Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 6

Il focus giurisprudenziale

Riscossione: logiche e discrasie nello scenario Covid e *ante* Covid

di Mara Pilla 11

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Dal PTT al PTS: processo tributario telematico. anzi no, scritto

di Mara Pilla 15

Focus

Le deducibilità degli interessi passivi per soggetti Ires: il tema della inerenza – Parte seconda

di Paolo Meneghetti 18

Dichiarazioni

Le novità del Modello 730/2020 – Parte seconda

di Leonardo Pietrobon 30

Revisione

Il primo incarico di revisione (Isa 510) e gli effetti sul giudizio sul primo bilancio d'esercizio soggetto a revisione legale

di Andrea Soprani 36

Bilancio

La rilevazione delle imposte differite e anticipate

di Viviana Grippo 47

Adempimenti

I rimborsi delle imposte dirette. Le regole essenziali e gli aspetti pratici

di Gianfranco Antico 54

Il caso risolto

La gestione dei resi nel mondo del documento commerciale

di Centro studi tributari 64

Scadenzario

Principali scadenze dal 16 al 31 maggio 2020 67

La circolare tributaria n. 21/2020

Adempimenti

Si alla certificazione giornaliera per le *vending machine*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 125/2020, ha riconosciuto come valida la proceduta di certificazione dei corrispettivi incassati a mezzo di una *vending machine* tramite l'emissione di un documento commerciale riepilogativo giornaliero con trasmissione dei dati dei corrispettivi incassati.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 125/2020

Approvato il cambio valute di aprile 2020

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 13 maggio 2020, protocollo n. 196982, ha approvato il cambio valute estere per il mese di aprile 2020, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 13 maggio 2020, prot. n. 196982

Pronte le causali Inarcassa

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 22/E del 12 maggio 2020, ha proceduto all'istituzione delle causali contributo per il versamento, tramite il modello "F24", dei contributi di spettanza della Cassa nazionale di previdenza e assistenza per gli ingegneri e architetti liberi professionisti – Inarcassa. Nello specifico, le causali, efficaci a decorrere dal 1° giugno 2020, sono:
- E085 denominato "*INARCASSA – contribuzione soggettiva minima*";
- E086 denominato "*INARCASSA – contribuzione soggettiva conguaglio*";
- E087 denominato "*INARCASSA – contribuzione integrativa minima*";
- E088 denominato "*INARCASSA – contribuzione integrativa conguaglio*";
- E089 denominato "*INARCASSA – contribuzione per maternità/paternità*"; ed
- E090 denominato "*INARCASSA – contribuzione società di ingegneria*".

Agenza delle entrate, risoluzione n. 22/E/2020

Agevolazioni

Cessione anche frazionata dei crediti per ecobonus e sismabonus

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 126/2020, ha analizzato la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica ai sensi dell'articolo 14, commi 2-*ter* e 2-*sexies*, D.L. 63/2013, nonché per gli interventi di riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, limitatamente alle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui al comma 2-*quater*.1, affermando che è possibile cedere il credito anche parzialmente in favore di soggetti diversi (eventualmente mantenendone per sé una parte), anche in tempi diversi e dopo aver già utilizzato in compensazione alcune rate del credito (o parte di esse), che naturalmente non saranno cedibili. Inoltre, è possibile anche cedere le rate del credito che non sono ancora utilizzabili in compensazione, fermo restando che il cessionario (ovvero i cessionari, in caso di cessioni parziali in favore di soggetti diversi) utilizzeranno in compensazione i crediti ricevuti secondo l'originaria

dislocazione temporale delle rate maturate in capo al cedente. Resta fermo, infine, che il cessionario della società istante (ovvero i diversi cessionari, in caso di cessione parziale del credito a soggetti diversi) non potrà ulteriormente cedere il credito a soggetti terzi.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 126/2020

Si amplia la platea del regime dell'adempimento collaborativo

Con decreto Mef 30 marzo 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 120 dell'11 maggio 2020, viene ridotta a 5 milioni il tetto minimo di volume di affari o ricavi pe poter accedere, limitatamente agli anni 2020 e 2021 al regime dell'adempimento collaborativo di cui agli articoli da 3 a 7, D.Lgs. 128/2015.

Mef, decreto, 30/3/2020

Iva

I chiarimenti sulla prova delle cessioni intraUE

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E del 13 maggio 2020, ha offerto i primi chiarimenti in merito alla prova delle cessioni intracomunitarie, come prevista dall'articolo 45-*bis*, Regolamento UE 282/2011. In particolare, come evidenziato nel documento di prassi, la Direttiva Iva non individua le modalità con cui gli operatori possono dimostrare l'avvenuto trasporto o spedizione nell'altro Paese comunitario affinché sia riconosciuta l'esenzione dell'operazione stessa. Al fine di migliorare gli scambi commerciali, è stata introdotta una presunzione relativa circa l'avvenuto trasporto di beni in ambito comunitario (§ 1, lettere a) e b), dell'articolo 45-*bis*, Regolamento Iva). Nel caso in cui i beni sono stati spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto per beneficiare della presunzione di trasporto, il venditore, oltre a dichiarare che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per suo conto, dovrà produrre almeno 2 documenti, non contraddittori e provenienti da soggetti diversi tra loro e indipendenti sia dal venditore che dall'acquirente. Tali documenti sono quelli indicati al § 3. In alternativa, il venditore potrà presentare, oltre alla dichiarazione che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per proprio conto, un documento di cui al §3 e uno qualsiasi dei documenti indicati alla successiva lettera b). Proprio in riferimento al caso in cui beni sono stati trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto (lettera b) l'Agenzia delle entrate precisa che la trasmissione al venditore della dichiarazione scritta da parte dell'acquirente oltre il termine del "*decimo giorno del mese successivo alla cessione*", non preclude la possibilità per il venditore di beneficiare della presunzione in presenza di tutte le altre condizioni previste dal medesimo articolo 45-*bis*. Inoltre, anche precedentemente al 1° gennaio 2020, in presenza della documentazione di prova ritenuta idonea ai sensi dell'articolo 45-*bis*, la stessa deve essere ammessa (con forza di presunzione relativa) quale dimostrazione dell'avvenuto arrivo dei beni nell'altro Stato membro. Da ultimo, la circolare n. 12/E/2020 ricorda che le Autorità fiscali conservano comunque la facoltà di superare la presunzione dell'avvenuto trasporto o spedizione intracomunitaria quando l'Amministrazione finanziaria viene in possesso di elementi che dimostrino che il trasporto intracomunitario non si è effettivamente realizzato. È tale a titolo semplificativo, il caso in cui nel corso di un controllo si riscontri che i beni sono ancora giacenti nel magazzino del venditore o il caso in cui si venga a conoscenza di un incidente durante il trasporto che ha comportato la distruzione dei beni. In ragione di ciò, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all'articolo 45-*bis*, possa continuare a trovare applicazione la prassi nazionale, anche adottata prima dell'entrata in vigore del medesimo articolo in tema di prova del trasporto intracomunitario dei beni.

Agenzia delle entrate, circolare n. 12/E/2020

Rottamazione

La rottamazione ter stoppa anche i pignoramenti presso terzi

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 128/2020, richiamando quando già affermato in occasione di Telefisco 2019, ha ribadito che ai sensi dell'articolo 3,comma 10, lettera d) ed e), D.L. 119/2018, a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione alla cosiddetta "*rottamazione-ter*", per i carichi definibili che ne sono oggetto non possono essere avviate nuove procedure esecutive e non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo. Ne deriva che, per effetto della presentazione della dichiarazione di adesione, anche le procedure di pignoramento presso terzi non possono proseguire.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 128/2020

La circolare tributaria n. 13/2020

Accertamento

Riconoscimento automatico dei costi solo nell'induttivo puro

In tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo «puro» *ex* articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario (cfr. ordinanza n. 22868/2017).

Cassazione – ordinanza n. 8590 – 5 dicembre 2019 – 7 maggio 2020

Catasto

Il contenuto minimo per l'attribuzione della rendita seguendo la procedura DOCFA

In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'ufficio e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (cfr. ordinanza n. 31809/2018, n. 12777/2018 e n. 12389/2018).

Cassazione – ordinanza n. 8726 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Le diverse modalità di classamento e le differenze

L'attribuzione della rendita catastale mediante procedura cd. DOCFA si distingue dal riclassamento operato su iniziativa dell'ufficio ai sensi dell'articolo 1, comma 335, L. 211/2004: nel primo caso, trattandosi di procedura collaborativa, l'obbligo di motivazione del relativo avviso è assolto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'ufficio e l'eventuale differenza con la rendita proposta derivi da una diversa valutazione tecnica sul valore economico dei beni; nel secondo caso, invece, dovendosi incidere su valutazioni già verificate in termini di congruità al fine di mutare il classamento precedentemente attribuito, la motivazione è più approfondita, in quanto volta ad evidenziare gli elementi di discontinuità che legittimano la variazione (cfr. ordinanza n. 30166/2019).

Cassazione – ordinanza n. 8722 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Contenzioso tributario

Quando le spese vanno a carico del difensore

La possibilità di condannare il difensore della parte al pagamento in proprio delle spese processuali

sussiste solo ove costui abbia agito in forza di una procura alle liti inesistente e non già meramente nulla, giacché in tal ultimo caso il rapporto processuale si instaura validamente, onerando il giudice che rilevi il vizio di ordinarne la rinnovazione sanante (cfr. ordinanze n. 27530/2017 e n. 961/2009 e sentenze SS.UU. n. 28337/2011 e n. 10706/2006).

Cassazione – ordinanza n. 8592 – 5 dicembre 2019 – 7 maggio 2020

Cassazione – ordinanza n. 8591 – 5 dicembre 2019 – 7 maggio 2020

Quando una sentenza fa stato su altre imposte

La sentenza con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per altri anni solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto potenzialmente mutevoli (cfr. sentenze n. 13079/2012 e n. 20029/2011).

Cassazione – ordinanza n. 8589 – 5 dicembre 2019 - 7 maggio 2020

Disconoscimento della copia fotostatica da dichiarare in maniera esplicita

In tema di prova documentale, l'onere di disconoscere la conformità tra una scrittura privata e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, va assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o omincomprensive e la suddetta contestazione, va operata, a pena di inefficacia, in modo chiaro e circostanziato, attraverso l'indicazione specifica sia del documento che si intende contestare, sia degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale (cfr. sentenze n. 12730/2016, n. 7105/2016, n. 7775/2014, n. 14416/2013 e n. 28026/2009).

Cassazione – ordinanza n. 8579 – 26 novembre 2019 - 7 maggio 2020

Impugnabile il diniego di sgravio

Ai sensi dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario vi è anche il diniego di sgravio, quale atto comunque incidente su rapporti tributari tra Amministrazione e contribuente, in grado di incidere negativamente su la posizione giuridica di quest'ultimo (cfr. sentenze n. 16100/2011 e n. 285/2010).

Cassazione – ordinanza n. 8719 – 22 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Non riproducibile la perizia di parte nel secondo grado

La produzione di una perizia di parte, in secondo grado, è inammissibile, in quanto non può considerarsi un mero documento, di cui all'articolo 58, comma 2, D.Lgs. 546/1992, atteso che, essendo volta ad allargare il *thema probandum*, rientra nel perimetro normativo dell'articolo 57, D.Lgs. 546/1992 (cfr. sentenza n. 9603/2016).

Cassazione – ordinanza n. 8706 – 19 novembre 2019 – 11 maggio 2020

Le notifica in ipotesi di morte del domiciliatario

La morte del domiciliatario produce l'inefficacia della dichiarazione di elezione di domicilio e la necessità che la notificazione dell'impugnazione sia eseguita alla parte personalmente; principio che tuttavia trova deroga nell'ipotesi in cui l'elezione di domicilio sia stata fatta presso lo studio di un professionista e l'organizzazione di tale studio gli sopravviva, dovendosi in questo caso considerare lo studio del professionista alla stregua di un ufficio (cfr. sentenze n. 15846/2010 e n. 3102/2002).

Cassazione – ordinanza n. 8705 – 19 novembre 2019 – 11 maggio 2020

Dogane

I termini per l recupero a posteriori dei tributi doganali

L'azione di recupero a posteriori dei tributi doganali può essere avviata dopo la scadenza del termine di 3 anni dalla contabilizzazione dell'importo quando la mancata determinazione del dazio sia avvenuta a causa di un atto perseguibile penalmente, alla sola condizione che la *notitia criminis* sia trasmessa nel corso dell'originario termine di prescrizione, e non dopo la sua scadenza, essendo, per contro, irrilevante l'esito -di condanna o assolutorio - del giudizio penale e persino l'archiviazione della notizia di reato (cfr. sentenze n. 16728/2016, n. 13483/2016, n. 7562/2015, n. 8046/2013 e n. 5384/2012).

Cassazione – ordinanza n. 8584 – 7 dicembre 2018 – 7 maggio 2020

Iva

Quando il rappresentate Iva risponde anche dei dazi doganali

Il rappresentante fiscale ai fini dell'Iva all'importazione, oltre ad essere coobbligato per gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme *ex* articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, può rispondere in solido con il rappresentato anche per il pagamento dell'imposta doganale, sempre che risulti essersi oggettivamente ingerito nel perfezionamento dell'operazione di importazione, atteso che, a norma dell'articolo 201, comma 3, Regolamento CEE 2193/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992, quando una dichiarazione è resa in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano o avrebbero dovuto essere a conoscenza della loro erroneità possono essere parimenti considerati debitori conformemente alle vigenti disposizioni doganali, e che, in linea con la regolamentazione comunitaria, l'articolo 38, D.P.R. 43/1973 vincola all'obbligazione tributaria tutti coloro comunque ingeritisi nell'operazione. La responsabilità solidale del rappresentante fiscale (che non agisce in nome proprio, ma in nome e per conto del soggetto rappresentato) non deriva, pertanto, dal mero fatto che il suo nominativo figuri sulle bollette doganali, essendo invece necessaria la prova o che egli sia attivamente ingerito nell'operazione, fornendo i dati necessari alla stesura della dichiarazione, o che fosse (o dovesse essere, in base alla sua specifica diligenza professionale) a conoscenza dell'erroneità di quei dati (cfr. sentenza n. 3285/2012).

Cassazione – ordinanza n. 8585 – 15 maggio 2019 – 7 maggio 2020

Niente detrazione Iva per le operazioni inesistenti

In tema d'Iva, è precluso al cessionario dei beni il diritto alla detrazione nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, nonostante i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, poiché l'indicazione mendace di uno dei

soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti» (cfr. sentenza n. 20060/2015).

Cassazione – ordinanza n. 8535 – 15 gennaio 2020 – 6 maggio 2020

Reddito di impresa

Principio di competenza stretto anche per la deduzione delle perdite su crediti

Se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, l'anno di competenza per operare la deduzione deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché in quel momento si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilità. Diversamente opinando si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta invece criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d'impresa (cfr. sentenze n. 775/2019, n. 27296/2014 e n. 9218/2011).

Cassazione – ordinanza n. 8587 – 19 novembre 2019 – 7 maggio 2020

Spese di pubblicità quelle entro i 200.000 euro

In tema di detrazioni fiscali, le spese di sponsorizzazione di cui all'articolo 90, comma 8, L. 289/2002, sono assistite da una "presunzione legale assoluta" circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza a condizione che: a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello *sponsor*; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale, senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori (cfr. sentenze n. 22855/2018, n. 13508/2018, n. 1420/2018, n. 14232/2017, n. 8981/2017 e n. 7202/2017).

Cassazione – ordinanza n. 8540 – 15 gennaio 2020 – 6 maggio 2020

Riscossione

Quando non serve la preventiva comunicazione per emettere il ruolo

L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dall'articolo 36 *bis*, comma 3, D.P.R. 600/1973, e dall'articolo 54-*bis*, comma 3, D.P.R. 633/1972, non richiede di regola la preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che la procedura di liquidazione automatizzata non si limiti a rilevare meri errori materiali e richieda rettifiche preventive dei dati contenuti nella dichiarazione, nel qual caso la sua omissione, a seconda che sussistano o meno incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, può costituire mera irregolarità, non incidente sulla validità della cartella di pagamento, oppure può comportarne la nullità *ex* articolo 6, comma 5, L. 212/2000 (cfr. ordinanza n. 1711/2018).

Cassazione – ordinanza n. 8541 – 15 gennaio 2020 – 6 maggio 2020

Natura dell'aggio

L'aggio di riscossione ha natura retributiva, trattandosi del compenso per l'attività esattoriale, e questa natura non muta in base al soggetto - contribuente, ente impositore o entrambi pro quota - a carico del quale è posto il pagamento nelle varie circostanze. Per questa sua invariabile natura retributiva, quindi,

l'aggio deve essere determinato secondo la disciplina vigente al tempo dell'attività di riscossione, senza che possa farsi questione di (ir)retroattività rispetto all'anno d'imposta cui si riferisce l'iscrizione a ruolo (cfr. sentenze n. 3524/2018, n. 5154/2017, n. 25932/2015 e n. 7868/2014).

Cassazione – ordinanza n. 8714 – 17 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Sanzioni

Irrogazione delle sanzioni in presenza di fallito

In tema di sanzioni pecuniarie per violazioni delle leggi tributarie, qualora il contribuente sia stato dichiarato fallito, l'avvenuta irrogazione della sanzione per il mancato pagamento di un debito d'imposta sorto in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento esclude la rilevanza di qualsiasi considerazione attinente all'elemento soggettivo della violazione e all'impossibilità per il curatore di effettuare pagamenti a favore di singoli creditori in lesione della *par condicio creditorum*, trovando la sanzione il suo presupposto in una violazione commessa quando l'imprenditore era ancora *in bonis*, e fermo restando che la soddisfazione del relativo credito deve aver luogo secondo le regole del concorso (cfr. sentenza n. 21078/2011).

Cassazione – ordinanza n. 8710 – 19 novembre 2019 – 11 maggio 2020

Cassazione – ordinanza n. 8709 – 19 novembre 2019 – 11 maggio 2020

Tributi locali – Ici

Le caratteristiche per il classamento nella categoria E

In tema di Ici, ai fini del classamento di un immobile nella categoria E, come previsto dall'articolo 2, comma 40, D.L. 262/2006, convertito dalla L. 286/2006, è necessario che lo stesso presenti caratteristiche tipologico-funzionali tali da renderlo estraneo ad ogni uso commerciale o industriale, con la conseguenza che le aree portuali non sono classificabili in detta categoria se in concreto destinate a tali finalità (cfr. sentenze n. 23067/2019 e n. 10674/2019).

Cassazione – ordinanza n. 8732 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Cassazione – ordinanza n. 8731 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Cassazione – ordinanza n. 8730 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Cassazione – ordinanza n. 8729 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Cassazione – ordinanza n. 8728 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

Cassazione – ordinanza n. 8727 – 23 gennaio 2020 – 11 maggio 2020

La circolare tributaria n. 21/2020

Riscossione: logiche e discrasie nello scenario Covid e *ante* Covid

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 8541/2020, ribadisce l'esclusione dell'obbligatorietà della previa comunicazione di irregolarità per il caso di omessi versamenti anche qualora la notificazione della "successiva" cartella di pagamento avvenga oltre l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, purché nel termine decadenziale del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Mentre imperversava la contesa sull'applicabilità della proroga dei termini decadenziali per l'attività di riscossione, la Corte volgeva lo sguardo al passato, in attesa della riscossione che verrà. Il Governo, infatti, alle prese con il Decreto Rilancio, si occupava di molteplici proroghe dei termini per "favorire" la graduale ripresa delle attività economiche e sociali. I termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento da controllo automatico dovrebbero essere, se il testo che sarà pubblicato in Gazzetta Ufficiale sarà conforme alle bozze in circolazione, prorogati di un anno relativamente alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018 e alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017. I termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento da controllo formale, invece, dovrebbero essere prorogati di un anno relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018. Il tutto senza interessi per ritardato pagamento e interessi per ritardata iscrizione a ruolo a partire dal 1° gennaio 2021 al giorno della notifica. Il tutto, per quanto interessa all'Amministrazione, con l'obbligo di completare i controlli nei termini ordinari, dandone prova nei sistemi informativi, posticipando solo l'incisione della sfera di parte privata.

Per la riscossione *ante* Covid-19, però, non è che non si discuta ancora molto di termini. Nel caso di questa settimana, un contribuente persona fisica aveva impugnato una cartella di pagamento, notificata nel 2015 ed emessa a seguito del controllo automatico della dichiarazione relativa all'anno di imposta 2011, *ex* articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972. La cartella recava iscrizione a ruolo per parziale omesso versamento di imposte autoliquidate in dichiarazione. Il tema non poteva, quindi, che essere il solito: la comunicazione di irregolarità costituisce mera facoltà e, dunque, non sussiste un obbligo in tal senso per l'ufficio erariale predisporla e notificarla, oppure l'insieme dei doveri

che connota la lealtà del rapporto tra Fisco e contribuente è cogente al punto da assurgere a sistema, che ricomprende tassativamente anche tale comunicazione? Ormai dalla notte dei tempi, la Corte opera un distinguo solo apparentemente semplice:

> *"l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dagli articoli 36-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973 (in materia di tributi diretti) e 54-bis, comma 3, D.P.R. 633/1972 (in materia di Iva) non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori, essendovi solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione l'obbligo di comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi"* (Cassazione n. 3154/2015; n. 17396/2010; n. 26316/2010 e n. 4231/2006).

Dopodiché ci sono i casi limite, come il disconoscimento dei crediti, per i quali il prefato distinguo sfuma in una valutazione del grado di percettibilità dell'eccesso del credito indicato in dichiarazione: un conto è che le ragioni del disconoscimento emergano *ictu oculi*, un altro conto è che l'ufficio abbia condotto una seppur coincisa istruttoria per enuclearlo, di talché l'errore commesso dal contribuente sia degno di una spiegazione e, finalmente, di una comunicazione. L'articolo 6 (Conoscenza degli atti e semplificazione), comma 5, L. 212/2000, la norma che mette nero su bianco la lealtà del rapporto Fisco contribuente:

> *"non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo, ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in cui nella dichiarazione vi sia stato un mero errore materiale"* (Cassazione n. 3366/2013).

Insomma, per i crediti d'imposta, il distinguo diventa: se ti spettavano 100 e hai indicato 1.000, la materialità dello zero che conduce al differenziale non vale il disturbo per l'Agenzia. Allineate numerose pronunzie della Corte:

> *"in caso di liquidazione delle imposte in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate, in generale occorre l'instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo, soltanto qualora emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione; in particolare, al cospetto della tardività del versamento di quanto dovuto, va esclusa la sussistenza dell'obbligo dell'amministrazione d'inviare comunicazione d'irregolarità al contribuente, con la conseguente esclusione dei presupposti per ottenere la riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative"* (Cassazione n. 12023/2015; n. 11292/16; n. 20467/13 e n. 21660/2006).

Nel caso in commento, la CTP respingeva il ricorso, mentre la CTR accoglieva l'appello proposto dal

contribuente, limitatamente all'imposta Irap, rimarcando per il resto la non obbligatorietà della previa notifica al contribuente della comunicazione di irregolarità di cui all'articolo 6, comma 5, L. 212/2000, ed escludendo altresì l'intervenuta decadenza. A quest'ultimo riguardo, infatti, il giudice dell'appello, ammessa la cartella – monca della fase genetica partecipata – al *test* della tempestività, la promuoveva in quanto notificata entro il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (articolo 25, D.P.R. 602/1973, come modificato dalla L. 156/2005).

Allora, parte privata si chiede a cosa serva che, avvalendosi di procedure automatizzate, l'Amministrazione finanziaria proceda, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione della dichiarazione. E, in buona sostanza, a cosa serva che l'Amministrazione sia tenuta, quando dai controlli automatici eseguiti emerga un'imposta o una maggiore imposta da versare, a comunicare l'esito della liquidazione al contribuente per evitare la reiterazione di errori e consentire la regolarizzazione. Per tali ragioni, il contribuente si rivolge alla Corte lamentando la violazione, per le imposte dirette, dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e, per l'Iva, dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 nonché della L. 241/1990, in materia di trasparenza e partecipazione, della L. 212/2000, sullo stesso tema per lo specifico ambito fiscale. I giudici di piazza Cavour non concedono margini alla difesa di parte privata:

> *"nel caso di specie, vertendosi in ipotesi di omesso e ritardato versamento di imposte dichiarate dallo stesso contribuente e non essendovi stata alcuna rettifica delle stesse, l'Amministrazione finanziaria, diversamente da quanto sostenuto nel mezzo di cassazione in esame, non aveva alcun obbligo di far precedere la notifica della cartella di pagamento dall'invio della comunicazione di irregolarità, "essendo perfettamente inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico e interloquire con lui, se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerga alcun errore" (cfr. Cassazione n. 17396/2010; n. 3154/2015); la disposizione censurata, infatti, così come interpretata dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte (Cassazione, ordinanza n. 7536/2011; sentenze n. 795/2011; n. 8342/2012; n. 459/2014; n. 12023/2015 e n. 15740/2016) impone l'obbligo del preventivo contraddittorio con il contribuente soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione; situazione, quest'ultima, che non ricorre (o comunque non necessariamente ricorre) nel caso soggetto alle ripetute disposizioni, che suppongono un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo", come è nella fattispecie; è, peraltro, agevole affermare che, se il Legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione - come invece sostiene il ricorrente -, non avrebbe*

> *posto la condizione di cui al citato inciso (in termini, Cassazione n. 4024/2012 e n. 8342/2012; n. 459/2014)".*

Rimaneva il profilo della decadenza, in relazione al quale, parte privata sembra chiedersi perché il decorso del termine dell'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo non debba in alcun modo riflettersi sul termine di notificazione della cartella di pagamento. Il termine decadenziale per la notificazione dell'atto riscossivo, infatti, scade il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata. Il ragionamento del contribuente, pertanto, pare scompaginare il dato normativo letterale, in direzione teleologica, forse nel tentativo di condurre il giudice di legittimità a un'endiadi dei precetti. Non si potrebbe, insomma, leggere in rapporto di coordinazione le 2 norme, anziché in rapporto di subordinazione? Nell'impostazione tradizionale, il termine decadenziale per la notificazione della cartella di pagamento ha la stessa scadenza sia per il caso in cui la comunicazione di irregolarità sia dovuta (la rettifica merita una spiegazione) sia per il caso in cui la comunicazione in parola non sia obbligatoria (la rettifica non c'è o è banalmente riscontrabile). Tuttavia, ragioni di tutela informativa del contribuente potrebbero suggerire la notificazione dell'atto riscossivo conseguente a una liquidazione banale nel più breve termine entro il quale l'Agenzia delle entrate notificherebbe la comunicazione di irregolarità per una liquidazione complessa. Diversamente, decorso il termine in questione, in capo a parte privata potrebbe delinearsi l'aspettativa della liquidazione negativa senza rilievi. Nemmeno questa visuale, per vero non chiarissima sulla base di quanto si evince dalla parte in fatto del pronunciamento, convince la Corte:

> *"il profilo di censura è infondato alla stregua del disposto di cui al D.P.R. 602/1973, articolo 25, comma 1, lettera a), ratione temporis vigente (come modificato dal D.L. 106/2005, articolo 5-ter, convertito, con modificazioni, dalla L. 156/2005, recante: "Disposizioni urgenti in materia di entrate") che prevede che "Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dal D.P.R. 600/1973, articolo 36-bis ...".*

La circolare tributaria n. 21/2020

Dal PTT al PTS: processo tributario telematico. anzi no, scritto

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Mentre la giustizia, per vero un po' claudicante, muove i primi passi lungo il sentiero della ripresa *post* Covid, le notizie sul processo tributario telematico lasciano pensare che il progresso rischi d'implodere in un arretramento sostanziale, ove lo spazio per il trionfo del principio dell'oralità risulterebbe compresso necessariamente a nocumento anche del principio del contraddittorio.

La sociologia lamenta il silenzio della giustizia, quello del periodo di sospensione disposta dall'articolo 83, D.L. 18/2020, in cui sarebbe mancata la funzione di accertamento della verità, nei suoi riflessi di rilievo sociale e valoriale. Questo approccio risponde a una logica in cui si soppesano le libertà costituzionali dell'individuo da un lato con la tutela della salute dall'altro, il tutto alla luce dell'interpretazione secondo cui al termine delle fasi processuali, se regolarmente svolte in assenza di sospensione, si sarebbe giunti alla verità. Anche se tale visione risente di influssi utopistici, di chiara sopravvalutazione della tipologia di verità che può concretamente emergere dalle risultanze processuali, è certo che tanto più si comprime il contraddittorio, anche tipizzandone le modalità lungo direttrici predeterminate, tanto meno la verità sostanziale manifesterà attitudine alla sovrapposizione con la verità processuale. La particolare compressione del contraddittorio che si verifica ove si sacrifichi l'oralità all'altare della forma scritta è una delle casistiche in cui il rischio della mancata sovrapponibilità tra verità fenomenica e verità processuale, come sarà resa nel provvedimento decisorio, s'incrementa notevolmente. Per tali ragioni, la quotidiana carenza avvertita da taluno per non potersi abbeverare in queste settimane alla fonte della giustizia può essere che vada dequotata, alla luce della preminente esigenza di individuare modalità che garantissero giustizia diluita in una soluzione di acqua davvero potabile. Diversamente, non sarebbero reperibili in giurisprudenza riferimenti al rapporto tra oralità e giusto processo (articolo 111, Costituzione) e tra oralità e giustizia, nell'accezione più ampia e comprensiva del termine, anche in pronunciamenti di giurisdizioni tradizionalmente votate alla sostanza della tutela, anziché alle conclusioni cavillose, come la Cedu.

L'ottica del sacrificio di qualche valore, non si può negarlo, è insomma la necessità del momento, in cui la tutela della salute soverchia inevitabilmente gli altri valori, salvo il rispetto delle priorità

costituzionali, tra le quali però non è agevole individuare ulteriori livelli di precedenza. È banale stabilire che una priorità costituzionale assorbe una priorità della legge ordinaria, non è altrettanto banale mettere in ordine di precedenza 2 o più priorità costituzionali. Alla ricerca dell'equilibrio dei valori, per l'ambito della giustizia tributaria, si è dedicato il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che con provvedimento del 12 maggio, ha dettato ai Presidenti delle CTR e CTP e ai Presidenti delle Commissioni Tributarie di I e II grado di Trento e Bolzano delle linee guida coordinate. Dopo il D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020, il Consiglio di Presidenza fornisce le indicazioni per la fissazione e la trattazione delle udienze, stabilite nella riunione di Comitato dell'11 maggio 2020. Con tale provvedimento vengono completate e allineate le indicazioni precedenti, risalenti alla metà del mese di aprile. I dirigenti degli uffici giudiziari, infatti, in base al disposto dell'articolo 83, comma 7, lettera d), D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020, devono adottare le misure organizzative necessarie a limitare il contagio, assicurando al contempo la risposta all'istanza di giustizia anche tributaria che proviene dalla società tutta.

Il Consiglio di Presidenza innanzitutto ribadisce di promuovere lo svolgimento delle udienze mediante collegamenti da remoto e di promuovere la stipula di protocolli con i Consigli degli ordini professionali onde favorire prassi uniformi sul territorio nazionale. Tuttavia, fatta questa premessa d'intenti, il Consiglio suggerisce la valutazione della possibilità:

> *"di favorire, per il periodo dal 12 maggio 2020 al 31 luglio 2020, la trattazione dei ricorsi in cui non è stata presentata istanza di pubblica udienza e di … consentire comunque la trattazione dei ricorsi, ove la parte ricorrente lo chieda, rinunciando alla pubblica udienza o ai termini processuali di costituzione o di deposito delle memorie".*

Ecco che le fondamenta sulle quali poggia il principio di oralità cominciano a traballare. Dopodiché si spalancano le porte alla forma scritta: valutare la possibilità di prevedere che le udienze si svolgano in forma scritta, precisando:

> *"nell'avviso di trattazione ex articolo 31, D.Lgs. 546/1992 che, ove le esigenze di tutela della salute dei giudici e del personale amministrativo non consentano la loro presenza nell'aula di udienza, qualora non intervenga una rinuncia espressa alla richiesta di pubblica udienza già formulata, ovvero qualora una delle parti chieda, anche successivamente alla ricezione dell'avviso di trattazione, la audizione personale, la causa sarà rinviata a data successiva al 31 luglio 2020".*

Ecco che l'udienza da remoto, che in questa fase garantirebbe la tutela della salute e al contempo il rispetto del principio di oralità, rappresenta uno scenario che vacilla al confronto con la comodità della resistenza al cambiamento, che sospinge verso uno scambio di deduzioni e di repliche, che con ogni

probabilità nulla aggiunge rispetto ai precedenti atti processuali di rito già depositati e in alcun modo rivela attitudine ad approssimare quell'accertamento della verità di cui è assetata la società. L'oralità è immediatezza del contraddittorio, è contemporaneità dell'interlocuzione e conseguentemente è garanzia di equità del raffronto tra le contrapposte posizioni dialettiche da parte del giudice, terzo spettatore e auspicabilmente motivatore, *super partes*, del confronto tra le parti.

E 2 sono i limiti più conclamati della brutta copia del contraddittorio cui rischiamo di rimanere esposti: la sottrazione della modalità di trattazione alla scelta delle parti e la scelta infelice della successione dei termini concessi per repliche e controrepliche. Quanto al primo aspetto, pare da escludersi che l'istanza di pubblica udienza, ritualmente presentata contestualmente al ricorso o successivamente, possa essere ignorata senza consenso delle parti. Quanto al secondo aspetto, quanto maggiore è la distanza sul piano diacronico tra replica e controreplica, tanto minore sarà l'immediatezza: tutto il contrario della concentrazione delle esposizioni difensive, che rappresenta la garanzia che sia unico e individuato il momento in cui il giudice acquisisce la cognizione della materia del contendere che residua ancora come meritevole di vaglio al termine della lettura degli atti processuali. Per tali ragioni, si appalesano inadeguati certi avvisi di trattazione, che stanno giungendo dalle CTP, in cui si dispone il rinvio dell'udienza pubblica, comunicando che la causa sarà esaminata in camera di consiglio, con le forme della trattazione scritta, a mezzo del deposito in telematico di brevi note e quindi decisa con l'adozione del provvedimento giurisdizionale. L'inadeguatezza, inoltre, subisce un incremento laddove, nelle disposizioni sui termini, tali avvisi di trattazione sacrificano il principio di concentrazione delle esposizioni difensive. Se a parte ricorrente in primo grado si concede termine fino a 5 giorni liberi precedenti la trattazione in camera di consiglio dell'udienza, che voleva pubblica, mentre a parte resistente si concede termine fino ad un giorno prima dell'udienza in questione, quale approssimazione della concentrazione si raggiunge?

Sono lontani, se le cose stanno in questo modo, i tempi del processo telematico, come *driver* dell'efficienza, in nome dell'accelerazione degli adempimenti e del trionfo della sostanza. Sono prossimi i tempi della superficialità.

E sono lontani gli Stati Uniti d'America dove la quasi novantenne Ruth Bader Ginzburg, giudice della Corte Suprema, si collega dall'ospedale di Baltimora dove è stata ricoverata per svolgere la propria funzione di soggetto deputato all'accertamento della verità. Chissà se, per addivenire alla soluzione del collegamento dall'ospedale e scegliere la piattaforma, l'indugio si sarà protratto per 4 giorni o per 4 mesi.

La circolare tributaria n. 21/2020

Le deducibilità degli interessi passivi per soggetti Ires: il tema della inerenza – Parte seconda

di Paolo Meneghetti – dottore commercialista, revisore legale

Prima ancora di esaminare le nuove regole di cui all'articolo 96, Tuir è importante dare conto di una recente pronuncia della Corte di Cassazione sul tema della inerenza degli interessi passivi per soggetti Ires. La questione giudicata dalla Suprema Corte prende spunto da un accertamento che contestava la deducibilità di interessi passivi sostenuti dalla società Alfa Srl poiché la provvista ottenuta dalla banca era stata utilizzata per ripianare un debito gravante sulla società Beta Srl partecipata dagli stessi soci. L'agenzia contestava quindi una chiara assenza del presupposto di inerenza essendo stata utilizzata la provvista bancaria a beneficio di un soggetto diverso dal mutuatario. Ebbene anche di fronte a questa evidente assenza di inerenza la Corte di Cassazione con la sentenza n. 5332/2020 ha ribadito la deducibilità integrale degli interessi passivi poiché per i soggetti Ires l'articolo 96, Tuir esclude qualunque sindacato di inerenza, laddove, sia stata stabilita una deducibilità parametrata al dato del Rol. Al riguardo la sentenza citata afferma:

> *"da tale norma, sicuramente di portata generale per la determinazione del reddito d'impresa, emerge chiara la volontà legislativa di riconoscere un trattamento differenziato per gli interessi passivi rispetto ai vari componenti negativi del reddito d'impresa, nel senso che il diritto alla deducibilità degli interessi è riconosciuto sempre, senza alcun giudizio sulla inerenza, anche se nei limiti della disciplina contenuta nell'articolo 63, Tuir (ora articolo 96, indicante la misura e le modalità di calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale nella previsione del comma 1, e in via particolare nella fattispecie disciplinata nel comma 3), donde i principi fissati dalla giurisprudenza sopra richiamata".*

Nuova disciplina deducibilità interessi passivi

RF15	Interessi passivi indeducibili	1 ,00	2 ,00
RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)		,00

Indeducibili *ex* articolo 96, Tuir

Cassazione n. 5332/2020: l'inerenza degli interessi passivi per società di capitali è sempre presente senza bisogno di alcuna dimostrazione specifica
- superate ordinanze contrarie n. 450/2018 e n. 3170/2018 (inerenza sarebbe concetto immanente che va sempre dimostrato
- diversa disciplina nei soggetti Irpef, articolo 61, Tuir

Ma non c'è dubbio che la principale novità organica del reddito d'impresa per il periodo d'imposta 2019 sia la rivisitazione della disciplina del Rol, quindi le modifiche intervenute all'articolo 96, Tuir. Per vedere in dettaglio queste modifiche e, per così dire, collegarle al modello dichiarativo, partiamo proprio dal prospetto di calcolo della quota deducibile che troviamo al rigo RF 118.

Nella prima colonna 1 dobbiamo indicare gli interessi passivi del periodo che si devono sottoporre al vaglio del Rol.

La prima rilevante modifica attiene alla tematica degli interessi passivi capitalizzati che, nella precedente disciplina, vigente fino al 2018, erano esclusi dal monitoraggio del 30% del ROL. Come è noto nella disciplina contabile italiana, la capitalizzazione degli interessi passivi avviene in modo indiretto, cioè imputando l'intero ammontare degli interessi passivi alla voce C 17 del Conto economico e poi incrementando il valore della immobilizzazione con la voce A 4 del Ce (incremento per immobilizzazioni interne). Tale operazione contabile ha determinato nel passato (e fino al 31 dicembre 2018) 2 effetti positivi: da una parte gli interessi passivi capitalizzati sono sempre stati dedotti integralmente, dall'altra l'incremento nel Conto economico alla voce A4 permetteva di aumentare l'ammontare del ROL, a beneficio della deducibilità degli interessi passivi non capitalizzati.

La modifica in oggetto, comma 1, articolo 96, Tuir novellato, include gli interessi passivi tra quelli che sono da monitorare con il tetto del 30% del ROL. Resta fermo, come nota la Relazione illustrativa al provvedimento, il riconoscimento fiscale dell'incremento del costo del bene, quindi il Rol verrà incrementato come avveniva nel passato, ma è indubbia la penalizzazione rilevante che toccherà le imprese nella fase di costruzione delle immobilizzazioni, fase nella quale, appunto per il fatto che l'impresa sta costruendo, non riesce a sviluppare i ricavi e avrebbe bisogno di dedurre il più possibile gli interessi passivi senza avere riprese fiscali che generano prelievo tributario. Tali interessi vanno indicati nel rigo RF118 colonna 1.

Ora, invece indichiamo che cosa non va inserito nella colonna 1, pur trattandosi di interessi passivi a tutti gli effetti.

In primo luogo, il caso degli interessi passivi per immobiliari di gestione. Alla fine del 2018 si è assistito ad un singolare "botta e risposta" normativa sul tema della deducibilità degli interessi passivi per le società immobiliari di gestione. Si è infatti generato un curioso e non del tutto chiaro scenario normativo

che si presenta dal 2019 accostando le disposizioni introdotte dal Decreto Legislativo che attuato la Direttiva Atad e un passaggio inserito tramite emendamento dell'ultima ora nella Legge di Bilancio 2019.

Ma andiamo con ordine analizzando le 2 disposizioni. In primo luogo, ricordiamo che gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione erano (e sono fino al 2018) esclusi dal *test* del 30% del Rol per effetto dell'articolo 1, comma 36, L. 244/2007. Questa norma doveva avere una efficacia limitata nel tempo, nel senso che doveva essere applicata solo fino a quando una speciale Commissione avesse riformulato la fiscalità diretta e indirette delle imprese immobiliari. In realtà questa commissione non si è mai formata e a distanza di più di 10 anni la situazione è la medesima che si presentava nel 2007. Tuttavia, nel 2015, per effetto dell'articolo 4, D.Lgs. 147/2015 (Decreto Internazionalizzazione) tale norma agevolativa è stata limitata alle società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, intendendosi per tali quelle il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

A questo punto interviene l'articolo 14, comma 2 del Decreto Legislativo "Atad" che abroga dal 2019 l'intera parte dell'articolo 1, comma 36, L. 244/2007 che prevedeva in via "transitoria" la disapplicazione del testo del Rol per le società immobiliari. Per effetto di tale abrogazione le società che detengono immobili destinati alla locazione per acquistare o costruire i quali hanno ottenuto finanziamenti garantiti da ipoteca, avrebbero dovuto determinare la quota deducibile degli interessi passivi derivanti da quei finanziamenti (interessi da finanziamento per distinguerli da quelli da funzionamento interamente indeducibili se relativi a immobili patrimoniali) confrontando l'ammontare degli stessi con il 30% del cosiddetto Rol fiscale che dal 2019 sostituisce il Rol contabile.

Ma la situazione normativa si evolve ulteriormente con l'articolo 1, comma 4-*bis*, L. 145/2018 il quale letteralmente fa salve le disposizioni dell'articolo 1, comma 36, L. 244/2007, e ciò nelle more della mancata adozione della revisione della fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari. Dallo spirito della norma si dovrebbe intendere che ciò che è fatto salvo non è il testo del comma 36, L. 244/2007 nella versione modificata e per così dire ridimensionata dal Decreto Atad, bensì il testo integrale prima della modifica cioè quello, per intenderci, che faceva salva la deducibilità integrale degli interessi passivi per i finanziamenti garantiti da ipoteca per immobili destinati alla locazione. Il salvataggio della norma agevolativa dovrebbe avere come oggetto la disposizione riformulata dal

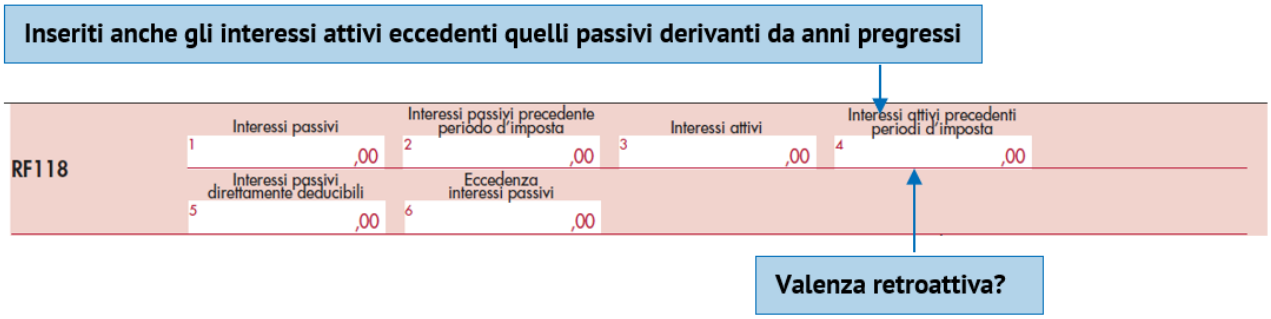
Decreto Internazionalizzazione quindi quella che prevede quale perimetro di applicazione le sole società immobiliari di gestione.

Questa ricostruzione dei vari passaggi normativa ha come conclusione la riproposizione della deducibilità integrale degli interessi passivi di cui sopra, benchè entrambe le novità legislative prevedano decorrenza 2019, ma tra le 2 non può che prevalere la seconda approvata cioè la disposizione della Legge di Bilancio 2019 che sembra essere stata promulgata proprio come risposta/soluzione alla penalizzazione del decreto Atad. In questo senso si è peraltro pronunciata la circolare n. 8/2019, § 2.12

Non vanno indicati nella colonna 1 del Rigo RF 118 nemmeno quei particolari interessi passivi derivanti da prestiti stipulati entro il 17 giugno 2016, per i quali il contribuente abbia deciso di avvalersi della deducibilità generata dall'utilizzo del Rol pregresso, cioè generato entro il 2018. Su questo punto torneremo nel commento del rigo RF122.

Nella colonna 2 del rigo 118 vanno indicati gli interessi passivi sostenuti in periodi d'imposta precedenti e non dedotti a causa del Rol incapiente, ma questo dato non rappresenta alcuna novità nel senso che era presente anche nel prospetto degli anni precedenti, così come era presente la colonna successiva (la colonna 3) che contiene gli interessi attivi. È invece una novità la colonna 4 dove vanno inseriti gli interessi attivi degli anni precedenti eccedenti rispetto all'ammontare di quelli passivi. Questa è un'altra innovazione significativa che attiene alla possibilità di riportare a nuovo gli interessi attivi eccedenti quelli passivi degli esercizi precedenti. Più precisamente nel comma 1 si afferma che gli interessi passivi sono deducibili nel limite di quelli attivi di periodo e per l'eccedenza (di quelli passivi) potendo utilizzare il riporto a nuovo di interessi attivi di esercizi precedenti non utilizzati in quanto superiori a quelli passivi (sempre di esercizi precedenti). Il diritto al riporto a nuovo degli interessi attivi eccedenti quelli passivi è, in realtà, sancito dall'articolo 96, comma 6, Tuir, ma nel comma 1 del medesimo articolo si dispone come possono essere utilizzati tali interessi attivi eccedenti.

Sul punto va rilevato che dalle Istruzioni alla compilazione del modello Redditi 2020 emerge come la possibilità di indicare interessi attivi di anni precedenti, eccedenti quelli passivi abbia una valenza retroattiva che non sembrava emergere dalle disposizioni transitorie indicate nell'articolo 13, D.Lgs. 142/2018. Infatti, in tale norma si afferma (comma 1) che le nuove disposizioni, in linea generale, si applicano dal periodo d'imposta 2019 (e la riportabilità a nuovo degli interessi attivi è una nuova disposizione), senza specificare nulla di diverso in merito agli interessi attivi eccedenti di esercizi precedenti. Peraltro, nemmeno nel modello Redditi 2019 si rinveniva alcun rigo in cui segnalare gli interessi attivi eccedenti da riportare a nuovo, per cui non è chiaro come "ripescare" il dato da indicare nella colonna 4. Su questo punto torneremo più avanti:



Un tema che riguarda sia gli interessi passivi sia quelli attivi da indicare nelle varie colonne del rigo RF118 consiste nel capire quale è la nuova definizione di questi componenti positivi e negativi, che troviamo nel comma 3, articolo 96, Tuir.

Gli interessi passivi e attivi rilevanti ai fini dell'articolo 96, Tuir sono quelli che tali sono definiti dalle regole bilancistiche e che derivano da un rapporto contrattuale avente causa finanziaria. Con questa affermazione normativa il nuovo comma 3, articolo 96, Tuir fornisce il perimetro di applicazione dei limiti di deducibilità generati dal ROL. Questo passaggio elimina la differenza che fino al 2018 era vigente nell'approccio tra interessi passivi da una parte e attivi dall'altra allo stesso articolo 96, nel senso che fino allo scorso anno gli interessi attivi erano computabili (nel confronto con quelli passivi) qualunque fosse la loro natura, compresa quella commerciale, mentre dal 2019 sia interessi passivi sia quelli attivi rilevano ai fini della citata norma, solo se derivano entrambi da causa finanziaria. Il riferimento alle regole bilancistiche aveva fatto sorgere il dubbio che anche le micro Srl (legittimate a redigere il bilancio *iper* semplificato *ex* articolo 2435-*ter*, cod. civ.) che applicassero volontariamente la classificazione di componenti economici quali interessi (ad esempio disciplina del costo ammortizzato) potessero considerare gli stessi quali elementi finanziari anche ai fini dell'articolo 96, Tuir. Sul punto si registra una risposta dell'Agenzia delle entrate fornita nel corso dell'ultima edizione di Telefisco 2019, secondo cui le micro imprese alle quali non è applicabile la derivazione rafforzata, non possono considerare interessi ai fini fiscali quelli che sono tali ai fini civilistici. La tesi dell'Agenzia delle entrate focalizza in modo particolare la disciplina del costo ammortizzato, il quale non applicandosi alle micro imprese non spiega efficacia fiscale. Sul tema va tuttavia sottolineato che anche al di là della tematica del costo ammortizzato, la micro impresa che stipula un mutuo ipotecario sostenendo rilevanti spese di transizione le considera comunque oneri finanziari e quindi, almeno in questo caso, si ritiene che ciò che civilisticamernte è considerato interesse lo sia anche dal punto di vista fiscale. Si pensi all'esempio del sostenimento del costo di perizia dell'immobile per la erogazione del mutuo: tale prestazione è professionale e teoricamente dovrebbe affluire alla voce B 7 del Conto economico, ma secondo il Doc. Oic 19 essa diventa onere finanziario quale costo di transazione, sia applicando la tematica del costo

ammortizzato sia non applicandola (la differenza è solo l'ammontare che in ogni periodo d'imposta viene imputato ma sempre di oneri finanziari si tratta). Ciò per dire che a prescindere dal tema della derivazione rafforzata la micro Srl che sostiene oneri di transazione e quindi componenti finanziarti li dovrebbe considerare come tali anche dal punto di vista fiscale.

Il punto è stato oggetto di un intervento che ha generato più di una discussione da parte dell'AIDC.

Infatti, la recente Norma di comportamento AIDC 207 secondo cui:

> *"Sul piano fiscale, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, tali "costi di transazione" non soggiacciono ai limiti di deducibilità previsti dall'articolo 96, Tuir, mentre, ai fini dell'Irap, la riclassificazione contabile alla voce "C17)" ne determina l'indeducibilità, ove la relativa base imponibile non comprenda le componenti finanziarie del Conto economico".*

Vi è da dire che il tema potrebbe essere discusso per le micro imprese, ma per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e che applicano il principio di derivazione rafforzata vi è un motivo in più per dubitare della validità della tesi esposta dalla AIDC.

Altro esempio rilevante è il prestito a tasso zero erogato ai dipendenti. In base alla previsione di cui all'Oic 15 tale prestito comporta la rilevazione del credito al valore attuale (costo ammortizzato) con imputazione del differenziale non tanto quale onere finanziario, bensì quale costo del personale (Oic 15, esempio illustrativo 2C), per contro alla chiusura di ogni esercizio si avrà la rilevazione degli interessi attivi figurativi di competenza. Ciò comporta che il componente negativo, non qualificato come interesse passivo non sia sottoposto al *test* del ROL, mentre quello positivo rilevi quale interesse attivo e ciò in quanto la corretta classificazione contabile definisce il componente anche ai fini fiscali.

In secondo luogo, va rilevato che la componente interesse assume rilevanza solo in quanto derivante da causa finanziaria. La norma in questo punto sembra modificare lo scenario precedente, nel senso che interessi attivi e passivi sono trattati in uguale modo: rilevano solo se dipendono da causa finanziaria, salvo ciò che si dirà tra breve per quei rapporti che presentano una rilevante componente di finanziamento. Va segnalato che la Relazione illustrativa sul punto parla di interessi in senso lato (attivi e passivi) quindi sembra abrogata la precedente disposizione che distingueva interessa attivi (sempre rilevanti) da quelli passivi rilevanti solo se aventi natura finanziaria.

Ma in tale contesto vanno considerati anche gli interessi attivi e passivi che derivando da una operazione commerciale, laddove sia presente una componente di finanziamento significativa e qui la medesima Relazione illustrativa cita il caso della dilazione di pagamento concessa al cliente. In questo ambito occorrerà capire se il riferimento è a ogni tipologia di interesse da dilazione di pagamento, oppure se si parla solo di quelle particolari operazioni dove la componente di finanziamento è da

esplicitare (si pensi a cessione di beni a pagamento significativamente differito, a tasso zero). Al riguardo la Relazione illustrativa cita L'Ifrs 15, il quale al § 60 afferma:

> *"Nel determinare il prezzo dell'operazione, l'entità deve rettificare l'importo promesso del corrispettivo per tener conto degli effetti del valore temporale del denaro se i termini di pagamento concordati dalle parti del contratto (esplicitamente o implicitamente) offrono al cliente o all'entità un beneficio significativo in termini di finanziamento del trasferimento al cliente dei beni o servizi. In tal caso, il contratto contiene una componente di finanziamento significativa. La componente di finanziamento significativa può esistere indipendentemente dal fatto che la promessa di finanziamento sia esplicitamente prevista dal contratto o che essa sia implicita nelle condizioni di pagamento concordate dalle parti del contratto".*

In base a tale riferimento sembra di poter dire che qualora sia concessa una dilazione di pagamento con esplicita previsione di un tasso di interesse in linea con i tassi ordinariamente previsti dal mercato, si debba riconoscere nella operazione un interesse di natura commerciale che non rileva ai fini dell'articolo 96, Tuir sia come attivo sia come passivo. Il punto merita comunque un chiarimento ufficiale.

Il nuovo Rol

Tra le varie modifiche introdotte all'articolo 96, Tuir per effetto del "Decreto Atad" una tra quelle più rilevanti è la nuova disciplina del Rol, istituto che subisce innovazioni sia sulle modalità di determinazione, sia sulla possibilità di utilizzo dell'eccedenza a riporto a nuovo.

Anzitutto il nuovo Rol, *ex* articolo 96, comma 4, Tuir, novellato, si definisce "fiscale" per distinguerlo dal quello precedente cosiddetto "contabile". Tale differenza dipende dal fatto che Rol è sempre determinato per differenza tra Valore della Produzione (area A del Conto economico) e Costi della Produzione (Area B del Conto economico), non considerando nell'area B gli ammortamenti e i canoni *leasing*. Ma i dati dei singoli proventi o costi, che in precedenza erano computati per il valore contabile, ora (cioè dal 2019) vengono assunti al valore fiscalmente riconosciuto. Ciò significa, per esemplificare, che se viene realizzata una plusvalenza e si decide di tassarla in modo rateizzato, l'importo rilevante nel Rol sarà solo la quota annua della medesima plusvalenza e non il totale iscritto a Conto economico come avveniva fino al 2018. Per contro, se sono presenti costi non del tutto deducibili (ad esempio i costi relativi a autoveicoli) essi deprimono il Valore della produzione solo per l'importo deducibile, il che creerà un indubbio incremento del Rol fiscale a diretto vantaggio dell'ammontare deducibile degli interessi passivi.

In secondo luogo, viene modificata la gestione della eccedenza di Rol non utilizzato in un dato periodo d'imposta poiché superiore all'ammontare degli interessi passivi. L'eccedenza che fino al 2018 poteva essere riportata a nuovo in modo illimitato nel tempo, ora viene circoscritta a un riporto limitato al quinquennio successivo. Più precisamente il comma 7, articolo 96, Tuir nella nuova versione, permette il riporto a nuovo dell'eccedenza di Rol fiscale di una dato periodo entro il quinto esercizio successivo, e il comma 2, articolo 96, Tuir puntualizza che gli interessi passivi di periodo vengono confrontati anzitutto con il Rol fiscale di periodo e per eccedenza con il Rol pregresso , a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente, quindi , sostanzialmente, un criterio FiFO.

Nel calcolo del Rol da indicare al rigo RF119 occorre tenere conto delle disposizioni transitorie (nel comma 3, articolo 13, D.Lgs. 142/2018 esplicitamente dalle Istruzioni al modello), create per disciplinare il passaggio dal vecchio Rol contabile al nuovo Rol fiscale. È chiaro che potrebbero generarsi fenomeni di doppio utilizzo di Rol o al contrario di sottrazione indebita di Rol. Pensiamo al caso di un compenso amministratore inserito nel Conto economico del 2018 e non pagato in quanto corrisposto nel 2019. Esso ha ridotto il Rol del 2018 (in quanto inserito nel Ce), e lo ridurrebbe anche nel 2019, poiché in tale periodo d'imposta assume rilevanza fiscale. Per evitare tale fenomeno di doppia penalizzazione li citato comma 3, lettera a), dispone che non si tiene conto di proventi o oneri che hanno formato il Rol poiché inseriti nel Ce, ma non hanno avuto piena rilevanza fiscale.

Con lo stesso criterio, la lettera b), articolo 13, comma 3, D.Lgs. 142/2018 afferma che al contrario rilevano i componenti imputati a Conto economico a far data dal 2019 e non rilevanti fiscalmente, se rappresentano una rettifica di segno opposto a quelli imputati nel Conto economico di anni precedenti. Si pensi al caso di accantonamenti per fondi rischi imputato nel 2018 (e che ha ridotto il Rol contabile) pur non essendo stato dedotto fiscalmente, cui segua l'utilizzo del fondo eseguito nel 2019 per subentrata inesistenza del rischio: l'utilizzo del fondo non rileva fiscalmente e quindi sarebbe escluso dalla formazione del Rol fiscale, ma la norma transitoria ne permette il computo ad incremento della classe A del Conto economico 2019.

> Per quanto riguarda il riporto a nuovo del Rol è modello è già strutturato al rigo RF119 per il lasso temporale quinquennale, ma le colonne relative agli anni precedenti sono non compilabili se non per quella del periodo d'imposta precedente, circostanza che potrebbe verificarsi qualora una società abbia nel corso del 2019 2 periodi d'imposta.

Rol anni pregressi non utilizzato, computabile per dedurre interessi passivi 2019, ma nel rispetto delle regole transitorie

RF119 Risultato operativo lordo	5° Periodo imposta precedente	4° Periodo imposta precedente	3° Periodo imposta precedente	2° Periodo imposta precedente
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili	
	5 ,00	6 ,00	7 ,00	

Riporto a nuovo di Rol (limitato nel tempo)

e di interessi (attivi e passivi) non limitato nel tempo

RF120 Eccedenza di ROL riportabile		Consolidato		Presente periodo d'imposta
	(di cui non trasferibile	1 ,00)	2 ,00	3 ,00
	4° Periodo imposta precedente	3° Periodo imposta precedente	2° Periodo imposta precedente	Precedente periodo d'imposta
	4 ,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00

RF121 Interessi riportabili		Interessi passivi non deducibili		
		non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato	
	(di cui	1 ,00	2 ,00)	3 ,00
		Interessi attivi		
		non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato	
	(di cui	4 ,00	5 ,00)	6 ,00

Quanto alla eventuale eccedenza di Rol derivante da anni precedenti occorre approfondire il punto, segnalando fin da subito, che tale utilizzo di Rol avviene indicandolo separatamente nel modello Redditi 2020 al rigo RF122, sottraendo gli interessi passivi che vengono dedotti per effetto di detto Rol pregresso, da quelli che vanno indicati al rigo RF 118.

Anzitutto va chiarito che l'eccedenza Rol derivante dal 2018 (modello Redditi 2019) potrà essere riportata a nuovo in modo illimitato nel tempo, principio quest'ultimo che deriva dalla risposta fornita in sede di interrogazione parlamentare il 30 gennaio 2019 in cui si è affermato:

> *"... In definitiva, alla luce del quadro normativo di riferimento, si registra la sussistenza di 2 regimi differenziati per il Rol contabile "vecchio", che è illimitatamente riportabile, e il Rol fiscale "nuovo" per cui è disposto invece un limite quinquennale".*

In base a questa interpretazione, certamente favorevole al contribuente, non vi saranno problemi temporali a utilizzare l'eccedenza Rol 2018 negli anni successivi, ma bisogna considerare altre limitazioni che vengono statuite con l'articolo 13, comma 4, D.Lgs. 142/2018. Tale norma, infatti, subordina l'utilizzo della eccedenza Rol 2018 al fatto che nel 2019 (e anni successivi) esistano interessi passivi sostenuti in relazione a prestiti stipulati entro il 17 giugno 2016 e non modificati quanto a importo e durata del prestito stesso successivamente alla data citata.

L'ipotesi più semplice è quindi la seguente: la società Alfa Spa ha stipulato nel 2015 un mutuo chirografario da quale sorgono interessi passivi che nel 2019 ammontano a 100 euro a fronte del Rol "fiscale" di periodo 2019 pari a 80. Dal momento che esiste una eccedenza Rol 2018 di 30 tutti gli interessi di 100 verranno dedotti nel 2019, e verrà riportata a nuovo senza limiti temporali una eccedenza di Rol di 10. Peraltro, va sottolineato che l'articolo 13, D.Lgs. 142/2018 succitato permette di scegliere liberamente quale Rol utilizzare prioritariamente, se quello di periodo o quello ereditato dal passato, ma alla luce dei chiarimenti in sede di interrogazione parlamentare sembra certamente più conveniente utilizzare prima il Rol "fiscale" di periodo che ha un orizzonte temporale di utilizzo non superiore al quinto anno successivo, rispetto al Rol pregresso che prevede un riporto a nuovo illimitato nel tempo. La scelta va indicata nel modello Redditi proprio compilando il rigo RF122 relativo al Rol pregresso utilizzato.

Resta fermo che nella medesima ipotesi di cui sopra, se il mutuo fosse stato stipulato nel 2017, ora non avremmo più alcuna eccedenza Rol 2018 da utilizzare e l'unico strumento per controllare il tetto di deducibilità degli interessi passivi sarebbe il Rol "fiscale" di periodo.

Ma sussistono dubbi non risolti anche sul piano oggettivo; quali sono con precisione gli interessi passivi derivanti da "prestiti" stipulati entro il 17 giugno 2016? Si considerano solo i mutui o anche i debiti derivanti da mero affidamento in conto corrente? Anche su questo secondo punto prende posizione la risposta alla interrogazione parlamentare, ma la risposta non è del tutto chiara. Essa infatti recita:

> *"la locuzione utilizzata dal Legislatore "prestiti stipulati prima del 17 giugno 2016" va intesa come riferita a rapporti di finanziamento passivi, con scadenza definita, in esser alla data del 17 giugno 2016, da cui originano posizioni debitorie del contribuente".*

Questa risposta lascerebbe intendere che non possono essere considerati gli interessi da semplice gestione del conto corrente, se non fosse che poi si aggiunge:

> *"In tal senso, si ritiene che rientrino nell'ambito di applicazione della norma gli interessi passivi derivanti da rapporti debitori, aventi causa finanziaria, così come individuati dal previgente comma 3, articolo 96, Tuir",*

ma la norma citata comprende ovviamente anche gli interessi passivi derivanti da finanziamenti passivi senza scadenza definita. Sul punto urge quindi una interpretazione univoca e chiara che non emerge dal testo delle istruzioni al modello Redditi.

Articolo 13, norme transitorie

Quindi pare di capire che l'unica ipotesi in cui il Rol pregresso sia utilizzabile è la sussistenza di interessi passivi derivanti da finanziamenti e prestiti concessi entro 17 giugno 2016

1. nel 2019 non esistono più interessi passivi *ante* 17 giugno 2016: nessun Rol contabile è possibile
2. nel 2019 esistono sia interessi *ante* 2016 sia interessi *post* 2016 ed esiste solo Rol contabile pregresso: fino a concorrenza degli interessi *ante* 2016 utilizzo il Rol contabile pregresso
3. nel 2019 esistono sia interessi *ante* 2016 sia interessi *post* 2016 ed esiste sia Rol contabile pregresso sia Rol fiscale di periodo: il comma 5 permette di scegliere quale Rol utilizzare prioritamente

Ma il Rol contabile pregresso è soggetto al limite del quinquennio?
Tesi 1: no (cfr interrogazione parlamentare 3-00502 del 30 gennaio 2019
Tesi 2: si considerano anno di formazione
Tesi 3: si considera tutto formato nel 2018

SCHEDA DI SINTESI

L'inerenza degli interessi passivi per società di capitali non va dimostrata, in forza dell'esplicito richiamo al disposto dall'articolo 109, Tuir che presume sempre inerenti gli stessi. È questo l'assunto della sentenza della Corte di Cassazione n. 5332/2020 che rigetta la tesi espressa in altri esiti giurisprudenziali secondo cui l'inerenza sarebbe un elemento da dimostrare sempre e comunque a prescindere dal soggetto che ha sostenuto gli interessi passivi stessi

Nel nuovo calcolo della quota deducibile degli interessi passivi va indicato nel rigo RF118 colonna anche il valore degli interessi passivi capitalizzati, quale novità applicabile dal periodo d'imposta 2019. Non vanno indicati nello stesso rigo RF118, invece, derivanti da prestiti stipulati entro il 17 giugno 2016 che vengono dedotti utilizzando il Rol pregresso maturando al 31 dicembre 2018

Debutta nel modello Redditi 2020 al rigo RF118, la colonna 4 dedicata agli interessi attivi eccedenti quelli passivi riporti a nuovo da periodi pregressi. La riportabilità a nuovo degli interessi attivi eccedenti pregressi sembrava esclusa per il 2019 dal tenore letterale dell'articolo 13, D.Lgs. 142/2018, mentre le istruzioni al modello permettono il riporto.

Nel rigo RF119 va indicato il Rol di periodo che dal 2019 viene calcolato assumendo il differenziale delle classi di Conto economico A e B, ma computando i valori in base alle regole fiscale e non a quelle civilistiche. Nel calcolo del Rol del 2019 occorre considerare gli effetti delle norme transitorie disposte dall'articolo 13, D.Lgs. 142/2018.

Il Rol eccedente gli interessi passivi può essere riportato a nuovo, ma non più in misura illimitata bensì dal 2019 esso va consumato entro il quinto periodo d'imposta successivo alla sua formazione. Le istruzioni al modello prevedono il riporto a nuovo limitato nel tempo, ma non permettono di compilare il dato eccedente degli anni pregressi fino al 2018, poiché il limite di riporto quinquennale decorre dal 2019.

Nel caso in cui si abbiano interessi passivi derivanti da prestiti contratti entro il 17 giugno 2016 e si intenda optare per dedurli utilizzando le eccedenze di Rol pregresso (al posto di utilizzare il Rol di periodo) occorre segnalare questa volontà nel modello Redditi, compilando il rigo RF122 per perfezionare questa opzione, sottraendo gli stessi interessi passivi dal dato totale che invece viene esposto nel rigo RF118.

La circolare tributaria n. 21/2020

Le novità del Modello 730/2020 – Parte seconda

di Leonardo Pietrobon – dottore commercialista e revisore legale

Premesse

Dopo aver analizzato le nuove scadenze di presentazione del modello 730, come previste dal D.L. 9/2020 e le altre novità inerenti le detrazioni per i figli fiscalmente a carico, il presente intervento affronta le altre novità del modello dichiarativo, quali:

– i redditi da locazione di immobili commerciali con applicazione della cedolare secca;

– le novità del quadro C – reddito da lavoro dipendente;

– le nuove detrazioni Irpef;

– le novità riguardanti i crediti d'imposta;

Le novità del quadro B - Fabbricati

Il quadro B dedicato ad accogliere i redditi da fabbricati non presenta per l'anno d'imposta 2019 particolare novità sotto il profilo grafico, ma piuttosto sotto l'aspetto sostanziale, accogliendo la possibilità di assoggettare a cedolare secca le locazioni di immobili a uso commerciale.

A tal proposito si ricorda che per effetto di quanto stabilito dall'articolo 1, comma 59, L. 145/2018, il regime di tassazione sostitutivo della nota cedolare secca, di cui all'articolo 3, D.Lgs. 23/2011, è esteso, con decorrenza 1° gennaio 2019 anche alle locazioni di immobili commerciali. Tuttavia, come stabilito dalla medesima disposizione normativa, tale regime fiscale è subordinato alla sussistenza di specifiche e più stringenti condizioni, rispetto a quelle previste per le locazioni di immobili a destinazione abitativa.

Le condizioni a cui si fa riferimento sono tutte contenute nel comma 59, L. 145/2018 in base al quale:

> *"Il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019, aventi a oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, essere assoggettato al regime della cedolare secca, di cui all'articolo 3, D.Lgs. 23/2011, con l'aliquota del 21%.*

> *Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale".*

Come sopra accennato, sulla base della disposizione normativa in commento, la prima condizione, necessaria per l'adozione dell'articolo 3, D.Lgs. 23/2011, è costituita dal dato temporale di stipula del contratto di locazione. In particolare, il regime della cedolare secca per le locazioni immobili commerciali (rispondenti ai requisiti oggetto di analisi nei successivi paragrafi) trova applicazione per i soli contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019, con la conseguente impossibilità di applicare il regime sostitutivo ai contratti di locazione già in essere alla medesima data.

Possibilità di applicazione della cedolare in funzione della stipula del contratto di locazione	
Data di stipula del contratto	**Possibilità di applicazione della cedolare secca**
Ante 1° gennaio 2019	No
Dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019	Sì

Oltre alla condizione temporale di cui sopra l'ultimo periodo del comma 59 esclude la possibilità di applicare il regime della cedolare secca nel caso in cui alla data del 15 ottobre 2018 sussista:

1. un contratto di locazione non scaduto;
2. tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile;
3. risolto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale del contratto.

Condizioni in relazione alla risoluzione anticipata del contratto		
Data di risoluzione del contratto	**Identiche parti contrattuali**	**Possibilità di applicare la cedolare secca**
Fino al 14 ottobre 2018	Sì	Sì
	No	Sì
Dal 15 ottobre 2018	Sì	No
	No	Sì

Conseguentemente, anche con riferimento a detti immobili è possibile barrare la casella di col. 11 "*Cedolare secca*". In merito si rammenta che tale regime è applicabile:

– anche alle pertinenze dei citati immobili locate congiuntamente;

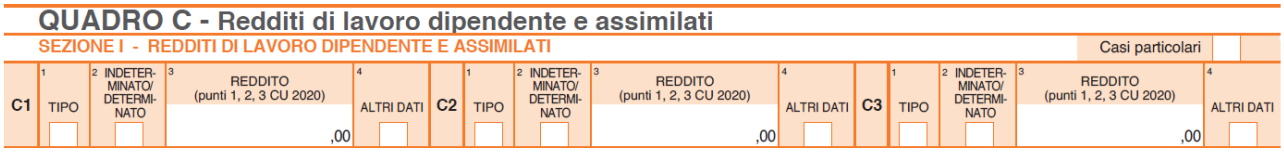
– a condizione che il locatore sia una persona fisica "privato" che non agisce nell'esercizio d'impresa;

Le novità del quadro C

Nel quadro C "*Redditi di lavoro dipendente e assimilati*" si evidenzia il recepimento di alcune novità che hanno comportato modifiche alle modalità di compilazione del quadro nonché la modifica della sua struttura. In particolare:

– con il D.L. 119/2018 è stato riformulato l'articolo 188-*bis*, Tuir, prevedendo una nuova modalità di tassazione dei redditi prodotti per il 2019 dai residenti del Comune di Campione d'Italia. Ciò ha comportato l'eliminazione dei codici 5, 6 e 8 utilizzabili a col. 1 del rigo C1, ed è stato istituito il codice 5 da indicare a col. 4 "*Altri dati*";

– con riferimento ai lavoratori c.d. "*impatriati*" si rammenta che il D.L. 34/2019 ha apportato alcune modifiche al regime agevolato applicabile ai soggetti rientrati in Italia a decorrere dal 30 aprile 2020. Per tali soggetti che intendono fruire dell'agevolazione spettante in dichiarazione dei redditi (non è stata riconosciuta dal datore di lavoro), in aggiunta ai codici "2" e "4" già previsti lo scorso anno, sono stati istituiti i seguenti 3 nuovi codici da esporre nel campo "Casi particolari" della Sezione I.


QUADRO C - Redditi di lavoro dipendente e assimilati
SEZIONE I - REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI
Casi particolari
C1 | 1 TIPO | 2 INDETERMINATO/DETERMINATO | 3 REDDITO (punti 1, 2, 3 CU 2020) ,00 | 4 ALTRI DATI
C2 | 1 TIPO | 2 INDETERMINATO/DETERMINATO | 3 REDDITO (punti 1, 2, 3 CU 2020) ,00 | 4 ALTRI DATI
C3 | 1 TIPO | 2 INDETERMINATO/DETERMINATO | 3 REDDITO (punti 1, 2, 3 CU 2020) ,00 | 4 ALTRI DATI

Codice casi particolari	Tipologia di reddito
6	Lavoratori impatriati rientrati in Italia dall'estero dal 30 aprile 2019. Ai sensi dell'articolo 16, comma 1, D.Lgs. 147/2015, il reddito di lavoro dipendente e redditi assimilati concorre al reddito complessivo nella misura del 30% del loro ammontare.
8	Lavoratori impatriati rientrati in Italia dall'estero dal 30 aprile 2019, trasferendo la residenza in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna o Sicilia. Ai sensi dell'articolo 16, comma 5-*bis*, D.Lgs. 147/2015, il reddito da lavoro dipendente e redditi assimilati concorre al reddito complessivo nella misura del 10% del loro ammontare.
9	Lavoratori impatriati rientrati in Italia dall'estero dal 30 aprile 2019, con la qualifica di sportivo professionista. Ai sensi dell'articolo 16, comma 5-*quater*, D.Lgs. 147/2015, il reddito da lavoro dipendente e redditi assimilati concorre al reddito complessivo nella misura del 50% del loro ammontare. L'opzione per tale regime comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile. Le relative modalità saranno stabilite con apposito Decreto;

Nella sezione II "*Altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*" è presente la nuova col. 3 "*Altri dati*" nella quale esporre:

– il codice "1" per i compensi corrisposti per l'attività libero professionale intramuraria svolta dal personale dipendente del SSN, se nella CU 2020 è indicato il codice "R";

– il codice "5", per i redditi prodotti in euro dai residenti a Campione d'Italia, se nella CU 2020 sono compilati i punti 765 e 766 o se si hanno i requisiti per fruire della relativa agevolazione;

Le novità del quadro E – detrazioni

Il quadro E per il modello 730/2020 accoglie alcune novità di carattere sostanziale. In particolare, ai fini della compilazione della Sezione I si evidenzia:

– l'eliminazione dal rigo E1 del riferimento all'acquisto di alimenti a fini medici speciali in quanto la detrazione non è stata "riproposta" per il 2019;

– l'aumento a 800 euro del limite di spesa di istruzione non universitaria detraibile;

– l'eliminazione dalle specifiche disposizioni agevolative previste a favore degli studenti universitari "fuori sede" residenti in zone montane o disagiate, per la detrazione dei canoni di locazione dell'immobile locato nel Comune in cui ha sede l'Università ovvero in un Comune limitrofo, in quanto applicabili soltanto nel 2017 e 2018 (codice 18 nei righi da E8 a E10).

Il comma 1039, articolo 1, L. 145/2018, ha introdotto un'agevolazione per il contribuente che abbia sostenuto la spesa per l'acquisto e la posa di infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici (colonnine di ricarica), sotto forma di una nuova detrazione. A tal proposito, il Decreto Mise 20 marzo 2019 ha definito le modalità attuative dell'agevolazione; ad esso si affiancano i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate esposti nella risoluzione n. 32/E/2019 e nella circolare n. 8/E/2019.

Sotto il profilo dichiarativo la detrazione d'imposta in commento trova indicazione del nuovo rigo E56 del modello 730/2020. Detto rigo è dedicato a 2 nuovi oneri per i quali spetta la detrazione del 50%:

– le spese per il riscatto dei periodi non coperti da contribuzione, ossia la cosiddetta "*pace contributiva*", identificate dallo specifico codice 1;

– le spese per l'installazione delle infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici, individuate dal codice 2.

SEZIONE III C - ALTRE SPESE PER LE QUALI SPETTA LA DETRAZIONE DEL 50%											
		CODICE	ANNO	IMPORTO			NUMERO RATA	SPESA ARREDO IMMOBILE	NUMERO RATA	SPESA ARREDO IMMOBILE
E56	PACE CONTRIBUTIVA O COLONNINE PER RICARICA	1	2	3 ,00	E57	SPESE ARREDO IMMOBILI RISTRUTTURATI	1	2 ,00	3	4 ,00

Sotto il profilo soggettivo, la L. 145/2018 richiama genericamente i "contribuenti", non ponendo quindi vincoli soggettivi alla detrazione.

L'ambito applicativo della stessa deve pertanto intendersi in senso ampio. Anche la circolare n. 8/E/2019 e la risoluzione n. 32/2019 confermano tale orientamento, chiarendo che soggetti beneficiari della detrazione sono:

– i soggetti passivi dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) e dell'Imposta sul reddito delle società (Ires) che:

- sostengono le spese per gli interventi agevolabili (per le spese rimaste a loro carico) e

- possiedono o detengono l'immobile o l'area in base a un titolo idoneo, pertanto a titolo di proprietà o in forza di diritti reali di godimento (usufrutto, uso e abitazione) o diritti personali di godimento (locazione e comodato d'uso);

– i condomìni, per le installazioni eseguite sulle parti comuni. In tal caso, come usuale, la detrazione è attribuita ai singoli condòmini, in proporzione alle quote risultanti dalle tabelle millesimali o secondo i diversi criteri utilizzati, ove ammessi.

Sono ammesse alla detrazione in esame le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, compresi:

– i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 kW (come previsto dal comma 2, articolo 9, Decreto Mise 20 marzo 2019, il valore di tale potenza addizionale va arrotondato al numero intero più prossimo);

– i costi strettamente funzionali alla realizzazione dell'intervento, come i costi di allaccio alla rete elettrica.

L'articolo 9, Decreto Mise 20 marzo 2019, chiarisce che il pagamento delle spese deve essere effettuato sia dai soggetti Irpef sia dai soggetti Ires, con:

– bonifico bancario;

– bonifico postale;

– altri sistemi di pagamento "tracciabile", di cui all'articolo 23, D.Lgs. 241/1997 (carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari, ovvero mediante altri sistemi di pagamento).

Infine, la detrazione è riconosciuta nella misura del 50% delle spese documentate: sostenute dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021, su un ammontare complessivo non superiore a 3.000 euro. La detrazione spettante va ripartita in 10 quote annuali di pari importo.

Le novità del quadro G

Le novità del quadro G sono rappresentate dall'eliminazione dei righi G13 e G14, rispettivamente dedicati:

– al credito per le mediazioni;

– e il credito d'imposto Ape.

Tuttavia, si segnala che tali crediti d'imposta non sono stati eliminati dal comparto dei crediti, in quanto sono confluiti nel nuovo rigo G15 ove è necessario indicare tali nuovi crediti.

In particolare, il nuovo rigo va compilato per il riconoscimento dei seguenti crediti, esponendo a col. 1 il corrispondente codice:

– credito d'imposta mediazioni per la conciliazione di controversie civili e commerciali, risultante dalla comunicazione del Ministero della giustizia ricevuta entro il 30 maggio 2020 (codice "1");

– credito d'imposta Ape così come attestato nella CU 2020 (codice "2");

– credito d'imposta c.d. "*sport-bonus*" (codice "3");

– credito d'imposta per bonifica ambientale (codice "4").

SCHEDA DI SINTESI

Il quadro B del modello 730/2020 accoglie la possibilità di assoggettare a cedolare secca le locazioni di immobili commerciali appartenenti alla categoria catastale C/1.

Il quadro C accoglie le novità introdotte con il D.L. 119/2018, con il quale è stato riformulato l'articolo 188-*bis*, Tuir, prevedendo una nuova modalità di tassazione dei redditi prodotti per il 2019 dai residenti del Comune di Campione d'Italia. Ciò ha comportato l'eliminazione dei codici 5, 6 e 8 utilizzabili a col. 1 del rigo C1, ed è stato istituito il codice 5 da indicare a col. 4 "*Altri dati*".

Oltre a tale novità, il quadro C accoglie anche il regime dei c.d. "*impatriati*", di cui al D.L. 34/2019.

Il quadro E, dedicato alle detrazioni, accoglie le novità introdotte dal comma 1039, articolo 1, L. 145/2018, riguardante un'agevolazione per il contribuente che abbia sostenuto la spesa per l'acquisto e la posa di infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici (colonnine di ricarica).

La circolare tributaria n. 21/2020

Il primo incarico di revisione (Isa 510) e gli effetti sul giudizio sul primo bilancio d'esercizio soggetto a revisione legale

di Andrea Soprani – dottore commercialista e revisore legale

L'articolo si preoccuperà di specificare le prescrizioni dei Principi di revisione in caso di primo incarico di revisione e di indicare le modalità di redazione del giudizio sia in caso di errori sui saldi di apertura che non vengono corretti nell'esercizio, sia di limitazioni alle procedure di revisione, spesso derivanti dalla novità di tale tipo di controllo su una società che non era revisionata in precedenza.

Premessa

Preso atto che, a seguito dell'introduzione del nuovo Codice della crisi, si è ampliata significativamente la platea delle società soggette all'obbligo della revisione legale[1], l'articolo si soffermerà a evidenziare le prescrizioni che i Principi di revisione vigenti indicano relativamente alla natura e ampiezza delle verifiche che il revisore deve effettuare in caso di svolgimento del primo incarico di revisione.

Si sa che l'attività di revisione è incentrata sull'apprezzamento dei rischi dell'incarico e sulle risposte ai rischi individuati che il revisore pone in essere per poter emettere il suo giudizio sul bilancio. Ne consegue che questa delicata attività d'individuazione dei rischi risulta essere più complessa in caso di primo incarico di revisione, in quanto il revisore incaricato non dispone di nessuna informazione storica di dettaglio sulla società che è chiamato a verificare.

A ciò si aggiunge la necessità di dover acquisire sufficienti e appropriati elementi probativi anche sul bilancio di apertura, o meglio sullo Stato patrimoniale dell'esercizio precedente.

Tale necessità è diretta conseguenza del fatto che il revisore non può emettere un giudizio sul solo Stato patrimoniale dell'anno in cui ha acquisito l'incarico, ma sull'intero bilancio, bilancio che è costituito anche dal Conto economico e dal Rendiconto finanziario (quando applicabile) che, essendo documenti di flusso, sono influenzati dalla correttezza dei saldi iniziali.

[1] Si ricorda che il nuovo articolo 2477, cod. civ., stabilisce l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore nel caso di superamento per 2 esercizi consecutivi di almeno 1 dei seguenti parametri: attivo patrimoniale: 4 milioni di euro; ricavi da vendite e prestazioni: 4 milioni di euro; numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

Risulta pertanto indispensabile che il revisore esamini anche i saldi dello Stato patrimoniale di apertura per giudicare se i costi e i ricavi iscritti nel Conto economico possano essere considerati attendibili, come pure la correttezza della informativa che ha ancora un riflesso sul bilancio oggetto del suo esame.
Va innanzitutto ricordato che i Principi di revisione definiscono, come primo incarico, un incarico in cui:
– il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile;
– ovvero il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.
L'articolo si soffermerà principalmente sull'esame della prima casistica, anche se fornirà alcune indicazioni nel caso di subentro a un precedente revisore, con particolare riferimento all'informativa che il nuovo revisore dovrà dare circa il giudizio emesso dal revisore precedente e le verifiche da lui svolte per verificare la sistemazione di eventuali rilievi che il precedente revisore ha evidenziato nella sua relazione.
In aggiunta alle verifiche da effettuare, verranno anche fornite indicazioni sulle tipologie di giudizio da emettere nel caso in cui il revisore abbia delle limitazioni allo svolgimento delle verifiche di revisione di cui il caso tipico è rappresentato dalla non partecipazione all'inventario fisico di inizio esercizio.

Quali sono le indicazioni del Principio?

Il Principio, e non ci poteva aspettare diversamente, è chiaro nell'indicare che l'obiettivo del revisore, in caso di primo incarico sulla società cliente, debba essere quello di acquisire elementi probativi (ovviamente sempre sufficienti e appropriati, vista la regola generale dei Principi di revisione) per stabilire se:
– i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;
– nella determinazione dei saldi di apertura siano stati utilizzati Principi contabili adeguati e coerenti con quelli utilizzati nel bilancio oggetto del suo esame
con la specificazione che, per primo incarico, debba intendersi sia quello in cui la società non era mai stata revisionata da nessuno sia quello in cui invece era presente un altro revisore.
In termini generali l'acquisizione di elementi probativi avrà differente natura e ampiezza tenendo conto:
– se il bilancio di apertura è stato assoggetto a revisione contabile;
– della natura delle voci (correnti, non correnti, magazzino).
Un primo distinguo è appunto l'esistenza di un precedente revisore.

Bilancio precedente già revisionato

In questi casi è la stessa legge[2] che richiede lo scambio d'informazioni con il precedente revisore per consentire un'appropriata acquisizione di dati utili allo svolgimento dell'incarico. Sul contenuto di queste verifiche l'Isa Italia 510[3] indica che sarà necessario:

– il riesame delle carte di lavoro;

– la verifica della competenza del revisore uscente;

– la verifica della sua indipendenza.

Elementi tutti che, se risolti in modo positivo (revisore indipendente, con buona competenza professionale e lavoro adeguatamente svolto), possono far concludere, al revisore entrante, che non sia necessario eseguire nessuna altra verifica sui saldi di apertura.

Se il revisore precedente ha emesso un giudizio con rilievi o limitazioni sul bilancio, occorrerà poi individuare se tali rilievi o limitazioni abbiano o meno un effetto anche sul bilancio in corso.

Se la risposta dovesse essere positiva, ne consegue che anche sul bilancio dell'esercizio verrà emesso un giudizio modificato in quanto, come minimo il Conto economico del periodo, conterrà gli effetti di aggiustamento dei rilievi evidenziati lo scorso esercizio recepiti nell'esercizio dalla società o, nei casi più gravi, sarà influenzato anche lo Stato patrimoniale per il permanere, anche nei saldi di fine anno, dei rilievi che hanno condotto il precedente revisore a emettere un giudizio modificato.

Tuttavia, quando il bilancio precedente era già stato revisionato da un revisore competente e professionale, non si intravvedono significativi incrementi delle procedure di verifica rispetto al normale lavoro di revisione.

Bilancio precedente non assoggettato a revisione

Si tratta, dato l'ampiamento delle società soggette all'obbligo, del caso che si è verificato (società che hanno nominato il controllore il 16 dicembre) o si verificherà (nomina nell'assemblea di approvazione del bilancio) più di frequente nella pratica.

[2] L'articolo 9-*bis*, D.Lgs. 39/2010 recita testualmente*: "Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente*".

[3] L'Isa Italia 510 "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura" è liberamente scaricabile, assieme a tutti gli altri Isa dal sito del Mef (www.revisionelegale.mef.gov.it).

Come ricordato in precedenza, è noto che nel nostro impianto legislativo, non è consentito emettere un giudizio di revisione che si riferisca a uno o più prospetti del bilancio d'esercizio[4] ma il giudizio del revisore debba essere obbligatoriamente riferito all'intero bilancio.

Ne consegue, come già evidenziato in precedenza, che per poter esaminare la correttezza dei dati presentati nel Conto economico e, quando applicabile, anche del Rendiconto finanziario, il revisore sia obbligato a valutare se i saldi di chiusura dell'esercizio precedente siano corretti per poter esprimere il suo giudizio sul bilancio nel suo complesso.

In questi casi non rimarrà altro che ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi anche sui saldi di apertura, alla stregua di quanto il revisore fa sui saldi di chiusura.

Affinché non vi siano ambiguità sull'espressione "*saldi di apertura*" si riporta la definizione contenuta al § 4b dell'Isa Italia 510:

> *"Saldi di apertura: I saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo. I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i Principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente. I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un'informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa".*

Dalla definizione discendono i seguenti punti di attenzione:

– è necessario analizzare i Principi contabili utilizzati per la rilevazione dei dati in bilancio e la loro omogeneità con quelli applicati nell'esercizio prima di esaminare la correttezza dei dati;

– l'esame dei saldi di apertura comprende anche l'esame dell'informativa con particolare riferimento alle passività e attività potenziali per le quali non vi è nessun dato numerico nei prospetti di bilancio ma solo informativa in Nota integrativa.

Il giusto modo di procedere richiede quindi che il revisore esamini criticamente il bilancio dell'esercizio precedente per acquisire informazioni attinenti ai saldi di apertura, inclusa l'informativa. Sulla base delle informazioni ottenute deciderà quindi la natura e ampiezza delle verifiche sui saldi di apertura.

Tali verifiche saranno finalizzate ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

[4] *Ante* riforma del diritto societario, dove la revisione contabile era svolta, nel mondo delle non quotate, in modo volontario, non era raro che, in caso di primo incarico, il revisore assoggettasse a revisione solo lo Stato patrimoniale e esprimesse il suo giudizio solo su questo prospetto di bilancio.

Si presti attenzione al fatto che al revisore non è richiesto di rilasciare un giudizio sul bilancio precedente e che, quindi, le sue verifiche saranno incentrate solo a valutare la presenza di errori significativi tramite una attività nella quale dovrà decidere la natura e ampiezza delle verifiche necessarie affinché possa concludere che i saldi di apertura, da lui ritenuti significativi, non contengano a loro volta errori significativi.

Si vuole quindi indicare che il revisore non esaminerà tutti i saldi di apertura, ma solo quelli che giudicherà significativi e solo su di essi eseguirà verifiche nella misura da lui ritenuta sufficiente e appropriata affinché il Conto economico (e se applicabile il Rendiconto finanziario) dell'esercizio non sia influenzato da errori significativi.

Riepilogando, gli aspetti che determineranno la natura e l'estensione delle procedure di revisione da eseguire saranno:

– i Principi contabili adottati dall'impresa (uniformi rispetto al periodo corrente o se modificati si accerterà che la variazione sia trattata secondo i Principi contabili di riferimento);

– la natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell'informativa e dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame (effettuerà verifiche differenziate che lo condurranno a utilizzare, come vedremo in seguito differenti approcci sulle singole voci di bilancio);

– la rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio del periodo amministrativo in esame (si concentrerà solo sulle poste significative che possono comportare errori significativi sul bilancio su cui emetterà il suo giudizio);

– se il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e, in caso affermativo, se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica (abbiamo detto di questa casistica nel paragrafo precedente)

Tralasciando la verifica dell'omogeneità dei Principi contabili e il trattamento delle eventuali modifiche secondo le modalità dell'Oic 29, che richiederebbe un commento alle prescrizioni del principio che esulano dalla trattazione di questo contributo, analizziamo la natura delle verifiche sulle poste di bilancio.

In termini generali egli distinguerà le verifiche tra quelle riferite a poste a breve termine (entro i 12 mesi) e quelle a medio-lungo termine (oltre 12 mesi).

Su quelle a breve termine sarà per lui più facile e veloce ottenere dei documenti probativi del saldo di apertura.

Si pensi ad esempio ai crediti versi clienti. In questo caso l'esame della documentazione degli incassi successivi per il campione selezionato, consentirà agevolmente di rassicurare il revisore circa l'esistenza

e l'accuratezza del saldo di apertura, rimandando la valutazione dell'eventuale parte non ancora incassata alla data del bilancio oggetto del suo esame, alle normali verifiche di supervisione dei calcoli del fondo svalutazione crediti.

Per le partite invece a medio e lungo termine si tratterà di esaminare un campione di documentazione di supporto dell'intero saldo a bilancio, convalidando di converso, anche l'ammontare del saldo di apertura.

Sempre a titolo esemplificativo, le verifiche sulle immobilizzazioni materiali, non saranno effettuate solo sugli incrementi dell'esercizio, ma sarà necessario acquisire elementi probativi anche sui valori di apertura per il campione che il revisore riterrà adeguato nella fattispecie.

Più complicato è invece l'aspetto del magazzino, in quanto, l'assenza di un precedente revisore, non consente all'attuale revisore di avere conforto sulle quantità giacenti a magazzino alla fine dell'esercizio precedente. Si rammenta che la verifica dell'inventario fisico è obbligatoria per il revisore[5].

In questi casi, per avere contezza delle giacenze inziali, sarà necessario effettuare una conta fisica di magazzino su un campione di codici in una data prossima a quella del conferimento dell'incarico e procedere alla ricostruzione del saldo all'esercizio precedente tramite l'esame della documentazione di supporto della movimentazione.

Questo tipo di verifica è normalmente dispendiosa in termini di tempo e non sempre foriera di risultati positivi.

Si noti, infatti, che è normale riscontrare differenze inventariali quando si procede all'inventario fisico di fine anno, ed è quindi ragionevole immaginarsi che, anche in sede di conta da parte del revisore in corso d'anno, possa non trovarsi un'immediata corrispondenza tra il dato fisico e quello contabile.

Tuttavia, l'esame delle motivazioni della differenza non è sempre agevole, stante la necessità per il revisore di ricevere spiegazioni su tutte le differenze che riscontra sul campione[6] selezionato per la verifica.

Anche la ricostruzione a posteriori delle movimentazioni con la documentazione di supporto non è priva d'insidie, specie quando le registrazioni di magazzino vengano annotate in registro non giornalmente ma ad esempio settimanalmente o mensilmente.

[5] Tale prescrizione di obbligatorietà (che si applica solo se, come per tutte le altre voci di bilancio, il valore del magazzino eccede la soglia di significatività operativa che il revisore ha fissato per lo specifico lavoro) è contenuta nel Principio Isa Italia 501 "*Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci*" a cui si rimanda per un esame più puntuale delle varie casistiche.

[6] Si rammenta che la logica dei Principi di revisione è quella di lasciare discrezionalità al revisore nella scelta del campione, seppur nell'ambito delle prescrizioni professionali che regolano tale attività. Tuttavia, una volta scelto il campione, qualunque sia la sua dimensione, lo stesso rappresenta l'ampiezza della verifica che il revisore ritiene adeguata allo scopo e, pertanto, egli dovrà ottenere spiegazioni ed elementi probativi per l'intero campione scelto.

Va inoltre tenuto presente che se la società non è obbligata a mantenere un registro delle movimentazioni per la legislazione fiscale e, non ha deciso di implementare questa procedura dal punto di vista gestionale, la ricostruzione a posteriori non sarà praticabile.

Anche quando possibile, si ribadisce che questa onerosa procedura, che nel linguaggio tecnico della revisione viene chiamata *roll back*, non è detto che sfoci nella quadratura con le quantità esistenti alla chiusura del precedente bilancio per le motivazioni sopra espresse.

Nei casi d'impossibilità tecnica di eseguire la verifica di *roll back*, come anche nei casi in cui il revisore decida di comune accordo con il cliente di non eseguire questa procedura (che richiederebbe un adeguato compenso per il suo svolgimento), sarà necessario per il revisore esprimere questa limitazione al lavoro di revisione nella sua relazione al bilancio.

Gli effetti sulla relazione del revisore

È noto che nella relazione di revisione attualmente vigente è assente il riferimento alla relazione del revisore del precedente esercizio.

Tuttavia, il riferimento è invece richiesto in caso di cambio di revisore o di primo incarico di revisione.

In questo ultimo caso (bilancio precedente non revisionato) la formula utilizzata normalmente nella prassi è la seguente:

> ***Altri aspetti***
> *Il bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi come richiesto dalla legge, non è stato assoggettato a revisione contabile. Tale bilancio è stato da me esaminato limitatamente a quanto necessario al fine di assoggettare a revisione contabile il bilancio al 31 dicembre x1. Pertanto la mia relazione non si estende ai dati comparativi.*

Vi è poi il caso che esistano limitazioni alle procedure di revisione tra cui la fattispecie più frequente è quella riferita all'impossibilità di avere contezza delle quantità iniziali delle giacenze di magazzino e, quindi, del valore delle rimanenze nel bilancio di apertura. Oltre ai casi delle limitazioni alle procedure di revisione esistono, come in ogni lavoro di revisione, anche i casi di errori rispetto alle norme di legge o ai Principi contabili che si rendono manifesti a seguito delle procedure di verifica sui saldi iniziali.

Il primo distinguo di queste limitazioni o deviazioni da norme di legge e/o Principi contabili, è se gli effetti di questi fenomeni sono tali da inficiare l'attendibilità complessiva del bilancio.

Se sì, sarà necessario emettere un giudizio negativo (caso di errori) o un'impossibilità di esprimere un giudizio (caso di limitazioni).

Se gli effetti non sono invece pervasisi[7] il giudizio sarà con rilievi, seppur con conclusioni sul giudizio diverse a seconda che si tratti di errori o di limitazioni.

Nel primo caso, infatti, sarà chiaro che il bilancio è corretto a eccezione degli errori riscontrati, mentre nel secondo la formula sarà più dubitativa (a eccezione dei possibili effetti) stante l'impossibilità del revisore, nonostante i suoi tentativi di verifica, di concludere sulla esattezza o meno del dato di bilancio.

Vediamo quindi alcuni esempi e gli effetti sulla relazione del revisore.

Supponiamo che il revisore non sia riuscito, nonostante le procedure di conta a una data successiva e di *roll back* alla data di bilancio dell'esercizio precedente, ad acquisire sufficienti e appropriati elementi probativi sulle giacenze iniziali, il cui ammontare complessivo a bilancio non è tuttavia tale da inficiarne la sua attendibilità complessiva. Si espongono di seguito i paragrafi della relazione coinvolti con un possibile suggerimento riguardo al loro contenuto.

Effetti non pervasivi – Esempio di relazione per limitazione alle procedure di revisione

Giudizio con rilievi

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio [omissis]

A mio giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce [omissis]

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Sono stato nominato revisore legale della società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non ho assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al [gg][mm][aa-1]. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico, non sono stato in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico.

Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (Isa Italia) [omissis]

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi.

Altri aspetti

Il bilancio dell'esercizio precedente i cui dati sono presentati a fini comparativi come richiesto dalla legge non è stato assoggettato a revisione contabile. Tale bilancio è stato da me esaminato limitatamente a quanto necessario al fine di assoggettare a revisione contabile il bilancio al[gg][mm][aa]. Pertanto la mia relazione non si estende ai dati comparativi.

Nel caso in cui lo stesso fenomeno possa potenzialmente inficiare l'attendibilità complessiva del bilancio si avrà:

Effetti pervasivi – esempio di relazione per impossibilità di esprimere un giudizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio [omissis]

[7] Per espressa previsione del Principio 705 per effetti pervasivi si devono intendere quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore,: - non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio; - pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; - ovvero, con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

Non esprimo un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio della presente relazione, non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio sul bilancio d'esercizio.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Sono stato nominato revisore legale della società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non ho assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al [gg][mm][aa-1] e [gg][mm][aa] che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a xxx e a xxx. A causa della rilevanza del valore delle rimanenze sul totale dell'attivo non sono stato in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino, e agli elementi che costituiscono il conto economico

Passiamo ora a indicare il contenuto della relazione in caso di errori.

Supponiamo che il revisore, ad esempio si sia reso conto che il fondo svalutazione crediti non fosse correttamente accantonato nel bilancio, dell'esercizio precedente e che questo errore permanga anche nel bilancio in esame.

Effetti non pervasivi – Esempio di relazione per errori

Giudizio con rilievi

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio [omissis]

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce [omissis]

Elementi alla base del giudizio con rilievi

La Società non ha adeguato i crediti commerciali, iscritti nell'attivo circolante, al presunto valore di realizzo, come richiesto dalle norme di legge e dai principi contabili. Conseguentemente i crediti commerciali sono sopravvalutati per euro …., mentre il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sono rispettivamente sopravvalutati per euro …… ed euro …… al netto di effetti fiscali.

Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (Isa Italia) [omissis]

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio con rilievi.

Altri aspetti

Il bilancio dell'esercizio precedente i cui dati sono presentati a fini comparativi come richiesto dalla legge non è stato assoggettato a revisione contabile. Tale bilancio è stato da me esaminato limitatamente a quanto necessario al fine di assoggettare a revisione contabile il bilancio al[gg][mm][aa]. Pertanto la mia relazione non si estende ai dati comparativi.

Effetti pervasivi – Esempio di relazione per deviazioni dalle norme di legge o Principi contabili

Giudizio negativo

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio [omissis]

A mio giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il soprammenzionato bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta

Elementi alla base del giudizio negativo

La Società non ha adeguato i crediti commerciali, iscritti nell'attivo circolante, al presunto valore di realizzo, come richiesto dalle norme di legge e dai principi contabili. Conseguentemente i crediti commerciali sono sopravvalutati per euro …., mentre il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio sono rispettivamente sopravvalutati per euro …… ed euro …… al netto di effetti fiscali. (ovviamente in questo caso il revisore avrà giudicato che gli effetti sono pervasivi sul bilancio)
Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) [omissis]
Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio negativo.
Altri aspetti
Il bilancio dell'esercizio precedente i cui dati sono presentati a fini comparativi come richiesto dalla legge non è stato assoggettato a revisione contabile. Tale bilancio è stato da me esaminato limitatamente a quanto necessario al fine di assoggettare a revisione contabile il bilancio al[gg][mm][aa]. Pertanto la mia relazione non si estende ai dati comparativi.

In questo caso risultano ovviamente influenzati anche i giudizi sulla relazione sulla gestione che conterrà il seguente paragrafo:

> *"Sono stato incaricato di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B [omissis] A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo" della Relazione sul bilancio d'esercizio, non sono in grado di esprimere un giudizio [omissis]"*

Lo stesso succederà, anche nel caso di impossibilità di esprimere un giudizio, mentre nel caso di giudizio con rilievi la possibilità di rilasciare i giudizi di coerenza e conformità della relazione sulla gestione andranno valutati caso per caso.

Considerazioni conclusive

Il primo anno d'incarico di revisione è senza dubbio il più delicato per il revisore sia in termini di apprezzamento dei rischi su una società non conosciuta, sia in termini di tempo da dedicare all'incarico che, normalmente, sarà maggiore rispetto agli anni successivi.

Se la società era già sottoposta a revisione, la legge, oltre che la consolidata prassi applicativa, indica come necessario l'esame delle carte di lavoro del precedente revisore quando esistente. Se dall'esame di queste carte, effettuato con l'ottica di un controllo di qualità, dovesse emergere che il revisore ha adeguatamente svolto il suo incarico in ottemperanza dei Principi di revisione, non sarà necessario per il revisore entrante eseguire verifiche di approfondimento sui saldi di apertura.

In caso inverso (lavoro non adeguato o assenza di un precedente revisore), sarà invece necessario esaminare anche i saldi di apertura nella misura ritenuta necessaria da parte del singolo revisore, per poter esprimere il proprio giudizio sul bilancio corrente.

La voce rimanenze finali, rappresenterà, in assenza di un precedente revisore, un aspetto critico, dovendo il revisore nominato garantire l'attendibilità delle quantità e del valore delle rimanenze iniziali. Specie per ciò che attiene alle quantità, le verifiche richiederanno l'esecuzione di un inventario a una data intermedia e la ricostruzione delle quantità in apertura, esercizio che presenta complessità e che potrebbe anche condurre alla permanenza di dubbi sulle consistenze iniziali.

Se il revisore non dovesse riuscire a fugare questi dubbi con le sue procedure, sarà costretto a evidenziare questa limitazione nella sua relazione, il che comporterà l'emissione di un giudizio con rilievi o, in caso di rilevante significatività delle rimanenze rispetto ai dati di bilancio, anche un'impossibilità di esprimere un giudizio.

SCHEDA DI SINTESI

Il revisore esprime un giudizio sul bilancio nel suo complesso; in occasione del primo incarico risulta pertanto indispensabile che il revisore esamini anche i saldi dello Stato patrimoniale di apertura per giudicare se i costi e i ricavi iscritti nel Conto economico possano essere considerati attendibili, come pure la correttezza della informativa che ha ancora un riflesso sul bilancio oggetto del suo esame.

Il Principio contabile 510 è chiaro nell'indicare che l'obiettivo del revisore, in caso di primo incarico sulla società cliente, debba essere quello di acquisire elementi probativi (ovviamente sempre sufficienti e appropriati, vista la regola generale dei Principi di revisione) per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame; deve inoltre valutare che determinazione dei saldi di apertura siano stati utilizzati Principi contabili adeguati e coerenti con quelli utilizzati nel bilancio oggetto del suo esame.

Nel caso di bilancio precedente già revisionato, occorrerà procedere al riesame delle carte di lavoro del precedente revisore, verificare la competenza del revisore uscente, nonché la sua indipendenza.

Nel caso di bilancio precedente non revisionato, il revisore dovrà ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi anche sui saldi di apertura, alla stregua di quanto il revisore fa sui saldi di chiusura.

La circolare tributaria n. 21/2020

La rilevazione delle imposte differite e anticipate

di Viviana Grippo – dottore commercialista e revisore legale

Introduzione

L'obiettivo dell'Oic 25 è permettere al bilancio di esercizio di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. Il principio cui si ispira la redazione del bilancio di esercizio è infatti quello della competenza, principio che non sempre trova applicazione nel dettato delle norme fiscali, ne deriva, quindi, tra risultanze di bilancio redatto secondo le norme civilistiche e reddito imponibile determinato con criteri fiscali il sorgere di numerosi disallineamenti di natura temporanea, con conseguente necessità di rilevazione della fiscalità differita.

Imposte differite e imposte anticipate

Le imposte differite, attive (o imposte anticipate) o passive (o imposte differite), sono originate da componenti di costo e/o di ricavo che, rilevanti civilisticamente nell'esercizio in chiusura, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi.
Origine della fiscalità differita è la differenza tra reddito civilistico e reddito fiscale tale da determinare una differenza tra le imposte calcolate sull'utile civilistico e quelle determinate su quello fiscale.

> Si rilevano imposte anticipate quando il Reddito fiscale > Reddito civilistico e quindi quando le Imposte fiscali > Imposte civilistiche[1].
>
> Si rilevano imposte differite quando il Reddito fiscale < Reddito civilistico e quindi le Imposte fiscali < Imposte civilistiche.

In generale le differenze possono essere di 2 tipi:

1. permanenti;
2. temporanee.

[1] Si permetta l'imprecisione.

Le prime non determinano tassazione differita in quanto sorgono in un determinato esercizio e non hanno nessun effetto negli esercizi successivi. Ciò avviene comunemente quando un costo è fiscalmente non deducibile o un ricavo non imponibile.

Le temporanee, invece, esplicano proprio l'effetto di cui si è detto sopra, creano cioè differenza tra le imposte dovute sul risultato civilistico e quelle dovute sul risultato fiscale. Tali differenze, al contrario di quanto accade per le permanenti, sono destinate a essere riassorbite nel calcolo del reddito imponibile degli esercizi futuri, da qui la necessità di stanziare la fiscalità differita.

Differenze temporanee	Sì allo stanziamento delle imposte differite
Differenze permanenti	No allo stanziamento delle imposte differite

Differenze temporanee si manifestano ogni volta che un costo o un ricavo viene ammesso in deduzione ovvero viene tassato in un esercizio diverso da quello in cui viene iscritto nel Conto economico (iscrizione civilistica). Per sua natura una differenza temporanea determina la variazione del reddito imponibile di un periodo e la corrispondente variazione di segno opposto nei redditi imponibili dei periodi successivi.

Le differenze temporanee sono definite:

- deducibili, quando comportano la riduzione dei redditi imponibili futuri e un aumento del reddito imponibile attuale; in tal caso saranno dovute imposte per un importo superiore rispetto a quelle di competenza, da cui la necessità di iscrizione delle imposte anticipate, in modo da rispettare il principio di competenza economica. Nel futuro si verificherà l'effetto contrario e saranno dovute minori imposte con conseguente storno delle imposte precedentemente accantonate;
- tassabili, quando a causa di esse si verifica un incremento dei redditi imponibili futuri e la riduzione del reddito imponibile attuale; ne consegue quindi la necessità di imputare al bilancio d'esercizio di competenza le imposte differite, che per effetto di una differente disciplina fiscale saranno dovute soltanto nei successivi esercizi, nonostante civilisticamente siano di competenza dell'esercizio in chiusura. Anche in questo caso negli esercizi successivi tali imposte saranno stornate al fine di neutralizzare le maggiori imposte dovute rispetto a quelle di competenza.

Sostanzialmente quando il disallineamento tra il reddito civilistico e quello fiscale è determinato solo da fattori legati al tempo (temporanei) è possibile gestire la fiscalità differita con l'obiettivo di riportare al medesimo esercizio l'iscrizione delle operazioni e i loro effetti fiscali in ottemperanza, al più volte citato principio di competenza economica, alle norme civilistiche e ai Principi contabili.

Le differenze temporanee possono poi essere distinte in:

1. operazioni che hanno effetto sul Conto economico;

2. operazioni che non hanno effetto sul Conto economico.

Nel primo caso si parla di operazione che hanno effetto sul Conto economico quando la fiscalità differita deriva dalla diversa rilevazione civilistica fiscale dei ricavi e/o dei costi che al Conto economico affluiscono.

Si parla invece di operazioni che non hanno effetto sul Conto economico quando le differenze temporanee che originano la fiscalità differita sorgono a seguito di operazioni che non transitano dal Conto economico, quali, ad esempio le operazioni straordinarie, le rivalutazioni di attività iscritte nello Stato patrimoniale eseguite a seguito di specifiche leggi, l'utilizzo di riserve in sospensione di imposta. Per necessità di sintesi non ci occuperemo in questo contributo di questo caso, giova però ricordare che in merito l'Oic 25 ha chiarito che ci sono dei casi specifici in cui la fiscalità differita non va rilevata, si tratta:

> *- "della rilevazione iniziale dell'avviamento e*
>
> *- della rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria.*
>
> *Si tratta, ad esempio, dell'acquisto di attività che sono: a) non deducibili dalla base imponibile ai fini delle imposte sul reddito; o b) deducibili per un importo inferiore (o superiore) al costo complessivo. In questi casi, il valore fiscale dell'attività è pari a zero, o comunque assume un valore differente (inferiore o superiore), rispetto al valore contabile. Attualmente, nell'ordinamento tributario un esempio è rappresentato dalle autovetture aziendali non esclusivamente strumentali per l'esercizio dell'attività, deducibili per un ammontare inferiore al costo complessivo".*

differenze temporanee	che hanno effetto sul Conto economico	diversa rilevazione civilistica fiscale dei ricavi e/o dei costi che affluiscono al Conto economico
	che non hanno effetto sul Conto economico	sorgono a seguito di operazioni che non transitano dal Conto economico

Tornado alle differenze che hanno effetto sul Conto economico, in sede di rilevazione contabile la contropartita delle imposte è rappresentata da voci di "credito" o "debito".

Le voci di Conto economico interessate contabilmente saranno:

– imposte differite dell'esercizio;

– imposte differite degli esercizi precedenti;

– imposte anticipate dell'esercizio;

– imposte anticipate degli esercizi precedenti.

Le voci di Stato patrimoniale saranno:

– crediti per imposte anticipate[2],

– fondo per imposte differite[3].

In particolare, l'articolo 2424, cod. civ. prevede che, nello Stato patrimoniale, le attività correlate alle imposte anticipate siano rilevate nella voce C II. 4-*ter* imposte anticipate.

Il medesimo articolo del cod. civ. prevede che, nello Stato patrimoniale, le passività relative alla fiscalità differita siano rilevate nella voce B.2 Fondi per imposte, anche differite.

La contropartita al Conto economico degli accantonamenti è la voce 22 imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate.

Le rilevazioni contabili per le imposte differite passive saranno:

Imposte differite (Ce)	a	Fondo Imposte differite (Sp)

al momento in cui le stesse vengono contabilizzate e:

Fondo Imposte differite (Sp)	a	Imposte differite degli esercizi precedenti[4] (Ce)

quando si procederà allo storno delle imposte precedentemente accantonate.

Al contrario, in caso di imposte anticipate le scritture contabili saranno:

Imposte anticipate dell'esercizio (Ce)	a	Crediti per imposte anticipate (Sp)

al momento in cui le stesse vengono rilevate e:

Crediti per imposte anticipate (Sp)	a	Imposte anticipate degli esercizi precedenti (Ce)

È chiaro dalle scritture contabili che le imposte anticipate si originano dalle differenze temporanee deducibili e rappresentano imposte pagate anticipatamente che verranno recuperate negli esercizi successivi, la cui contropartita è rappresentata da un credito; le imposte differite si originano dalle differenze temporanee tassabili e rappresentano imposte che verranno pagate negli esercizi successivi, la cui contropartita sarà rappresentata da un fondo (voce di debito).

L'iscrizione delle imposte differite passive imputa in bilancio imposte di competenza che per effetto di una differente disciplina fiscale, saranno dovute soltanto nei successivi esercizi, nonostante civilisticamente di competenza dell'esercizio in corso. Occorrerà quindi negli esercizi successivi stornare

[2] L'articolo 2424, cod. civ. prevede che, nello Stato patrimoniale, le attività correlate alle imposte correnti e alle imposte anticipate siano rilevate nelle seguenti voci: CII4-*bis* "*crediti tributari*"; e CII4-*ter* "*imposte anticipate*".

[3] L'articolo 2424, cod. civ. prevede che, nello Stato patrimoniale, le passività relative alla fiscalità corrente e differita siano rilevate nelle seguenti voci: B2 "*Fondi per imposte, anche differite*"; e D12 "*debiti tributari*".

[4] La contropartita al Conto economico degli accantonamenti al fondo per imposte è rappresentata da:
- la voce E21 "*oneri straordinari/Imposte relative a esercizi precedenti*", se l'accantonamento si riferisce a passività per imposte probabili relative ad esercizi precedenti;
- la voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate*", se l'accantonamento si riferisce alle passività per imposte differite.

tali imposte differite al fine di annullare le maggiori imposte dovute rispetto a quelle di competenza civilistica.

Sostanzialmente l'imputazione in bilancio della fiscalità differita permette di determinare un risultato d'esercizio pari a quello che si sarebbe determinato se le norme fiscali coincidessero con quelle civilistiche, si ottiene l'effetto di eliminare le distorsioni determinate dalle normative fiscali.

Si faccia un esempio considerando il tipico caso di tassazione rateizzata di una plusvalenza di 10.000 euro. Si supponga che la stessa sia realizzata nell'anno x, la cui aliquota fiscale Ires sia pari al 24%[5].

Civilisticamente la plusvalenza è di competenza dell'anno x, al contrario l'applicazione delle norme fiscali, articolo 86, Tuir, permette, ricorrendone i requisiti, di frazionarla in 5 esercizi a partire dall'anno x, ne segue che si determinerà una tale situazione:

Esercizio	Iscrizione civilistica in bilancio	Rateazione fiscale della plusvalenza	Imposte su utile civilistico	Imposte su utile fiscale	Differenza temporanea	Imposte differite
x	10.000	2.000	2.400	480	8.000	1.920
x+1	0	2.000		480	6.000	(480)
x+2	0	2.000		480	4.000	(480)
x+3	0	2.000		480	2.000	(480)
x+4	0	2.000		480	0	(480)
Totale		**10.000**		**2.400**	**0**	**0**

Nell'anno x quindi si rileveranno (carico) le imposte differite necessarie a neutralizzare la rateazione fiscale della plusvalenza.

Imposte differite Ires	a	Fondo Imposte differite Ires	1.920

Successivamente, negli esercizi da x+1 a x+4, si procederà a stornare le imposte differite al fine di riassorbire la fiscalità differita, neutralizzando in tal modo le maggiori imposte "correnti" rilevate a seguito della tassazione della plusvalenza rateizzata, la scrittura contabile per tutti e 3 gli esercizi sarà:

Fondo Imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires degli esercizi precedenti (Ce)	480

Dello stesso importo ma rilevate in senso contrario sono le imposte sulla quota di plusvalenza fiscalmente di competenza degli anni da x+1 a x+4.

Si faccia un esempio anche per le imposte anticipate.

Si supponga che nell'esercizio x venga deliberato un compenso amministratori per 100.000 euro che verrà corrisposto l'anno successivo; verranno rilevate, sulla base dei principi già esposti, le imposte anticipate Ires:

[5] Ai fini Irap, le differenze temporanee su cui calcolare le imposte differite sono diverse da quelle Ires, a causa della specificità delle norme Irap in materia di imponibilità e deducibilità; conseguentemente effettuano calcoli separati delle imposte differite ai fini Ires e ai fini Irap.

Crediti per impos. anticip. Ires (Sp)	a	Imposte anticipate Ires dell'esercizio (Ce)	24.000

L'anno successivo l'imponibile fiscale sarà ridotto dalla deduzione del compenso erogato e quindi si procederà allo storno delle imposte anticipate:

Imposte anticipate Ires da esercizi precedenti (Ce)	a	Crediti per impos. anticip. Ires (Sp)	24.000

Si tenga conto che le imposte anticipate vengono calcolate sulla base delle aliquote previste per gli anni successivi, nel caso in cui, a seguito di una modifica legislativa, le aliquote dovessero cambiare, si dovrà provvedere a riallineare il conto credito per imposte anticipate. alle nuove aliquote. Ovviamente tale rilevazione avrà significato esclusivamente nel caso in cui permanga, al termine dell'esercizio n+?, il componente fiscale che ha dato origine alla rilevazione delle imposte anticipate.

Infine, va osservato che il credito per imposte anticipate dovrà essere ridotto quando le stime che ne hanno permesso l'iscrizione subiscano delle variazioni in diminuzione. È il caso, in particolare, delle imposte anticipate su perdite fiscali iscritte in bilancio in previsione di un *businnes plan* che presuma un reddito imponibile peri futuri 5 anni, in assenza di questo occorrerà ridurre il credito rilevando il corrispondente costo sempre nella voce imposte anticipate.

La scrittura contabile sarebbe la seguente:

Imposte anticipate Ires (Ce)	a	Crediti per impos. anticip. Ires (Sp)

Le imposte differite devono essere rilevate in relazione a tutte le differenze temporanee tassabili a meno che, a giudizio degli amministratori, esistano scarse possibilità che il debito insorga. Al contrario le imposte anticipate devono essere rilevate solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

Effetti delle imposte differite attive e passive sul risultato di bilancio

Da quanto appena sostenuto consegue che in sede di contabilizzazione delle imposte di esercizio, unitamente alle imposte di competenza, vengano rilevate anche le imposte differite, con la conseguenza che la fiscalità differita ha un vero e proprio effetto numerico sul risultato d'esercizio, determinandone, a seconda dei casi, un aumento o una diminuzione.

ESEMPIO 1

Supponiamo che il risultato civilistico di bilancio della società X sia 100 e che quello fiscale, per effetto di una variazione in diminuzione di 40, sia 60. Avremo imposte differite per 9,60.		
	Iscrizione della fiscalità differita	Mancato iscrizione della fiscalità differita

risultato ante imposte civilistico	100	100
Imposte correnti dell'esercizio	14,40	14,40
Imposte differite	9.60	-
Risultato dopo le imposte	76,00	85,60

SCHEDA DI SINTESI

L'obiettivo dell'Oic 25 è permettere al bilancio di esercizio di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

Le imposte differite, attive (o imposte anticipate) o passive (o imposte differite), sono originate da componenti di costo e/o di ricavo che, rilevanti civilisticamente nell'esercizio in chiusura, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi.

le differenze permanenti non determinano tassazione differita in quanto sorgono in un determinato esercizio e non hanno nessun effetto negli esercizi successivi.

le differenze temporanee creano differenza tra le imposte dovute sul risultato civilistico e quelle dovute sul risultato fiscale.

Le differenze temporanee sono definite:
- deducibili, quando comportano la riduzione dei redditi imponibili futuri e un aumento del reddito imponibile attuale;
- tassabili, quando a causa di esse si verifica un incremento dei redditi imponibili futuri e la riduzione del reddito imponibile attuale;

Sostanzialmente l'imputazione in bilancio della fiscalità differita permette di determinare un risultato d'esercizio pari a quello che si sarebbe determinato se le norme fiscali coincidessero con quelle civilistiche, si ottiene l'effetto di eliminare le distorsioni determinate dalle normative fiscali.

La circolare tributaria n. 21/2020

I rimborsi delle imposte dirette. Le regole essenziali e gli aspetti pratici

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

In questi giorni particolarmente difficili, in cui i cittadini si sforzano di reperire le risorse per la gestione familiare e/o professionale, e/o imprenditoriale, vogliamo ricapitolare, in questo nostro intervento, le regole basi per ottenere i rimborsi, restando fermo che quando il contribuente ha versato somme a titolo d'imposta o ha subito ritenute in misura superiore a quelle dovute risultanti dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi il rimborso viene eseguito d'ufficio con procedure automatizzate[1].

L'istanza di rimborso rimane invece l'unico strumento che va utilizzato in tutti i casi di erronea ritenuta diretta trattenuta dal sostituto, erroneo versamento, errore materiale, inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento[2]. Nell'ipotesi in cui, invece, il contribuente paghi delle somme a seguito della notifica di una cartella esattoriale, successivamente annullata – in gergo *sgravata*, dall'ufficio - è l'agente della riscossione che provvede al rimborso di quanto pagato.

Le informazioni sui rimborsi da dichiarazioni		
Via *internet*, attraverso il proprio "Cassetto fiscale"	Per telefono al numero **800.90.96.96**	Presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate (per tutta la durata dell'emergenza sanitaria, tramite *e-mail* o pec)

Periodo emergenziale[3]
Le richieste di rimborso di imposte dirette, Iva o di altre imposte indirette, possono essere trasmesse tramite e-mail, pec o raccomandata inviando la relativa documentazione[4]

[1] Cfr. articolo 42-*bis*, D.P.R. 602/1973; articolo 19, D.Lgs. 46/1999. Da ultimo il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 febbraio 2014 ha ampliato la platea dei rimborsi potenzialmente erogabili con procedure automatizzate e in tal modo sono gestiti i rimborsi di imposte dirette (Ires, Irpef, Addizionali locali, etc.) da dichiarazione o da istanza, di imposte indirette (Iva esclusa) e di imposte minori (tassa unità da diporto, tasse automobilistiche).

[2] Cfr., in particolare, articoli 37 e 38, D.P.R. 602/1973

[3] Rileviamo che la circolare n. 8/E/2020, al punto 2.9. ha confermato che le attività relative ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile a eseguire l'istruttoria, come già indicato con la circolare n. 6/E/2020, non sono sospese nè escluse. Pertanto, anche in questo periodo emergenziale, gli uffici continueranno a svolgere, "*nell'interesse dei contribuenti, l'attività istruttoria dei procedimenti relativi ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile a eseguire l'istruttoria, con modalità volte a limitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente*".

[4] Copia dell'istanza di rimborso sottoscritta con firma autografa o istanza firmata digitalmente; documenti allegati necessari a dimostrare il diritto al rimborso; copia del documento di identità del richiedente. Le coordinate bancarie o postali per l'accredito dei rimborsi possono essere comunicate all'Agenzia delle entrate tramite i servizi telematici (cassetto fiscale utilizzando le credenziali Fisconline), tramite raccomandata o tramite pec, di uso esclusivo dell'interessato, trattandosi di attività non delegabile.

I rimborsi da dichiarazione

L'utilizzo del modello 730 da parte di lavoratori dipendenti e assimilati, pensionati, etc. consente di ricevere il rimborso attraverso il sostituto d'imposta nella prima busta paga utile a partire dal mese di luglio dell'anno in cui è presenta la dichiarazione, o sul primo rateo di pensione utile a partire dal mese di agosto o di settembre[5].

Se con il modello 730 si può ottenere il rimborso direttamente dal datore di lavoro o ente pensionistico in busta paga o nella pensione, in alternativa è possibile utilizzare il credito per pagare con compensazione, oltre all'Imu, anche le altre imposte che possono essere versate con il modello F24.

Se, per qualsiasi motivo, il rimborso non arrivi, è necessario produrre istanza all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate del luogo di residenza, allegando la certificazione con cui il datore di lavoro o l'ente pensionistico attesti di non aver eseguito il conguaglio e di non aver, quindi, rimborsato le imposte.

In forza dell'articolo 51-*bis*, D.L. 69/2013, convertito con modificazioni dalla L. 98/2013, i contribuenti che non hanno la possibilità di avvalersi dell'assistenza fiscale del proprio sostituto d'imposta possono presentare comunque il modello 730 barrando la casella "*Mod. 730 dipendenti senza sostituto*", il cui eventuale credito viene rimborsato direttamente dall'Agenzia delle entrate.

I controlli preventivi[6]
Nel caso di presentazione della dichiarazione direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta e che presentano elementi di incoerenza ovvero determinano un rimborso di importo superiore a 4.000 euro, l'Agenzia delle entrate può effettuare controlli preventivi, in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa. I controlli vengono effettuati entro 4 mesi dalla scadenza dei termini previsti per la trasmissione telematica della dichiarazione ovvero dalla data della effettiva trasmissione, ove questa sia successiva alla scadenza di detti termini.

[5] Ricordiamo che l'articolo 25, D.L. 23/2020 ha istituito per questo periodo emergenziale e fino alla cessazione dello stato di emergenza sanitaria da Covid-19, l'assistenza fiscale a distanza. Infatti, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati indicati all'articolo 34, comma 4, D.Lgs. 241/1997, possono inviare in via telematica ai Caf e ai professionisti abilitati la copia per immagine della delega all'accesso alla dichiarazione precompilata sottoscritta e la copia della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento di riconoscimento. In caso di necessità, in luogo della sottoscrizione della delega, il contribuente può inviare al Caf o al professionista abilitato, in via telematica, copia per immagine di un'apposita autorizzazione predisposta in forma libera e sottoscritta. Resta fermo l'obbligo di regolarizzazione, con consegna delle citate deleghe e della documentazione, una volta cessata l'attuale situazione emergenziale. Nei casi in cui i contribuenti non dispongano di strumenti per la stampa dei modelli di delega o *scanner* per la riproduzione delle immagini delle deleghe sottoscritte, l'autorizzazione all'accesso alla dichiarazione precompilata 730/2020 – cfr. circolare n. 9/E/2020 (punto 9.2.1.) - può essere trasmessa, "*anche in forma libera, in via telematica, ad esempio, tramite e-mail o sistemi di messaggistica istantanea o mediante il deposito nel cloud del Caf o del professionista abilitato e deve contenere le informazioni essenziali quali: il codice fiscale e dati anagrafici del contribuente e la denominazione del Caf o il nome del professionista; il consenso all'accesso alla dichiarazione precompilata e al trattamento dei dati personali; la sottoscrizione del contribuente*".

[6] Articolo 1, comma 949, L. 208/2015, che ha introdotto il comma 3-*bis*, articolo 5, D.Lgs. 175/2014, abrogando le precedenti norme sui controlli preventivi.

Il rimborso che risulta spettante al termine delle operazioni di controllo preventivo è erogato entro il sesto mese dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione telematica della dichiarazione ovvero dalla data della effettiva trasmissione, se successiva.

Resta fermo che, in caso di controllo formale/documentale ai sensi dell'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973, può essere riconosciuto al contribuente un rimborso superiore a quello liquidato ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, che l'ufficio provvede ad acquisire manualmente.

I rimborsi su istanza

Per tutte le altre ipotesi di versamenti non dovuti o eccedenti l'importo dovuto occorre presentare una istanza entro un determinato termine dal versamento, a pena di decadenza.

Termini di decadenza		
Imposte dirette in genere	→	48 mesi[7]
Imposte indirette	→	36 mesi[8]

In generale, l'istanza di rimborso deve essere presentata, in carta semplice, all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi da cui genera il rimborso, indicando i motivi sottostanti alla richiesta, e allegando la documentazione a supporto.

Ipotesi		
Domanda accolta	→	l'ufficio procede alla convalida e al successivo pagamento
Domanda respinta	→	se ritiene errata la risposta dell'ufficio, il contribuente può presentare ricorso alla competente CTP entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento di rigetto
Silenzio/rifiuto dell'ufficio	→	trascorsi almeno 90 giorni dalla presentazione della domanda ed entro il termine di prescrizione, ordinariamente decennale, il contribuente può adire la Commissione Tributaria

I rimborsi su sentenze

Come è noto, il D.Lgs. 156/2015 ha apportato significative modifiche ad alcune disposizioni contenute nel D.Lgs. 546/1992, concernente la disciplina del processo tributario.

Per quel che ci interessa in questa sede, attraverso la riscrittura dell'articolo 69, D.Lgs. 546/1992, è stata prevista l'immediata esecutività delle "*sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente*" e di "*quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali*".

[7] Articolo 38, D.P.R. 602/1973. Per l'individuazione del *dies a quo* da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso cfr. la risposta dell'Agenzia delle entrate alla consulenza giuridica n. 1/2018.
[8] Articolo 77, D.P.R. 131/1986.

Come rilevato dalla circolare n. 38/E/2015, non è più necessario il passaggio in giudicato della sentenza per ottenere il rimborso e l'immediata esecutività opera anche in caso di condanna dell'ufficio al pagamento delle spese di lite.

Il pagamento di somme di importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia. Tale limite non opera come franchigia (cfr. Relazione illustrativa al decreto di riforma)[9].

I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

Pagamenti delle somme dovute a seguito di sentenza		
Entro 90 giorni	→	dalla notificazione della sentenza, se non è dovuta la garanzia
Entro 90 giorni	→	dalla presentazione della garanzia, se dovuta

Resta fermo, naturalmente, che l'ufficio possa comunque procedere all'erogazione tempestiva del rimborso, anche prima della prestazione della garanzia, ove abbia già deciso di prestare acquiescenza alla sentenza, al fine di evitare di sostenerne gli ulteriori costi.

In caso di mancata esecuzione della sentenza, entro i termini sopra indicati, il contribuente ha la facoltà di esperire il giudizio di ottemperanza disciplinato dal successivo articolo 70, D.Lgs. 546/1992 – che costituisce l'unico strumento di esecuzione delle sentenze[10] - proponendo ricorso innanzi alla CTP ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla CTR.

Le modalità di pagamento dei rimborsi

L'Agenzia delle entrate, riconosciuto il diritto al rimborso, dispone la restituzione delle somme secondo le modalità indicate dal contribuente e in base all'importo da pagare.

Se il contribuente ha fornito all'Agenzia delle entrate le coordinate del suo conto corrente bancario o postale, il rimborso, qualunque sia l'importo, viene accreditato su quel conto[11].

La comunicazione delle coordinate bancarie o postali presso cui si desidera l'accredito dei rimborsi può essere effettuata in ogni momento presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate o attraverso

[9] Cfr. Decreto del Mef 22/2017, contente il Regolamento di attuazione dell'articolo 69, comma 2, D.Lgs. 546/1992, sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente.

[10] Il giudizio di ottemperanza è proponibile anche nei confronti dell'Agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53, D.Lgs. 446/1997, stante la natura pubblica dell'agente e l'attività oggettivamente pubblica posta in essere dai concessionari. Tuttavia, come rilevato dalla circolare n. 38/E/2015, atteso che gli articoli 68, comma 2, e 69, comma 4, D.Lgs. 546/1992 prevedono uno specifico termine entro il quale l'ufficio deve adempiere agli obblighi derivanti dalla sentenza, in tali casi non si richiede l'atto di messa in mora e, dunque, il ricorso in ottemperanza potrà essere proposto decorsi 90 giorni dalla notificazione della sentenza da eseguire ovvero dalla presentazione della garanzia, se prevista.

[11] È necessario che il beneficiario del rimborso coincida con l'intestatario del conto corrente (o uno degli intestatari, in caso di conto corrente cointestato). Diversamente, il rimborso non viene accreditato.

l'applicazione disponibile sul suo sito *internet*. Chi è già registrato ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate ed è in possesso, quindi, del codice pin, può effettuare la richiesta di accredito attraverso il canale Fisconline.

I dati necessari per erogare i rimborsi sono: il codice Iban e, per i versamenti internazionali, il codice Bic o Swift.

Se non sono state fornite le coordinate del conto corrente bancario o postale, il rimborso viene erogato con modalità diverse a seconda della somma da riscuotere, che sono state dettagliatamente indicate nel sito dell'Agenzia delle entrate[12], che qui di seguito riassumiamo.

Le diverse modalità di riscossione		
Per gli importi fino a 999,99 euro[13]	→	il contribuente riceve un invito a presentarsi in un qualsiasi ufficio postale presso il quale, esibendo un documento d'identità, può riscuotere il rimborso in contanti. Chi si presenta in qualità di delegato, insieme alla delega compilata in ogni sua parte, deve esibire anche il documento d'identità del delegante
Per gli importi oltre 999,99 euro e fino a 51.645,69 euro[14]	→	al contribuente arriva un invito a comunicare le coordinate del proprio conto corrente, unitamente a un modello da compilare e consegnare, entro il termine indicato, a un ufficio postale. Se il contribuente non consegna il modello e non fornisce le coordinate del proprio conto, il rimborso viene eseguito con l'emissione di un vaglia della Banca d'Italia
Per gli importi superiori a 51.645,69 euro[15], e per i rimborsi di soli interessi di qualsiasi importo	→	la restituzione avviene esclusivamente tramite accredito su conto corrente bancario o postale.

Ricordiamo che, allo stato, l'articolo 28-*ter*, D.P.R. 602/1973, e il connesso provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 febbraio 2012, prevedono che, in sede di erogazione di un rimborso, l'Agenzia delle entrate verifichi se in capo al beneficiario del rimborso risultano cartelle erariali attive per un importo complessivo superiore a 1.500 euro, limite individuato dall'articolo 31, D.L. 78/2010, convertito con modificazioni in L. 122/2010.

Per il tramite di una procedura automatizzata, l'Agenzia delle entrate invia l'elenco dei beneficiari all'agente della riscossione per tale verifica e in caso di esito positivo mette a disposizione dell'agente le somme perché effettui la compensazione.

L'agente della riscossione invia quindi una comunicazione al contribuente proponendogli la compensazione che comprenderà anche importi relativi a cartelle non erariali.

[12] Il percorso: cittadini, pagamenti e rimborsi, rimborsi, rimborso generico, come sono pagati i rimborsi.
[13] Comprensivi di interessi.
[14] Comprensivi di interessi.
[15] Comprensivi di interessi.

Il contribuente ha 60 giorni di tempo, durante i quali viene sospesa l'esecuzione del ruolo, per decidere se aderire o meno alla proposta; nel caso di mancata risposta nel termine stabilito, o di non adesione alla proposta cessano gli effetti della sospensione dell'azione di recupero del ruolo.

Sono esclusi dalla procedura, ed erogati, i rimborsi di importo complessivo non superiore a 60 euro e tutti i rimborsi a seguito di sentenza o di mediazione.

Sono escluse da tale procedura di compensazione le partite oggetto di sgravio, rateazione o sospensione, quelle per le quali sono stati effettuati versamenti *ex* articolo 12, L. 289/2002[16] e quelle per le quali siano stati effettuati versamenti *ex* articolo 25, comma 3-*quater*, D.Lgs. 472/1997[17].

Sono altresì esclusi dalla procedura automatizzata i rimborsi relativi a deceduti, a soggetti in procedura concorsuale, a minori, inabilitati, interdetti o con limitata capacità di agire per i quali è stato nominato un rappresentante. L'esclusione ha lo scopo di evitare automatismi su soggetti interessati da procedure complesse, quali ad esempio i fallimenti, ma non impedisce che si persegua comunque la compensazione volontaria.

Stante la procedura automatizzata, pertanto, la presenza di eventuali debiti erariali in capo al titolare del credito non costituisce motivo ostativo alla convalida dei rimborsi ritenuti spettanti, che in tal modo potranno essere candidati nella procedura di compensazione.

Qualora successivamente alla proposizione della compensazione i ruoli inseriti nella proposta sono sgravati o pagati per cassa dal contribuente, il rimborso delle relative somme è effettuato a cura dell'agente della riscossione.

Casi particolari

Sempre nel sito dell'Agenzia delle entrate[18] vengono fornite le soluzioni su casi particolari che si possono presentare nella quotidianità, che spesso si risolvono recandosi presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate ovvero contattando il *call center*. Servizi che in questo particolare momento emergenziale e per tutta la durata dell'emergenza sanitaria, possono essere richiesti anche tramite *e-mail* o pec.

E pertanto laddove nel prosieguo dell'individuazione dei singoli casi particolari si invita a recarsi in ufficio deve intendersi da remoto, cioè via *e-mail*.

Casi particolari		
Vaglia estinto	→	occorre recarsi presso l'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che eseguirà le verifiche e le correzioni necessarie per una corretta nuova emissione del

[16] Definizione dei carichi di ruolo pregressi.
[17] Definizione delle sanzioni.
[18] Il percorso: cittadini, pagamenti e rimborsi, rimborsi, rimborso generico, cosa fare se... .

		rimborso. Se anche la seconda erogazione non va a buon fine, è necessario presentare apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, che provvederà alla nuova emissione
Accredito non effettuato	→	nei casi in cui il beneficiario del rimborso e intestatario del conto corrente non coincidano oppure il conto corrente risulti chiuso o le coordinate bancarie o postali siano state acquisite in modo errato, per cui la somma da rimborsare viene restituita all'Erario, effettuate le correzioni necessarie, l'Agenzia delle entrate emetterà il rimborso una seconda volta
Scadenza del termine per riscuotere la somma in contanti alle Poste (6 mesi dall'emissione)	→	Trascorso tale termine, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente corregge gli eventuali errori che possono aver causato il disguido e, se necessario, invita gli interessati per verificare le cause della mancata riscossione e rende possibile una seconda erogazione del rimborso. Se anche la seconda volta il rimborso non è incassato, il contribuente dovrà presentare apposita istanza
Rimborso minore (o maggiore) di quanto ci si attendeva	→	il rimborso richiesto con la dichiarazione può essere ridotto ovvero maggiorato a seguito dei controlli dell'Agenzia delle entrate. Gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni sono comunque comunicati ai contribuenti. Per verificare l'eventuale presenza di un errore va contattato il numero 800.90.96.96 o un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate
Dati anagrafici errati	→	se i dati anagrafici sul modulo di rimborso non coincidono con quelli del titolare del rimborso, per ottenere il pagamento occorre contattare il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, che previa identificazione e controllo del codice fiscale del contribuente e della spettanza del rimborso, rilascia un modello di rettifica del modulo con i dati anagrafici corretti, con il quale il contribuente può riscuotere la somma presso gli uffici postali
Moduli dei rimborsi da riscuotere presso le poste smarriti o distrutti	→	il contribuente deve contattare il proprio ufficio dell'Agenzia delle entrate, che rilascerà una dichiarazione dell'avvenuta distruzione o dello smarrimento del modulo di riscossione. L'ufficio, previo riscontro dell'identità e della titolarità al rimborso, compila e sottoscrive un modulo, al quale va allegata la stampa dell'interrogazione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria con i dati del rimborso, firmata e timbrata. Quest'ultimo documento costituisce parte integrante dell'attestazione e ha valore di autorizzazione a riscuotere il rimborso presso qualsiasi ufficio postale
Destinatario deceduto, minore, interdetto, fallito, rappresentato e relativo rimborso riscosso da altra persona	→	per essere autorizzati a incassare i rimborsi riscuotibili presso le Poste, occorre presentare agli uffici dell'Agenzia delle entrate una specifica richiesta in carta semplice o tramite modello disponibile presso gli stessi uffici. Insieme alla richiesta, vanno prodotti i provvedimenti che legittimano la successione, la sostituzione o la rappresentanza (nel caso di deceduto, la successione; nel caso di minore o interdetto, il provvedimento del giudice tutelare; in caso di fallimento, il provvedimento del giudice fallimentare; in caso di rappresentanza, la procura). L'ufficio, riscontrati l'idoneità dell'attestazione e l'assolvimento degli eventuali obblighi, rilascia l'autorizzazione al pagamento della somma

		presso qualsiasi ufficio postale. I rimborsi rimangono in giacenza presso gli uffici postali non oltre i 6 mesi indicati nella comunicazione originaria inviata per posta. Per i rimborsi da incassare presso la Banca d'Italia, la documentazione che attesta la titolarità a riscuotere in nome e per conto dei rappresentati va presentata alla filiale della Banca d'Italia
Richiesta rimborso canone TV	→	il rimborso del canone di abbonamento alla televisione per uso privato pagato mediante addebito sulle fatture per la fornitura di energia elettrica, ma non dovuto, si può chiedere, compilando l'apposito modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 agosto 2016. Questo modello deve essere utilizzato esclusivamente nel caso in cui il canone sia stato pagato indebitamente a seguito di addebito nella fattura per la fornitura di energia elettrica[19]. La richiesta di rimborso deve essere presentata in via telematica dal titolare dell'utenza elettrica, dai suoi eredi o dagli intermediari abilitati, mediante la specifica applicazione *web*. Inoltre, l'istanza di rimborso può essere presentata, insieme a un valido documento di riconoscimento, a mezzo del servizio postale con raccomandata al seguente indirizzo: Agenzia delle entrate – Direzione Provinciale I di Torino – Ufficio Canone TV – Casella postale 22 - 10121 Torino.
Vaglia o rimborso postale già riscossi	→	se un contribuente – in attesa di un rimborso - viene a conoscenza da un ufficio dell'Agenzia delle entrate che il suo rimborso è stato riscosso, ma è sicuro di non averlo incassato, deve presentare denuncia all'Autorità giudiziaria tramite un organo di pubblica sicurezza. Se si tratta di un vaglia della Banca d'Italia, il contribuente può rivolgersi a una sua filiale per visionare il vaglia e ottenere la copia della girata dell'incasso. Il contribuente, che non riconosce come propria la firma apposta sulla girata, può presentare la denuncia all'Autorità giudiziaria tramite un organo di pubblica sicurezza. Se, invece, si tratta di un rimborso riscosso in contanti presso un ufficio postale, il contribuente può recarsi in un ufficio dell'Agenzia delle entrate, che richiede a Poste italiane Spa la copia della ricevuta di riscossione del rimborso. Appena in possesso della documentazione, l'ufficio convoca il contribuente che, se non riconosce come propria la firma apposta sulla quietanza, può presentare denuncia all'Autorità giudiziaria. Completate le attività istruttorie da parte dell'Autorità giudiziaria e solo a seguito della conclusione del procedimento penale con un decreto di

[19] Nell'istanza di rimborso va indicato, tra l'altro, il motivo della richiesta, riportando una delle seguenti causali: il richiedente o un altro componente della sua famiglia anagrafica è in possesso dei requisiti di esenzione relativi ai cittadini che hanno compiuto il 75° anno di età con reddito complessivo familiare non superiore a 6.713,98 euro ed è stata presentata l'apposita dichiarazione sostitutiva. Per l'esenzione relativa all'anno 2018 il reddito complessivo familiare dell'anno precedente (2017) deve essere non superiore a 8.000 euro (codice 1); il richiedente o un altro componente della sua famiglia anagrafica è esente per effetto di convenzioni internazionali (ad esempio, diplomatici e militari stranieri) ed è stata presentata l'apposita dichiarazione sostitutiva (codice 2); il richiedente ha pagato il canone mediante addebito sulle fatture per energia elettrica, e lui stesso o un altro componente della sua famiglia anagrafica ha pagato anche con altre modalità, ad esempio mediante addebito sulla pensione (codice 3); il richiedente ha pagato il canone mediante addebito sulle fatture per energia elettrica e lo stesso è stato pagato anche mediante addebito sulle fatture relative a un'utenza elettrica intestata a un altro componente della stessa famiglia anagrafica (codice 4); il richiedente ha presentato la dichiarazione sostitutiva di non detenzione di apparecchi televisivi da parte propria e dei componenti della sua famiglia anagrafica (codice 5). È, infine, possibile indicare una motivazione diversa dalle precedenti, indicando il codice 6 e riassumendo sinteticamente il motivo della richiesta nell'apposito spazio del modello.

archiviazione, il contribuente può chiedere una nuova emissione del rimborso tramite domanda da presentare al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate

SCHEDA DI SINTESI

In questi giorni particolarmente difficili, in cui i cittadini si sforzano di reperire le risorse per la gestione familiare e/o professionale, e/o imprenditoriale, vogliamo ricapitolare, in questo nostro intervento, le regole basi per ottenere i rimborsi, restando fermo che quando il contribuente ha versato somme a titolo d'imposta o ha subito ritenute in misura superiore a quelle dovute risultanti dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi il rimborso viene eseguito d'ufficio con procedure automatizzate.

L'istanza di rimborso rimane invece l'unico strumento che va utilizzato in tutti i casi di erronea ritenuta diretta trattenuta dal sostituto, erroneo versamento, errore materiale, inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

Nell'ipotesi in cui il contribuente paghi delle somme a seguito della notifica di una cartella esattoriale, successivamente annullata – in gergo sgravata, dall'ufficio - è l'agente della riscossione che provvede al rimborso di quanto pagato.

Le informazioni sui rimborsi da dichiarazioni		
Via *internet*, attraverso il proprio "Cassetto fiscale"	Per telefono al numero **800.90.96.96**	Presso gli uffici dell'Agenzia (per delle entrate tutta la durata dell'emergenza sanitaria, tramite *e-mail* o pec)

Periodo emergenziale
Le richieste di rimborso di imposte dirette, Iva o di altre imposte indirette, possono essere trasmesse tramite e-mail, pec o raccomandata inviando una serie di documenti.

Per tutte le altre ipotesi di versamenti non dovuti o eccedenti l'importo dovuto occorre presentare una istanza entro un determinato termine dal versamento, a pena di decadenza (48 mesi, per le imposte indirette e 36 mesi per le imposte indirette, diverse dall'Iva).

Nel sito dell'Agenzia delle entrate vengono fornite le soluzioni su casi particolari che si possono presentare nella quotidianità, che spesso si risolvono recandosi presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate ovvero contattando il *call center*. Servizi che in questo particolare momento

emergenziale e per tutta la durata dell'emergenza sanitaria, possono essere richiesti anche tramite *e-mail* o pec.

La circolare tributaria n. 21/2020

La gestione dei resi nel mondo del documento commerciale

di Centro studi tributari

Il caso

Mario Rossi è titolare di una ditta individuale con la quale gestisce un negozio di abbigliamento.

Talvolta accade che i clienti restituiscano la merce acquistata, sostituendola con altra oppure chiedendo la restituzione del corrispettivo pagato, in base agli accordi presi al momento della vendita del capo di abbigliamento.

Come deve essere gestita questa situazione alla luce dell'introduzione dell'obbligo di utilizzo del registratore telematico?

Che tipo di indicazione deve essere data nel documento commerciale che dovrà essere emesso?

La soluzione

Con decorrenza dal 2020 (i soggetti con volume d'affari 2018 superiore a 400.000 euro hanno visto tale obbligo già dallo scorso 1° luglio 2019), l'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015 dispone per i soggetti che effettuano le operazioni di commercio al minuto e i soggetti ad essi assimilati, di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972:

– la memorizzazione elettronica e

– la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate

dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni.

La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica sostituiscono la modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi mediante il rilascio di scontrino o ricevuta fiscali.

Nello specifico, salvi i casi di esonero della sua emissione, occorrerà rilasciare al cliente un documento commerciale al posto dello scontrino o ricevuta fiscale a meno che, appunto, non venga richiesta espressamente la fattura.

Le questioni attinenti i resi di merce sono stati esaminati dal principio di diritto n. 21/2019, con il quale l'Amministrazione finanziaria, nella sostanza, conferma le modalità operative già oggetto di esame in 2 precedenti documenti di prassi (emanati al tempo del misuratore fiscale):

– risoluzione n. 154/E/2001;

– risoluzione n. 219/E/2003.

In tali documenti è stato esaminato il trattamento Iva da applicare all'ipotesi in cui l'esercente una determinata attività commerciale riconosca alla clientela la facoltà di restituire la merce entro 30 giorni dall'acquisto ricevendo in contropartita un "*buono-acquisto*" per merce di pari valore, ovvero il rimborso integrale del prezzo pagato.

In particolare, con la risoluzione n. 154/2001 è stata individuata la procedura da seguire ai fini Iva nel caso in cui l'esercente intenda consentire al cliente di sostituire un bene, il cui acquisto è stato documentato con scontrino fiscale, con altro prodotto di uguale o maggior valore, ovvero di sostituirlo con un "*buono-acquisto*" da spendere in un momento successivo alla restituzione dello stesso.

In tale documento si osserva come l'esercente, nel momento in cui riceve la merce restituita dal compratore in base alle condizioni contrattuali, deve sottrarre la somma da rimborsare dal pari o maggiore corrispettivo dovuto per gli altri beni scelti dal cliente.

Diversamente, nel caso in cui si riconosca al cliente la possibilità di ottenere il totale rimborso del prezzo pagato, trovano applicazione le istruzioni fornite con la risoluzione n. 219/E/2003, in cui è stato chiarito che, in caso di totale rimborso del prezzo pagato, si configura un'ipotesi di esercizio del diritto di recesso al quale segue la risoluzione, con effetto retroattivo, del contratto di vendita stipulato tra le parti, con il conseguente venire meno, *ex tunc*, dell'operazione imponibile.

La rettifica avviene tramite l'emissione di uno scontrino compilato solo alla voce "*rimborsi per restituzione merce venduta*" e, quindi, con un "*totale dovuto*" di segno "*negativo*", da annotare nel registro dei corrispettivi in diminuzione dell'imposta dovuta sugli incassi del giorno. Occorre, in ogni caso che sullo scontrino sia indicato il numero identificativo della "*pratica di reso*", e che dell'operazione di rettifica resti traccia anche nello scontrino di chiusura giornaliero, relativo al giorno in cui è operato il rimborso, in modo da consentire il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Il ricorso all'emissione dello scontrino "*negativo*" all'atto dell'operazione di reso dell'acquisto originario è ammesso solo nell'ipotesi di rimborso integrale del prezzo di acquisto.

L'aspetto che va segnalato è come l'Amministrazione finanziaria, nel principio di diritto n. 21/2019, evidenzi che le procedure indicate nei richiamati documenti di prassi restano applicabili anche al documento commerciale, laddove la procedura di rettifica dell'Iva offre idonee garanzie in merito alla certezza dell'operazione di reso.

Al riguardo, la procedura di reso deve fornire tutti quegli elementi che servono a correlare la restituzione del bene ai documenti probanti l'acquisto originario, quali:

– le generalità del soggetto acquirente;

– l'ammontare del prezzo rimborsato;

– i dati di riferimento del documento certificativo dell'operazione originaria;

– il numero di identificazione attribuito alla pratica di reso, che deve essere riportato su ogni documento emesso per certificare il rimborso.

A ciò si aggiunga il supporto offerto dalle scritture ausiliarie di magazzino (eventualmente tenute ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973) che consentono, se correttamente tenute, di conoscere la movimentazione fisica del bene reinserito nel circuito di vendita. Ne consegue, quindi, che sono garantite le informazioni di solito desumibili dal contenuto della fattura e della nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972.

Si osserva in particolare che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di controllo, deve essere messa in condizione di ricostruire la vicenda di ogni singola operazione economica e che la stessa trovi perfetta rispondenza nell'ammontare dei corrispettivi trasmessi e nelle registrazioni effettuate.

Sul punto, nella circolare n. 3/E/2020, l'Agenzia delle entrate afferma che per le procedure di reso e annullo, le stesse devono fornire gli elementi che servono a correlare la restituzione del bene o l'annullo dell'operazione ai documenti probanti l'acquisto originario, quindi, in particolare, il codice identificativo del documento attestante l'operazione originaria, qualora il cliente lo produca al momento del reso. Si evidenzia, infatti, che il cliente ben potrebbe produrre altri elementi che possono confermare all'esercente l'avvenuto acquisto, come nel caso della ricevuta del pos o dei vuoti a rendere: in tali casi, l'esercente potrà riportare nel documento commerciale di reso gli estremi della ricevuta del pos o un codice generico (ad esempio ND).

La circolare tributaria n. 21/2020

Principali scadenze dal 16 al 31 maggio 2020

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. n.70/2011.
In merito alle indicazioni contenute nel D.L. 18/2020 (Decreto "Cura Italia"), dettate in seguito all'emergenza "CORONAVIRUS", si ricorda che le proroghe in esso previste rappresentano una facoltà e non un obbligo. Per l'elenco alquanto articolato delle proroghe si rimanda alle informative e agli speciali già inviati precedentemente.
Nel presente scadenziario, pertanto, riportiamo le scadenze originarie, ricordando che per tutti i contribuenti sono sospesi gli adempimenti tributari con scadenza originaria compresa tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, tali adempimenti dovranno essere adempiuti entro il prossimo 30 giugno.
In merito ai versamenti si ricorda che per omettere quelli del prossimo 18 maggio (ad eccezione delle ritenute su lavoro autonomo codice tributo 1040) è necessario il confronto dei ricavi prodotti dal contribuente nei mesi di aprile 2019 e aprile 2020.

Lunedì 18 maggio

Versamenti Iva mensili e trimestrali
Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile (codice tributo 6004) ovvero primo trimestre (codice tributo 6031) dai contribuenti tenuti a questo adempimento rispettivamente con cadenza mensile o trimestrale. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

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

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

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

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

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

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni
Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 aprile.

Versamento dei contributi Inps artigiani e commercianti
Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla prima rata del contributo sul minimale di reddito per l'anno 2020 (primo trimestre).

Versamento del premio Inail
Scade oggi il versamento della unica rata o della prima e seconda rata del premio Inail 2019/2020 per chi ha optato per il versamento rateale.

Mercoledì 20 maggio

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

Associazioni sportive dilettantistiche
Scade oggi per le ASD iscritte al Coni e che hanno presentato la richiesta di ammissione al 5 per mille il termine per chiedere la rettifica di eventuali errori di iscrizione nell'elenco.

Enti del volontariato
Scade oggi per gli Enti del volontariato che hanno presentato la richiesta di ammissione al 5 per mille

il termine per chiedere la rettifica di eventuali errori di iscrizione nell'elenco.

Enasarco
Scade oggi il termine per il pagamento dei contributi dovuti per il primo trimestre 2020, le scadenze successive sono fissate per trimestre rispettivamente al 20 di agosto, novembre e febbraio dell'anno successivo.

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

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

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Fabio Garrini

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

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

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

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

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

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020
Euro 220,00 Iva esclusa

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

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

ISSN: 2039-9618

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