del bilancio in corso al 31 dicembre 2020 (per i solari: 2020) la valutazione della prospettiva della continuità aziendale può essere comunque operata se risulta esistente nell'ultimo esercizio chiuso precedente (per i solari: 2019)	Per i bilanci 2019: la valutazione della prospettiva della continuità aziendale è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi al 31 dicembre 2019 (per i solari)
	Per i bilanci 2020: la valutazione della prospettiva della continuità aziendale può essere comunque operata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio (per i solari: 2019)

In altre parole: nonostante la pandemia è concesso di valutare il bilancio 2020 seguendo il principio di continuità aziendale, nonostante le incertezze future causate dalla pandemia Covid-19

Purché



Il 2019: sia stato valutato fruendo della stessa deroga alla valutazione della prospettiva di *going concern*

Oppure



Il 2019: sia stato valutato "normalmente", ossia senza avvalersi degli articoli sopra citati, nella prospettiva di *going concern*

### Ambito soggettivo

Imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali

### Ambito oggettivo

Esercizio solare 2020 (in corso al 31 dicembre 2020): 1° gennaio 2020 – 31 dicembre 2020	Esercizio a cavallo 2020-2021 (in corso al 31 dicembre 2020): ad esempio 1° luglio 2020 - 30 giugno 2021	esercizio a cavallo 2019-2020 (chiusi dopo il 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 - Oic 8): ad esempio 1° luglio 2019 – 30 giugno 2020
--	--	---

### Condizioni

Ci si può avvalere della deroga solo se nell'ultimo bilancio approvato dell'esercizio precedente

La valutazione delle voci è avvenuta in un'ottica di continuità aziendale ai sensi dei § 21 e 22 dell'Oic 11

Oppure si è applicata la deroga di cui all'[articolo 7](#), D.L. 23/2020 o [articolo 38-quater](#), comma 1, D.L. 34/2020 già in quel bilancio

Non ci si può avvalere della deroga solo se nell'ultimo bilancio approvato dell'esercizio precedente

Non vi erano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività ma non si sono ancora accertate le cause di scioglimento (§ 23, Oic 11)

Si accerti una causa di scioglimento (§ 24, Oic 11)

## La circolare tributaria n. 22/2021

# Deduzione perdite su “micro crediti” ammesse solo con transito a Conto economico

di Centro studi tributari

## Il caso

Alfa Srl nel corso dell'esercizio 2020 rileva la perdita su crediti in relazione a 30 crediti di limitato importo, inferiori ai 1.000 euro, iscritti da tempo nel bilancio.

Ci si chiede se sia possibile considerare deducibili queste perdite utilizzando la disciplina dei “microcrediti” scaduti da oltre 6 mesi, anche se in realtà tutti questi crediti sono iscritti in bilancio da anni.

## La soluzione

La possibilità di portare in deduzione una perdita subita su un credito vantato nei confronti di un cliente è subordinata alla presenza di elementi certi e precisi dai quali poter desumere la definitiva inesigibilità del titolo: la perdita imputata in bilancio risulta essere fiscalmente rilevante solo se è comprovata da circostanze e da indizi accuratamente documentati.

L'[articolo 101](#), comma 5, Tuir stabilisce infatti che “...le perdite su crediti ... sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi...”

Sul punto l'Agenzia delle entrate ([circolare n. 13/E/2013](#)) ha avuto modo in più occasioni di rammentare che non è sufficiente il mero inadempimento del debitore affinché ricorrano gli elementi di certezza e precisione, ma è necessario che la difficoltà di adempiere sia frutto di una “...situazione oggettiva di insolvenza non temporanea del debitore, riscontrabile qualora la situazione di illiquidità finanziaria ed incapacienza patrimoniale del debitore sia tale da fare escludere la possibilità di un futuro soddisfacimento della posizione creditoria”.

Secondo la giurisprudenza consolidata, in linea generale, l'esercizio in cui la perdita assume rilevanza ai fini fiscali è quello in cui concretizzano gli elementi di certezza e precisione, o ancor meglio, in cui si acquista certezza che il credito non possa essere più soddisfatto; evidentemente, l'applicazione pratica

di questo principio non è sempre agevole, anche tenuto conto della discrezionalità che caratterizza le vicende valutative del credito.

Proprio per tale motivo, accanto alle condizioni generali di deducibilità, l'[articolo 101](#), comma 5, Tuir individua altresì dei casi in cui gli elementi certi e precisi si presumono esistenti *ex lege*, dove la deduzione può essere ottenuta senza dover indagare l'esistenza di elementi certi e precisi:

- debitore assoggettato a una delle procedure concorsuali previste dalla Legge Fallimentare;
- credito di modesta entità e scaduto da almeno 6 mesi;
- credito prescritto;
- credito cancellato dal bilancio in applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa.

In particolare, l'articolo 101, comma 5, Tuir stabilisce che gli elementi certi e precisi della perdita su crediti si ritengono automaticamente sussistenti *“quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza di pagamento del credito”*.

Per tale fattispecie, al fine di accedere al beneficio della deducibilità, è, quindi, necessario che il credito da cui è derivata la perdita soddisfi, congiuntamente, 2 condizioni:

- il termine di scadenza del proprio pagamento è decorso da almeno 6 mesi;
- è di modesta entità, ovvero non supera l'importo di 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione ([articolo 27](#), comma 10, D.L. 185/2008), e 2.500 euro negli altri casi.

Secondo quanto previsto dal comma 5-*bis* dell'articolo 101, Tuir (introdotto dal D.Lgs. 147/2013), per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.

In altre parole, il momento in cui si manifestano gli elementi di certezza e precisione – apertura della procedura concorsuale ovvero primo giorno in cui risulta decorso il periodo di 6 mesi dalla data di scadenza del credito – viene a rappresentare il *dies a quo* a partire dal quale è ammessa la deduzione della perdita ([circolare n. 14/E/2014](#)).

Importante ricordare che le perdite su crediti, oltre al rispetto dei requisiti previsti dall'[articolo 101](#), Tuir, è altresì necessario che siano transitate a Conto economico.

Sul punto la [circolare n. 26/E/2013](#) afferma che il termine di 6 mesi previsto dalla norma per i crediti di modesta entità rappresenta il momento a partire dal quale la perdita può essere fiscalmente dedotta, considerato che la stessa diviene effettivamente deducibile dal reddito d'impresa solo nell'esercizio in cui è imputata a Conto economico, risultando in quel momento realizzato senza necessità di alcuna ulteriore dimostrazione il requisito della esistenza degli elementi certi e precisi.

In altri termini, qualora l'impresa - in coerenza con quanto previsto dai principi contabili di redazione del bilancio - imputi la perdita nel Conto economico relativo a un esercizio successivo a quello in cui maturano i 6 mesi dalla scadenza del credito, anche la deduzione fiscale deve essere rinviata al periodo d'imposta di imputazione a Conto economico.

Peraltro, qualora la perdita sui crediti in esame sia stata imputata nel Conto economico relativo a un esercizio precedente a quello di maturazione dei 6 mesi e non sia stata dedotta fiscalmente - perché non avente i requisiti per la deducibilità - la stessa dovrà considerarsi deducibile nel periodo d'imposta di maturazione del semestre. In tal caso, l'impresa dovrà operare una variazione in diminuzione sulla base del presupposto che la perdita è stata imputata al Conto economico di un esercizio precedente e rinviata in conformità alle disposizioni di legge (cfr. [articolo 109](#), comma 4, lettera a), Tuir).

Come affermato nella circolare n. 26/E/2013, il rispetto del principio di previa imputazione può considerarsi realizzato anche nel caso in cui a Conto economico sia confluito il costo a titolo di svalutazione e la stessa non sia stata dedotta fiscalmente.

In definitiva, rispondendo al caso descritto, la perdita su crediti rilevata nel 2020 per microcrediti i cui 6 mesi sono scaduti precedentemente, risulta deducibile al momento della rilevazione della perdita stessa.

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile gratuitamente

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

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

[www.ecnews.it](http://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 Bonghi      Paolo Meneghetti  
Alessandro Bonuzzi      Marco Peirolò  
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](mailto:circolari@euroconference.it)

**SITO INTERNET**

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](http://www.euroconference.it/editoria)

**PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE**

Settimanale  
Vendita esclusiva per abbonamento  
Pubblicazione telematica

**ABBONAMENTO ANNUALE 2021**

Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:

[http://www.euroconference.it/area\\_riservata\\_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).

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

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

ISSN: 2039-9618

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

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