Euroconference Editoria

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

**Normativa e prassi in sintesi** 3

In Gazzetta il Milleproroghe convertito

*di Centro studi tributari Euroconference* 10

Normativa e prassi in sintesi

**Giurisprudenza in sintesi** 13

**Il focus giurisprudenziale**

Tassazione di funzione per il *trust*: differita per gli effetti di mera segregazione, immediata per gli effetti di destinazione

*di Mara Pilla* 20

**PTT difensori in cerca di nuovi principi generali**

Come lamentare la non conformità all'originale del documento informatico

*di Mara Pilla* 25

**Focus**

Credito di imposta per acquisto beni strumentali

*di Carlo Bertacca* 28

**Reddito di impresa**

Reintroduzione dell'Ace e criticità nella sua applicazione

*di Paolo Meneghetti* 41

**Iva**

L'Iva non si arrende nemmeno dinnanzi alla morte: adempimenti degli eredi per crediti del *de cuius*

*di Giovanni Valcarenghi* 52

**Adempimenti**

Corrispettivi telematici novità e i chiarimenti – Quarta parte. La circolare n. 3/E/2020

*di Augusto Gilioli* 60

## Immobili

L'omessa, tardiva o incompleta pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, effetti nelle procedure esecutive e concorsuali - Parte prima

*di Elena Colantonio* 70

## Schemi di sintesi

CU lavoro autonomo - Focus su minimi e forfettari 78

## Il caso risolto

L'utilizzo del credito per il registratore telematico segue il pagamento rateizzato della fattura

*di Centro studi tributari* 79

## Scadenzario

Principali scadenze dal 16 al 31 marzo 2020 82

## La circolare tributaria n. 10/2020

# In Gazzetta il Milleproroghe convertito

di Centro studi tributari Euroconference

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 51 del 29 febbraio 2020, la L. 8/2020 che ha convertito, con modificazioni, il D.L. 162/2019, il c.d. Milleproroghe, di cui si offre un quadro sinottico delle principali novità di interesse.

| Articolo | Contenuto |
|---|---|
| Articolo 1, comma 8 | **Piattaforma pagoPA**<br>Viene prorogato al 30 giugno 2020 il termine di cui all'articolo 65, comma 2, D.Lgs. 217/2017, a decorrere dal quale i pagamenti alle P.A. possono essere effettuati dai prestatori di servizi di pagamento esclusivamente attraverso la piattaforma pagoPA.<br>Viene prevista la possibilità di adesione in via sussidiaria attraverso altro soggetto (Amministrazione o *partner* tecnico) già operante sulla piattaforma.<br>Il mancato adempimento dell'obbligo incide sulla misurazione e valutazione della *performance* dei dirigenti responsabili e comporta responsabilità dirigenziale e disciplinare *ex* articoli 21 e 55, D.Lgs. 165/2001. |
| Articolo 1, comma 8-*bis* | **Tassa automobilistica veicoli con locazione a lungo termine**<br>Tramite la modifica all'articolo 7, L 99/2009, in materia di riscossione della tassa automobilistica, è previsto che gli utilizzatori di veicoli in locazione a lungo termine senza conducente possono adempiere all'obbligo del pagamento della tassa automobilistica non più sulla base della comunicazione all'Anagrafe nazionale veicoli ma sulla base dei dati acquisiti al sistema informativo PRA.<br>Viene, inoltre, prorogato al 31 luglio 2020, per i veicoli concessi in locazione a lungo termine senza conducente, il termine per il versamento delle somme dovute a titolo di tassa automobilistica, senza applicazione di sanzioni e interessi. |
| Articolo 1, comma 9 | **Rimborso tariffe agevolate**<br>Il sistema di rimborso a posteriori delle tariffe agevolate per la spedizione di prodotti editoriali e del settore *no profit* viene prorogato fino al termine della durata dell'affidamento del servizio universale postale a Poste Italiane.<br>La proroga soggiace ad autorizzazione da parte della Commissione Europea ai sensi dell'articolo 108, comma 3, Tfue. |
| Articolo 1, comma 10-*sexies* | **Proroga termine richiesta agevolazioni per attività commerciali**<br>Per il solo anno 2020, viene prorogato al 30 settembre, rispetto all'ordinario 28 febbraio, il termine massimo per la presentazione al Comune competente della richiesta di accesso alle agevolazioni per la riapertura e l'ampliamento di attività commerciali, artigianali e di |

| | |
|---|---|
| | servizi previste - per promuovere le economie locali (in Comuni fino a 20.000 abitanti) - dall'articolo 30-*ter*, D.L. 34/2019, a favore dei soggetti esercenti le predette attività. |
| Articolo 1, commi 10-*quaterdecies e* 10-*quinquiesdecies* | **Ulteriore differimento dell'abrogazione dei contributi a radio ed editori**<br>Vengono prorogati di ulteriori 12 mesi, divenendo così 24, i termini introdotti con la L. 160/2019 (Legge di Bilancio per il 2020), relativi all'abolizione o progressiva riduzione dei contributi previsti per determinate categorie di imprese radiofoniche ed editrici di quotidiani e periodici, introdotto con l'articolo 1, comma 810, L. 145/2018 (Legge di Bilancio per il 2019).<br>Con norma di interpretazione autentica viene, inoltre, stabilito, che il divieto di accesso ai contributi per le imprese editrici di quotidiani e periodici partecipate da gruppi editoriali quotati o partecipati da società quotate in mercati regolamentati riguarda (solo) le imprese per le quali la stessa partecipazione sia con quote maggioritarie. |
| Articolo 2, comma 2 | **Garante della *privacy***<br>Per effetto delle modifiche all'articolo 1, comma 1, D.L. 75/2019, viene prorogato al 31 marzo 2020, il termine entro il quale il presidente e i componenti del collegio del Garante per la protezione dei dati personali può continuare a esercitare le proprie funzioni, limitatamente agli atti di ordinaria amministrazione e a quelli indifferibili e urgenti. |
| Articolo 3, comma 5 | **Proroga adeguamento sistemi antiincendio**<br>Viene introdotta una proroga del termine per l'adeguamento alla disciplina antincendio per le strutture ricettive turistico-alberghiere ubicate in territori nei quali sono stati dichiarati stati di emergenza.<br>In particolare:<br>a. slitta al 31 dicembre 2021 il termine entro cui le attività ricettive turistico-alberghiere con oltre 25 posti letto, alla data di entrata in vigore del D.M. 9 aprile 1994, e in possesso dei requisiti per l'ammissione al piano straordinario di adeguamento antincendio, approvato con D.M. 16 marzo 2012, completano l'adeguamento alle disposizioni di prevenzione degli incendi;<br>b. slitta al 30 giugno 2020 il termine entro il quale le predette strutture presentano, al Comando provinciale dei Vigili del fuoco, la SCIA parziale, attestante il rispetto di almeno 4 delle seguenti prescrizioni:<br>- resistenza al fuoco delle strutture;<br>- reazione al fuoco dei materiali;<br>- compartimentazioni;<br>- corridoi;<br>- scale;<br>- ascensori e montacarichi;<br>- impianti idrici antincendio;<br>- vie d'uscita a uso esclusivo, con esclusione dei punti ove è prevista la reazione al fuoco dei materiali;<br>- vie d'uscita a uso promiscuo, con esclusione dei punti ove è prevista la reazione al fuoco dei materiali;<br>- locali adibiti a deposito; |

| | |
|---|---|
| | c. slitta al 30 giugno 2022 il termine entro il quale le strutture ricettive turistico-alberghiere localizzate nei territori colpiti dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 2 ottobre 2018, nonché quelle ubicate nei territori colpiti dagli eventi sismici del centro Italia nel 2016 e 2017 e nei Comuni di Casamicciola Terme, Lacco Ameno e Forio dell'isola di Ischia in ragione degli eventi sismici verificatisi il 21 agosto 2017, completano l'adeguamento alle disposizioni di prevenzione degli incendi, previa presentazione al Comando provinciale dei Vigili del fuoco della SCIA parziale; e<br>d. slitta al 31 dicembre 2020 il termine di presentazione di tale SCIA parziale. |
| Articolo 4, comma 3-*bis* | **Estensione poteri di vigilanza Consob**<br>L'ambito di applicazione dell'articolo 36, comma 2-*terdecies*, D.L. 34/2019, ai sensi del quale la Consob ordina ai fornitori di connettività alla rete *internet* ovvero ai gestori di altre reti telematiche o di telecomunicazione, o agli operatori che in relazione a esse forniscono servizi telematici o di telecomunicazione, la rimozione delle iniziative di chiunque nel territorio della Repubblica, attraverso le reti telematiche o di telecomunicazione, offra o svolga servizi o attività di investimento senza esservi abilitato, è esteso alle iniziative di chiunque, attraverso le reti telematiche o di telecomunicazione:<br>- offra al pubblico prodotti finanziari in difetto del prescritto prospetto;<br>- diffonda annunci pubblicitari relativi a offerte al pubblico di prodotti finanziari diversi dagli strumenti finanziari comunitari prima della pubblicazione del prescritto prospetto. |
| Articolo 4, comma 3-*quater* | **Proroga tributi locali**<br>Per il solo anno 2020 continuano ad applicarsi le disposizioni relative a:<br>- imposta comunale sulla pubblicità;<br>- diritto sulle pubbliche affissioni;<br>- tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche; e<br>- canone per l'installazione di mezzi pubblicitari e per l'occupazione di spazi e aree pubbliche. |
| Articolo 4, comma 3-*quinquies* | **Credito sportivo**<br>Viene prorogata agli anni 2019 – 2022, la destinazione dei dividendi di pertinenza del Mef relativi ai bilanci dell'Istituto per il Credito sportivo al Fondo speciale per la concessione di contributi in conto interessi sui finanziamenti all'impiantistica sportiva. |
| Articolo 4, commi 3-*sexies* – 3-*octies* | **Rinvio dell'aumento dell'accisa sui sigari**<br>Viene rinviato al 1° gennaio 2021 l'innalzamento dell'aliquota di base per il calcolo dell'accisa sui sigari dal 23 al 23,5%. |
| Articolo 4, commi 3-*novies* e 3-*decies* | **Estensione aliquota ridotta cedolare secca**<br>Viene estesa ai Comuni per i quali è stato deliberato lo stato di emergenza a seguito del verificarsi di eventi calamitosi la riduzione dell'aliquota dal 15 al 10%, a regime, della cedolare secca da applicare ai canoni derivanti dai contratti di locazione di immobili a uso abitativo a canone concordato nei Comuni ad alta densità abitativa. |
| Articolo 4-*bis* | **Operazioni di cartolarizzazione**<br>Viene integrata e modificata la disciplina relativa alle operazioni di cartolarizzazione mediante concessione di un finanziamento, in particolare, è prorogata al 31 dicembre 2020 l'emanazione della normativa disciplinante dette cartolarizzazioni. |

| | |
|---|---|
| Articolo 7, comma 1-*bis* | **Fondazioni lirico - sinfoniche**<br>Slitta al 31 dicembre 2020 il termine entro il quale le attuali fondazioni lirico-sinfoniche devono assumere alternativamente la forma di:<br>- fondazione lirico-sinfonica o<br>- teatro lirico-sinfonico<br>con conseguenti diverse modalità organizzative, di gestione e di funzionamento. |
| Articolo 8, comma 4 | **Proroga emanazione decreto regolamentazione Albo soggetti OCRI**<br>Viene prorogato al 30 giugno 2020, rispetto all'originario 31 marzo 2020, il termine entro il quale il Ministero della giustizia deve procedere all'adozione del decreto disciplinante il funzionamento dell'Albo dei soggetti incaricati dall'Autorità giudiziaria delle funzioni di gestione e di controllo nelle procedure di cui al Codice della crisi e dell'insolvenza. La proroga dovrebbe permettere, in sede di redazione del decreto, di tener conto delle modifiche che si introdurranno, in sede di correttivo, agli articoli 352, 357 e 358, D.Lgs. 14/2019. |
| Articolo 8, comma 6-*sexies* | **Proroga nomina revisione contabile**<br>Viene prorogato il termine per la nomina del revisore o degli organi di controllo e per l'adeguamento di statuto e atto costitutivo, alla data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, *ex* articolo 2364, comma 2, cod. civ.. |
| Articolo 10, comma 1 | **Proroga *bonus* verde**<br>Viene prorogato anche per l'anno 2020 il c.d. *bonus* verde, introdotto con l'articolo 1, comma 12, L. 205/2017 (Legge di Bilancio per il 2018). |
| Articolo 10, comma 2 | **Documentazione antimafia**<br>Viene previsto che, fino al 31 dicembre 2020, non si rendono applicabili, per i terreni agricoli che usufruiscono di fondi europei per importi non superiori a 25.000 euro, le disposizioni in tema di documentazione antimafia di cui agli articoli 83, comma 3-*bis* e 91, comma 1-*bis*, D.Lgs. 159/2011. |
| Articolo 10, comma 3 | **Rifinanziamento spesa per rimborso anticipi da parte delle Regioni**<br>Viene rifinanziata con 30 milioni di euro l'autorizzazione di spesa per il Mipaaf per disporre il rimborso delle somme anticipate dalle Regioni a favore delle imprese agricole danneggiate da eventi calamitosi. |
| Articolo 10, comma 4-*bis* | **Uniemens agricolo**<br>Slitta ad aprile 2020, il termine per l'applicazione anche al settore agricolo del sistema Uniemens che permette l'invio in via telematica all'Inps delle denunce mensili relative ai lavoratori dipendenti. |
| Articolo 11, comma 2-*bis* | **Cassa integrazione giornalisti agenzie di stampa**<br>Viene introdotta la possibilità di riconoscimento della possibilità di concessione della CIGS ai giornalisti delle agenzie di stampa a diffusione nazionale, nel limite di 2 milioni di euro per l'anno 2020. |
| Articolo 11-*ter* | **Proroga assunzioni lavoratori disabili**<br>Viene prorogato al 31 maggio 2020, per i datori di lavoro e gli enti pubblici economici che, a seguito della modifica delle tariffe dei tassi di premio ai fini Inail intervenuta nel 2019, hanno subito modifiche del numero di addetti impegnati nelle lavorazioni che comportano |

| | |
|---|---|
| | il pagamento dei suddetti premi, tali da incidere sugli obblighi assunzionali, il termine entro il quale presentare agli uffici competenti, la richiesta di assunzione di lavoratori rientranti nell'ambito delle categorie protette. |
| Articolo 12, comma 1 | **Contributo per l'acquisto di motoveicoli e ciclomotori elettrici e ibridi**<br>Viene prorogato per tutto il 2020, nel limite di spesa di 8 milioni di euro, il contributo di cui all'articolo 1, comma 1057, L. 145/2018, per l'acquisto, anche in *leasing*, e l'immatricolazione in Italia, di motoveicoli elettrici o ibridi in caso di contestuale rottamazione di un mezzo della stessa tipologia, di cui l'acquirente sia proprietario o utilizzatore, di categoria euro 0, 1, 2 o 3. A tal fine, è necessario essere proprietari o intestatari da almeno 12 mesi del veicolo, ovvero che sia intestatario o proprietario, da almeno 12 mesi, un familiare convivente. Il contributo è concesso sotto forma di sconto, pari al 30% del prezzo, fino a un massimo di 3.000 euro. |
| Articolo 12, commi 2 e 2-*bis* | **Estensione eco *bonus***<br>Ai fini dell'eco *bonus* per le auto elettriche di cui al comma 1031, L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), la rottamazione è estesa anche ai veicoli immatricolati prima dell'entrata in vigore della classe euro 1 (i c.d. "euro 0").<br>Viene, inoltre, abbassata la soglia massima prevista di emissione di $CO_2$ per fruire dell'eco *bonus* per l'acquisto di veicoli ibridi da 70 a 60 grammi/KM di $CO_2$, nel caso di acquisto sia con rottamazione che senza. |
| Articolo 12, commi 4, 4-*bis* e 4-*ter* | **RC nucleo familiare**<br>A decorrere dallo scorso 16 febbraio, sono applicabili le previsioni di cui all'articolo 55-*bis*, D.L. 124/2019, ai sensi del quale anche nei casi di rinnovo di un contratto di assicurazione di un mezzo di trasporto (anche di diversa tipologia), e quindi non solo in caso di nuova stipula, i componenti del nucleo familiare possono beneficiare della classe di merito più favorevole tra quelle relative ai vari veicoli già assicurati purché la persona fisica interessata non risulti responsabile esclusivo, principale o paritario di un sinistro da almeno 5 anni. Nel caso di sinistro di cui è responsabile - in via esclusiva o principale - un conducente collocato nella classe di merito più favorevole per il veicolo di diversa tipologia, ai sensi delle disposizioni sulla RC auto familiare, e che abbia comportato il pagamento di un indennizzo complessivamente superiore a 5.000 euro, le imprese assicurative, alla prima scadenza successiva del contratto, possono assegnare, per il solo veicolo di diversa tipologia coinvolto nel sinistro, una classe di merito superiore fino a cinque unità rispetto ai criteri indicati dall'Ivass. |
| Articolo 14, commi 1 | **Rifinanziamento fondi imprese operanti in mercati esteri**<br>Viene rifinanziato con 50 milioni di euro il fondo di rotazione per la concessione di finanziamenti a tasso agevolato a favore di imprese italiane che realizzano programmi di penetrazione commerciale in mercati esteri anche non comunitari. |
| Articolo 14, comma 4-*bis* | **Sostegno all'internazionalizzazione**<br>Viene rifinanziata la spesa per la prosecuzione degli interventi a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese e dei consorzi di cui all'articolo 42, D.L. 83/2012 nella misura di:<br>- 700.000 euro per il 2020 e<br>- 1 milione di euro per il 2021 e 2022. |

| | |
|---|---|
| Articolo 15, comma 4 | **Incremento periodo di indennità salariale lavoratori settore privato**<br>Viene elevato a 19 mesi, rispetto agli originari 12, il periodo massimo per cui può essere concessa un'indennità pari al trattamento massimo di integrazione salariale, in favore dei lavoratori del settore privato, compreso quello agricolo, che, a seguito del crollo del Ponte Morandi, siano impossibilitati o penalizzati a prestare attività lavorativa (in tutto o in parte) prevista a decorrere dal 14 agosto 2018. |
| Articolo 15, comma 7-*bis* | **Esenzione da imposte di bollo e registro per le zone sisma 2016**<br>Viene estesa al 31 dicembre 2021 l'esenzione dalle imposte di registro e di bollo per istanze, contratti e documenti presentati alla P.A. da parte di:<br>- persone fisiche residenti o domiciliate e<br>- persone giuridiche con sede legale od operativa<br>nei Comuni colpiti dal sisma del<br>- 24 agosto 2016, elencati nell'Allegato 1, D.L. 189/2016;<br>- 26 e del 30 ottobre 2016, elencati nell'Allegato 2, D.L. 189/2016; e<br>- 18 gennaio 2017, elencati nell'Allegato 2-*bis*, D.L. 189/2016. |
| Articolo 26-*bis* | **Garanzia di SACE per l'internazionalizzazione**<br>Con il fine di ampliare gli strumenti a supporto di esportazioni e internazionalizzazione delle imprese italiane, viene modificato quanto previsto dall'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 143/1998, prevedendo che garanzie e coperture assicurative possono essere concesse da SACE anche in favore di sottoscrittori di prestiti obbligazionari, cambiali finanziarie, titoli di debito e altri strumenti finanziari connessi al processo di internazionalizzazione di imprese italiane. |
| Articolo 28, comma 3 | **Implementazione fondo per il *Made in Italy***<br>La dotazione per il piano straordinario per il *made in Italy* viene incrementa, per il 2020, di 6,5 milioni, anche in considerazione della necessità di attuare specifiche misure di accompagnamento all'internazionalizzazione delle imprese italiane volte a cogliere le opportunità di *business* derivanti dagli eventi internazionali G20 ed Expo 2020. |
| Articolo 28, comma 4 | ***Stop* agli indennizzi per la crisi libica e venezuelana**<br>Viene abrogato il comma 268, della L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), relativa a indennizzi per perdite subite a seguito delle crisi libica e venezuelana. |
| Articolo 29 | **Rimborsi terremoto siciliano del 1990**<br>Viene previsto che, per i rimborsi delle imposte versate per il triennio 1990-1992, da parte dei soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le Province di Catania, Ragusa e Siracusa, i rimborsi sono effettuati, a valere sugli ordinari capitoli di spesa utilizzati per il rimborso delle imposte sui redditi e dei relativi interessi, nel limite di 160 milioni di euro. |
| Articolo 34 | **Settore turistico-balneare**<br>Viene sospeso, con il preciso fine di supportare il settore turistico-balneare, per il periodo 1° gennaio – 30 settembre, il pagamento dei canoni dovuti in riferimento alle concessioni relative a pertinenze demaniali marittime con finalità turistico-ricreative e alle concessioni demaniali marittime per la realizzazione e la gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto di cui all'articolo 03, D.L. 400/1993, convertito in L. 494/1993. |

| | |
|---|---|
| Articolo 36 | **Informatizzazione Inail**<br>Viene introdotto l'articolo 7-*bis* al D.P.R. 462/2001, prevedendo che, ai fini della digitalizzazione dei dati delle verifiche degli impianti elettrici, l'Inail predisporrà una banca dati digitalizzata.<br>A tal fine, le imprese comunicheranno, in via informatica, il nominativo dell'organismo incaricato delle verifiche previste dagli articoli 4, comma 1 e 6, comma 1.<br>L'organismo incaricato erogherà il 5% dell'importo percepito per effettuare tali verifiche all'Inail.<br>Le tariffe per l'effettuazione delle citate verifiche periodiche, applicate dall'organismo che è stato incaricato della verifica dal datore di lavoro, sono individuate dal Tariffario ISPESL. |
| Articolo 40-*ter* | **Incentivi per impianti a biogas**<br>Vengono prorogati a tutto il 2020 gli incentivi previsto dall'articolo 1, comma 954, L. 145/2018 (Legge di Bilancio per il 2019) relativi agli impianti di produzione di energia elettrica alimentati a biogas, con potenza elettrica non superiore a 300 kW e facenti parte del ciclo produttivo di una impresa agricola, di allevamento, realizzati da imprenditori agricoli anche in forma consortile e la cui alimentazione deriva per almeno l'80% da reflui e materie derivanti dalle aziende agricole realizzatrici e per il restante 20% da loro colture di secondo raccolto. |
| Articolo 41, comma 2-*bis* | **Trasmissione al Sian dei prodotti lattiero-caseari**<br>Viene trasformato in trimestrale anziché annuale il termine per la trasmissione dei dati di produzione dei prodotti lattiero caseari al Sian. Viene prevista, inoltre, la possibilità di definire, attraverso il decreto attuativo, da emanarsi entro il 31 dicembre 2020, una diversa modalità temporale per i piccoli produttori.<br>Infine, la comunicazione deve riguardare non più tutti i prodotti fabbricati ma solamente quelli ceduti e in giacenza. |

# La circolare tributaria n. 10/2020

## Adempimenti

**Approvato il cambio valute di febbraio 2020**

Con provvedimento dell'11 marzo 2020, l'Agenzia delle entrate ha approvato il cambio valute estere per il mese di febbraio 20202, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 11/03/2019, n. 122674

**Appuntamento al 7 agosto per la prima estrazione della lotteria degli scontrini**

L'Agenzia delle dogane, d'intesa con l'Agenzia delle entrate, ha adottato la determinazione protocollo n. 80217/RU del 5 marzo 2020, con cui sono state individuate le regole applicative per la c.d. lotteria degli scontrini.

Agenzia delle dogane, determinazione, 5/3/2020, prot. n. 80217/RUv

**Pubblicato il modello per mantenere le tariffe GSE**

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 9 marzo 2020, protocollo n. 114266, ha proceduto a individuare le modalità di presentazione e il contenuto della comunicazione prevista dall'articolo 36, comma 3, D.L. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019, concernente il mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal GSE alla produzione di energia elettrica di cui ai DD.MM. 6 agosto 2010, 5 maggio 2011 e 5 luglio 2012 in caso di cumulo con la detassazione per investimenti ambientali realizzati da piccole e medie imprese prevista dall'articolo 6, commi da 13 a 19, L. 388/2000.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 9/3/2020, n. 114266

**Invio delle dichiarazioni anche da parte di associazioni e società tra avvocati**

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 9 marzo 2020, protocollo n. 118737, ha proceduto a individuare nuove tipologie di utenti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1988, includendovi:
- associazioni tra avvocati di cui all'articolo 4, L. 247/2012; e
- società tra avvocati di cui all'articolo 4-*bis*, L. 247/2012.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 9/3/2020, prot. n 118737

**Sanzionato il ritardo nell'invio del modello ANR/3**

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 87/2020 e n. 86/2020, ha confermato la sanzionabilità del ritardo nell'invio del modello ANR/3 in quanto non si rende applicabile la causa di non punibilità di cui all'articolo 6, comma 5-*bis*, D.Lgs. 472/1997 prevista per le sole violazioni cd. meramente formali che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e che comunque non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 87/2020
Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 86/2020

## Agevolazioni

**Trasferibile al collaboratore familiare il bonus investimenti nel Mezzogiorno**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 85/2020, ha confermato che il credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98-108, L. 208/2015, è classificabile quale contributo in conto impianti che rileva in base al criterio della competenza. Tale credito, inoltre, può essere attribuito al collaboratore familiare, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. La ripartizione del credito di imposta dovrà risultare dalla dichiarazione dei redditi del titolare dell'impresa familiare e il collaboratore familiare potrà utilizzare la quota di reddito assegnatagli solo dopo averla indicata nella propria dichiarazione dei redditi.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 85/2020

## Aggiornamento *software*

**Aggiornamento *software***

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:
– crediti d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, nei comuni del Centro Italia colpiti dal sisma e nelle zone economiche speciali (ZES): aggiornamento *software* di compilazione (versione 2.0.4 del 09/03/2020).

## Antiriciclaggio

**Slitta la compilazione del questionario antiriciclaggio**

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec), in ragione dell'emergenza COVID-19, ha deciso di far slittare il termine per la compilazione del questionario antiriciclaggio da parte del campione di iscritti individuato dagli Ordini al 30 giugno 2020.

Cndcec, nota, n. 20/2020

## Iva

**Natura delle *fee* per servizi pos corrisposte a soggetto UE**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 91/2020, ha chiarito che le commissioni riconosciute a un soggetto non stabilito in Italia, per la fruizione di servizi per le transazioni elettroniche, dall'analisi del *fac simile* di fattura, sono assimilabili alle *fee* pagate per i servizi di pagamento di cui all'articolo 135, § 1, lettera d), Direttiva 112/2006/CE, ai sensi del quale sono esenti da Iva "*le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti*". Ai fini Iva il servizio è territorialmente rilevante in Italia in quanto reso a un committente soggetto passivo Iva stabilito in Italia. Ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, si dovrà applicare il meccanismo del *reverse charge*, che nel caso di specie, essendo il prestatore stabilito in altro Stato UE, avviene integrando la fattura ricevuta con il regime di esenzione Iva di cui all'articolo 10, comma 1, n.1), D.P.R. 633/1972, a cui seguiranno la registrazione del documento nei registri acquisti e vendite e i relativi obblighi di versamento. Infine, come chiarito con circolare n. 14/E/2019, nell'ipotesi in cui il committente "italiano" sceglie di adempiere agli obblighi di fatturazione relativi al *reverse charge* mediante la c.d. modalità elettronica, non è tenuto all'esterometro, diversamente, i dati relativi alle operazioni saranno soggetti all'obbligo di comunicazione.

Agenzia delle entrate, risposta, n. 91/2020

**La rettifica per stralcio debiti *ex* D.L. 119/2018**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 90/2020, ha affrontato la rettifica Iva ai sensi dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, richiamando la precedente risoluzione n. 85/E/2009, ai sensi della quale "*riferendosi anche alle figure "simili" alle cause "di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione", consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile; ciò che conta, difatti, è che la variazione e la sua causa siano registrate a norma degli articoli23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione n. 42/E del 2009; Cassazione 6luglio 2001, n. 9195)*" concludendo Per l'ammissibilità anche alla fattispecie di cui all'articolo 4, comma 1, D.L. 119/2018 (stralcio debiti entro i 1.000 euro).

Agenzia delle entrate, risposta, n. 90/2020

## Operazioni straordinarie

**Riporto delle perdite anche in assenza di costi per il personale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 88/2020, ha ammesso il riporto di perdite *post* fusione anche nel caso di società che non supera il *test* di vitalità in quanto le spese del personale sono nulle sia nel periodo antecedente la delibera di fusione, sia nell'infra periodo, a condizione, tuttavia, che ali dati derivino dall'esistenza di un contratto di affitto d'azienda ai sensi del quale il personale è passato all'affittuaria.

Agenzia delle entrate, risposta, n. 88/2020

## Societario

**Utilizzabile la società quale interposizione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 89/2020, ha ricondotto nello schema id interposizione ammesso dall'articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973, l'utilizzo di una società al posto della persona fisica per i compensi di amministratore di società.

Agenzia delle entrate, risposta, n. 89/2020

## Tributi locali – Imu

**Il Mef estende la *fictio iuris* sui terreni edificabili ai contitolari no cd o Iap**

Il Mef, con la risoluzione n. 2/DF del 10 marzo 2020, ha confermato l'estensione della *fictio iuris* per la quale i terreni edificabili di proprietà e condotti da coltivatori diretti e/o Iap, iscritti alla previdenza agricola, no si considerano tali ma agricoli, anche ai comproprietari che non rivestono tale qualifica soggettiva.

Mef, risoluzione, 10/3/2020, n. 3/DF

# La circolare tributaria n. 10/2020

## Accertamento

### Induttivo puro con obbligo di considerare i costi

In tema di accertamento induttivo c.d. puro, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'articolo 53, Costituzione, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto (cfr. sentenza n. 26748/2018).

Cassazione – sentenza n. 5800 – 20 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

### Deduzione forfettaria 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" del D.P.R. 600/1973, *ex* articolo 39, comma 2, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo (come in caso di indagini bancarie) 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. 5659 – 17 dicembre 2019 – 2 marzo 2020

### Induttivo puro supportato anche da presunzioni supersemplici

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

Cassazione – ordinanza n. 5285 – 12 dicembre 2019 – 26 febbraio 2020
Cassazione – ordinanza n. 5284 – 12 dicembre 2019 – 26 febbraio 2020

### Accertamento basale anche in ragione di una verifica generale

L'accertamento parziale, normativamente distinto dall'accertamento integrativo, può basarsi anche su una verifica generale, in quanto "a segnalazione costituisce solo l'atto di comunicazione che consente l'accertamento, distinto dall'attività istruttoria, anche se di modesta entità, da esso necessariamente presupposta (cfr. sentenze n. 25486/2013 e n. 2761/2009).

Cassazione – ordinanza n. 5157 – 13 giugno 2019 – 28 febbraio 2020
Cassazione – ordinanza n. 5156 – 13 giugno 2019 – 28 febbraio 2020

## Accise

### Il *dies a quo* per il saldo creditorio delle accise sull'energia elettrica

In tema di accise sull'energia elettrica, il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale, costituendo una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto ex

lege dai successivi versamenti di acconto - non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza del D.Lgs. 504/1995, ex articolo 14, comma 2, per il rimborso dell'eventuale credito di imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo (cfr. sentenze n. 12624/2019, n. 3051/2019 e n. 9283/2013).

Cassazione – ordinanza n. 5814 – 19 settembre 2019 – 3 marzo 2020
Cassazione – ordinanza n. 5808 – 19 settembre 2019 – 3 marzo 2020

**Sanzioni solo sulla parte irregolare**

In tema di agevolazioni d'accise sul gasolio per autotrazione, le carenze, gli errori, le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo che siano state accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, e l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non dell'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza.

Cassazione – ordinanza n. 5812 – 19 settembre 2019 – 3 marzo 2020

**Il *dies a quo* per il rimborso delle accise**

In tema di accise, il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni decorre, ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 21, comma 2, dal momento in cui si è realizzato il presupposto costitutivo del beneficio, che non è assimilabile a una causa di indebito dell'originaria obbligazione impositiva, sicché non rileva la data di pagamento dell'accise di cui al TUA, articolo 14, comma 2, nel testo anteriore alla modifica operata con il D.L. 193/2016, articolo 4 *ter*, convertito dalla L. 225/2016, che regola la diversa ipotesi del rimborso del versamento indebito (cfr. sentenze n. 24263/2019, n. 24262/2019 e n. 24261/2019).

Cassazione – ordinanza n. 5807 – 10 settembre 2019 – 3 marzo 2020

## Catasto

**Discarica pubblica accatastata in D/7**

Con riguardo al classamento di una discarica pubblica per la gestione di rifiuti solidi urbani e la captazione di biogas, in quanto connotata da autonomia funzionale e reddituale, la stessa costituisce un'unità immobiliare urbana soggetta ad accatastamento e rientra nella categoria D/7 - non in quella residuale E, concernente gli immobili a particolare destinazione pubblica in quanto svolge attività industriale secondo parametri economico-imprenditoriali, senza che assuma rilevanza l'eventuale destinazione dell'immobile anche ad attività di pubblico interesse. Di contro la qualificazione nel gruppo E è propria di quegli immobili con una marcata caratterizzazione tipologico-funzionale, costruttiva e dimensionale, tale da non permettere l'inserimento in categorie ordinarie o speciali e che esulano da una mera logica di commercio e di produzione industriale (cfr. sentenze n. 12741/2018 e n. 20026/2015).

Cassazione – sentenza n. 5633 – 7 ottobre 2019 – 2 marzo 2020

## Contenzioso tributario

**Obbligo di indicazione dell'atto in cui si è dedotta la questione**

In tema di ricorso per cassazione, il ricorrente che proponga una determinata questione giuridica, che implichi accertamenti di fatto, ha l'onere, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità

della censura, non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione (*ex multis* sentenza n. 27568/2017).

Cassazione – ordinanza n. 5793 – 12 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

**Obbligo di giustificazione delle eventuali decurtazioni di voci delle spese processuali**

In tema di liquidazione delle spese processuali, il giudice, in presenza di una nota specifica prodotta dalla parte vittoriosa, non può limitarsi a una globale determinazione dei diritti di procuratore e degli onorari di avvocato in misura inferiore a quelli esposti, ma ha l'onere di dare adeguata motivazione dell'eliminazione e della riduzione di voci da lui operata, allo scopo di consentire, attraverso il sindacato di legittimità, l'accertamento della conformità della liquidazione a quanto risulta dagli atti e alle tariffe, in relazione all'inderogabilità dei relativi minimi, giusta la L. 794/1942, articolo 24 (cfr. sentenze n. 19318/2017, n. 8824/2017, n. 20604/2015 e n. 18906/2013).

Cassazione – ordinanza n. 5769 – 11 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

**I limiti ala rilevabilità di ufficio**

La regola della rilevabilità di ufficio di determinate questioni, in ogni stato e grado del processo, va coordinata con i principi che governano il sistema delle impugnazioni, nel senso che essa opera solo quando sulle suddette questioni non sia intervenuta una statuizione anteriore, mentre, ove questa vi sia stata, i giudici delle fasi successive possono conoscere delle questioni stesse solo se ed in quanto esse siano riproposte con l'impugnazione, posto che altrimenti si forma il giudicato interno che ne preclude ogni ulteriore esame (cfr. sentenze n. 29601/2017 e n. 6246/2014).

Cassazione – ordinanza n. 5761 – 11 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

**Ammessa la produzione di nuovi documenti anche in sede di gravame**

Nel processo tributario, la produzione di nuovi documenti in appello è generalmente ammessa ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 58, comma 2; tale principio opera anche nell'ipotesi di deposito in sede di gravame dell'atto impositivo notificato, trattandosi di mera difesa, volta a contrastare le ragioni poste a fondamento del ricorso originario, e non di eccezione in senso stretto, per la quale opera la preclusione di cui all'articolo 57, D.Lgs. 546/1992 (cfr. sentenza n. 8313/2018).

Cassazione – ordinanza n. 5750 – 11 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

**Onere della prova sul contribuente che impugna il rigetto al rimborso**

Il contribuente che impugni il rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo riveste la qualità di attore in senso sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti a cui la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con cui l'ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione a essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salva la formazione del giudicato interno (cfr. sentenze n. 17239/2019, n. 17811/2016 e n. 15026/2014).

Cassazione – ordinanza n. 5502 – 15 ottobre 2019 – 28 febbraio 2020

### Integrabili le difese generiche

Nel processo tributario, la parte resistente la quale, in primo grado, si sia limitata a una contestazione generica del ricorso può rendere specifica la stessa in sede di gravame poiché il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dal D.Lgs. 546/1992, articolo 57, comma 2, riguarda solo le eccezioni in senso stretto e non anche le mere difese, che non introducono nuovi temi di indagine (cfr. sentenza n. 12651/2018).

Cassazione – ordinanza n. 5502 – 15 ottobre 2019 – 28 febbraio 2020

### Valido il regolamento comunale che equipara B&B e alberghi

L'equiparazione normativa, ai fini della regolamentazione dei servizi per il turismo nell'ambito del territorio regionale, dei B&B agli alberghi, non impone ai Comuni di quella Regione di assimilarli anche quanto al trattamento tariffario ai fini Tarsu. Tuttavia, non può di certo ritenersi viziato da illegittimità, e dunque non può essere disapplicato ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 7, comma 5, il regolamento comunale che, con riferimento alla determinazione della tariffa da applicare ai fini Tarsu, equipara la porzione di immobile destinata all'esercizio del B&B a un albergo: si tratta, in vero, di una scelta discrezionale del Comune, effettuata nei limiti della potestà impositiva ad esso attribuita dall'ordinamento, non vietata da alcuna norma statale, ed anzi in linea con la disciplina regionale dei servizi per il turismo, che, come visto, inserisce espressamente i B&B tra le strutture ricettive di carattere alberghiero.

Cassazione - ordinanza n. 5358 – 22 novembre 2019 – 26 febbraio 2020
Cassazione – ordinanza n. 5357 – 22 novembre 2019 – 26 febbraio 2020
Cassazione – ordinanza n. 5356 – 22 novembre 2019 – 26 febbraio 2020

### Quando è ammessa l'impugnazione collettiva

In sede di contenzioso tributario, ove esistano elementi di consistente connessione, che, benché solo oggettiva, riflettano lo stretto collegamento esistente tra le pretese impositive, è ammissibile l'impugnativa collettiva e cumulativa (proposta da più soggetti e avverso diverse sentenze), trovando applicazione anche in appello la disciplina del litisconsorzio facoltativo, in virtu' del combinato disposto degli articoli 103 e 359 c.p.c., richiamati dal D.Lgs. 546/1992, articolo 1, comma 2, e articolo 49 (cfr. sentenza n. 22657/2014).

Cassazione – ordinanza n. 5287 – 12 dicembre 2019 – 26 febbraio 2020

### L'applicazione del principio *iura novit curia*

In tema di procedimento tributario, - come in quello civile, non sussistendo sul punto preclusione di compatibilità - l'applicazione del principio *iura novit curia* fa salva la possibilità – doverosità per il giudice di dare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti in lite nonché all'azione esercitata in causa, ricercando, a tal fine, le norme giuridiche applicabili alla vicenda descritta in giudizio e ponendo a fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto eventualmente anche diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, con il solo limite dell'immutazione della fattispecie da cui conseguirebbe la violazione del principio di correlazione tra il chiesto ed il pronunciato (cfr. ordinanza n. 11629/2017).

Cassazione – ordinanza n. 5158 – 13 giugno 2019 – 26 febbraio 2020

## Dogane

### Il concetto di nave in partenza

In tema di diritti doganali, la nozione di "*navi in partenza dai porti dello Stato*" di cui all'articolo 254, Tuld, comma 1, postula una situazione oggettivamente accettabile, che compete al giudice di merito

con valutazione in concreto da operare *ex ante*, non limitata all'attitudine tecnico-fisica di salpare le ancore immediatamente ma che include l'assenza di vincoli - a eccezione di quelli derivanti dall'ordinaria disciplina amministrativa di settore - tali da precludere alla nave di partire in qualsiasi momento e a propria discrezione"

Cassazione – sentenza n. 5482 – 4 ottobre 2019 – 28 febbraio 2020

**Mancato utilizzo del carburante in esenzione**

In tema di approvvigionamento di carburante in regime di esenzione per navi in partenza verso porti *extra* UE, l'esportatore o il dichiarante, qualora la nave non sia partita e il combustibile sia stato utilizzato all'interno del territorio doganale, sono tenuti, ai sensi dell'articolo 792-*bis*, DAC, *ratione temporis* applicabile, a informarne immediatamente l'Autorità doganale.

Cassazione – sentenza n. 5482 – 4 ottobre 2019 – 28 febbraio 2020

**Ammesso l'accentramento di pratiche di competenza di uffici diversi**

In tema di dazi e diritti doganali, anteriormente alla modifica del D.Lgs. 374/1990, articolo 11, comma 9, apportata dalla L. 44/2012, che opera solo per l'avvenire, l'accentramento presso un unico ufficio doganale delle pratiche relative alla revisione degli accertamenti effettuati da uffici diversi è possibile, in base a un'interpretazione estensiva del D.P.R. 43/1973, articolo 6, esclusivamente in presenza di un apposito e motivato provvedimento del capo dell'unità territoriale sovraordinata, trattandosi di deroga al criterio generale secondo cui per l'accertamento delle violazioni doganali è territorialmente competente l'Autorità presso cui è sorta l'obbligazione tributaria (cfr. sentenza n. 26045/2016).

Cassazione – ordinanza n. 5331 – 18 febbraio 2019 – 27 febbraio 2020

## Iva

**Da dimostrare la competenza per l'applicazione delle aliquote agevolate**

In materia di Iva, le norme che prevedono aliquote agevolate costituiscono un'eccezione rispetto alle disposizioni che stabiliscono, in via generale, le aliquote ordinarie, sicché spetta al contribuente, che voglia far valere tali circostanze, le quali, pur non escludendola, riducono sul piano quantitativo la pretesa del fisco, provare l'esistenza dei presupposti per la loro applicazione, e cioè dei fatti costituenti il fondamento della sua eccezione (cfr. sentenze n. 28563/2019 e n. 7124/2003).

Cassazione – sentenza n. 5645 – 20 dicembre 2019 – 2 marzo 2020

## Reddito di impresa

**Accertamento da *transfer pricing* e onere della prova**

In tema di determinazione del reddito d'impresa, la disciplina di cui al D.P.R. 917/1986, articolo 76, comma 5 (ora 110, comma 7), essendo finalizzata alla repressione del fenomeno economico del *transfer pricing*, cioè dello spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'Amministrazione, la funzione elusiva, ma solo l'esistenza di "transazioni" tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, gravando invece sul contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova, ai sensi dell'articolo 2697, cod.civ., ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi

normali alla stregua dell'art. 9, comma 3, dello stesso decreto (cfr. sentenze n. 28335/2018, n. 9673/2018, n. 27018/2017, n. 13387/2016, n. 7493/2016 e n. 18392/2015).

Cassazione – sentenza n. 5646 – 20 dicembre 2019 – 2 marzo 2020

## Registro

**Blindata la quantificazione dell'avviamento adeguatamente motivata**

La quantificazione dell'avviamento, in quanto frutto di un giudizio estimativo, costituisce l'oggetto di una valutazione di fatto rimessa al prudente apprezzamento del giudice di merito ed è pertanto immune da sindacato di legittimità se adeguatamente motivata (cfr. sentenze n. 2747/2012, n. 21314/2008, n. 2204/2006 e n. 2702/2002).

Cassazione – ordinanza n. 5794 – 12 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

## Riscossione

**Nulla la notifica all'ATI**

La costituzione dell'ATI è affidata a un contratto associativo volto a realizzare un'aggregazione di scopo, sulla base di un accordo di cooperazione, il che di per sé esclude la formazione di un'entità giuridica nuova con un proprio autonomo patrimonio distinto dalle imprese che la compongono (cfr. sentenza n. 24883/2015).

Cassazione- ordinanza n. 5751 – 11 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

## Sanzioni

**Bisogna controllare l'effettivo invio da parte del professionista incaricato**

In tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, la prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, è sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo (cfr. ordinanza n. 19422/2018 e sentenza n. 6930/2017).

Cassazione -ordinanza n. 5661 – 16 dicembre 2019 – 2 marzo 2020

**Quando scatta li cumulo giuridico**

In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni, previsto dal D.Lgs. 472/1997, articolo 12, può essere richiesta soltanto nell'ambito di un *iter* processuale corretto, che, per quanto attiene al giudizio di legittimità, presuppone la rituale formulazione della richiesta nel giudizio di merito, affinché essa possa essere riproposta, se rigettata o non valutata, nel giudizio di cassazione (cfr. sentenze n. 17134/2018, n. 26457/2014 e n. 28354/2005).

Cassazione – sentenza n. 5648 – 20 dicembre 2019 – 2 marzo 2020

**Le sanzioni per mancata emissione degli scontrini**

In tema di sanzioni amministrative, per violazione di norme tributarie, il D.Lgs. 471/1997, il quale prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività

medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio 3 distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D.Lgs. 471/1997, articolo 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non è inibita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione (cfr. sentenze n. 13577/2010, n. 25671/2008 e n. 2439/2007).

Cassazione – ordinanza n. 5185 – 22 novembre 2019 – 26 febbraio 2020

## Tributi locali – Ici

**Niente aliquote ridotte per gli affitti ai dipendenti pubblici in ragione di un piano di mobilità**

In tema di agevolazioni tributarie, il beneficio previsto dalla L. 431/1998, articolo 2, comma 4, secondo il quale i Comuni possono deliberare, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio, aliquote Ici più favorevoli per i proprietari che concedono in locazione a titolo di abitazione principale immobili alle condizioni concordate fra le organizzazioni dei proprietari e dei conduttori, non è applicabile agli alloggi edificati e concessi in locazione in attuazione del piano straordinario di edilizia residenziale di cui al D.L. 152/1991, articolo 18 (convertito in L. 203/1991), approvato per favorire la mobilità dei dipendenti delle Amministrazioni statali per necessità di lotta alla criminalità organizzata, giacché il predetto regime fiscale di favore (avente natura derogatoria ed eccezionale) non è suscettibile di interpretazione estensiva, per difetto dell'identità di *ratio* e per diversità degli scopi perseguiti dalle norme sui contratti di locazione, consistenti, rispettivamente, nella riduzione della tensione abitativa mediante reimmissione sul mercato di unità abitative sfitte e nell'incentivo al trasferimento del personale per contrastare la criminalità organizzata (cfr. sentenza n. 2824/2012).

Cassazione – sentenza n. 5638 – 8 novembre 2019 – 2 marzo 2020

**Utilizzo dei valori predeterminati delle aree edificabili**

In tema di Ici, è legittimo l'avviso di accertamento emanato sulla base di un regolamento comunale che, in forza del D.Lgs. 446/1997, articolo 52 e 59, e del D.Lgs. 267/2000, articolo 48, abbia indicato periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio, trattandosi di atto che ha il fine di delimitare il potere di accertamento del Comune qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato e, pur non avendo natura imperativa, integra una fonte di presunzioni idonea a costituire, anche con portata retroattiva, un indice di valutazione per l'Amministrazione ed il giudice, con funzione analoga agli studi di settore (cfr. sentenza n. 15312/2018).

Cassazione – sentenza n. 5637 – 8 novembre 2019 – 2 marzo 2020

## Trust

**Le conseguenze dell'effettiva "dismissione" del bene**

Allorquando il beneficiario di un *trust* sia unico e ben individuato e il negozio costitutivo non preveda, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al *settlor*, l'operazione dismissiva evidenzia, in assenza di provati intenti elusivi, una reale volontà di trasferimento, con la conseguente applicabilità immediata dell'aliquota di volta in volta prevista (cfr. sentenza n. 13626/2018).

Cassazione – ordinanza n. 5766 – 11 dicembre 2019 – 3 marzo 2020

## La circolare tributaria n. 10/2020

# Tassazione di funzione per il *trust*: differita per gli effetti di mera segregazione, immediata per gli effetti di destinazione

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 5766/2020, distingue i *trust* in ragione della loro funzione di segregazione o di mera destinazione. Nel primo caso, il conferimento dei beni o diritti nel *trust* non cagiona né decremento nel patrimonio del disponente né simmetrico incremento nel patrimonio del beneficiario. Nel secondo caso, invece, il conferimento – in genere finalizzato alla conversione dei beni o dei diritti in denaro – depaupera il disponente per arricchire il beneficiario, cosicché è giustificato il prelievo delle imposte di trasferimento in misura proporzionale.

Il *trust*, noto istituto di origine anglosassone riconosciuto nel nostro ordinamento con la ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985 (L. 364/1989), consente al disponente (*settlor*) di trasferire con atto a titolo gratuito *inter vivos* o *mortis causa*, beni o diritti a favore del fiduciario (*trustee*), che ha il potere-dovere di gestire tali beni o diritti secondo la legge, ma seguendo le direttive del *settlor*, nell'interesse del beneficiario (*beneficiary*) o per il compimento di uno scopo predeterminato. Il *settlor* può stabilire di sottoporre l'operato del *trustee* al controllo di un guardiano (*protector*), che vigila sull'effettivo impegno del *trustee* nella direzione dell'interesse del *beneficiary*. La gestione del *trustee*, infatti, è fortemente connotata da un carattere di doverosità, laddove all'osservanza delle norme di legge e delle direttive del *settlor*, si accompagna la linea guida della diligenza, ossia del dovere di lealtà del *prudent man*, che deve innanzitutto scongiurare ogni conflitto d'interesse tra la propria posizione e quella del *beneficiary*. Per tale ragione si appalesa di particolare delicatezza l'ipotesi in cui il *trustee* sia anche uno dei *beneficiary* del *trust*, circostanza che quantomeno rafforza il connotato di doverosità che caratterizza il suo operato nella misura in cui risulta indebolito il profilo dell'esclusione in radice della presenza di conflitti d'interesse potenziali o immediatamente manifesti. Si tratta, in estrema sintesi di una segregazione patrimoniale realizzata mediante la costituzione di un rapporto fiduciario, nell'ambito del quale il diritto di proprietà conosce una ripartizione: formalmente la proprietà viene trasferita al

*trustee*, ma sostanzialmente la proprietà è del *beneficiary*, cui è vincolata per destinazione, come si evince dal fatto che solo i terzi creditori del secondo possono soddisfarsi sui beni o sui diritti del *trust*. Evidentemente, l'aspetto del vincolo di destinazione costituisce il nucleo innovativo dell'istituto rispetto alla tradizione del diritto di matrice romanistica del nostro ordinamento, unitamente alla facoltà di imprimere al *trust* una legge regolatrice: quella italiano oppure una straniera, sempreché compatibile con le norme imperative di quella italiana, che in ipotesi di conflitto prevarrebbe. Sotto il profilo squisitamente fiscale, tale ripartizione ha dato luogo a un'annosa diatriba: ai fini delle imposte di trasferimento, ossia delle imposte indirette di registro, ipotecarie e catastali, donazione o successione, il presupposto impositivo s'intende integrato al momento del conferimento dei beni in *trust*, momento in cui si realizza la segregazione, oppure al momento dell'effettivo trasferimento al *beneficiary*? Il nodo è nell'interpretazione dell'articolo 2, commi 47, 48 e 49, D.L. 262/2006, convertito con modificazioni dalla L. 286/2006, che nel reintrodurre l'imposta su successioni e donazioni in relazione ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, donazione o titolo gratuito, ha espressamente menzionato la costituzione di vincoli di destinazione quale presupposto per l'applicazione delle disposizioni del D.Lgs. 346/1990, in materia di successioni e donazioni. Di qui, le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, a partire dalle circolari n. 48/E/2007 e n. 3/E/2008, fino alla più recente risposta a interpello n. 424/2019, confermativa della spettanza dell'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-*ter*, D.Lgs. 346/1990 (esenzione per i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni) anche in caso di costituzione del vincolo di destinazione in un *trust* e alla, sempre recente, risposta a interpello n. 371/2019, in materia di applicabilità dell'imposta alla successione testamentaria a favore dell'erede beneficiario, realizzata mediante un *trust*. Secondo l'Amministrazione finanziaria, per riepilogare, il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni sarebbe da rinvenire nel momento in cui si produce l'effetto segregativo sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà al *beneficiary*. Così anche per il *trust* autodichiarato in cui *settlor* e *trustee* coincidono. L'orientamento della giurisprudenza, invece, è stato lungamente altalenante tra collocazione del presupposto impositivo al momento della costituzione del vincolo di destinazione e differimento della rilevanza del presupposto al momento dell'effettivo trasferimento. Quest'ultima tesi, oltre a procrastinare il versamento dell'imposta, risulta allineata con l'impostazione tradizionale secondo la quale il prelievo delle imposte di trasferimento è correlato sì all'annotazione del trasferimento *ex se*, ma è accompagnato anche dalla manifestazione della capacità contributiva riconducibile all'arricchimento prodottosi nella sfera patrimoniale del beneficiario, sul quale il prelievo medesimo grava.

Nel caso sottoposto alla Corte di Cassazione, una società di capitali quale *settlor* aveva conferito a un *trust* il proprio intero patrimonio sociale allo scopo di liquidare l'attivo nell'interesse dei creditori sociali prima e dei soci poi. Al momento della realizzazione dell'effetto segregativo, venivano versate le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa. Quindi, l'Agenzia delle entrate aveva emesso un avviso di rettifica e liquidazione, per liquidare invece le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. Altresì un'altra società di capitali aveva conferito il proprio intero patrimonio sociale in un altro *trust* allo stesso scopo della prima. A tale atto, l'Agenzia delle entrate aveva reagito con un avviso di rettifica e liquidazione, per liquidare le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale e le imposte su successioni e donazioni. E così per il secondo trasferimento, col quale veniva sciolto il vincolo di destinazione e i beni del patrimonio sociale in questione venivano riconferiti alla società di provenienza con atto per il quale l'Agenzia delle entrate pretendeva poi le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, che richiedeva con ulteriore avviso di rettifica e liquidazione.

A fronte delle rispettive impugnazioni da parte del notaio coobbligato in solido, la CTP, riuniti i ricorsi, li accoglieva. La CTR, in linea con la statuizione del primo giudice, respingeva il gravame di parte pubblica esplicitamente richiamando l'orientamento della Suprema Corte sul punto (Corte di Cassazione, sentenze n. 21614/2016 e n. 975/2018).

L'Agenzia delle entrate, quindi, interpella la Corte dolendosi della violazione di legge in cui sarebbe incorso il giudice di *secondae curae*, laddove aveva aderito alla tesi del differimento dell'imposizione indiretta, sia ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, di cui agli articoli 1, 2 e 10, D.Lgs. 347/1990, sia ai fini delle imposte di successione e donazione, di cui all'articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006, convertito con modificazioni dalla L. 286/2006.

I giudici di piazza Cavour soppesano l'influenza dei 2 orientamenti giurisprudenziali, quello favorevole all'anticipazione della tassazione e quello propenso al suo differimento, per concludere per la prevalenza del secondo sul primo, che valutano pure più risalente nel tempo. Fatta tale premessa, la Corte di Cassazione cita se stessa nella versione più convincente: "*ai fini dell'applicazione delle imposte di successione, registro ed ipotecaria è necessario, ai sensi dell'articolo 53, Costituzione, che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, nel "trust" di cui alla L. 364/1989 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1° luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito né dall'atto istitutivo del "trust", né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e "trastee" in quanto gli stessi sono meramente attuativi*

*degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario (Cassazione, sentenza n. 16699/2019; cfr. anche Cassazione n. 16701/2019, n. 16702/2019, n. 16703/2019 e n. 16704/2019, pronunciate tra le stesse parti). Tale orientamento giurisprudenziale è stato ribadito, con dovizia di argomentazioni, da Cassazione, sentenza n. 19167/2019, Cassazione n. 19167/2019, così massimata: "In tema di "trust", l'imposta sulle successione e donazioni, prevista dal D.L. 262/2006, articolo 2, comma 47 (convertito con modificazioni dalla L. 286/2006) anche per i vincoli di destinazione, è dovuta non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'articolo 53, Costituzione*".

La Corte di Cassazione, infine, ricorda il distinguo tra *trust* in cui sia concretamente apprezzabile il differimento del trasferimento della piena proprietà al beneficiario, nel qual caso la tesi appena riportata risulta confacente, e *trust* in cui, al contrario, l'accertamento in fatto evidenzi un immediato trasferimento in capo al *trustee*, nel qual caso: "*dovendosi al riguardo verificare se sin dall'istituzione del "trust" si sia realizzato un trasferimento definitivo di beni e diritti dal "trustee" al beneficiario. In tal caso, infatti, l'atto è soggetto a tassazione in misura proporzionale. In tal senso questa Corte si è pronunciata in Cassazione, ordinanza n. 31445/2018*". Del resto, in tale residuale ipotesi il trasferimento e l'arricchimento patrimoniale sono concomitanti e si realizzano al momento del conferimento, che non integra appieno una vera e propria segregazione, ma piuttosto una destinazione. L'esempio tipico è quello del *trust* liquidatorio, ossia quando tramite il "passaggio" al *trustee* vengono effettivamente e immediatamente trasferiti beni o diritti al *beneficary*, giacché la segregazione ha il solo scopo della liquidazione, che appunto arricchisce il *beneficiary* (Corte di Cassazione, sentenza n. 13626/2018). In una parola, situazioni in cui "*effetti traslativi in vicende non onerose, collegati al trasferimento di beni e* diritti, *...realizzano un incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio con correlato decremento di un altro. Il vincolo di destinazione, in tal caso è idoneo a produrre un effetto traslativo funzionale al (successivo ed eventuale) trasferimento della proprietà dei medesimi beni vincolati a favore di soggetti beneficiari diversi dal soggetto disponente, senza alcun effetto di segregazione del bene. In tal modo, il vincolo di destinazione assume un rilievo autonomo, rispetto alle altre fattispecie assoggettate al tributo, che hanno solo portata destinatoria con conseguente effetto di segregazione o separazione del bene, il quale rimane però nel patrimonio del disponente (in tal senso si è espressa Cassazione n.*

*21614/2016 con riferimento all'istituzione di un trust cosiddetto "autodichiarato")"*. Rileva, dunque, la concreta volontà del disponente, con 2 complicazioni di carattere pratico su cui è opportuno richiamare l'attenzione: il caso in cui la segregazione sia il presupposto per la conclusiva assegnazione dei beni a beneficiari individuati in via gradata, cui risultino applicabili diverse aliquote delle imposte di donazione e successione, a seconda del diverso grado di parentela; il caso in cui la destinazione alla soddisfazione dei terzi creditori possa realizzarsi mediante l'assegnazione di beni fino a concorrenza dell'ammontare del credito, con ritrasferimento del residuo del bene o dei beni residui al disponente.

## La circolare tributaria n. 10/2020

# Come lamentare la non conformità all'originale del documento informatico

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 5424/2020, individua le modalità di contestazione del contenuto, della sottoscrizione e della conformità all'originale dei documenti informatici.

Una società aveva impugnato una cartella di pagamento, per lamentare l'inesistenza della notificazione, avvenuta a mezzo pec in formato "pdf" senza firma digitale - con l'estensione "ptm". La CTP aveva rigettato il ricorso. La CTR, altresì, aveva respinto il gravame della società, confermando la sentenza di *primae curae*. La società notifica, pertanto, all'Agenzia delle entrate - riscossione, ricorso per cassazione col quale si duole, in parametro dell'articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c. dell'inesistenza della notificazione della cartella di pagamento erroneamente ignorata dal giudice dell'appello, che non aveva rilevato l'assenza di prova in ordine alla firma digitale della cartella. La carenza della firma digitale, secondo la tesi di parte privata, si evinceva direttamente dai documenti prodotti dall'Agenzia delle entrate-Riscossione. La Suprema Corte, premessa la correzione del parametro di illegittimità (violazione di legge, *ex* articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c. anziché articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.), giudica infondata la doglianza. I giudici di piazza Cavour, infatti, ribadiscono che "*in tema di riscossione delle imposte, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi del D.P.R. 602/1973, articolo 25, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione (cfr. Cassazione n. 13461/2012, n. 26053/2015 e n. 21290/2018).*"

Fin qui, la posizione della Corte si appalesa allineata con i precedenti dell'era analogica: se l'autografia della sottoscrizione non era ritenuto elemento essenziale della cartella di pagamento cartacea, parimenti la carenza di sottoscrizione digitale, così come l'appartenenza della firma digitale a una tipologia, piuttosto che a un'altra, non influisce sull'esistenza della notificazione.

Parte privata, tuttavia, aveva lamentato, sempre in parametro dell'articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c. anche il vizio in cui era incorsa la CTR laddove aveva disatteso il disconoscimento della copia della

relata di notifica della cartella di pagamento, depositata dall'Agenzia delle entrate-Riscossione. Secondo il giudice dell'appello, infatti, la copia della relata di notifica della cartella di pagamento era idonea a costituire la prova della regolarità della notificazione, giacché parte privata non aveva proceduto con un rituale disconoscimento della copia, limitandosi a genericamente dolersi della mancata corrispondenza tra l'originale e la copia della relata in questione.

Sul punto, vengono in rilievo le norme sulla prova documentale: atti pubblici (articolo 2699, cod. civ.), muniti di fede privilegiata (articolo 2700, cod. civ.) oppure scritture private (articolo 2702, cod. civ.), eventualmente autenticate (articolo 2703, cod. civ.) ed eventualmente munite di data certa (articolo 2704, cod. civ.); libri e scritture contabili (articolo 2709, cod. civ.); riproduzioni meccaniche (articolo 2712, cod. civ.), copie di atti pubblici (articolo 2714, cod. civ.), copie di scritture private depositate (articolo 2715, cod. civ.), anche parziali (articolo 2718, cod. civ.) o fotografiche (articolo 2719, cod. civ.); atti di ricognizione e di rinnovazione (articolo 2720, cod. civ.). L'articolo 2719, cod. civ. in particolare, dispone che le copie fotografiche delle scritture hanno la stessa efficacia delle copie autentiche, se la loro conformità all'originale è attestata da pubblico ufficiale oppure se la medesima non viene espressamente disconosciuta. Le norme del codice di procedura civile, poi, completano la disciplina sostanziale individuando le modalità con il quale il giudice istruttore può avvalersi della prova fotografica e ordinarne l'esibizione. L'articolo 261, c.p.c., infatti, consente al giudice di disporre rilievi, calchi e riproduzioni anche fotografiche o video di oggetti e documenti, presenziando personalmente oppure affidando l'esecuzione a un esperto che presti giuramento. L'articolo 212, c.p.c., inoltre, può disporre l'esibizione della copia anche fotografica o di un estratto autentico di un documento, anziché dell'originale.

La riproduzione meccanica, dunque, anche fotografica fa piena prova dei fatti e delle cose rappresentate, salvo disconoscimento della parte contro la quale sono prodotte (articolo 2712, cod. civ.). Quest'ultima, infatti, può disconoscere la conformità dei fatti o delle cose rappresentate nella riproduzione. Il disconoscimento può produrre l'effetto di degradare una prova esibita come certa al rango deteriore della presunzione e addirittura della presunzione semplice. Correlativamente, il disconoscimento non potrà essere approssimativo o informale, ma dovrà essere accompagnato da riferimenti a circostanze specifiche *"dovendosi concretizzare nell'allegazione di elementi attestanti la non corrispondenza tra realtà fattuale e realtà riprodotta"* (Corte di Cassazione, sentenza n. 17526/2016). Pur non richiedendosi per il disconoscimento della riproduzione meccanica o fotografica lo stesso formalismo richiesto per il disconoscimento della scrittura o della sottoscrizione (articolo 214, c.p.c.), la contestazione della conformità all'originale di un documento prodotto in copia contempla

necessariamente precisazione di dettagli, con menzione "*degli aspetti per i quali si assume differisca dall'originale. (Cassazione n. 27633/2018) Questa Corte ha altresì precisato che il disconoscimento della conformità di una copia fotografica o fotostatica all'originale di una scrittura, ai sensi dell'articolo 2719, cod. civ., non ha gli stessi effetti del disconoscimento di una scrittura privata previsto dall'articolo 215, c.p.c., comma 1, n. 2, giacché mentre quest'ultimo, in mancanza di verificazione, preclude l'utilizzabilità della scrittura, la contestazione di cui all'articolo 2719, cod. civ. non impedisce al giudice di accertare la conformità all'originale anche mediante altri mezzi di prova, comprese le presunzioni; ne consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia, non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della riproduzione, potendo egli apprezzarne l'efficacia rappresentativa (Cassazione n. 11269/2004, n. 2419/2006, n. 9439/2010 e n. 24456/2011)*".

In tale contesto normativo, i giudici di piazza Cavour respingono anche il secondo motivo d'impugnazione della società, avallando le conclusioni della CTR: "*le argomentazioni devono ritenersi giuridicamente corrette considerata anche la mancata indicazione, in termini puntuali, da parte della ricorrente, del dedotto disconoscimento, in violazione del principio di specificità del ricorso ex articolo 366, c.p.c. - essendo stato in proposito affermato (cfr. ex multis Cassazione n. 4476/2009 e n. 13425/2014) che l'articolo 2719, cod. civ. esige l'espresso disconoscimento con riguardo alla contestazione non solo dell'autenticità del contenuto o della sottoscrizione della scrittura, ma anche della conformità della copia all'originale, e in entrambi i casi deve osservarsi la procedura di cui agli articoli 214 e 215, c.p.c., con la conseguenza che anche nell'ipotesi, qui rilevante, di dedotta difformità della copia dall'originale, la copia fotostatica non autenticata si ha comunque per riconosciuta ove la parte comparsa non la disconosca in modo specifico ed inequivoco alla prima udienza, ovvero nella prima risposta successiva alla sua produzione*". In sostanza, come accade per la scrittura, ancorché con un attenuato grado di ritualità, anche la copia fotostatica si ha per riconosciuta se la parte contro cui viene prodotta è contumace o non la disconosce nella prima udienza o nella prima risposta successiva alla produzione (articolo 215, c.p.c.). Diversamente, è richiesta una negazione formale (se trattasi di eredi, una dichiarazione di non conoscenza, articolo 214, c.p.c.).

Soltanto in presenza di rituale disconoscimento, l'altra parte avrà l'onere della produzione dell'originale, onde consentire al giudice il necessario raffronto, ancorché nell'ipotesi in cui non sia contestato il contenuto o la sottoscrizione, ma la conformità all'originale, è "*in facoltà del giudice di merito di accertare aliunde tale conformità, anche attraverso presunzioni*" (cfr. Cassazione cit.)".

## La circolare tributaria n. 10/2020

# Credito di imposta per acquisto beni strumentali

di Carlo Bertacca - dottore commercialista e revisore legale

### Premessa

La L. 160/2019 "Legge di Bilancio 2020", ha rivisto la disciplina delle agevolazioni sugli investimenti in beni strumentali. In sostituzione di superammortamento e iper ammortamento, i commi da 184 a 197 dell'articolo 1, hanno previsto, a fronte degli investimenti, in ragione del riconoscimento di un incremento del costo di acquisto, un credito di imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24. I beni strumentali che consentono l'agevolazione sono i medesimi previsti dalla disciplina previgente; variano i soggetti interessati, in quanto entrano a farne parte i soggetti in regime forfettario. In attesa di chiarimenti ufficiali si ritiene di poter far riferimento, a quelli forniti dalle circolari n. 26/E/2016 e n. 4/E/2017 emanate in relazione al super/iper ammortamento.

### Ambito soggettivo

Il comma 186, L. 160/2019 definisce quali soggetti beneficiari dell'agevolazione tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni dei soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, dall'attività svolta, dalla dimensione e dal regime fiscale adottato. Quest'ultima disposizione induce a ritenere, che anche i soggetti che adottano il regime forfetario possano usufruire dell'agevolazione. Ciò a differenza di quanto previsto in precedenza dalla disciplina del super/iper ammortamento, la quale subordinava il beneficio all'effettuazione dell'ammortamento che, per i contribuenti forfetari, non è considerato un costo fiscalmente rilevante dal momento che determinano il reddito mediante l'applicazione ai ricavi/compensi dello specifico coefficiente di redditività. L'attuale disposizione collegando, invece, l'agevolazione del credito di imposta all'effettuazione dell'investimento, appare estendibile anche a questi soggetti.

Restano esclusi dal credito di imposta per espressa previsione normativa le imprese:

– in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 267/1942, dal D.Lgs. 14/2019

(Codice della crisi di impresa), ovvero da altre leggi speciali, nonché le imprese che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle predette situazioni;

– destinatarie di sanzioni interdittive *ex* articolo 9, comma 2, D.Lgs. 231/2001

Tutte le altre imprese che non ricadono nelle predette situazioni, possono usufruire dell'agevolazione a condizione che:

– rispettino le normative sulla sicurezza dei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;

– abbiano provveduto al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Sarà necessario precisare, a livello di prassi, l'ambito temporale delle suddette condizioni, ovvero se devono sussistere nell'anno in cui è stato effettuato l'investimento o anche nei periodi di utilizzo del credito di imposta.

Vi è da chiedersi, qualora l'azienda sia concessa in affitto a chi compete l'agevolazione. In questo caso la circolare n. 23/E/2016, in materia di "superammortamento", aveva precisato che la maggiorazione, ove non sia stata prevista la deroga convenzionale alle disposizioni dell'articolo 2561, cod. civ. concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni, spettava solo all'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che, ai sensi dell'articolo 102, comma 8, Tuir, calcola e deduce gli ammortamenti. Nella disciplina in commento il beneficio non è più ricollegabile a chi effettua l'ammortamento, ma all'acquisto del bene. È da ritenere, pertanto, che l'agevolazione competa a chi, tra affittante e affittuario ha acquistato il bene[1].

Il comma 194, L. 160/2019 ricomprende nell'ambito soggettivo anche gli esercenti arti e professioni ma, facendo riferimento solo al credito di imposta previsto dal comma 188, L. 160/2019 limita il beneficio ai soli investimenti che generavano il superammortamento, ovvero quelli concernenti i cosiddetti beni strumentali "generici".

| Soggetti ammessi e condizioni | | |
|---|---|---|
| **Soggetti ammessi al beneficio** | **Soggetti non ammessi** | **Condizioni** |
| • imprese individuali<br>• imprese individuali in regime forfettario<br>• professionisti e associazioni professionali (limitatamente al credito di imposta previsto dal | Imprese in:<br>• liquidazione volontaria<br>• fallimento<br>• liquidazione coatta amministrativa<br>• concordato preventivo senza continuità aziendale | • residenti in Italia comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti<br>• rispetto delle normative sulla sicurezza dei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore; |

[1] Si veda P. Meneghetti in "*Iper ammortamento addio*" Novità Fiscali 2020, Il Sole 24 ore.

| | | |
|---|---|---|
| comma 188 "beni strumentali generici")<br>• società di persone<br>• società di capitali<br>• stabili organizzazioni di soggetti non residenti | • altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 264/1942, dal D.Lgs. 14/2019<br>• destinatarie di sanzioni interdittive *ex* articolo 9, comma 2, D.Lgs. 231/2001 | • corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori |

## Ambito oggettivo

Vi è innanzitutto da precisare che, affinché venga riconosciuto il credito di imposta, l'investimento deve riguardare beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato. Nel definire l'ambito oggettivo di applicazione del beneficio, ovvero gli investimenti interessati, la Legge di Bilancio 2020 individua 3 tipologie di beni strumentali nuovi:

1. beni materiali strumentali "generici" (comma 187, L. 160/2019);
2. beni immateriali strumentali all'esercizio di impresa (comma 187, L. 160/2019);
3. beni strumentali a elevato contenuto tecnologico "Beni industria 4.0" (comma 189, L. 160/2019).

L'acquisizione può essere effettuata a titolo di proprietà ovvero in *leasing* nel qual caso il beneficio spetta all'utilizzatore.

### Periodo temporale

Il periodo temporale durante il quale deve essere effettuato l'investimento affinché sia riconosciuta l'agevolazione è:

– 1° gennaio 2020 – 31 dicembre 2020, ovvero

– entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro il 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

A tal proposito si precisa che per la determinazione del periodo di competenza in cui si considerano effettuati gli investimenti si fa riferimento a quanto disposto dall'articolo 109, Tuir. Per quanto riguarda i beni acquistati in proprietà la verifica dell'ultima condizione è abbastanza agevole in quanto, sia il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore, sia quello del pagamento di acconti per almeno il 20% entro il 31 dicembre 2020, sono momenti temporali facilmente individuabili. Sarà opportuno che il contribuente conservi idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, *email*, bonifici, etc.).

Per quanto riguarda, invece, i beni acquisiti in *leasing*, o realizzati in appalto o in economia, l'individuazione del momento di realizzazione dell'investimento può risultare più complicato. In attesa

di chiarimenti ufficiali si ritiene di poter seguire quelli già forniti dalla circolare n. 4/E/2017 in base alla quale con riferimento ai beni in locazione finanziaria, entro il 31 dicembre 2020 deve essere:

4. sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing* e
5. avvenuto il pagamento di un *maxi* canone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

Per ciò che concerne i beni realizzati mediante contratto di appalto, il documento di prassi citato aveva chiarito che si può avere l'estensione temporale a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020:

1. il relativo contratto di appalto risulti sottoscritto da entrambe le parti; e
2. sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto.

Per i lavori realizzati in economia, già la circolare n. 23/E/2016 aveva chiarito che il beneficio spettava anche per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato, ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo in questione, seguendo sempre i criteri di competenza di cui al citato articolo 109, Tuir, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione.

Stando a quanto specificato dalla circolare n. 4/E/2017 anche le spese per migliorie su beni di terzi dovrebbero godere dell'agevolazione, a condizione che, in applicazione dei corretti principi contabili, i relativi costi, possano essere iscritti tra le immobilizzazioni materiali essendo dotate di individualità e autonoma funzionalità.

## Beni strumentali generici

Ai fini dell'agevolazione in oggetto, per beni strumentali "generici" si intendono tutti i beni strumentali all'esercizio di impresa a eccezione:

– dei beni indicati all'articolo 164, comma 1, Tuir (autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, navi e imbarcazioni da diporto…) anche nel caso il bene sia utilizzato come bene strumentale nell'attività propria dell'impresa;

– dei beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;

– dei fabbricati e delle costruzioni;

– dei beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015). Si tratta ad esempio delle condutture utilizzate dalle industrie per l'imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli

stabilimenti termali; delle condotte utilizzate dalle industrie per la produzione e distribuzione di gas naturale; del materiale rotabile ferroviario e tramviario; dell'aereo completo di equipaggiamento;

– dei beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Tutte le altre tipologie di beni non elencate possono usufruire del beneficio all'unica condizione che si tratti di beni nuovi. Con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si potrebbe applicare quanto previsto dalla circolare n. 4/E/2017 secondo la quale, il *"requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto*". Nel caso di acquisto del bene da terzi dovrà essere il cedente ad attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo.

## Beni immateriali nuovi strumentali all'esercizio di impresa

I beni immateriali nuovi oggetto dell'agevolazione sono quelli individuati dall'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016). La precedente agevolazione (iper ammortamento), ora sostituita dal riconoscimento del credito di imposta, prevedeva che il beneficio sui beni immateriali competeva a condizione che il soggetto acquirente fruisse anche dell'iper ammortamento sui beni materiali. Come chiarito al punto 6.2.1 della circolare n. 4/E/2017, infatti, la maggiorazione del costo di acquisto dei beni immateriali, era riconosciuta solo ai soggetti che beneficiavano dell'iper ammortamento. Il bene immateriale non doveva necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento, ma ne doveva usufruire il soggetto che lo acquista. Il comma 190, L. 160/2019 che riconosce il credito di imposta per l'acquisto dei beni immateriali strumentali, non prevede più tale collegamento. Pertanto sembrerebbe lecito ipotizzare che l'acquisto del bene generi di per sé il diritto al credito di imposta.

## Beni a elevato contenuto tecnologico "Beni industria 4.0"

Si tratta dei beni individuati dalla Tabella A allegata alla Legge Finanziaria 2017, L. 232/2016.

### Strumentalità dei beni

Per quanto riguarda il concetto di strumentalità del bene, in attesa di futuri chiarimenti, si possono ritenere valide le indicazioni fornite dalla circolare n. 23/E/2016, ovvero che i beni oggetto di

investimento devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria. Pertanto i beni devono essere di uso durevole e atti a essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Restano di conseguenza esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita e i materiali di consumo. Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il documento di prassi citato, precisa che la strumentalità si realizza a condizione che il comodatario utilizzi i beni nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante. Nell'ipotesi in cui il bene sia concesso in locazione occorre distinguere se la locazione del bene risulta o meno quale attività principale del locatore. Nel primo caso, ad esempio impresa che noleggia ponteggi per l'edilizia, l'acquisto dei ponteggi rientra nell'agevolazione.

## Misura del credito di imposta

### Costo dell'investimento

La misura del credito di imposta previsto dalla Legge di Bilancio 2020 varia in base alla tipologia dell'investimento effettuato. Si tratta in tutti i casi di una percentuale che si applica sul costo di acquisto determinato ai sensi dell'articolo 110, Tuir. È da valutare se detto valore debba essere assunto al netto o meno degli eventuali contributi in conto impianti ricevuti. Infatti, la circolare n. 23/E/2016 aveva precisato che "*il costo del bene agevolabile è assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi*". Successivamente la circolare n. 4/E/2017, in palese contraddizione con la circolare n. 23/E/2016, ha chiarito che per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile, "*esso è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi*". Come si vede la situazione non è molto chiara, vi è comunque da ritenere che la seconda interpretazione fornita abbia voluto correggere la prima e quindi prevalga su di essa. Per i beni acquisiti in *leasing* si fa riferimento al costo sostenuto dal concedente. Stando a quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E/2017, punto 5.2., l'agevolazione non dovrebbe venire meno se il bene acquistato forma successivamente oggetto di un contratto di *sale and lease back*. Mutuando le istruzioni impartite dal documento di prassi citato, il credito di imposta dovrebbe continuare a essere fruito secondo le modalità inizialmente determinate a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di *leasing*. Data la delicatezza dell'argomento si auspica un intervento di prassi in merito.

### Credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi "generici"

Il comma 188 dell'articolo 1, L. 160/2019, prevede un credito di imposta pari al 6% del costo del bene. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria la percentuale si applica, come già detto, al costo sostenuto dal locatore. Sulla base di quanto disposto dalla circolare n. 4/E/2017, dovrebbero essere esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base a un contratto di locazione operativa o di noleggio. L'agevolazione, in questo caso, compete al locatore se l'attività di locazione o noleggio rientra nell'attività principale e prevalente svolta dallo stesso.

### Credito di imposta per l'acquisto di beni ad elevato contenuto tecnologico "Beni industria 4.0"

Quando l'investimento riguarda beni a elevato contenuto tecnologico, il credito di imposta, in base a quanto stabilito dal comma 189 dell'articolo 1, L. 160/2019, è riconosciuto nella misura del 40% del costo per la quota di investimenti fino a 2.500.000 euro e nella misura del 20% del costo, per la quota di investimenti oltre 2.500.000 di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili che è pari a 10.000.000 di euro. Per quanto riguarda la determinazione del costo si rimanda a quanto già detto.

### Credito di imposta per l'acquisto di beni immateriali nuovi strumentali all'esercizio di impresa

Il comma 190 dell'articolo 1, L. 160/2019 riconosce agli investimenti in beni strumentali ricompresi nell'Allegato B, L. 232/2016 un credito di imposta pari al 15% del costo del bene nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro. Come espressamente previsto dal comma citato l'agevolazione riguarda anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei predetti beni *"mediante soluzioni di cluod computing, per la quota imputabile per competenza"*.

### Modalità di utilizzo del credito di imposta

Il credito di imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione nel modello F24 in 5 rate costanti, ridotte a 3 per l'acquisto di beni immateriali, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni. Per gli investimenti in beni ad alto contenuto tecnologico e per l'acquisto di beni immateriali la decorrenza parte dall'avvenuta interconnessione dei beni al sistema aziendale.

Può accadere, infatti, che a seguito dell'acquisto dei beni materiali industria 4.0, l'interconnessione avvenga in un periodo successivo. In tal caso il comma 191 prevede la possibilità di iniziare a fruire dell'agevolazione riconosciuta ai beni materiali "generici", ovvero il credito di imposta del 6%. Nel periodo successivo a quello dell'interconnessione scatterà il credito di imposta pari al 40%. Pertanto

mutuando i chiarimenti della circolare n. 4/E/2017 in materia di iper ammortamento, il credito di imposta usufruibile a seguito dell'interconnessione:

– deve essere ridotto di quanto già utilizzato (6%);

– è utilizzabile in 5 quote annuali a decorrere dall'anno successivo a quello dell'interconnessione. Si considera, quindi, un nuovo quinquennio.

Ai sensi del comma 191, L. 160/2019 al credito di imposta non si applicano:

– il limite di valore previsto per i crediti da indicare nel quadro RU (250.000 euro);

– il limite di compensazione fissato in 700.000 euro;

– il limite di compensazione in presenza di debiti erariali di importo superiore a 1.500 euro.

Inoltre, per effettuare la compensazione non è previsto l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione (si ricorda, infatti, che il credito di imposta andrà esposto nel quadro RU della dichiarazione dei redditi).

Infine, si precisa che il credito di imposta non può formare oggetto di cessione nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

### Esercizio non coincidente con l'anno solare

Come chiarito durante Telefisco 2020, la decorrenza del diritto alla fruizione del credito di imposta è stabilita in funzione dell'anno solare. Pertanto, anche in presenza di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare il credito di imposta è fruibile dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene (beni "generici") o dall'anno successivo a quello di avvenuta interconnessione (Beni industria 4.0)

### Contabilizzazione e rilevanza fiscale del credito di imposta

Il credito di imposta che si forma a seguito dell'acquisto dei beni strumentali, può essere classificato tra i contributi in conto impianti. In tal caso, come previsto dal principio contabile Oic 16, l'importo del credito è imputato a Conto economico nella voce A5 e rinviato per competenza riscontandolo sulla base della durata del processo di ammortamento. In forza della previsione del comma 192, L. 160/2019 l'importo iscritto a Conto economico:

– non è tassato ai fini Irpef/Ires/Irap;

– non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi;

– è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.

Con la contabilizzazione nella voce A5 del Conto economico, il credito di imposta (contributo conto impianti) entra a far parte del calcolo del Rol ai fini della deducibilità degli interessi passivi. Considerata, però la sua estraneità alla formazione della base imponibile, non dovrebbe avere rilevanza fiscale nemmeno alla formazione del Rol[2].

## Cessione/sostituzione del bene agevolato

### Cessione del bene

Il comma 193, L. 160/2019 prevede che nel caso in cui il bene agevolato sia ceduto a titolo oneroso o destinato a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, il credito di imposta è ridotto in misura corrispondente, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Qualora il credito di imposta sia già stato utilizzato in compensazione, va riversato entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo di imposta in cui si sono verificati i predetti eventi, senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Per l'acquisto di "Beni industria 4.0" il periodo di sorveglianza decorre dalla data di interconnessione.

Con la risposta a interpello n. 14/2020, in materia di iper ammortamento, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'impiego temporaneo del bene presso strutture situate all'estero non comporta il recupero dell'agevolazione.

### Sostituzione del bene

L'ultimo periodo del comma 193 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2020, concede la possibilità di continuare a usufruire del beneficio anche nell'ipotesi di cessione del bene a condizione che:

– per i beni strumentali "generici" il bene originario sia sostituito con un bene strumentale nuovo avente i medesimi requisiti (ad esempio coefficiente di ammortamento non inferiore al 6,5%);

– per i "Beni industria 4.0" il bene strumentale nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dalla Tabella A e che venga attestata l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Se il costo di acquisizione del bene sostitutivo è inferiore a quello del bene originario, la fruizione del beneficio viene ricalcolata in diminuzione in base al minor valore del bene sostitutivo.

[2] In tal senso P. Meneghetti, "*Iper ammortamento addio*" in Novità Fiscali 2020, Il Sole 24 ore.

### Documentazione richiesta

Il comma 195, Legge di Bilancio 2020 richiede ai soggetti beneficiari dell'agevolazione di conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. La norma fa riferimento oltre che alle fatture, anche agli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati. In questi ultimi, in attesa di chiarimenti ufficiali, si possono far rientrare, a titolo esemplificativo, in caso di acquisizione in proprietà:

– gli ordini di acquisto;

– i contratti di fornitura;

– i documenti di trasporto del bene;

in caso di acquisizione mediante contratto di *leasing* gli altri documenti rilevanti possono essere a titolo esemplificativo:

– contratto di locazione finanziaria;

– documenti di trasporto dei beni;

– verbale di collaudo.

Per quanto riguarda le fatture, la disposizione richiede esplicitamente che le stesse debbano riportare l'espresso riferimento alla normativa in esame che potrebbe essere "*cessione di bene che beneficia del credito di imposta di cui ai commi da 184 a 194 dell'articolo 1, L. 160/2019*". La stessa descrizione potrebbe essere riportata nel contratto di locazione finanziaria. Quest'ultimo adempimento può risultare complicato per gli acquisti effettuati presso soggetti passivi esteri.

Ci sarebbe da chiarire cosa accade alle fatture emesse subito dopo l'entrata in vigore della Legge che non riportino la dicitura richiamata. Si potrebbe ipotizzare la non decadenza dall'agevolazione anche in forza di quanto stabilito dall'articolo 3, comma 2, Statuto del contribuente in base al quale sono vietati nuovi adempimenti prima che siano trascorsi almeno 60 giorni dall'entrata in vigore delle leggi.

### Documentazione specifica per gli investimenti ad alto contenuto tecnologico

Per i "Beni materiali 4.0" e immateriali (Allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017), le imprese sono inoltre tenute a produrre una perizia tecnica di un ingegnere o perito industriale, o un attestato di conformità rilasciato da un ente certificatore accreditato da cui risulti che i beni possono essere ricompresi tra quelli di cui ai citati allegati A e B e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Se il costo dei beni è inferiore a 300.000 euro i documenti elencati possono essere sostituiti da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante. È previsto poi un ulteriore adempimento che riguarda l'obbligo di effettuare una comunicazione al Mise. Detta

comunicazione per espressa previsione normativa, deve essere effettuata "*al solo fine di consentire al ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative introdotte*". È lasciata all'emanazione di apposito D.M. la determinazione del modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo di imposta. In caso di omissione la disposizione non fa alcun riferimento a una possibile decadenza dall'agevolazione. Si precisa che detta comunicazione non è richiesta per il credito di imposta spettante in relazione agli investimenti in beni strumentali "generici".

## Beni prenotati prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2020

Il comma 196, L. 160/2019 disciplina espressamente le regole da applicare agli investimenti effettuati tra il 1° gennaio 2020 e il 30 giugno 2020 in relazione ai quali alla data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti pari al 20 per cento del costo di acquisizione. Ebbene in questo caso si applica la vecchia disciplina dell'iper ammortamento o super ammortamento. Durante Telefisco 2020 l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente chiarito che la "vecchia disciplina" si applica anche nel caso in cui il bene sia stato prenotato entro il 31 dicembre 2018 con ordine e acconto del 20% corrisposto entro tale data.

### SCHEDA DI SINTESI

I commi da 184 a 197, L. 160/2019 "Legge di Bilancio 2020", hanno introdotto un credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi in sostituzione del superammortamento e iper ammortamento.

I soggetti beneficiari dell'agevolazione sono tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni dei soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, dall'attività svolta, dalla dimensione e dal regime fiscale adottato. Sono pertanto inclusi anche i soggetti in regime forfetario. Per poter usufruire dell'agevolazione le imprese devono:
- aver rispettato le normative sulla sicurezza dei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- aver provveduto al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Gli investimenti che danno origine al credito di imposta sono quelli relativi a:
- beni materiali strumentali "generici" (comma 187);
- beni immateriali nuovi strumentali all'esercizio di impresa (comma 187);

- beni strumentali a elevato contenuto tecnologico "Beni industria 4.0" (comma 189);
effettuati sia titolo di proprietà ovvero in *leasing* nel qual caso il beneficio spetta all'utilizzatore. L'agevolazione dovrebbe spettare anche ai beni realizzati in economia e alle migliorie su beni di terzi quando possano essere iscritte tra le immobilizzazioni materiali essendo dotati di individualità e autonoma funzionalità.

Il periodo temporale durante il quale deve essere effettuato l'investimento affinché sia riconosciuta l'agevolazione è:
- 1° gennaio 2020 – 31 dicembre 2020; ovvero
- entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro il 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Per poter accedere al beneficio gli investimenti devono riguardare beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Il credito di imposta è determinato applicando una percentuale sul costo di acquisto determinato ai sensi dell'articolo 110, Tuir. In caso di locazione finanziaria si fa riferimento al costo sostenuto dal concedente.
La percentuale corrisponde:
- al 6% del costo del bene per i beni strumentali "generici";
- per i "Beni industria 4.0" al 40% del costo per la quota di investimenti fino a 2.500.000 euro e nella misura del 20% del costo, per la quota di investimenti oltre 2.500.000 euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili che è pari a 10.000.000 euro;
- per l'acquisto di beni immateriali al 15% del costo del bene nel limite massimo di costi ammissibili par a 700.000 euro.

Il credito di imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione nel modello F24 in 5 rate costanti, ridotte a 3 per i beni immateriali, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni. Non si applica:
- il limite di valore previsto per i crediti da indicare nel quadro RU (250.000 euro);
- il limite di compensazione fissato in 700.000 euro;
- il limite di compensazione in presenza di debiti erariali di importo superiore a 1.500 euro.

Il credito di imposta che si forma a seguito dell'acquisto dei beni strumentali:
- non è tassato ai fini Irpef/Ires/Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi;
- è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.

Nel caso in cui il bene agevolato sia ceduto a titolo oneroso o destinato a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, il credito di imposta è ridotto in misura corrispondente, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Qualora sia già stato utilizzato in compensazione, va riversato entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo di imposta in cui si sono verificati i predetti eventi, senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Nell'ipotesi di cessione con sostituzione del bene l'agevolazione prosegue a condizione che:
- per i beni strumentali "generici" il bene originario sia sostituito con un bene strumentale nuovo avente i medesimi requisiti (ed esempio coefficiente di ammortamento non inferiore al 6,5%);
- per i "Beni industria 4.0" il bene strumentale nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dalla Tabella A e che venga attestata l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Pena la revoca dell'agevolazione i soggetti beneficiari sono tenuti a conservare la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.
Le fatture devono riportare l'espresso riferimento alla normativa in esame.

Per i beni materiali 4.0 e immateriali (Allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017), le imprese devono produrre una perizia tecnica di un ingegnere o perito industriale o un attestato di conformità rilasciato da un ente certificatore accreditato da cui risulti che i beni possono essere ricompresi tra quelli di cui ai citati allegati A e B e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Se il costo dei beni è inferiore a 300.000 euro i documenti elencati possono essere sostituiti da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante. È previsto poi un ulteriore adempimento che riguarda l'obbligo di effettuare una comunicazione al Mise.

Gli investimenti effettuati tra il 1° gennaio 2020 e il 30 giugno 2020 in relazione ai quali alla data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti pari al 20% del costo di acquisizione continuano ad applicare la vecchia disciplina dell'iper/super ammortamento.

## La circolare tributaria n. 10/2020

# Reintroduzione dell'Ace e criticità nella sua applicazione

di Paolo Meneghetti - dottore commercialista, revisore legale

La "reintroduzione" dell'Ace operata dalla L. 160/2019 ripropone con una certa attualità alcuni temi critici nella sua applicazione che derivano sia da nuove disposizioni introdotte nel 2019 sia da questioni "tradizionalmente" controverse in tema di Ace. Anzitutto occorre rimarcare che non è del tutto corretto parlare di reintroduzione dell'Ace, posto che la L. 160/2019, con una sorta di gioco di parole "ha abrogato la abrogazione", disposta con decorrenza dal periodo d'imposta 2019, che aveva sancito la L. 145/2018. Quindi ora possiamo parlare di una applicazione dell'Ace senza soluzione di continuità dalla sua introduzione avvenuta con il 1° gennaio 2011 all'esercizio 2019, cioè quello che i contribuenti si accingono a dichiarare con la campagna redditi che inizierà tra breve.
Di seguito si analizzano alcuni passaggi di non semplice applicazione nel calcolo della agevolazione.

### Le correzioni contabili

Con le modifiche introdotte dal documento Oic 29 a decorrere dal bilancio dell'esercizio 2016, l'errore contabile commesso in esercizi precedenti va corretto nell'esercizio in cui tale errore è individuato, ma ciò non attraverso un passaggio nel Conto economico, bensì andando direttamente a rettificare la riserva formata da utili portati a nuovo. Più precisamente il § 48 del citato documento stabilisce che ove si ritenga più appropriato utilizzare un'altra riserva di patrimonio netto ciò sarà possibile, ma resta fermo che la correzione incide direttamente sul patrimonio netto di apertura dell'esercizio in cui ci si accorge dell'errore. Solo nel caso in cui l'errore si manifesti come non rilevante (e il giudizio di rilevanza dipende dalla dimensione della impresa quindi non è quantificabile in modo generale) sarà possibile imputare la correzione a Conto economico. Dal punto di vista fiscale già con la circolare n. 31/E/2013 era stato affermato il principio secondo cui non poteva ritenersi rilevante il componente reddituale imputato a Conto economico per effetto della correzione di errore nel periodo d'imposta di esecuzione della stessa (e ciò per violazione al principio di competenza), bensì doveva ritenersi emendabile la dichiarazione del periodo d'imposta in cui si è commesso l'errore con le conseguenze in tema di maggiore versamento d'imposta o maggiore credito a seconda dei casi. Con l'avvenuta abrogazione del

passaggio a Conto economico la correzione dell'errore interessa meramente, dal punto di vista contabile, lo Stato patrimoniale e a maggior ragione risulta evidente che l'unica modalità fiscalmente ammessa per il riconoscimento del nuovo risultato reddituale è l'emendamento della dichiarazione originaria. Quindi, ravvedimento operoso quando l'errore è a sfavore, mentre nel caso contrario verrà utilizzato il quadro DI del modello Redditi (che in pratica persegue il medesimo obiettivo nel senso che viene corretta la dichiarazione originaria), oltre a eseguire la dichiarazione rettificativa. Ma se la correzione contabile incide sul patrimonio netto, che, come è noto è la grandezza sensibile per quantificare l'Ace, la sua modifica in incremento o decremento che impatto ha sulla agevolazione per la crescita economica? Sul punto non si trova una risposta nel D.M. 3 agosto 2017 che pure ha esaminato molti altri casi in cui il nuovo bilancio *ex* D.Lgs. 139/2015 ha imposto modifiche al patrimonio netto, come, ad esempio, la genesi di riserve per effetto della contabilizzazione dei debiti con il criterio del costo ammortizzato. Vi è però un passaggio nella Relazione illustrativa al citato D.M. che afferma: "*Per quanto concerne gli effetti sull'utile agevolabile derivante dalla rilevazione degli errori contabili rilevanti, la determinazione della base Ace è da operare mediante l'utilizzo degli istituti che consentono l'emendabilità della dichiarazione originariamente presentata, con conseguente irrilevanza delle poste di correzione iscritte nello stato patrimoniale o nel Conto economico*".

Da tale passaggio emerge con chiarezza che la modifica del patrimonio netto, in sé, non assume alcuna rilevanza ai fini Ace, mentre pare di capire che laddove venga emendata la dichiarazione originaria potrà essere modificato anche il calcolo eseguito della variazione diminutiva Ace. Questa impostazione, che sembra legare l'effetto Ace della correzione al periodo d'imposta in cui doveva essere rilevata la base imponibile corretta, presenta però una serie di questioni che non sono in alcun modo esaminate nel documento citato.

## ESEMPIO

Proviamo a fare 2 semplici esempi di correzione per errori contabili commessi nel 2016, periodo d'imposta in cui la base imponibile Ace è stata calcolata in 100.000.

Caso 1 - Non è stato rilevato un ricavo per un 20.000 euro. La correzione avviene al 1° gennaio 2020 con la scrittura contabile:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Credito vs/cliente | a | Riserve di utili portati a nuovo | 14.000 | 14.000 |

Calcoliamo un dato forfettario di 6.000 euro di maggiori imposte e sanzioni.

Dal contenuto della Relazione illustrativa sembra di capire che si ha un *plus* di base Ace di 14.000 euro, ma senza considerare che non esiste un verbale di collocazione a riserva di tale importo, che ai fini Ace

è elemento fondamentale. Diciamo pure che superiamo questo aspetto dando per scontato che non serva una integrazione della delibera di approvazione del bilancio 2016, la base Ace che deve essere modificata è quella del 2017 (periodo in cui si sarebbe approvato la delibera) oppure è direttamente quella del 2016, dato che stiamo parlando di una correzione contabile? Sembra più corretto dire che dal 2017 si potrà considerare (emendando la dichiarazione in relazione all'Ace modello 2018 per periodo 2017) una maggiore Ace per 14.000 euro che si traduce ina variazione diminutiva maggiore per 224 euro, il che comporterà un diverso calcolo dell'Ires del medesimo anno. A ciò segue il ricalcolo Ace anche per il 2018.

Caso 2 - Non è stato rilevato un costo nel 2016 per 20.000 euro. Ciò comporta un credito di 6.000 euro (sempre calcolato in modo forfettario per semplificare l'esempio) che sommato algebricamente con il maggior costo determina un *minus* di base Ace per 14.000 euro quindi con una variazione diminutiva dell'imponibile reddituale minore rispetto a quella eseguita nel periodo d'imposta 2017 (anno di destinazione a riserva dell'utile 2016) sempre di 224 euro. Sul punto viene da chiedersi che accade se la società rinunzia a emendare a favore l'imponibile del 2016. Sarebbe logico concludere che anche ai fini Ace non si dovrebbe avere alcuna modifica negativa, ma ciò comporterà un disallineamento tra il patrimonio netto contabile (ridotto) e la base Ace non ridotta, disallineamento certo non facile da gestire nel tempo.

Tutto ciò per segnalare che dalla impostazione della Relazione illustrativa emergono una serie non trascurabile di problemi che potevano essere forse risolti se, con approccio certamente più grezzo ma altrettanto certamente più semplice, si fosse data rilevanza, ai fini Ace, al momento in cui viene rettificato il patrimonio netto.

**Riserva da correzione errori contabili rilevanti**

**Base Ace da operare emendando la dichiarazione originaria**

↓

Irrilevanti poste di correzione in Conto economico e Stato patrimoniale

↓ ↓

| | |
|---|---|
| Incremento di patrimonio netto: rettifica a sfavore con ricalcolo di Ace maggiore riserva utili | Decremento di patrimonio netto: rettifica a favore con ricalcolo di Ace minore riserva utili |

Nel caso in cui l'errore non fosse rilevante esso sarà imputato al Conto economico come componente positivo o negativo di reddito, ma anche per questa fattispecie la Relazione illustrativa afferma l'irrilevanza ai fini Ace, quindi il calcolo verrà eseguito non tanto assumendo quale dato significativo il contenuto della delibera assembleare, bensì il medesimo rettificato in aumento o in diminuzione della posta correttiva.

## Utile di esercizio per società di persone

Con la Legge di Bilancio 2017 la disciplina Ace delle società di persone in contabilità ordinaria è stata resa analoga a quella delle società di capitali, quindi la base dell'agevolazione non deriva più dal semplice patrimonio netto esistente alla fine dell'esercizio (salvo mantenere tale modalità di calcolo della base Ace per il patrimonio netto maturato al 2015, la cosiddetta base "storica"), bensì dall'utile di esercizio non distribuito e dai conferimenti in denaro eseguiti dai soci. Tuttavia rimane una differenza fondamentale tra società di persone e società di capitali quanto al momento in cui l'utile di esercizio entra nella base Ace: infatti, a norma dell'articolo 8, comma 3, D.M. 3 agosto 2017 l'utile di esercizio entra nella base Ace quando matura e non quando è esplicitamente destinato a riserva. Questa differenza è la conseguenza di una diversa modalità di approvazione del bilancio e diversa relazione giuridica tra socio e quota di utili al medesimo spettante. Nella società di persone, infatti non esiste una specifica modalità di approvazione del bilancio in forza della quale, come avviene per le società di capitale, si possa dire che una maggioranza dei soci assume una certa decisione, costringendo, di fatto, la minoranza dei soci ad accettare la stessa decisione. Ciò non di meno il bilancio, *rectius* "il rendiconto" va necessariamente approvato se si vuole percepire l'utile, poiché a norma dell'articolo 2303, cod. civ. nessuna ripartizione può essere eseguita se non per utili effettivamente conseguiti. Circa la modalità di approvazione del rendiconto non vi sono regole precise (se non quelle eventualmente inserite nello statuto) e secondo autorevole dottrina[1] non vi sono tracce normative per affermare che l'approvazione possa essere tacita. Quindi, dando per scontato che si abbia una approvazione unanime del rendiconto (senza la quale nessun utile può essere ripartito), si apre la questione di come valutare la posizione del socio una volta che sia stato approvato il rendiconto. In base all'articolo 2262, cod. civ. in assenza di perdite pregresse, ciascun socio ha diritto a percepire la propria quota di utili e tale diritto non può essere limitato dalla diversa volontà dei soci. Questo significa che approvato il rendiconto l'utile di esercizio da posta del patrimonio netto diviene posta del passivo (cioè debito della società verso il socio) e da qui la ricaduta Ace, cioè la riduzione della base imponibile similmente a ciò che accade nella società di capitale quando è stata deliberata la distribuzione di dividendi (cioè riduzione di patrimonio netto con attribuzione ai soci *ex* articolo 5, comma 4, D.M. 3 agosto 2017).

Ovviamente la questione in oggetto presenta aspetti di interesse che vanno ben al di là della base Ace: pensiamo alla situazione che si potrebbe manifestare in una Snc, in cui è sempre stato approvato il rendiconto, nella quale a un certo punto nasce un contenzioso interno che vede da una parte la maggioranza dei soci e dall'altra un unico socio: ebbene costui potrebbe strumentalmente azionare (o

[1] Documento Fondazione nazionale dottori commercialisti del 17 ottobre 2017, pag. 7.

minacciare di azionare) il suo diritto di credito per tutti gli utili non percepiti mettendo così in difficoltà la società al fine di far passare la propria linea di pensiero minoritaria (in tal senso si vedano Cassazione n. 17489/2018 e n. 28806/2013).

Come potrà la maggioranza dei soci (e quindi in sostanza la società) cautelarsi ed evitare di restare ostaggio di una eventuale richiesta di distribuzione di utili da parte del singolo socio?

Chi scrive non vede altra via se non quella di approvare insieme al rendiconto anche una delibera con consenso unanime di tutti i soci di accantonare l'utile a riserva. In tal modo, approvato il rendiconto, l'utile sarà distribuibile ma non vi sarà alcun automatismo nel generare un diritto soggettivo del singolo socio e nel contempo la riserva potrà sempre essere distribuita con il consenso di tutti i soci. Tale delibera, si ritiene rappresenti anche il documento che evita a monte qualunque contestazione nel calcolo della base Ace, in quanto l'utile rileva quando matura e successivamente, in forza della delibera in questione, non diventa una passività, bensì resta una posta di patrimonio netto.

**Utile società di persone e Ace**

Articolo 2262, cod. civ.

↓

Approvato il rendiconto ciascun socio ha diritto alla propria quota di utile

↓

Quindi approvato il rendiconto l'utile diviene una passività

Salvo che sia stato deliberato unanimemente l'accantonamento a riserva

Ai fini Ace l'utile rileva quando è maturato. Ad esempio l'utile 2019 rileva ai fini Ace per il periodo d'imposta 2019

↓

Ma nel 2020, approvato il rendiconto esso diviene una passività quindi variazione diminutiva Ace

## Il saldo attivo da rivalutazione

Il primo tema è rappresentato dalla eventuale scelta che le imprese eseguiranno di rivalutare i beni di impresa *ex* articolo 1, comma 696 e ss., L. 160/2019. In primo luogo va ricordato che nella Nota integrativa, ai sensi dell'articolo 5, D.M. 162/2001, vanno indicati i criteri utilizzati per eseguire la rivalutazione (ad esempio incremento del solo valore iscritto nell'attivo patrimoniale), oltre ad attestare nella medesima Nota che il valore rivalutato non eccede il costo di sostituzione. Il saldo attivo da rivalutazione va imputato al capitale sociale o allocato in apposita riserva del patrimonio netto, inoltre esso è distribuibile anche prima di aver realizzato il bene rivalutato (al riguardo circolare Assonime n. 13/2001) ed è utilizzabile a copertura di perdite tramite delibera di assemblea ordinaria (ma in questo caso con obbligo di ricostituzione della riserva), oppure di assemblea straordinaria con modalità simili alla riduzione del

capitale sociale ma senza attendere i 90 giorni per l'esecuzione della delibera stessa. Dal punto di vista fiscale il saldo attivo rappresenta una riserva di utili quindi sorge legittimamente il dubbio se possa trattarsi di una posta rilevante ai fini Ace. Al riguardo va ricordato che in base all'articolo 5, comma 6, D.M. 3 agosto 2017 rilevano ai fini Ace solo le riserve di utili disponibili, intendendo per tali solo quelle formate con utili effettivamente realizzati e non derivanti, invece, da processi valutativi, come è, palesemente, la riserva da rivalutazione che, come dice il termine che la descrive, deriva da una valutazione. Tuttavia, l'estraneità di tale riserva rispetto al comparto Ace non è definitiva, bensì perdurante fintanto che il saldo attivo mantiene la caratteristica di componente del netto derivante da processo valutativo. In realtà la riserva entra a far parte di quelle disponibili quando gli elementi rivalutati vengano realizzati, e ciò accade quando gli elementi stessi sono ceduti a terzi oppure è completato il processo di ammortamento. Ipotizziamo che un bene rivalutato venga successivamente ceduto a terzi: in quel momento il valore rivalutato viene realizzato, senza che vi sia alcun obbligo di distribuire contestualmente ai soci il saldo attivo. Ma con la cessione il valori rivalutati vengono realizzati e quindi la riserva diviene rilevante ai fini Ace, purché, ovviamente, formata a decorrere dall'entrata in vigore dell'Ace, cioè dal 2011 (si veda in questa senso la circolare n. 21/E/2015, § 3.13).

**Riserva da rivalutazione 2019**

| Adempimenti bilancistici "generici" | Adempimenti bilancistici relativi al saldo attivo |
|---|---|
| ↓ | ↓ |
| Indicazione del metodo di rivalutazione in Nota integrativa (ad esempio rivalutazione del solo dato dell'attivo patrimoniale) | Indicazione del saldo attivo nel patrimonio netto in specifica riserva designata con riferimento alla legge in esame, con esclusione di ogni diversa utilizzazione, oppure imputato al capitale |
| ↓ | ↓ |
| Attestazione in Nota integrativa che il valore rivalutato non eccede il valore di sostituzione del bene | Riserva di utili, utilizzabile per copertura di perdite (con ricostruzione futura o meno a seconda della modalità scelta per la riduzione) e distribuibile a prescindere dalla cessione del bene (deroga all'articolo 2426, cod. civ. e altre disposizioni in materia. Cfr. circolare Assonime 13/2001) |
| | ↓ |
| | Rilevante ai fini Ace nel senso di concorso all'ammontare del patrimonio netto massimo per beneficio, ma non per calcolo incremento (tranne che dopo il realizzo dei beni. Cfr. circolare n. 21/E/2015) |

## La riserva da riallineamento

La L. 160/2019 (articolo 1, comma 702) ha reintrodotto per il periodo d'imposta 2019 il riallineamento dei minori valori fiscali dei beni rispetto a maggiori valori civilistici con una procedura che condivide

con la rivalutazione la medesima aliquota di imposta sostitutiva (12% per beni ammortizzabili e 10% per quelli non ammortizzabili). Le società che utilizzeranno questa opportunità dovranno fare i conti con alcuni adempimenti civilistici non legati, però, alla approvazione del bilancio, poiché con questa operazione non si genera un incremento del patrimonio netto. Tuttavia il riallineamento è condizionato dall'obbligo di accantonare una apposita riserva del patrimonio netto pari all'ammontare del differenziale da riallineare. Tale accantonamento potrebbe anche non avvenire in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio 2019, purché lo stesso avvenga mediante delibera assembleare entro l'esercizio 2020, con l'ulteriore condizione che l'ammontare di netto da accantonare sia già "mateticamente e giuridicamente" presente alla fine dell'esercizio 2019. È anche possibile, in caso di incapienza delle riserve, accantonare figurativamente una parte ideale di capitale sociale che con questa operazione assume la connotazione di riserva in sospensione d'imposta. Sulla correlazione tra riallineamento e Ace non risultano precedenti di prassi ufficiale. Sul punto va rilevato come il riallineamento non modifica l'entità del patrimonio netto ma operi solo sui connotati fiscali del medesimo, nel senso che rende in sospensione di imposta la parte accantonata. Ma il regime di sospensione di imposta incide sulla fiscalità della attribuzione ai soci non sulla natura della riserva, per cui si ritiene che una riserva di utili formata dal 2011 ed eventualmente accantonata nel 2020 in regime di sospensione di imposta mantenga inalterato il suo *status* di riserva disponibile (cioè distribuibile, seppur con gravame fiscale, e generata da fatti realizzativi), dal che se ne ricava la (mantenuta) rilevanza ai fini Ace.

**Riserva da riallineamento 2019**

Adempimenti bilancistici

In assenza di incremento del patrimonio netto non serve alcuna particolare previsione, tranne che l'indicazione dell'obbligo di vincolare nel netto una riserva (la circolare n. 21/E/2015 parla di apposito intervento in sede di formazione e approvazione del bilancio)

La riserva va iscritta entro l'esercizio successivo a quello di riallineamento (anche se non stanziata appositamente in sede di approvazione del bilancio)

Nel patrimonio netto dell'esercizio in riferimento al quale viene eseguito il riallineamento (ad esempio attuale 2019) deve già sussistere la capienza per il vincolo, anche, eventualmente, vincolando una quota di capitale sociale

Riserva in sospensione di imposta, che non modifica il suo impatto Ace. In caso di distribuzione medesime conseguenze della distribuzione del saldo attivo

## Il conferimento di azienda nell'ambito delle aggregazioni aziendali

Un'altra possibile operazione che debutta con l'esercizio 2019 e che dovrà essere considerata nella chiusura del bilancio relativo allo stesso esercizio è il conferimento di azienda (o ramo di azienda) eseguita a far data dal 1° maggio 2019 che, a certe condizioni, fruisce del *bonus* fiscale da aggregazioni aziendali. In estrema sintesi ricordiamo che ai sensi dell'articolo 11, D.L. 34/2019 i conferimenti eseguiti in operazioni di aggregazioni aziendali permettono di dare rilevanza fiscale (senza versare alcuna imposta sostitutiva) ai maggiori valori civilistici generati dal trasferimento dei beni strumentali fino al limite di 5.000.000 euro. Questa operazione genera riserve sia in capo alla conferente, sia in capo alla conferitaria, riserve che vanno valutate nell'ottica dell'Ace.

### ESEMPIO

Esaminiamo il profilo della conferente, ipotizzando che venga trasferito un ramo di azienda iscritto a valori di libro di 100 e conferito al valore peritato di 1.100. A seguito del conferimento verrà iscritta una partecipazione (al posto del ramo aziendale trasferito) per 1.100 generandosi, così, una plusvalenza di 1000 iscrivibile a Conto economico. Fermo restando che la partecipazione manterrà il valore fiscale di 100, la plusvalenza che confluisce nell'utile di esercizio, a sua volta destinato a riserva, permette di incrementare il vantaggio Ace? La risposta è purtroppo negativa, per effetto di un passaggio del D.M. 3 agosto 2017 (articolo 5, comma 8, lettera b) che nega la possibilità di considerare tra le riserve "aceizzabili" quelle derivanti da plusvalenze iscritte a seguito di conferimenti di azienda. Tale limitazione si applica dal 2017, anche per conferimenti eseguiti prima della citata data, ma in tal caso solo a partire dalla determinazione Ace relativa al periodo d'imposta 2018. Per concludere su questo punto va segnalato che la riserva in questione pur non avendo scontato alcuna imposta non va considerata in sospensione di imposta e, in quanto formata con utili, se successivamente venisse distribuita formerebbe reddito tassabile quale dividendo in capo al socio percipiente.

Il secondo profilo è quello della società conferitaria che vede incrementato il proprio patrimonio netto per effetto del trasferimento dei beni. Tale incremento non può che avere natura di capitale, essendo il frutto di un apporto del socio, e se fosse collocato a riserva potrebbe generare il dubbio sulla rilevanza ai fini Ace. In realtà la risposta a questo dubbio è univoca trattandosi di un conferimento in natura e non in denaro non potrà avere alcun rilievo ai fini Ace, salvo, ovviamente, considerare che l'incremento del patrimonio netto assume comunque un ruolo nel calcolo dell'Ace, essendo il patrimonio netto il valore massimo che può assumere la variazione incrementativa che si assume nel calcolo della agevolazione alla crescita economica. Anche questa riserva non va considerata in sospensione

d'imposta e avendo natura di capitale, se distribuita, non formerà in sé dividendi tassabili, bensì riduzione del valore della partecipazione. Naturalmente si potrà verificare il caso in cui per effetto della distribuzione al socio della riserva da conferimento il costo della partecipazione assuma un valore negativo (il cosiddetto "sottozero") e in questa ipotesi il differenziale negativo costituisce, ai fini fiscali, distribuzione di utili da tassare alla stregua di dividendi.

**Riserva da conferimento di azienda**

**Ad esempio Alfa Srl conferisce a Beta Srl 1.100 azienda che presenta valore contabile di 100 > Alfa iscrive *plus* a Conto economico che confluisce nell'utile, Beta rileva una riserva da conferimento**

| | |
|---|---|
| Alfa rileva una riserva di utile che, per conferimenti diversi da quelli "*under common control*", è disponibile, ma non rileva ai fini Ace (articolo 8, lettera b), D.M. 3 agosto 2017 | Beta rileva una riserva di capitale per conferimenti in natura non rilevante ai fini Ace (se non per il computo dell'ammontare del patrimonio netto) |
| ⬇ | ⬇ |
| Riserva di utili non in sospensione di imposta, se distribuita genera dividendi tassabili in capo al percipiente | Riserva di capitali non in sospensione di imposta, se distribuita possibili riflessi da "sottozero" |
| ⬇ | ⬇ |
| La partecipazione resta sempre disallineata (se disallineamento su partecipazioni di controllo o collegamento esistente al 31 dicembre 2018, possibile riallineamento *ex* L. 160/2019) | I valori dei beni dell'azienda conferita sono disallineati, possibile riallineamento con imposta sostitutiva *ex* articolo 176, Tuir o anche gratuito in presenza di requisiti articolo 11, D.L. 34/2019 |

## Le polizze assicurative

Come è noto, con l'introduzione del comma 6-*bis* all'articolo 1, D.L. 201/2011 l'eventuale incremento degli investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalla partecipazioni, incremento rilevato assumendo come dato di riferimento la stessa posta nel bilancio al 31 dicembre 2010, costituisce una variazione diminutiva della base imponibile Ace. Tale variazione è da intendersi alla stregua di una qualunque altra variazione diminutiva della base Ace (ad esempio dividendi) e quindi non è suscettibile di sterilizzazione tramite interpello disapplicativo (circolare n. 8/E/2017).

L'articolo 5, comma 3, D.M. 3 agosto 2017 certifica che per titoli e valori mobiliari deve intendersi la nozione recata dal D.Lgs. 58/1998, articolo 1, comma 1-*bis*, cioè:

– obbligazioni e altri titoli di debito, comprese le ricevute di deposito relative a tali titoli;

– qualsiasi altro valore mobiliare che permetta di acquisire o di vendere i valori mobiliari indicati alle lettere a) e b) o che comporti un regolamento a pronti determinato con riferimento a valori mobiliari, valute, tassi di interesse o rendimenti, merci o altri indici o misure.

Tuttavia, questa precisazione non ha dissipato i dubbi circa l'inserimento nei titoli di cui sopra delle polizze assicurative. Sul punto, la circolare Assonime n. 17/2017, ha sottolineato che, secondo alcuni, non trattandosi di titoli, non se ne dovrebbe tenere conto: altri, invece, distinguono le polizze in funzione della loro natura, facendo notare che, laddove la polizza abbia un contenuto prevalentemente finanziario con rischio di *performance* a carico dell'assicurato (ad esempio, la polizza *unit linked*), si tratterebbe di un investimento finanziario non partecipativo da sterilizzare ai fini Ace.

Il tema è stato ripreso da un recente interpello della DRE Veneto (907-191-2018) in cui si afferma "*Le polizze assicurative - quali le polizze vita - non rientrano nell'ambito di applicazione del comma 6-bis in parola, in quanto la "funzione previdenziale" immancabilmente presente in una polizza vita (associata alla protezione della propria o altrui capacità reddituale che potrebbe venire a mancare in caso di premorienza di un determinato soggetto) non consente di ricondurre tali polizze nel novero dei titoli e valori immobiliari che la norma intende penalizzare*".

La risposta non è del tutto esauriente ma certamente è un passo in avanti nella direzione di non considerare tali investimenti quali operazioni decrementative della base Ace.

Al riguardo può essere utile ricordare come con la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 6319/2019 (il cui obiettivo è la qualificazione fiscale dei contratti assicurativi e non la loro inclusione o meno nei titoli o valori mobiliari riduttivi della base Ace) si stato affermato che:

> *"nelle polizze unit linked, caratterizzate dalla componente causale mista (finanziaria e assicurativa sulla vita), anche ove sia prevalente la causa "finanziaria", la parte qualificata come "assicurativa" deve comunque rispondere ai principi dettati dal codice civile, dal codice delle assicurazioni e dalla normativa secondaria a essi collegata con particolare riferimento alla ricorrenza del "rischio demografico" rispetto al quale il giudice di merito deve valutare l'entità della copertura assicurativa che, avuto riguardo alla natura mista della causa contrattuale, dovrà essere vagliata con specifico riferimento all'ammontare del premio versato dal contraente, all'orizzonte temporale e alla tipologia dell'investimento".*

Pertanto se è presente il rischio demografico (evento vita/morte dell'assicurato) anche una componente finanziaria presente nell'investimento non vale a negare la natura assicurativa del contratto. Ma se esso conserva natura assicurativa dovrebbe discenderne l'estraneità dal novero dei titoli o valori mobiliari cui all'articolo 1, comma 6-*bis,* D.L. 201/2011, come, del resto, affermato anche nell'interpello sopra ricordato.

## SCHEDA DI SINTESI

Le correzioni contabili non hanno una immediata rilevanza sulla base Ace anche se eseguite direttamente con rettifiche del patrimonio netto, sarà necessario, invece, modificare l'Ace originariamente calcolata.

L'utile delle società di persone rileva ai fini Ace quando matura, ma nell'esercizio successivo sarà opportuno deliberare unanimemente da parte dei soci circa l'accantonamento a riserva per evitare una riduzione della base Ace.

Il saldo attivo da rivalutazione non rileva ai fini Ace quando è iscritto, in quanto riserva non disponibile, ma poi quando sono realizzati gli elementi rivalutati, la riserva, se creata dopo il 2010, rileva nell'Ace.

La necessità di rendere in sospensione di imposta una riserva nella procedura di riallineamento dei valori fiscali rispetto ai maggiori valori civili, non costituisce, in sé, un elemento rilevante ai fini Ace.

Nel conferimento di azienda le riserve che si formano sia in capo alla conferente, sia in capo alla conferitaria non assumono rilevanza ai fini Ace.

Le polizze vita, ancorché caratterizzate da una componente finanziaria, non rientrano tra i titoli e valori mobiliari che, se incrementati rispetto alle stesse poste al 31 dicembre 2010, decrementano la base imponibile Ace.

## La circolare tributaria n. 10/2020

# L'Iva non si arrende nemmeno dinnanzi alla morte: adempimenti degli eredi per crediti del *de cuius*

di Giovanni Valcarenghi – ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista

Il tema degli adempimenti Iva da espletare, in capo agli eredi, nel caso del decesso di un lavoratore autonomo anima, da tempo, un contrasto di opinioni tra giurisprudenza, Agenzia delle entrate e dottrina[1]. La vicenda ha trovato nuova linfa nella risposta a interpello n. 52/2020, quando l'Amministrazione finanziaria è stata chiamata a esprimersi in merito al caso di un credito incassato dagli eredi, dopo che il *de cuius* ha cessato da tempo la partita Iva.

## La vicenda oggetto di analisi

Gli eredi di un architetto, defunto nel 2012, sono subentrati nella posizione di credito del *de cuius* che, nel lontano 2002, si era insinuato in un fallimento per recuperare un proprio credito assistito da una notula (o fattura pro forma che dir si voglia). Nell'anno 2006, giunto a fine carriera, il defunto aveva cessato la propria attività, provvedendo a chiudere la partita Iva il 31 dicembre[2].

Nel mese di maggio 2019 è stato predisposto un piano di riparto del fallimento che ha previsto il pagamento parziale del credito professionale.

Così, il curatore ha richiesto agli eredi[3]:

– l'apertura della partita Iva originariamente chiusa; ovvero

– in alternativa, l'apertura di una nuova partita Iva per l'incasso del credito in argomento

[1] Per un'ampia disamina della problematica – con ampie note di dottrina - si veda, di recente, S. Carunchio, "*Cessazione dell'attività e chiusura della partita iva*", in Il fisco, 17/2019, pag. 1623.

[2] Sul tema della possibilità di estinguere la partita Iva prima di avere completato le operazioni di incasso del professionista, si veda più oltre nel testo.

[3] Si noti come la vicenda in analisi, complici alcune affermazioni completamente infondate, conduce a conseguenze irrazionali, per la semplice circostanza che, chi scrive, ritiene sia del tutto fuori luogo richiedere a un soggetto che non svolge alcune attività (in riferimento allo specifico credito) di attivare una partita Iva. Anzi, qualora l'Amministrazione finanziaria dovesse tempestivamente attivare i controlli indicati al comma 15-*bis*, articolo 35, D.P.R. 633/1972, insorgerebbe – gioco forza – un divieto di attribuzione, ovvero un provvedimento di revoca della medesima partita Iva.

giustificandosi evocando la sentenza della Corte di Cassazione, n. 8059/2016 – ove si analizza la casistica di un contribuente ancora in vita – e la risoluzione n. 34/E/2019 ove si discute degli obblighi a carico degli eredi quando la partita Iva del defunto è ancora attiva.

Ritenendo inappropriata la richiesta, in quanto la partita Iva del defunto è stata già da molti anni chiusa (e, pertanto, non si renderebbe applicabile il disposto dell'articolo 35-*bis*, D.P.R. 633/1972), si propone all'Agenzia delle entrate, in assenza di partita Iva e data la carenza del presupposto soggettivo, di emettere una semplice ricevuta soggetta eventualmente a imposta di bollo per importi superiori ai 77,47 euro.

La soluzione non trova avallo da parte dell'Agenzia delle entrate, che propone una differente soluzione più oltre dettagliata. Prima però di indicare quale sia stata la conclusione dell'Agenzia delle entrate, vale la pena di indicare le riflessioni che, nel passato, sono già state cristallizzate sul tema.

## La chiusura della partita Iva: da circostanza sostanziale a circostanza formale

In una prima fase di analisi dell'Iva si attribuiva rilevante importanza all'aspetto formale, cosicché la chiusura della partita Iva determinava – a ogni effetto – la conseguente cessazione di qualsiasi adempimento connesso, fatto salvo – ovviamente – quanto richiesto per obbligo (si pensi, ad esempio, all'autoconsumo dei beni ancora in carico).

A testimonianza di questo approccio, si possono citare (in senso positivo e negativo) le datate risoluzioni:

– n. 475455/1991, in relazione all'incasso da un fallimento da parte di un lavoratore autonomo che avveniva dopo la cessazione della partita Iva. In tal caso, in mancanza di emissione di una fattura "anticipata" rispetto all'incasso, il documento (con la connessa rilevanza del tributo) non è stato più richiesto;

– n. 360060/1979, in relazione al caso di un dipendente pubblico che, avendo svolto prestazioni nel periodo in cui risultava alle dipendenze, ma avendole incassate dopo avere aperto la partita Iva, è stato chiamato ad applicare il tributo.

> In definitiva, in questa prima fase ciò che rilevava era la presenza dei requisiti Iva al momento di effettuazione dell'operazione (per le prestazioni di servizi, incasso del corrispettivo), a prescindere dalla condizione esistente al momento in cui la prestazione di servizi era stata resa.
>
> Per effetto di una evoluzione consolidata all'interno della Corte di Giustizia UE (si vedano le sentenze C-587/10; C-284/11; C-324/11; C-527/11), la circostanza della presenza o dell'assenza del numero identificativo Iva non è più considerata circostanza determinante ai fini

> dell'applicazione del tributo, con la conseguenza che i sopracitati documenti di prassi interna risulterebbero non più coerenti con la più recente giurisprudenza.

## I precedenti in materia simile

Sempre proseguendo nel cammino di interpretazione "evolutiva" della Direttiva comunitaria, si riscontrano alcune pronunce dell'Amministrazione finanziaria che manifestano un deciso cambio di rotta rispetto alla datata interpretazione.

In particolare, pare utile ricordare:

1. circolare n. 11/E/2007 (§ 7.1): un lavoratore autonomo che cede il pacchetto clienti e concorda di incassare il corrispettivo a rate, deve mantenere aperta la partita Iva sino alla conclusione degli incassi. Infatti:

> *"come già precisato in passato dall'Amministrazione finanziaria, l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti e, in particolare, di quelli aventi a oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale";*

2. risoluzione n. 232/E/2009: l'attività di un professionista cessa quando lo stesso, astenendosi dal porre in essere ulteriori prestazioni, provveda a un complesso di operazioni tese alla definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti, compreso l'incasso dei crediti maturati e rimasti insoluti. La cessazione dell'attività per il professionista non coincide, pertanto, con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui chiude i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali.

> *"Fino al momento in cui il professionista, che non intenda anticipare la fatturazione rispetto al momento di incasso del corrispettivo, non realizza la riscossione dei crediti, la cui esazione sia ritenuta ragionevolmente possibile (perché, ad esempio, non è decorso il termine di prescrizione di cui all'articolo 2956, comma 1, n. 2, cod. civ.) l'attività professionale non può ritenersi cessata".*

## La Cassazione a Sezioni Unite sugli incassi *"post* cessazione"

L'evoluzione interpretativa si è arricchita, negli anni successivi, di una importante pronuncia della Cassazione a Sezione Unite, tesa a dirimere la questione della possibile applicazione dell'Iva per

prestazioni il cui corrispettivo fosse stato incassato dopo la cessazione della posizione[4]. Di portata certamente innovativa, pertanto, risulta la sentenza n. 8059/2016.

> In particolare, le motivazioni precisano che il fatto generatore del tributo Iva e, dunque, l'insorgenza della correlativa imponibilità, vanno identificati con la materiale esecuzione della prestazione, giacché, in doverosa aderenza alla disciplina europea, la previsione di cui all'articolo 6, D.P.R. 633/1972 va intesa nel senso che, con il conseguimento del compenso non si realizza l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità ed estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione.
>
> Ciò comporta, quale indefettibile corollario, che i compensi di prestazioni da attività imprenditoriale o professionale, conseguiti dopo la cessazione dell'attività medesima, devono ritenersi assoggettati a Iva, risultandone lo "statuto" impositivo definito dalla contestuale ricorrenza, all'atto del manifestarsi del fatto generatore dell'imposta (e suo presupposto oggettivo) anche del relativo presupposto soggettivo.

La soluzione di ritenere assoggettato a Iva il compenso di prestazione professionale percepito dopo la cessazione dell'esercizio dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata eseguita è, per altro verso, imposta dalla necessità di assicurare il compiuto rispetto del principio della neutralità fiscale dell'Iva, in forza del quale il tributo è esclusivamente destinato a gravare sul consumatore finale e non può risolversi né in svantaggio né in vantaggio per gli operatori economici che intervengano nei passaggi intermedi del ciclo produttivo/distributivo.

Solo ritenendo il compenso assoggettato a Iva si risponde, infatti, all'esigenza di impedire la sottrazione al prelievo sul consumo del valore aggiunto relativo a operazione di prestazione di servizi, che, inquadrata in regime fiscale Iva, ha partecipato delle detrazioni d'imposta sugli acquisti "a monte".

Sul fronte delle spese, risulta già affermato che il principio in rassegna esige la rilevanza fiscale a fini di detrazione:

– sia, da un lato, delle spese comprovate come propedeutiche ad attività imprenditoriale, che, poi, non decolla (Corte di Giustizia UE, sentenza C-110/94, Cassazione n. 17514/2002);

– sia, dall'altro, di quelle funzionali a siffatta attività, ma successive alla sua cessazione (Corte di Giustizia UE, sentenza C-32/03).

[4] Chiaramente, la pronuncia riguarda cause incardinate anteriormente al consolidarsi dell'orientamento dell'Agenzia delle entrare in merito alla impossibilità di cessare la partita Iva prima di avere esaurito la fase dell'incasso dei crediti, perfettamente in sintonia con pregresse interpretazioni, come precisato nei precedenti paragrafi.

E tali conclusioni debbono trovare applicazione anche nel caso particolare di corrispettivi di prestazioni eseguite da soggetto deceduto, nell'esercizio dell'attività economica, incassati dagli eredi (ovvero dai soci nel caso di una società estinta).

La conclusione di reputare assoggettato a Iva il corrispettivo di attività professionale conseguito dopo la cessazione dell'attività medesima, ancorché debitamente formalizzata, trova pieno riscontro nel principio generale di effettività, in forza del quale l'applicazione della disciplina Iva, dipendendo unicamente dalla sussistenza dei presupposti di fatto del tributo (Corte di Giustizia UE, sentenza C-324/11; sentenza C-385/09; Cassazione n. 4234/2004), non può essere condizionata (a svantaggio come a vantaggio del contribuente) da fattori puramente formali.

Come si ha modo di considerare, dunque, il pronunciamento ribadisce 2 principi fondamentali:

1. la differenza tra momento di imponibilità della prestazione ed esigibilità del tributo;
2. l'indifferenza, del sistema Iva, rispetto agli adempimenti formali e anagrafici di cessazione della posizione in pendenza del momento di esigibilità, dopo che si sia già verificato quello di imponibilità.

## L'Agenzia delle entrate sulla portata dell'articolo 35-*bis*, D.P.R. 633/1972

La sentenza di Cassazione a Sezioni Unite di cui al paragrafo precedente ha costretto l'Agenzia delle entrate a elaborare le soluzioni pratiche da adottare per rendere applicabile il principio "teorico" ivi affermato.

Un esempio evidente si rinviene nella risoluzione n. 34/E/2019, con la quale si risponde a un interpello di un erede di professionista deceduto che aveva:

– emesso negli anni passati delle fatture con Iva a esigibilità differita nei confronti della P.A., fatture non ancora riscosse alla data del decesso (e i cui tempi di riscossione non sono prevedibili e, certamente, più lunghi dei 6 mesi previsti dall'articolo 35-*bis*, D.P.R. 633/1972 per chiudere la partita Iva del *de cuius*);

– effettuato e concluso prestazioni professionali nel corso dell'anno 2018, non ancora fatturate alla data del decesso, in quanto assente la liberatoria da parte del committente.

Si pone, dunque, il problema di come versare l'imposta non ancora incassata, nell'eventualità che si debba comunque procedere entro 6 mesi dalla morte a chiudere la partita Iva, nonché se considerare le prestazioni non ancora fatturate comunque concluse e, quindi, rilevanti ai fini Iva.

Il quesito prospettato dall'istante si inserisce nell'ambito di un tema complesso - quello della cessazione dell'attività professionale - che ha visto nel tempo diversi pronunciamenti sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia della giurisprudenza.

> L'Agenzia delle entrate, dopo avere precisato che il professionista non può cessare la partita Iva se non dopo avere concluso gli incassi, riscontra che – nel caso specifico – difetta qualsiasi comportamento volontario e, per conseguenza, valorizza il contenuto della sentenza di Cassazione a Sezioni Unite, nel senso di consentire la prosecuzione della partita Iva anche oltre il termine di 6 mesi previsto dalla norma. In definitiva, il documento conferma come sia ammissibile una deroga a quanto stabilito dall'articolo 35-*bis*, D.P.R. 633/1972 che dispone la chiusura della partita Iva del contribuente deceduto da parte degli eredi entro 6 mesi dalla data della sua morte.

Ove si ritenesse conveniente, lo stesso documento di prassi consente anche all'erede del professionista di anticipare il momento di esigibilità dell'imposta, nonostante l'articolo 35-*bis*, D.P.R. 633/1972 letteralmente citi tale possibilità solo per gli eredi dell'imprenditore.

## La soluzione per il caso specifico dell'interpello n. 52/2020

Cercando di ricucire la vicenda, in tutta la sua articolazione, il caso trattato dall'interpello si differenziava dai precedenti per le seguenti motivazioni:

1. il professionista aveva chiuso la propria partita Iva prima che si consolidasse l'orientamento che vietava tale circostanza sino all'esaurimento delle operazioni Iva di incasso;
2. il professionista era già deceduto tempo fa e, al momento della morte, gli eredi non si sono confrontati con una partita Iva da cessare, bensì con il subentro in un credito verso una procedura fallimentare.

Si rendeva dunque necessario un passo in più, vale a dire la scelta tra obbligo di aprire una partita Iva in capo agli eredi (soluzione non raccomandabile) e quella di suggerire modalità alternative, sempre muovendosi nell'ambito della distinzione fondamentale tracciata dalle Sezioni Unito di verifica del momento di imponibilità-ultimazione della prestazione (e non di esigibilità-incasso del corrispettivo) dell'imposta nel momento in cui era presente un operatore Iva (nel caso, il *de cuius*).

Ecco allora che, nel particolare caso di specie, la prestazione di servizi professionali svolta dal *de cuius* e per la quale si è generato il credito in esame, rientra nel campo di applicazione dell'Iva, anche se il prestatore (*de cuius*) ha chiuso anticipatamente la partita Iva.

Tale ultima circostanza comporta l'impossibilità (da parte degli eredi) di porre in essere gli adempimenti relativi all'obbligo di fatturazione quando avviene il pagamento del corrispettivo da parte della curatela, momento in cui si verifica anche l'esigibilità dell'imposta.

Pertanto, non potendo gli eredi riaprire la partita Iva del *de cuius*[5], si ritiene che l'obbligo di fatturazione relativo alla predetta operazione da assoggettare a Iva dovrà essere assolto dal committente (curatore fallimentare) ai sensi dell'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997[6].

Inoltre, con riferimento agli altri quesiti ai fini delle imposte sui redditi, si precisa anche che:

– i compensi da liquidare agli eredi conservano la loro natura e, pertanto, devono essere assoggettati a tassazione secondo le modalità, stabilite dalla categoria di appartenenza, che sarebbero state applicate se i redditi fossero stati percepiti direttamente dal *de cuius* (circolare n. 15/E/2003). Più precisamente, tali compensi costituiscono redditi di lavoro autonomo tassati secondo il principio di cassa con tassazione separata, salvo la facoltà per la tassazione ordinaria di cui all'articolo 16, comma 3, Tuir;

– su tali compensi, i sostituti d'imposta dovranno effettuare la ritenuta d'acconto ai sensi dell'articolo 25, D.P.R. 600/1973.

Nessuna pronuncia, invece, viene resa in merito alla necessità di assoggettare i compensi a Cassa professionale; al riguardo, chi scrive ritiene che tale ricorrenza non sussista, in quanto il soggetto di riferimento è ormai defunto e nessuna posizione previdenziale potrà essere accreditata degli eventuali contributi.

## SCHEDA DI SINTESI

Il lavoratore autonomo non può cessare la partita Iva se non dopo avere ultimato le procedure di incasso dei crediti per i quali ritiene plausibile la solvibilità (salvo fatturazione anticipata volontaria).

Nel caso di morte del professionista, gli eredi possono tenere aperta la partita Iva anche oltre i 6 mesi indicati dall'articolo 35-*bis*, D.P.R. 633/1972, se ciò è necessario per completare le operazioni di incasso (salvo fatturazione anticipata volontaria).

[5] Si noti come tale affermazione potrebbe indurre – in altri casi – a ritenere tale adempimento fattibile. Si pensi al professionista che chiuda la partita Iva ritenendo non più incassabili taluni corrispettivi. Diversamente da quanto ipotizzato, si pensi che l'incasso avvenga; in tale ricorrenza – se male non si interpreta l'affermazione della risposta ad interpello – il professionista (ancora in vita) dovrebbe riaprire la partita Iva, anche solo per assoggettare a tributo tale singola operazione.

[6] La citata norma prevede che il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: a) se non ha ricevuto la fattura, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972, relativo alla fatturazione delle operazioni; b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Nelle ipotesi in cui gli eredi subentrino in un credito e la partita Iva del *de cuius* fosse già cessata, sarà compito del committente emettere un'autofattura come se si dovesse regolarizzare un'operazione, restando esclusa l'ipotesi di una riapertura della partita Iva in capo agli eredi.

## La circolare tributaria n. 10/2020

# Corrispettivi telematici novità e i chiarimenti – Quarta parte La circolare n. 3/E/2020

di Augusto Gilioli - commercialista e revisore legale

### Introduzione

Il lavoro di approfondimento delle novità in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi prosegue nel presente contributo con l'esame dei chiarimenti forniti, dall'Agenzia delle entrate, con l'emanazione della circolare n. 3/E/2020.

Queste, in sintesi, le informazioni rilevabili dal documento di prassi.

### Quadro generale

I principi generali in materia sono contenuti nell'articolo 2, D.Lgs. 127/2015 che al suo interno disciplina:

– la regola generale con i relativi criteri di applicazione (commi 1, 3-5 e 6-*ter,* primo e secondo periodo);

– le regole specifiche per le cessioni di benzina e gasolio per autotrazione (comma 1-*bis*), per le operazioni effettuate a mezzo di distributori automatici (comma 2) e per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria (comma 6-*quater*);

– le sanzioni applicabili (commi 6 e 6-*ter,* ultimo periodo);

– il credito d'imposta per l'acquisto e/o l'adattamento dei registratori telematici (comma 6-*quinquies*).

Confermando la validità delle opzioni volontarie, per la memorizzazione/trasmissione telematica dei corrispettivi, effettuate antecedentemente alla decorrenza degli obblighi di legge, la circolare ricorda che l'obbligo è in vigore, per i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972:

– dal 1° luglio 2019 in presenza di un volume d'affari Iva, dell'anno 2018, superiore a 400.000 euro;

– dal 1° gennaio 2020 in tutti gli altri casi.

Come chiarito dalla risoluzione n. 47/E/2019 il volume d'affari da tenere in considerazione è quello complessivo del soggetto passivo. Le attività avviate nel corso del 2019 sono, per lo stesso anno, automaticamente escluse dall'obbligo.

## Eccezioni ed esoneri

Dall'obbligo generalizzato di memorizzazione elettronica e invio telematico dei dati dei corrispettivi giornalieri sono state escluse, con appositi provvedimenti:

– le operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. 696/1996;

– le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito;

– le prestazioni di gestione del servizio delle lampade votive nei cimiteri;

– le operazioni collegate, connesse o marginali rispetto a quelle sopra indicate;

– le operazioni marginali rispetto a quelle soggette agli obblighi di fatturazione ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972;

– le operazioni effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto internazionale. L'esclusione non è applicabile se il trasporto avviene con mezzi diversi (ad esempio *pullman*);

– fino al 30 giugno 2020, le prestazioni erogate dalle autoscuole. Questi soggetti che sarebbero astrattamente tenuti ad applicare la regola generale, per i primi 6 mesi del 2020 possono continuare a certificare i propri corrispettivi con ricevuta/scontrino fiscale.

Si considerano effettuate in via marginale le operazioni i cui ricavi o compensi non sono superiori all'1% del volume d'affari complessivo dell'anno precedente.

Per operazioni collegate/connesse devono, invece, intendersi quelle legate alle cessioni/prestazioni principali, in reciproca relazione e che presentano con le stesse elementi comuni sia nell'oggetto sia nei soggetti.

I contribuenti che effettuano operazioni esonerate dai nuovi obblighi telematici devono continuare a porre in essere gli adempimenti Iva precedenti e pertanto, sono tenuti a rilevare quotidianamente tali operazioni sul registro dei corrispettivi.

Nei casi di esonero la memorizzazione elettronica e l'invio telematico dei corrispettivi può avvenire su base volontaria.

L'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi ricorre anche per gli operatori che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, salvo che l'attività svolta non rientri tra quelle esonerate.

## Documento commerciale

Il documento commerciale è stato introdotto dal D.M. 7 dicembre 2016, emanato dal Mef di concerto con il Mise che ne ha, altresì:

– disciplinato l'obbligo di emissione per i soggetti che effettuano cessioni o prestazioni rientranti tra quelle disciplinate dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972;

– individuato i requisiti minimali.

In particolare, il documento commerciale deve sempre contenere:

– la descrizione dei beni ceduti e/o dei servizi resi;

– l'ammontare del corrispettivo complessivo e di quello pagato;

– il codice fiscale o il numero di partita Iva dell'acquirente (c.d. documento commerciale valido ai fini fiscali) qualora questi ne abbia fatta richiesta "*non oltre il momento di effettuazione dell'operazione*".

Al riguardo si precisa che la descrizione del servizio reso o del bene ceduto, può essere sintetica ma deve essere sufficiente a identificare il servizio o il bene. A titolo di esempio, nel caso di ristorazione è sufficiente riportare la descrizione "primo, secondo, dolce" ovvero "pasto completo".

Il provvedimento n. 182017 del 28 ottobre 2016 ha definito il "*layout* del documento commerciale".

L'emissione della fattura o della fattura semplificata di cui agli articoli 21 e 21-*bis*, D.P.R. 633/1972, sostituisce il rilascio del documento commerciale.

La generazione ed emissione del documento commerciale è una automatica conseguenza della memorizzazione dei dati dell'operazione. L'obbligo di emissione e di consegna al cliente, scatta con l'esecuzione dell'operazione. Questa tuttavia non coincide sempre con l'effettuazione della stessa ai fini Iva, ossia, con il momento impositivo. In particolare, per le prestazioni di servizi, per le quali il corrispettivo non viene incassato immediatamente, è necessario anticipare l'emissione del documento commerciale al momento del completamento della prestazione.

In altri termini il documento commerciale deve essere emesso al momento:

– di consegna del bene;

– di ultimazione delle prestazioni;

Se in tali momenti il corrispettivo non viene pagato, il documento commerciale deve comunque essere emesso riportando la dicitura "*corrispettivo non riscosso*".

Nel caso di cessione di beni ciò non crea problemi, in quanto il momento impositivo coincide con la consegna del bene e non è necessario generare un nuovo documento commerciale al momento del pagamento.

Al contrario, per le prestazioni di servizi occorre certificare l'operazione all'atto della sua ultimazione con l'emissione di un documento che evidenzi il mancato incasso del corrispettivo. Successivamente, in coincidenza con il pagamento, è necessario generare un nuovo documento commerciale che richiami gli elementi identificativi di quello precedente.

La doppia emissione del documento commerciale comporta anche una doppia trasmissione telematica del corrispettivo. Ai fini della liquidazione dell'imposta, è però solo il documento commerciale emesso al momento dell'incasso che deve essere considerato. La circolare conferma che l'Agenzia delle entrate, in sede di controllo, valuterà il fatto che eventuali disallineamenti, tra dati trasmessi e liquidazioni periodiche eseguite, possano essere dovuti alle fattispecie sopra elencate.

Il documento di prassi evidenzia che:

> *"A seguito della modifica delle specifiche tecniche approvate con provvedimento n. 1432217 del 20 dicembre 2019, a decorrere dal 1° luglio 2020 i dati dei corrispettivi giornalieri trasmessi all'Agenzia delle entrate riporteranno elementi informativi di maggior dettaglio finalizzati a valorizzare la peculiarità delle casistiche sopra richiamate".*

Le nuove specifiche tecniche pertanto risolvono le problematiche di disallineamento sopra evidenziate.

La circolare ricorda, altresì, che:

– l'eventuale emissione anticipata della fattura "immediata" sostituisce il rilascio del documento commerciale;

– è possibile utilizzare le nuove specifiche tecniche su base volontaria già a far data dal 1° marzo ultimo scorso.

Anche il documento commerciale è esente da imposta di bollo così come in passato lo erano lo scontrino e la ricevuta fiscale.

## Cessione di carburanti

La documentazione delle cessioni di carburante che, nei confronti dei soggetti titolari di partita Iva, avviene tramite fattura elettronica, presenta una disciplina più articolata quando i cessionari sono i consumatori finali. Il settore è interessato da 3 diverse modalità di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, tutte disciplinate dall'articolo 2, D.Lgs. 127/2015, e in particolare dai seguenti commi:

– comma 1: operazioni al dettaglio previste dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972;

– comma 1-*bis*: cessioni di benzina e gasolio per autotrazioni effettuate nei confronti di soggetti non titolari di partita Iva;

– comma 2: cessioni e prestazioni erogate a mezzo di distributori automatici.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, n. 106701 del 28 maggio 2018, ha fissato, per la memorizzazione e la trasmissione dei dati dei distributori di carburante, le seguenti decorrenze:

– dal 1° luglio 2018 per i distributori a "elevata automazione";

– dal 1° gennaio 2020 per gli impianti che nel 2018 hanno erogato benzina e gasolio per oltre 3 milioni di litri (i quali potranno trasmettere i dati dei primi 3 mesi del 2020 entro fine aprile);
– dal 1° luglio 2020 per i gestori di impianti che lo scorso anno hanno erogato volumi per oltre 1,5 milioni di litri;
– dal 1° gennaio 2021 per i restanti operatori.

Il provvedimento concede infine la possibilità, ai soggetti con Iva trimestrale, di effettuare la trasmissione telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

In merito alle operazioni diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori, premesso che gli esercenti possono procedere volontariamente alla memorizzazione/trasmissione telematica dei corrispettivi, la circolare ricorda che:

> *"In fase di prima applicazione, gli esercenti impianti di distribuzione di carburante sono esonerati dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 127 del 2015, per le operazioni di cui all'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, i cui ricavi o compensi non sono superiori all'uno per cento del volume d'affari dell'anno precedente, che continuano ad essere documentate mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, ovvero dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, con l'osservanza delle relative discipline".*

Qualora queste operazioni avvengano tramite distributori automatici (articolo 2, comma 2, D.Lgs. 127/2015), l'invio è sempre obbligatorio.

## Corrispettivi non riscossi e *ticket restaurant*

Come già anticipato, gli obblighi di memorizzazione/trasmissione dei dati dell'operazione e di emissione del documento commerciale, scattano in tutte le ipotesi in cui un bene venga ceduto o una prestazione sia resa, indipendentemente dal momento impositivo Iva e dunque, anche laddove non vi sia alcuna somma riscossa.

Questa regola è applicabile anche per i servizi di erogazione di pasti o di mensa erogati a fronte della presentazione di buoni pasto (*ticket restaurant*). In questi casi, l'esercente all'atto della somministrazione di alimenti e bevande riceve dal cliente il buono pasto. Il vero pagamento del corrispettivo avviene però in seguito, da parte della società che ha emesso il buono ed è solo in quel momento che si verifica l'esigibilità dell'Iva.

Fatto salvo il caso in cui la prestazione venga documentata da fattura anticipata (con conseguente mutamento del momento impositivo), il comportamento da tenere è il seguente:

– completata la prestazione nei confronti del cliente, alla ricezione del buono pasto, il prestatore memorizza il corrispettivo in tutto o in parte non riscosso ed emette il documento commerciale;

– l'emissione del documento commerciale con corrispettivo non riscosso non determina il sorgere del debito Iva;

– successivamente l'esercente emette fattura nei confronti della società che ha emesso i buoni pasto per pervenire all'incasso dei corrispettivi maturati;

– l'emissione della fattura determina l'insorgere del debito Iva per l'esercente.

Anche questa fattispecie determina una doppia comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate, la prima al momento della emissione del documento commerciale e la seconda al momento di emissione della fattura, con conseguente disallineamento tra le operazioni trasmesse telematicamente e i dati utilizzati per le liquidazioni periodiche dell'imposta.

La circolare chiarisce che:

– in sede di controllo i verificatori terranno conto del fatto che eventuali disallineamenti tra dati trasmessi e liquidazioni periodiche eseguite possano essere dovuti alla fattispecie sopra indicata;

– i problemi di disallineamento sono stati risolti con le nuove specifiche tecniche approvate con provvedimento n. 1432217 del 20 dicembre 2019, le quali consentono di indicare un maggior dettaglio degli elementi informativi finalizzato a risolvere le problematiche sopra richiamate;

– l'utilizzo delle nuove specifiche tecniche, obbligatorio dal 1° luglio 2020, può essere anticipato, su base volontaria, a far data dal 1° marzo 2020.

## Resi, annulli e attività di verifica e controllo

L'Amministrazione finanziaria deve sempre essere posta nelle condizioni di ricostruire la vicenda di ogni singola operazione economica effettuata. In sostanza, il contribuente deve essere sempre in grado di dimostrare come le singole operazioni si sono tradotte nelle rilevazioni effettuate e nei dati trasmessi all'Agenzia delle entrate. A tal fine, soprattutto per fattispecie complesse, quali quelle relative ai corrispettivi "*non riscossi*", il contribuente deve tenere documentazione precisa e dettagliata in modo da consentire ai verificatori un controllo puntuale ed efficace.

La documentazione conservata deve consentire una agevole ricostruzione anche per i casi di reso e annullo. Con riferimento alla documentazione da conservare, la circolare n. 3/E/2020 espressamente prevede che le procedure di reso e annullo debbano fornire gli elementi necessari a correlare la

restituzione del bene o l'annullamento dell'operazione ai documenti emessi all'atto dell'acquisto originario. In particolare, il reso deve riportare l'identificativo del documento commerciale dell'operazione originaria. Nel caso in cui il cliente non ne sia più in possesso ma fornisca altri elementi come la ricevuta del Pos o dei vuoti a rendere, l'esercente potrà riportare nel documento commerciale di reso gli estremi di tali documenti alternativi.

L'Agenzia delle entrate ricorda in proposito che tutte le indicazioni precedentemente diffuse su tale argomento restano perfettamente valide e in particolare richiama i chiarimenti forniti con il principio di diritto n. 21/2019.

Con riferimento ai casi di reso, il documento sopra richiamato, stabilisce che:

> *"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 procedura di reso deve fornire tutti gli 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.

Nel caso in cui l'esercente intenda consentire al cliente di sostituire un bene, il cui acquisto è stato documentato con scontrino fiscale (o con documento commerciale, n.d.A.), 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, restano validi i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 154/E/2001 in tema di scontrino fiscale. In tale fattispecie il documento di prassi a chiarito che:

> *"lo scontrino fiscale deve indicare anche "eventuali rimborsi per restituzione di vendite". Questa previsione consente di sottrarre il prezzo della merce restituita al dettagliante dal totale dovuto per nuovi acquisti. Conseguentemente, l'interpellante, 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. Tuttavia, occorre sottolineare che, poiché il corrispettivo afferente il bene reso è comprensivo della relativa quota di Iva incorporata, sarà*

*necessario assicurare che il sistema proposto non incida sull'ammontare dell'imposta che il cedente dovrà versare all'erario sulla base delle registrazioni. Pertanto, si ritiene che la richiamata procedura possa essere adottata qualora il cedente registri i corrispettivi senza distinzione di aliquota, ai sensi del terzo comma dell'articolo 24, D.P.R. 633/1972, utilizzando il cosiddetto metodo della "ventilazione dei corrispettivi", atteso che la liquidazione dell'imposta è effettuata sulla base della composizione degli acquisti, distinti per aliquote. Invece, nel caso in cui l'annotazione dei corrispettivi viene eseguita distintamente per aliquote, è consentito adottare la procedura proposta dall'istante, a condizione che l'aliquota relativa al corrispettivo dei beni resi sia la stessa di quella relativa ai beni dati in sostituzione. Qualora dovesse risultare operativamente difficoltoso effettuare contestualmente e direttamente alla cassa sia la restituzione del bene che il corrispondente rimborso, è possibile intestare al cliente un buono che attesti l'importo da rimborsare e indichi l'aliquota Iva applicata. La somma da restituire, quindi, va indicata sullo scontrino emesso per i nuovi acquisti al capoverso relativo ai rimborsi per restituzione di merce venduta, non trattandosi di sconto, come erroneamente prospettato dall'istante. L'operatore commerciale avrà cura, in ogni caso, di acquisire, anche in copia fotostatica, lo scontrino emesso per la merce oggetto di restituzione. Lo stesso va conservato insieme allo scontrino di chiusura giornaliero del giorno nel quale viene eseguita la sostituzione dei beni resi, in modo da documentare l'operazione in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria."*

## Ventilazione dei corrispettivi

La circolare ribadisce che l'avvento delle nuove regole sulla memorizzazione elettronica e l'invio telematico dei corrispettivi non ha abrogato le disposizioni precedentemente in essere e che, di conseguenza, la ventilazione dei corrispettivi è tutt'ora legittima. Il documento di prassi precisa con l'occasione che:

– tale procedura è espressamente contemplata dalle specifiche tecniche relative al funzionamento dei registratori telematici;

– nel documento commerciale rilasciato all'acquirente, in luogo della puntuale indicazione dell'aliquota Iva relativa al bene ceduto, potrà essere inserito il valore "VI", "Ventilazione Iva".

## Credito d'imposta

Allo scopo di agevolare, negli anni 2019 e 2020, l'acquisto o l'adattamento degli strumenti tecnologici idonei a effettuare la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, l'articolo 2, comma 6-*quinquies*, D.Lgs. 127/2015 ha previsto, in favore dei soggetti di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, la concessione di un contributo in percentuale sulla relativa spesa sostenuta.

Il credito d'imposta:

– riguarda sia le spese di acquisto di registratori telematici che le spese di adattamento dei vecchi registratori di cassa;

– riguarda registratori sia nuovi sia usati purché conformi alla normativa;

– spetta anche in caso di acquisizione dei registratori in *leasing*;

– spetta solamente ai soggetti che ne fanno un utilizzo diretto e non ai soggetti che rivendono il registratore (o lo concedono in *leasing*);

– è pari al 50% della spesa sostenuta con il limite massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento;

– per i soggetti che all'atto dell'acquisto non possono detrarre la relativa Iva il costo del bene deve intendersi comprensivo dell'imposta indetraibile;

– è utilizzabile solo in compensazione e pertanto non è possibile chiederne il rimborso;

– non è cedibile;

– è utilizzabile a decorrere dalla prima liquidazione periodica Iva successiva al mese in cui è registrata la fattura di acquisto/adattamento e ne è stato pagato il corrispettivo con mezzi tracciabili;

– per i soggetti che sono esonerati da registrazione e liquidazione il credito è fruibile dalla successiva liquidazione periodica "teorica".

L'ultimo punto sembra offrire una soluzione ai contribuenti in regime forfetario. Tali soggetti sono esonerati sia dalle registrazioni sia dalle liquidazioni Iva. Sulla base del chiarimento fornito, pertanto, si può ipotizzare che un contribuente in *forfait* che acquisti un registratore telematico, ricevendo la relativa fattura ed effettuando il pagamento nel mese di marzo 2020, potrà procedere alla compensazione del credito già a partire dal 16 maggio 2020. In realtà, salva la possibilità di optare a determinate condizioni per la liquidazione trimestrale, tutti i contribuenti devono liquidare l'Iva con cadenza mensile. I contribuenti forfetari non sono tenuti a effettuare le liquidazioni periodiche e pertanto non hanno probabilmente effettuato nessuna opzione per liquidare l'Iva trimestralmente. A ben vedere quindi questi soggetti potrebbero fare riferimento alla teorica liquidazione Iva mensile successiva. In mancanza di un chiarimento ufficiale si consiglia, però, di procedere alla compensazione nei maggiori termini sopra indicati.

Con la risoluzione n. 33/E/2019 è stato istituito il codice tributo "6899", da indicare nella delega di pagamento (modello F24) per utilizzare il credito in compensazione. In proposito, si ricorda che il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Si ritiene che in caso di pagamento a rate (o di acquisizione in *leasing*) il credito di imposta maturi proporzionalmente ai pagamenti effettuati.

Si ricorda che il credito di imposta deve essere segnalato negli appositi righi della dichiarazione dei redditi.

## SCHEDA DI SINTESI

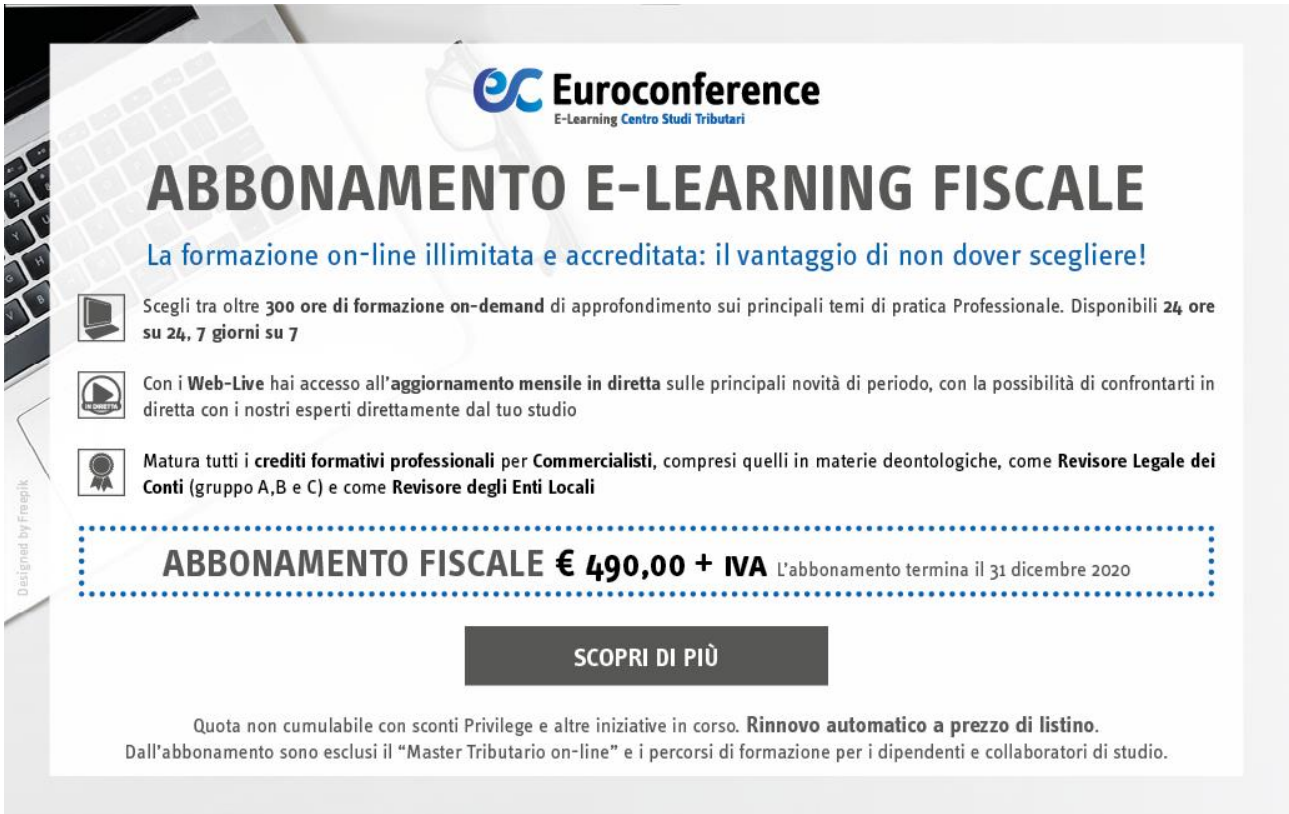
L'entrata a regime dei nuovi obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi ha fatto emergere numerose difficoltà nella applicazione pratica.

↓

L'Agenzia delle entrate, nel tentativo di fare chiarezza sulle problematiche emerse, ha fornito diversi chiarimenti con la circolare n. 3/E/2020.

↓

Il presente intervento propone una sintesi e alcuni approfondimenti dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 3/E/2020.



## La circolare tributaria n. 10/2020

# L'omessa, tardiva o incompleta pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, effetti nelle procedure esecutive e concorsuali - Parte prima

di Elena Colantonio - dottore commercialista e revisore legale

*"Cosa accadrebbe... se, in assenza di un espresso termine stabilito dal G.E., la pubblicazione fosse di fatto effettuata in un termine libero inferiore a 45 giorni dalla data di presentazione delle offerte o nel caso in cui il giudice avesse in ordinanza previsto un termine per tutte le pubblicità e questo risulti violato solo per la pubblicazione sul portale?"*

Con questo interrogativo si era concluso un precedente contributo[1] che aveva affrontato il tema dell'introduzione del portale delle vendite pubbliche quale fondamentale strumento di pubblicità della vendita forzata e di acquisizione dati con riferimento alle procedure esecutive e concorsuali.

Ed è proprio a questa e ad altre difficoltà interpretative che ha cercato di dare una soluzione il Consiglio nazionale del Notariato con lo studio n. 50-2019/E rubricato *"Il portale delle vendite pubbliche nella prassi dei Tribunali (procedure esecutive e concorsuali)"*.

Sulla scia del summenzionato studio, il presente contributo, partendo da una premessa di carattere generale, si focalizzerà sulle conseguenze della mancata effettuazione della pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, instaurando un parallelismo tra ciò che accade per le procedure esecutive, da un lato e per le procedure concorsuali dall'altro.

## Il portale delle vendite pubbliche nelle procedure esecutive e nelle procedure concorsuali

Il portale delle vendite pubbliche, la cui previsione è contenuta al comma 1 dell'articolo 490, c.p.c., è un'area del sito *web* del Ministero della giustizia che come recita la Relazione illustrativa al D.L. 83/2015, è deputata a contenere "*gli avvisi di tutte le vendite disposte dai Tribunali italiani*", e si inserisce

[1] Si veda E. Colantonio "*Portale delle vendite pubbliche: prime indicazioni*" in La circolare tributaria n. 43/2018.

nell'ambito del portale europeo della giustizia, per consentire a tutti gli interessati "*di acquisire le informazioni relative a tutte le vendite giudiziarie accedendo a un'unica area web gestita dal Ministero della giustizia, così superando l'attuale frammentazione dovuta al fatto che ogni singolo Tribunale pubblica gli avvisi di vendita su un sito individuato autonomamente e non comunicante con i siti degli altri uffici*".

La modifica dell'articolo 490, c.p.c. si inserisce nell'ambito di un intervento legislativo più ampio che ha sollevato numerose problematiche, sia di ordine teorico sia, maggiormente, pratico-applicativo, acuite dalle criticità di ordine strutturale e funzionale della piattaforma informatica del portale delle vendite pubbliche.

I Tribunali hanno tentato di far fronte, adottando provvedimenti di carattere generale, per lo più nella forma delle circolari, volti a colmare le lacune normative e a diramare i necessari chiarimenti al fine di agevolare un percorso diretto a conseguire un'uniforme applicazione delle disposizioni vigenti in materia quanto meno all'interno del medesimo ufficio giudiziario.

Anche nell'ambito delle procedure concorsuali, è stato previsto l'obbligo di procedere con la pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, sia in capo al curatore nell'ipotesi della vendita fallimentare *ex* articolo 107, L.F., sia in capo al liquidatore nell'ipotesi del concordato preventivo con cessione dei beni *ex* articolo 182. L.F. e analogamente a quanto accaduto con riferimento al processo di espropriazione forzata, anche in questa sede si è assistito al ricorso da parte dei Tribunali a provvedimenti di carattere generale.

Un'ulteriore "arricchimento" in questo ambito, è stato fornito dalla recente introduzione nel nostro ordinamento del Codice della crisi dell'impresa e dell'insolvenza (in vigore dal prossimo agosto 2020), avendo quest'ultimo previsto che il portale delle vendite pubbliche debba divenire anche la sede per lo svolgimento della vendita in via telematica. Verrebbe a crearsi così un doppio binario per lo svolgimento della vendita in via telematica a seconda che questa si collochi nell'ambito di una procedura concorsuale o del processo di espropriazione forzata non esistendo, per quest'ultima, alcuna norma che disponga nei medesimi termini.

## Il portale delle vendite pubbliche nelle procedure esecutive

### Obbligo di pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche in sede di espropriazione forzata e sua omissione

L'articolo 490, c.p.c., nella sua formulazione attuale, prevede 2 forme obbligatorie di pubblicità e una facoltativa.

> Le pubblicità obbligatorie riguardano:
>
> 1. la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche in sostituzione dell'affissione all'albo;
> 2. la pubblicazione su appositi siti *internet*, almeno 45 giorni prima del termine per la presentazione delle offerte o della data dell'incanto, in ordine agli immobili e ai mobili registrati di valore superiore a 25.000 euro.

Oltre a queste forme di pubblicità obbligatoria, è prevista un'ulteriore forma di pubblicità, con carattere aggiuntivo e non alternativo, rimessa alla discrezionalità del giudice il quale può disporre che l'avviso sia inserito almeno 45 giorni prima del termine per la presentazione delle offerte una o più volte sui quotidiani di informazione locali aventi maggiore diffusione nella zona interessata o, quando opportuno, sui quotidiani di informazione nazionali (o altri mezzi equipollenti indicati) o che sia divulgato con le forme della pubblicità commerciale.

Per la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche di "ciascun atto esecutivo per il quale la legge dispone che sia data pubblica notizia e che riguarda beni immobili o mobili registrati", è dovuto un contributo di 100 euro a carico del creditore procedente; qualora la vendita sia disposta in più lotti, il contributo per la pubblicazione è dovuto per ciascuno di essi. La medesima norma precisa altresì che, laddove la parte sia stata ammessa al patrocinio a spese dello Stato, il contributo per la pubblicazione è prenotato a debito, secondo le disposizioni dello stesso decreto. Ancora, tale norma puntualizza che, ai fini della pubblicazione relativa a beni diversi da quelli di cui al primo periodo del presente comma (ossia beni immobili e mobili registrati), non è dovuto il contributo per la pubblicazione.

Una prima problematica sollevata dal nuovo testo dell'articolo 490, c.p.c. a cui il Notariato ha dato risposta, attiene alla delimitazione dell'ambito di applicazione dell'obbligo di pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche. Ci si chiede, infatti, se la norma in questione, trovi applicazione solo con riferimento alle vendite disposte nell'ambito di una procedura di espropriazione forzata oppure si possa applicare a tutte le ipotesi di vendita disposte dal giudice.

Lo studio del Notariato, ritiene corretto

> *"che la disciplina dettata dall'articolo 490, c.p.c. debba trovare applicazione, non solo nelle ipotesi in cui sia espressamente richiamata, ma anche in quelle in cui lo sia solo implicitamente, ossia per effetto del rinvio, di carattere più generale, alla disciplina della vendita forzata, la cui pubblicità è contraddistinta, in ragione dell'attuale testo dell'articolo 490, c.p.c., dalla necessaria pubblicazione dell'avviso di vendita sul portale delle vendite pubbliche".*

Mentre l'articolo 490, c.p.c. riformato, ha introdotto l'obbligo della pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, l'articolo 631-*bis*, c.p.c., ha introdotto una nuova fattispecie tipica di estinzione del processo esecutivo, legata proprio all'omessa pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche nel termine stabilito dal giudice per causa imputabile al creditore pignorante o al creditore intervenuto munito di titolo esecutivo. Infatti, l'estinzione (si sottolinea il richiamo effettuato dalla norma in discorso all'articolo 630, commi 2 e 3, c.p.c.) opera di diritto ed è dichiarata, anche d'ufficio, non oltre la prima udienza successiva al verificarsi della stessa, con ordinanza soggetta al rimedio del reclamo.

Il Legislatore ha espressamente previsto che questa disposizione non si applica allorché la pubblicità sul portale delle vendite pubbliche non sia stata effettuata a causa di inefficienze dei sistemi informatici del dominio giustizia, sempreché tale circostanza sia attestata dal responsabile dei sistemi informativi automatizzati del Ministero della giustizia, ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 161-*quater*, disposizione attuative c.p.c..

### I tempi della pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche e il mancato rispetto degli stessi

Da un lato, l'articolo 490, c.p.c. non prevede un termine per la pubblicazione dell'avviso di vendita sul portale delle vendite pubbliche, dall'altro è previsto che il portale delle vendite pubbliche debba trasmettere i dati ai siti privati di cui al comma 2 dell'articolo 490, c.p.c., dati che dovranno essere inseriti, "*almeno 45 giorni prima del termine per la presentazione delle offerte o della data dell'incanto*".

In assenza della predeterminazione di un termine da parte del Legislatore, l'esigenza avvertita da molti Tribunali di prevedere dei termini di raccordo, è stata ritenuta conforme al sistema anche da parte di un precedente studio della Commissione esecuzioni immobiliari e attività delegate del Consiglio nazionale del Notariato e non è difforme da quanto affermato dalla dottrina.

Quale è però la valenza di questo termine? Può lo stesso avere effetti sull'applicazione dell'articolo 631-*bis*, c.p.c. laddove si stabilisce che il giudice dichiara l'estinzione "*se la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche non è effettuata nel termine stabilito dal giudice per causa imputabile al creditore pignorante o al creditore munito di titolo esecutivo*"?

Ciò sembrerebbe, a parere del Consiglio del Notariato, senz'altro da escludere laddove questo termine sia previsto solo in provvedimenti generali e non nelle ordinanze di delega, che, dunque, ben potrebbero svolgere un ruolo di centrale importanza per colmare la lacuna esistente con riferimento alle singole procedure esecutive.

Orbene, la soluzione sarebbe proprio quella tendente a valorizzare una lettura in combinato disposto degli articoli 490, c.p.c. e 631-*bis*, c.p.c. in forza della quale la scelta del Legislatore non è di rinunciare a un termine, ma di rimettere la fissazione di quest'ultimo al giudice. Per l'effetto, dunque, non sussiste alcuna lacuna nella lettera dell'articolo 490, c.p.c. in quanto la stessa si completa con quanto disposto dall'articolo 631-*bis,* c.p.c.

### I contenuti della pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, errori e omissioni

L'articolo 490, c.p.c. prevede che deve essere pubblicato un avviso contenente "*tutti i dati, che possono interessare il pubblico*". La lettera della norma mira evidentemente a valorizzare al massimo trasparenza

ed efficacia della pubblicità, sotto il profilo dei contenuti della stessa, e ha favorito anche il formarsi di prassi disparate in ordine a cosa debba essere oggetto della pubblicità obbligatoria sul portale delle vendite pubbliche, anche se in dottrina rimane fermo il principio che l'obbligo di pubblicazione sul portale riguarda solo l'avviso di vendita, e non anche l'ordinanza di vendita e la relazione dell'esperto.
Le prassi dei Tribunali che si stanno diffondendo secondo cui il giudice dell'esecuzione amplia il contenuto della pubblicità da effettuare sul portale delle vendite pubbliche (adottando un apposito provvedimento in tal senso con riferimento a una determinata procedura esecutiva), apre un delicato problema in ordine alle conseguenze della mancata effettuazione della pubblicità secondo le prescrizioni del giudice, soprattutto sotto il profilo della possibile applicazione dell'estinzione prevista dall'articolo 631-*bis*, c.p.c..
Infatti, ove il contenuto della pubblicità da effettuare sul portale delle vendite pubbliche trovi riscontro in un provvedimento adottato dal giudice dell'esecuzione con riferimento a una determinata procedura esecutiva, la mancata effettuazione della pubblicità secondo quanto prescritto da questo provvedimento apre un problema niente affatto trascurabile, legato alla delimitazione dell'ambito di applicazione dell'estinzione di cui all'articolo 631-*bis,* c.p.c. sotto il profilo della eventuale effettuazione di una pubblicità che non contenga "*tutti i dati che possono interessare il pubblico*", così come prescritto dall'articolo 490, c.p.c., o che siano comunque ritenuti obbligatori dal giudice.
In forza di quanto prescritto da questa norma *"se la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche non è effettuata nel termine stabilito dal giudice per causa imputabile al creditore pignorante o al creditore intervenuto munito di titolo esecutivo, il giudice dichiara con ordinanza l'estinzione del processo esecutivo"*.
Cosa accadrebbe quindi nelle ipotesi in cui la pubblicità venisse effettuata entro il termine previsto dal giudice ma non contenesse (o non contenga correttamente) tutti gli elementi richiesti dal giudice?
Sembrerebbe, a parere del Consiglio del Notariato,

> *"da escludere in radice la possibilità che sia comminata l'estinzione della procedura esecutiva nelle ipotesi in cui la pubblicazione sul pvp sia stata tempestivamente effettuata ancorché in modo erroneo o incompleto"*.

Per quanto, infatti, la lettera dell'articolo 490, c.p.c. potrebbe indurre a ritenere il contrario, nella parte in cui richiede la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche di "*tutti i dati che possono interessare il pubblico*", in senso opposto milita la lettera dell'articolo 631-*bis*, c.p.c., la quale reca un riferimento espresso alla sola mancata effettuazione della "*pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche"* entro il termine prescritto dal giudice ed è rubricata "*omessa pubblicità sul portale delle vendite pubbliche*".

### Mancato pagamento del contributo ed estinzione *ex* articolo 631-*bis*, c.p.c.

> *"Se la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche non è effettuata nel termine stabilito dal giudice per causa imputabile al creditore pignorante o al creditore intervenuto munito di titolo esecutivo, il giudice dichiara con ordinanza l'estinzione del processo esecutivo…"*

Il caso tipico di "causa imputabile" potrebbe essere individuato in quello di mancata anticipazione o versamento del contributo per la pubblicazione sul portale il cui difetto di versamento è ostativo alla pubblicazione. Disposizione, questa, che tra l'altro è stata accusata di rischio di incostituzionalità in virtu' del principio secondo cui la tutela giurisdizionale non può essere subordinata alla pretesa fiscale (tanto più che neppure il mancato versamento del contributo unificato è ritenuto idoneo a determinare una sanzione così grave per il processo come l'estinzione).

Tornando però alla causa imputabile, vediamo come la *ratio* della declaratoria di estinzione della procedura riconducibile alla previsione di cui all'articolo 631-*bis,* c.p.c. riposa nella mancata pubblicazione dell'avviso per causa imputabile ai creditori titolati, poiché la mancanza di provvista economica impedisce l'esecuzione degli adempimenti necessari a consentire il regolare svolgimento della procedura esecutiva. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui il delegato riferisca tempestivamente al giudice dell'impossibilità di procedere alla pubblicazione dell'avviso sul portale delle vendite pubbliche per mancato pagamento di detto contributo, il giudice ordina che i creditori (procedenti o intervenuti) corrispondano detta somma nel temine perentorio di 15 giorni dalla comunicazione dell'ordine giudiziale di pagamento, pena l'estinzione del processo esecutivo *ex* articolo 631-*bis,* c.p.c.

A tal fine, si precisa peraltro che, in base al combinato disposto degli articoli 95, c.p.c. e 8, Testo unico sulle spese di giustizia, la somma da versarsi a titolo di contributo per la pubblicazione non potrà essere prelevata dall'attivo della procedura.

Come già evidenziato, siamo di fronte a una disposizione applicabile nelle sole ipotesi di omessa o ritardata pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche dell'avviso di vendita e non anche in ipotesi di pubblicazione incompleta o erronea.

In ragione della lettera e della *ratio* della suddetta norma, deve ritenersi altresì che la stessa non possa trovare applicazione neanche nelle ipotesi in cui l'omessa o ritardata pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche sia imputabile al professionista delegato e non già, come testualmente previsto dall'articolo 631-*bis,* c.p.c., al creditore (pignorante o intervenuto munito di titolo esecutivo). Del resto, al di là del tenore letterale della norma e della sottesa *ratio*, non è neanche ragionevole immaginare che il creditore (pignorante o intervenuto munito di titolo esecutivo) debba sopportare un provvedimento sostanzialmente sanzionatorio nei suoi confronti, quale quello che dispone l'estinzione della procedura esecutiva, per una causa a lui non imputabile.

Tutto ciò posto, ci troviamo indubbiamente di fronte a una singolare ipotesi di estinzione del processo per inattività delle parti, che solleva peculiari questioni interpretative sapientemente affrontate dallo studio in commento:

– ciò che rileva in maniera imprescindibile ai fini della fattispecie estintiva in esame è l'omessa o la ritardata pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche, mentre il solo mancato versamento del contributo da parte del creditore (pignorante o intervenuto munito di titolo esecutivo) è condizione necessaria, ma non sufficiente, in quanto, per svariate ragioni, la pubblicità ben potrebbe essere comunque effettuata dal professionista delegato nonostante il mancato versamento del contributo;

– è opportuno che per il pagamento del contributo da parte del creditore (pignorante o intervenuto munito di titolo esecutivo), il giudice fissi un termine in una data antecedente rispetto al "termine finale" perentorio fissato per l'effettuazione della pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, ma il mancato rispetto del primo termine non determina automaticamente l'estinzione del processo esecutivo, essendo questa sempre e comunque subordinata al decorso del secondo termine senza che sia stata effettuata la pubblicità sul portale delle vendite pubbliche;

– la valutazione del giudice dell'esecuzione in merito all'imputabilità o meno al creditore procedente delle cause di estinzione del processo esecutivo per la mancata pubblicità sul portale delle vendite pubbliche è imprescindibile: il giudice dell'esecuzione deve valutare se sussistano, o meno, ragioni che hanno impedito il pagamento (che potrebbero anche afferire a problemi di ordine tecnico-legale in sede di esecuzione dello stesso indipendenti dalla volontà del creditore), non potendo, in ogni caso, limitarsi a verificare la mancata corresponsione dell'importo al professionista delegato.

La situazione fin qui delineata potrebbe essere ulteriormente complicata nel caso in cui il contributo di cui si discute venga a essere considerato un tutt'uno con il fondo spese avente a oggetto (anche o solo) differenti somme di danaro che debbano essere anticipate dal creditore per l'effettuazione di altri adempimenti necessari per lo svolgimento del processo esecutivo.

In questi casi infatti, al di là della evidente maggiore difficoltà oggettiva di distinguere il contributo di cui si discute dall'anticipazione di altre somme di danaro da parte del creditore, si pongono, in concreto, ulteriori problematiche che devono essere risolte in via interpretativa, quali, in particolare, a titolo esemplificativo:

– il versamento del fondo spese in misura inferiore a quanto previsto dal giudice;

– l'esaurimento del fondo spese determinato dal giudice con l'ordinanza di vendita prima che venga effettuata la pubblicità sul portale delle vendite pubbliche.

## Conclusioni

Per tutto quanto fin qui emerso, appare evidente come il Legislatore abbia ritenuto qualificare l'effettuazione della pubblicità sul portale delle vendite pubbliche, con il connesso pagamento del relativo contributo, come requisito imprescindibile per la prosecuzione della procedura esecutiva.

L'attuale formulazione letterale della norma produce però situazioni paradossali tali per cui anche ove la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche sia stata effettuata in ritardo anche di un solo giorno rispetto al termine fissato dal giudice e siano comunque pervenute offerte congrue per l'acquisto dell'immobile oggetto di espropriazione, andrebbe disposta l'estinzione della procedura esecutiva.

Di qui l'auspicio di un intervento normativo proveniente da più parti, *in primis* dall'autorevole Consiglio nazionale del Notariato.

### SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 490, c.p.c. ha introdotto l'obbligo della pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche in sostituzione dell'affissione all'albo, ha ribadito la pubblicazione su appositi siti *internet*, e oltre a queste forme di pubblicità obbligatoria, ha previsto un'ulteriore forma di pubblicità, rimessa alla discrezionalità del giudice, quella sui quotidiani.

Il giudice dichiara l'estinzione *"se la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche non è effettuata nel termine stabilito dal giudice per causa imputabile al creditore pignorante o al creditore munito di titolo esecutivo"* laddove questo termine sia previsto nelle ordinanze di delega, e non solo in provvedimenti generali.

È da escludere la possibilità che sia comminata l'estinzione della procedura esecutiva nelle ipotesi in cui la pubblicazione sul portale delle vendite pubbliche venga effettuata entro il termine previsto dal giudice ma questa non contenga (o non contenga correttamente) tutti gli elementi richiesti dal giudice.

La mancanza di provvista economica impedisce l'esecuzione degli adempimenti necessari a consentire il regolare svolgimento della procedura esecutiva. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui il delegato riferisca tempestivamente al giudice dell'impossibilità di procedere alla pubblicazione dell'avviso sul portale delle vendite pubbliche per mancato pagamento di detto contributo, il giudice ordina che i creditori (procedenti o intervenuti) corrispondano detta somma nel temine perentorio di 15 giorni dalla comunicazione dell'ordine giudiziale di pagamento, pena l'estinzione del processo esecutivo *ex* articolo 631-*bis,* c.p.c..

## CU lavoro autonomo - *Focus* su minimi e forfettari

### Tempistiche

**entro il 7 marzo**
- Per le CU che contengono redditi di lavoro dipendente, autonomo, diversi rilevanti per la precompilata
- In deroga per l'anno 2020 a causa dell'epidemia COVID-19 termine spostato al 31 marzo

**entro il 31 ottobre**
- Per le CU che contengono redditi esenti o non rilevanti per la precompilata

### Casistiche minimi/forfettari

Per minimi si intende: contribuenti in regime *ex* D.L. 98/2011, per forfettari L. 190/2014

**Soggetto ordinario riceve fattura dal professionista forfettario o minimo**
- Dovrà compilare la CU indicando il compenso nel punto 4 e 7 (cod. 7)
- NO 770

**Minimo che riceve fattura da**

| Un professionista ordinario | Un professionista minimo/forfettario |
|---|---|
| Dovrà versare la ritenuta | CU |
| Quindi certificarla nella CU | No 770 |

**Forfettario che riceve fattura da**
- Professionisti ordinari, minimi o forfettari
- Il forfettario è soggetto esonerato sia dalle ritenute subite che effettuate, ai sensi dei commi 67 e 69 dell'articolo 1, L. 190/2014
- Non deve versare alcuna ritenuta
- Non deve compilare CU
- Né 770
- Deve indicare in dichiarazione dei redditi il CF del professionista ordinario e l'ammontare del reddito su cui non è stata operata la ritenuta

### Punti Sezione VII CU lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi

**Punto 4**

Ammontare compenso al netto di Iva

- Non va indicato il contributo integrativo destinato alla cassa professionale → Tale contributo è soggetto a Iva ma non a ritenuta
- Va sommata la rivalsa Inps (4%) per professionisti senza cassa → Tale contributo è soggetto a Iva e a ritenuta

**Punto 6**

- Codice 7: altri redditi non soggetti a ritenuta (ad esempio compenso di minimi/forfettari)
- Codice 8: redditi esenti o somme che non costituiscono reddito (ad esempio anticipazioni in nome e per conto)

**Punto 7**

- Somme che non costituiscono reddito imponibile e non sono assoggettate a ritenuta
- Somme non assoggettate a ritenuta ma che costituiscono reddito imponibile (ad esempio compensi minimi/forfettari)

**Punto 8**

Differenza tra 4-5-7

**Punto 9**

Importo delle ritenute operate nell'anno

## La circolare tributaria n. 10/2020

# L'utilizzo del credito per il registratore telematico segue il pagamento rateizzato della fattura

di Centro studi tributari

### Il caso

Mario Rossi è un contribuente in regime Iva semplificato che gestisce un bar.

Egli ha acquistato un registratore telematico al prezzo di 2.000 euro; tale strumento, oltre che adempiere all'obbligo recentemente introdotto di memorizzazione e invio dei corrispettivi permette anche la gestione degli ordini dei clienti.

La fattura è stata registrata a dicembre 2019 e viene pagata in 10 rate mensili di importo pari a 200 euro a partire da gennaio 2020 a ottobre 2020.

Mario Rossi liquida l'Iva trimestralmente.

Come deve essere determinato il credito d'imposta?

Quando può essere utilizzato?

### La soluzione

Per agevolare i contribuenti tenuti all'installazione del registratore telematico, il comma 6-*quinquies* dell'articolo 2, D.Lgs. 127/2015 prevede, per gli anni 2019 e 2020, il diritto a fruire di un contributo sotto forma di credito d'imposta fissato in misura pari al 50% della spesa sostenuta per l'acquisto o l'adattamento di ogni singolo registratore telematico, con un massimo di:

– 250 euro, in caso di nuovo acquisto;

– 50 euro in caso di adattamento.

Nel caso dell'acquisto, il credito d'imposta deve ritenersi spettante anche se il registratore telematico non è nuovo ma usato.

Inoltre, in ogni caso, il credito d'imposta in questione può essere cumulato con l'agevolazione del super ammortamento, ovvero il nuovo credito d'imposta per l'acquisto di beni ammortizzabili.

Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 49842 del 28 febbraio 2019 sono state definite le modalità attuative per la fruizione; con la successiva risoluzione n. 32/E/2019 è stato istituito il codice tributo (6899) - Credito d'imposta per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti mediante i quali sono effettuate memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri - articolo 2, comma 6-*quinquies*, D.Lgs. 127/2015 - per l'utilizzo con F24.

Tale credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24 utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Fisconline/Entratel).

Quale "anno di riferimento" va riportato l'anno di sostenimento della spesa (dunque, ad esempio, per l'utilizzo del credito riferito alle spese 2019 va riportato "2019", mentre se il credito d'imposta è riferito a spese sostenute nel 2020 va indicato "2020").

Il credito può essere utilizzato a decorrere dalla prima liquidazione Iva periodica successiva al mese di annotazione della fattura d'acquisto o adattamento, dopo che sia stato pagato, con modalità tracciabili, il relativo corrispettivo.

Quindi a ben vedere, l'elemento centrale per stabilire il momento in cui il credito d'imposta risulta utilizzabile è il pagamento della fattura che certifica l'acquisto del registratore telematico.

Per modalità tracciabili devono intendersi assegni, bancari e postali, circolari e non, vaglia cambiari e postali, nonché mezzi di pagamento elettronici quali addebito diretto, bonifico bancario e postale, bollettino postale, carte di debito, di credito, prepagate ovvero altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in c/c.

L'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in esame non è soggetto ai limiti di cui agli articoli 1, comma 53, L. 244/2007 (250.000 euro) e 34, L. 388/2000 (700.000 euro); inoltre, il credito in esame va indicato nella dichiarazione dei redditi dell'anno d'imposta in cui è stata sostenuta la spesa e nelle dichiarazioni successive, fino alla conclusione dell'utilizzo.

Nella circolare n. 3/E/2020 si afferma *"è utilizzabile a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto successiva al mese in cui è registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento degli strumenti, ovvero, qualora il soggetto passivo sia esonerato ex lege da tale adempimento, successiva al mese di acquisto/adattamento e di suo avvenuto pagamento 44. Così ad esempio, i contribuenti trimestrali che liquidano l'Iva relativa al IV trimestre entro il 16 marzo dell'anno successivo, in caso di registrazione e pagamento della fattura di acquisto a dicembre 2019, possono utilizzare il credito in compensazione già a partire dal 16 marzo 2020."*

In detta circolare l'Agenzia delle entrate peraltro propone un esempio: in caso di pagamento rateale, fermo il rispetto degli ulteriori requisiti richiesti, la spesa si considera sostenuta in ragione di quanto

effettivamente corrisposto. Così, ad esempio, a fronte di una fattura d'acquisto registrata a gennaio 2020 per 500 euro, con pagamento in 5 rate mensili di 100 euro a partire dal 20 gennaio 2020, i contribuenti che liquidano l'imposta su base mensile, nella liquidazione di febbraio 2020 possono utilizzare un credito pari a 50 euro (50% di 100 euro). Lo stesso dicasi per i mesi successivi a fronte degli ulteriori pagamenti rateali, sino al raggiungimento del limite legislativamente previsto.

Nel caso proposto, oltre alla gestione del pagamento rateale, vi è anche un ragguaglio legato al fatto che il costo del registratore telematico acquistato è superiore al limite di 500 euro. Visto che il costo sostenuto è di 2.000 euro, ognuna delle rate sarà rilevante nel calcolo del credito d'imposta nel limite del 25% del suo ammontare.

Quindi, la rata pagata a gennaio per 200 euro sarà rilevante solo per 50 euro e su tale importo sarà calcolato il credito d'imposta nella misura del 50%, per un credito spendibile pari a 25 euro, spendibile a partire dal 16 maggio 2020.

Analogo ragionamento dovrà essere effettuato anche sulle rate successive.

## La circolare tributaria n. 10/2020

# Principali scadenze dal 16 al 31 marzo 2020

*Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011 e delle indicazioni del D.L. 9/2020 in tema di CORONAVIRUS aventi valenza nazionale.*
*Per le zone rosse dell'emergenza CORONAVIRUS si rimanda al D.L. 9/2020 pubblicato in GU lo scorso 2 marzo 2020.*

## Lunedì 16 marzo

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

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

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

**Tassa annuale vidimazione libri sociali**
Scade oggi, per le società di capitali, il termine per il versamento della tassa annuale vidimazione libri sociali. La misura dell'imposta è pari a 309,87 euro. Qualora l'entità del capitale sociale esistente al 1° gennaio 2020 sia superiore a 516.456,90 l'imposta è dovuta nella misura di 516,46 euro. Il versamento deve essere effettuato mediante F24 utilizzando il codice tributo 7085 anno 2020.

**Versamento saldo Iva 2020**
Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2019, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare il conguaglio annuale dell'Iva utilizzando il codice tributo 6099. Il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

Tutti i contribuenti possono scegliere di pagare il saldo Iva ratealmente, versando la prima rata entro il 16 marzo, in tale ipotesi l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre.

**Versamenti Iva mensili**
Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di febbraio (codice tributo 6002). 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 febbraio, 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 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.

## Mercoledì 18 marzo

**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 17 febbraio.

## Venerdì 20 marzo

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

## Mercoledì 25 marzo

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

## Martedì 31 marzo

**CUPE e CU 2020**
Scade oggi il termine per la consegna ai percettori delle certificazioni relative agli utili derivanti dalla partecipazione a soggetti Ires, residenti e non residenti, in qualunque forma corrisposti nel 2019, ovvero della consegna delle certificazioni dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi sempre relativi al 2019.

**CU 2020**
Scade oggi, a seguito della proroga di cui al D.L. 9/2020, il termine di presentazione all'Agenzia delle entrate della CU 2020 qualora essa contenga informazioni da includere nella dichiarazione precompilata del percipiente (ad esempio, le informazioni riguardanti redditi di lavoro dipendente e assimilato).

**Modello EAS**
Scade oggi l'invio del modello EAS per comunicare le variazioni intervenute nel 2019.

**Corrispettivi telematici**
Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate dei corrispettivi del mese di febbraio, da parte dei soggetti obbligati dal 1° gennaio ma che non dispongono ancora del registratore di cassa telematico.

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

**Presentazione del modello Uniemens Individuale**
Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di febbraio.

**Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° marzo 2020.

**Comunicazioni STS**

Scade oggi il termine per l'invio telematico al Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese veterinarie sostenute nel 2019.

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.