

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi

Le misure contro il Covid-19

di Centro studi tributari Euroconference 3

Normativa e prassi in sintesi

10

Giurisprudenza in sintesi

14

Il focus giurisprudenziale

Non impugnabile il provvedimento di autotutela parziale senza impugnazione del provvedimento originario

di Mara Pilla 22

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Scavare un pozzo con un ago: la fatica di scrivere agli indirizzi INI-PEC o agli indirizzi?

di Mara Pilla 27

Focus

Ennesima rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni

di Luigi Scappini 34

Iva

Lavori di completamento dei fabbricati con utilizzo del *plafond* Iva

di Marco Peirolo 44

Adempimenti

Corrispettivi telematici. Glossario delle novità e dei chiarimenti – Terza parte

di Augusto Gilioli 52

Detrazioni

Le novità 2020 per sconto in fattura e cessione delle detrazioni

di Leonardo Pietrobon 61

Accertamento

Programmazione e selezione dei soggetti da sottoporre a controllo

di Gianfranco Antico 68

Schemi di sintesi

Bonus facciate

77

Il caso risolto

Il credito d'imposta per i registratori telematici spetta anche al contribuente forfettario

di Centro studi tributari 78

La circolare tributaria n. 9/2020

Le misure contro il Covid-19

di Centro studi tributari Euroconference

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 53 del 2 marzo 2020 il D.L. 9/2020 con cui il Governo introduce alcune misure urgenti per le famiglie, i lavoratori e le imprese per cercare di contrastare l'emergenza creatasi a causa dell'evoluzione del c.d. corona virus.

Di seguito si offre un quadro sinottico delle principali novità di interesse.

Articolo	Contenuto		
Articolo 1 , comma 1	Nuovi termini modello 730 e CU Vengono anticipati al 2020 i termini relativi ai modelli 730 e CU, introdotti con l' articolo 16-bis , comma 5, D.L. 124/2019.		
	Presentazione da parte dei contribuenti al sostituto di imposta/Caf/professionista di: - modello 730; e - scheda 2-5-8 per mille	30 settembre	
	Invio telematico dichiarazioni da parte di sostituti di imposta Caf professionisti	elaborazione	invio
		31 maggio	15 giugno
		1° giugno	29 giugno
		20 giugno	
		21 giugno	23 luglio
		15 luglio	
		16 luglio	15
	31 agosto	settembre	
	1° settembre	30	
	30 settembre	settembre	
Invio telematico delle dichiarazioni integrative	10 novembre		
Invio da parte del sostituto di imposta della scelta del soggetto con cui sono rese disponibili le comunicazioni del risultato finale delle dichiarazioni (modello 730-4)	31 marzo		
Articolo 1, commi 2, 3, 4 e 5	Proroghe per il 2020 Limitatamente all'anno 2020 viene previsto che: - slitta al 31 marzo 2020 il termine per l'invio all'Agenzia delle entrate della CU e la relativa consegna ai percettori;		

	<ul style="list-style-type: none"> - slitta al 31 marzo 2020 l'invio telematico da parte del sostituto di imposta della scelta del soggetto con cui sono rese disponibili le comunicazioni del risultato finale delle dichiarazioni (modello 730-4); - slitta al 5 maggio 2020 il termine entro cui l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione il modello 730 precompilato; e
Articolo 1 , comma 6	<p>Rinvio disponibilità CU</p> <p>Viene previsto lo slittamento al 2021 della messa disposizione delle CU nell'area riservata dell'Agenzia delle entrate.</p>
Articolo 2 , commi 1 e 2	<p>Sospensione termini di pagamento ruoli</p> <p>Viene prevista la sospensione dei termini dei versamenti scadenti dal 21 febbraio al 30 aprile derivanti da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - cartelle emesse dagli agenti della riscossione; - avvisi ex articoli 29 e 30, D.L. 78/2010 (imposte e Inps); - atti di cui all'articolo 9, commi 3-bis – 3-sexies, D.L. 16/2012 (dogane); - ingiunzioni ex R.D. 639/1910 (enti territoriali); e - atti di cui all'articolo 1, comma 792, L. 160/2019 <p>ed emessi nei confronti di:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. persone fisiche che al 21 febbraio 2020 risultavano avere la residenza o la sede legale; e 2. soggetti diversi dalle persone fisiche aventi la sede legale od operativa nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020. <p>I versamenti saranno eseguiti, in unica soluzione, entro il mese successivo al termine della sospensione.</p> <p>Non si procede al rimborso di quanto già eventualmente versato.</p>
Articolo 2, comma 3	<p>Differimento termini per le persone fisiche</p> <p>Limitatamente alle sole persone fisiche residenti al 21 febbraio 2020 nelle zone di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, slittano al 31 maggio 2020 i termini, in scadenza il 28 febbraio 2020, relativi alle rate delle rottamazioni.</p>
Articolo 3	<p>Rimessione in termini per adempimenti e versamenti</p> <p>Viene estesa la sospensione dei termini prevista con decreto Mef del 24 febbraio 2020, anche agli adempimenti e ai versamenti verso le P.A. effettuati o a carico di professionisti, consulenti e Caf con sede od operino nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, anche per conto di aziende e clienti non operanti nel territorio, nonché di società di servizi e di persone in cui i soci residenti nei Comuni dell'allegato rappresentino almeno il 50% del capitale sociale.</p>
Articolo 4	<p>Sospensione bollette</p> <p>Viene prevista la sospensione, fino al 30 aprile 2020, dei termini di pagamento relative a fatture e avvisi di pagamento emessi o da emettere, per i Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, relative ai settori dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas, ivi inclusi i gas diversi dal gas naturale distribuiti a mezzo di reti canalizzate, e al ciclo integrato di gestione dei rifiuti urbani.</p>

	<p>Nel termine di 120 giorni con appositi provvedimenti, verranno individuate le modalità di rateizzazione delle fatture e degli avvisi di pagamento.</p> <p>Il versamento delle somme oggetto di sospensione relative al pagamento del canone Rai, avviene, senza applicazione di sanzioni e interessi, in unica rata con la prima fattura dell'energia elettrica successiva al termine del periodo di sospensione.</p>
Articolo 5	<p>Sospensione versamento contributi</p> <p>Viene prevista, nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, la sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza tra il 23 febbraio e il 30 aprile 2020.</p> <p>I relativi adempimenti e pagamenti sospesi verranno effettuati a far data dal 1° maggio 2020 anche mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, senza applicazione di sanzioni e interessi.</p> <p>Viene prevista l'esclusione da rimborso dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria già versati.</p>
Articolo 6	<p>Sospensione pagamenti mutui agevolati Invitalia</p> <p>Viene prevista la possibilità, per le imprese con sede o unità locali nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, beneficiarie dei mutui agevolati concessi da Invitalia, di beneficiare della sospensione di 12 mesi del pagamento delle rate con scadenza non successiva al 31 dicembre 2020 e di un corrispondente allungamento della durata dei piani di ammortamento. I benefici si applicano anche se Invitalia abbia già previsto la risoluzione del contratto di finanziamento agevolato per morosità, a condizione tuttavia che il relativo credito non sia già iscritto a ruolo ovvero non siano incardinati contenziosi per il recupero dello stesso.</p> <p>Tali disposizioni sono applicabili anche alle rate di pagamento con scadenza non successiva al 31 dicembre 2020 relative alle transazioni già perfezionate con Invitalia al 2 marzo 2020.</p>
Articolo 7 , commi 1 e 2	<p>Versamenti CCIAA</p> <p>Slittano al 30 aprile 2020 i termini per i seguenti versamenti nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> - diritto annuale; - sanzioni amministrative per i seguenti ritardi: <ul style="list-style-type: none"> a) domanda iscrizione CCIAA; b) denunce al Rea; c) modello unico di dichiarazione; e d) richiesta di verifica periodica degli strumenti e pagamento della relativa tariffa. <p>I versamenti dovranno essere effettuati, in unica soluzione, entro il 31 maggio 2020.</p>

<p>Articolo 7, commi 3, 4, 5 e 6</p>	<p>Sospensione versamenti polizze vita</p> <p>Viene prevista, per i contraenti residenti, o aventi la sede legale, nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, la sospensione temporanea del termine per la corresponsione dei premi relativi alle polizze di cui all'articolo 2, D.Lgs. 209/2005, in scadenza nel periodo compreso tra il 21 febbraio e il 30 aprile 2020.</p> <p>I versamenti dei premi o delle rate di premi saranno effettuati in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020, ovvero mediante rateizzazione, comunque entro l'anno 2020, secondo le modalità previste dal contratto o diversamente concordate.</p> <p>La sospensione non ha a oggetto i nuovi contratti stipulati durante il periodo di sospensione e il pagamento dei relativi premi, nonché i premi unici ricorrenti per i quali non sussiste l'obbligo di versamento.</p> <p>Le disposizioni riguardano i contratti stipulati con:</p> <ul style="list-style-type: none"> - assicurazioni con sede legale in Italia; - sedi secondarie di imprese di assicurazione aventi sede legale in Stati terzi per l'attività svolta in Italia; e - imprese di altri Stati UE che operano in Italia in regime di stabilimento o di libertà di prestazione di servizi.
<p>Articolo 8</p>	<p>Settore turistico – alberghiero</p> <p>Viene prevista, per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i <i>tour operator</i>, con domicilio fiscale, sede legale od operativa in Italia, la sospensione, a decorrere dal 2 marzo e fino al 30 aprile 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dei versamenti delle ritenute alla fonte, ex articoli 23, 24 e 29, D.P.R. 600/1973 in qualità di sostituti d'imposta; - dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi Inail. <p>I versamenti sospesi devono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020.</p> <p>Non sono rimborsati eventuali ritenute, contributi previdenziali e assistenziali e premi Inail già versati.</p>
<p>Articolo 10</p>	<p>Sospensione udienze</p> <p>Viene previsto il rinvio a data successiva al 31 marzo 2020, di tutte le udienze dei procedimenti civili pendenti, sempre a tale data, presso gli uffici giudiziari dei circondari dei Tribunali cui appartengono i Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020.</p> <p>Per espressa previsione tale sospensione non si applica alle udienze nelle cause per i minorenni, relative ad alimenti, nei procedimenti cautelari, nei procedimenti per l'adozione di provvedimenti in materia di amministrazione di sostegno, di interdizione, di inabilitazione, nei procedimenti di convalida del TSO, nei procedimenti per l'adozione di ordini di protezione contro gli abusi familiari, nei procedimenti di convalida dell'espulsione, allontanamento e trattenimento di cittadini di Paesi terzi e dell'Unione Europea, in quelli di</p>

	cui all' articolo 283 , c.p.c. e nelle cause rispetto alle quali la ritardata trattazione potrebbe produrre grave pregiudizio alle parti.
Articoli 13 e 14	<p>Cigo e assegno ordinario dei fondi di solidarietà bilaterali</p> <p>Viene derogato agli adempimenti di cui agli articoli 14 (informazione e consultazione sindacale), 15, comma 2 (termine per la presentazione della domanda) e 30, comma 2 (domanda di accesso per l'assegno ordinario), D.Lgs. 148/2015, per le domande di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario (in questo caso si deroga anche all'obbligo di accordo), per sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, per unità produttive site nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020.</p> <p>Pari deroghe si applicano anche alle domande presentate da datori di lavoro per unità produttive al di fuori dei suddetti Comuni, in riferimento ai lavoratori già residenti o domiciliati nei predetti Comuni e impossibilitati a prestare la propria attività lavorativa.</p> <p>La domanda deve essere presentata entro la fine del IV mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa, che comunque non può essere superiore a 3 mesi.</p> <p>I suddetti periodi di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario non sono conteggiati ai fini delle durate massime complessive previste dall'articolo 4, commi 1 e 2, D.Lgs. 148/2015 e dei limiti previsti dagli articoli 12, 29, commi 3 e 4, 30, comma 1, e 39, D.Lgs. 148/2015.</p> <p>L'assegno ordinario è concesso anche ai lavoratori dipendenti presso datori di lavoro iscritti al Fondo di integrazione salariale (FIS) che occupano mediamente più di 5 dipendenti.</p> <p>I lavoratori destinatari delle presenti norme devono risultare alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione alla data del 23 febbraio 2020.</p> <p>Le aziende site nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, che alla data del 23 febbraio 2020, hanno in corso un trattamento di integrazione salariale straordinario, previa adozione da parte del Ministero del lavoro di un decreto di interruzione degli effetti del predetto trattamento, possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale come sopra descritto per un periodo non superiore a 3 mesi.</p>
Articolo 15	<p>Cassa integrazione in deroga</p> <p>I datori di lavoro del settore privato, compreso quello agricolo, ed escluso quello domestico, con unità produttive nei Comuni ex allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, e i datori di lavoro che non hanno sede legale o unità produttiva od operativa nei Comuni suddetti, per i lavoratori in forza residenti o domiciliati nei predetti Comuni, per i quali non trovino applicazione le tutele previste dalle disposizioni in materia di sospensione o riduzione di orario, in costanza di rapporto di lavoro, possono presentare domanda di cassa integrazione salariale in deroga, per la durata della sospensione del rapporto</p>

	<p>di lavoro e comunque per un periodo massimo di 3 mesi a decorrere dal 23 febbraio 2020.</p> <p>Ai lavoratori è assicurata la contribuzione figurativa e i relativi oneri accessori. Il trattamento è concesso con decreto regionale e solamente con modalità di pagamento diretto della prestazione da parte dell'Inps, applicando la disciplina di cui all'articolo 44, comma 6-ter, D.Lgs. 148/2015, quindi con onere a carico del datore di lavoro di invio all'Inps dei dati necessari per il pagamento della prestazione, pena il pagamento della prestazione a proprio carico.</p>
Articolo 16	<p>Indennità per lavoratori autonomi</p> <p>In favore dei collaboratori coordinati e continuativi, dei titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale e dei lavoratori autonomi o professionisti compresi i titolari di attività di impresa, iscritti all'assicurazione generale obbligatoria e alle forme esclusive e sostitutive della medesima, e alla gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, L. 335/1995 e che svolgono la loro attività lavorativa al 23 febbraio 2020 nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, o siano ivi residenti o domiciliati alla medesima data è riconosciuta con decreto regionale un'indennità mensile pari a 500 euro per massimo 3 mesi e parametrata all'effettivo periodo di sospensione dell'attività. L'indennità non concorre alla formazione del reddito.</p>
Articolo 17	<p>Cassa integrazione in deroga per Lombardia, Veneto ed Emilia-Romagna</p> <p>Al di fuori dei casi di cassa integrazione in deroga di cui all'articolo 15, Lombardia, Veneto ed Emilia-Romagna con riferimento ai datori di lavoro del settore privato, compreso quello agricolo, con unità produttive ivi situate, e ai datori di lavoro che non hanno sede legale o unità produttiva od operativa in dette Regioni, limitatamente ai lavoratori in forza residenti o domiciliati nelle predette Regioni, per i quali non trovino applicazione le tutele previste dalle vigenti disposizioni in materia di sospensione o riduzione di orario, in costanza di rapporto di lavoro, possono riconoscere, limitatamente ai casi di accertato pregiudizio, in conseguenza delle ordinanze emanate dal Ministero della salute e previo accordo con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative, trattamenti di cassa integrazione salariale in deroga, per la durata della sospensione del rapporto di lavoro e comunque per un periodo massimo di 1 mese, con pagamento diretto da parte dell'Inps.</p> <p>Ai lavoratori è assicurata la contribuzione figurativa e i relativi oneri accessori. Sono esclusi i datori di lavoro domestico.</p> <p>I trattamenti sono concessi con decreti regionali.</p>
Articolo 25	<p>Fondo garanzia pmi</p> <p>Per 12 mesi a decorrere dal 2 marzo 2020, alle pmi, comprese quelle del settore agroalimentare, con sede o unità locali nei Comuni di cui all'allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020, la garanzia del Fondo di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), L. 662/1996, è concessa, a titolo gratuito e con priorità sugli</p>

	<p>altri interventi, per un importo massimo garantito per singola impresa di 2.500.000 euro.</p> <p>Per gli interventi di garanzia diretta la percentuale massima di copertura è pari all'80% dell'ammontare di ciascuna operazione di finanziamento.</p> <p>Per gli interventi di riassicurazione la percentuale massima di copertura è pari al 90% dell'importo garantito dal Confidi o da altro fondo di garanzia, a condizione che le garanzie da questi rilasciate non superino la percentuale massima di copertura dell'80%.</p>
Articolo 31	<p>Allargamento perimetro donazioni per fini sociali</p> <p>Viene estesa la lista di cui all'articolo 16, L. 166/2016, relativa alla presunzione di cessione gratuita a fini di solidarietà sociale ai prodotti tessili, prodotti per l'abbigliamento e per l'arredamento, giocattoli, materiali per l'edilizia ed elettrodomestici, <i>personal computer</i>, <i>tablet</i>, <i>e-reader</i> e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili.</p> <p>Inoltre, viene previsto che il donatore o l'ente donatario possono incaricare un terzo di adempiere per loro conto, ferma restando la responsabilità del donatore o dell'ente donatario, agli obblighi previsti dal suddetto articolo 16.</p>
Articolo 33	<p>Interventi per l'agricoltura</p> <p>Viene prevista la concessione di mutui a tasso zero, della durata non superiore a 15 anni, finalizzati all'estinzione dei debiti bancari in essere al 31 gennaio 2020, per le imprese agricole ubicate nei Comuni di cui al D.P.C.M. 1° marzo 2020, che abbiano subito danni diretti o indiretti.</p> <p>Viene, inoltre, stabilito che costituisce pratica commerciale sleale vietata la subordinazione di acquisto di prodotti agroalimentari a certificazioni non obbligatorie riferite al Covid-19 e non indicate in accordi di fornitura per la consegna dei prodotti su base regolare antecedenti agli accordi stessi.</p> <p>Salvo che il fatto costituisca reato, il contraente, a eccezione del consumatore finale, che contravviene a tali previsioni, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 15.000 a 60.000 euro.</p>

La circolare tributaria n. 9/2020

Adempimenti

Slitta al 4 maggio il termine di adesione per la consultazione delle e-fatture

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 28 febbraio 2020, protocollo n. 99922, ha proceduto a spostare al 4 maggio 2020, in ragione del precedente 28 febbraio 2020, il termine ultimo per l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici, fornito dall'Agenzia delle entrate.

[Agenzia delle entrate, provvedimento n. 99922/2020](#)

Unica utenza anche per più condomini

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 10/E del 27 febbraio 2020, in merito all'obbligo da parte dei condomini, in qualità di sostituti di imposta, di comunicazione della CU e dei modelli 770, per venire incontro agli amministratori gestori o incaricati della trasmissione di invio di un numero consistente, ha consentito di procedere mediante l'utilizzo di un'unica utenza telematica attribuita all'amministratore stesso.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 10/E/2020](#)

Modalità per il cambio utilizzatore o la rimessa in vendita dei biglietti per spettacoli

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 83/2020, ha offerto chiarimenti in merito all'attività consistente nella rimessa in vendita di titoli relativi a intrattenimenti ed eventi spettacolistici, evidenziando che la procedura di cambio utilizzatore prevede l'annullamento del titolo emesso, con indicazione della causale, e l'emissione di un nuovo titolo nominativo alle stesse condizioni di quello originario annullato. La rimessa in vendita, invece, consiste nell'offerta al pubblico del titolo esponendo le medesime informazioni del titolo visibili per la vendita primaria. Ciò che viene rimesso in vendita è il posto relativo a quel determinato evento. Tale offerta deve avvenire sulla piattaforma del distributore principale e, se si tratta di distribuzione *online*, nella stessa area ove è possibile acquistare i biglietti ancora disponibili. In caso di rivendita del posto, il titolo originario viene annullato con l'indicazione della causale e, contestualmente, è emesso un nuovo titolo destinato al nuovo acquirente. Il valore del nuovo titolo non può essere superiore al "valore nominale" del "tipo titolo" acquistabile dal nuovo acquirente, da intendersi come il prezzo di vendita stabilito a suo tempo dall'organizzatore per i titoli del medesimo tipo. In entrambi i casi - cambio utilizzatore e rimessa in vendita dei titoli di accesso - i siti di vendita primaria o i *box office* autorizzati possono, dunque, addebitare solo il costo per l'intermediazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 83/2020](#)

Agevolazioni

Per R&S sempre necessaria la novità e il rischio di risultato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 82/2020, ha negato l'agevolazione c.d. R&S per un caso di implementazione di un modello organizzativo di gestione dei rifiuti in quanto consistente di

pratiche già definite sia a livello teorico sia normativo e la cui applicazione è rinvenibile in altri settori.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 82/2020](#)

Aggiornamento *software*

Aggiornamento *software*

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

- Dichiarazione Iva 2020: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.2 del 2/03/2020](#));
- Dichiarazione Iva 2020: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.2 del 2/03/2020](#)).

Dichiarazioni

Al 9 marzo i dati sugli interventi nelle parti comuni

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 28 febbraio 2020, protocollo n. 100083, ha proceduto a prorogare al 9 marzo 2020, i termini per la comunicazione all'Anagrafe tributaria, ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata 2020, dei dati relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati su parti comuni di edifici residenziali.

[Agenzia delle entrate, provvedimento n. 100083/2020](#)

Irpef – Lavoro dipendente

Il *carried interest* non incide sul valore dell'azione assegnata

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 77/2002, ha chiarito che l'assegnazione ai dipendenti di azioni che attribuiscono diritti patrimoniali rafforzati, non ne influenza il valore normale al momento stesso dell'assegnazione essendo solo potenziale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 77/2020](#)

Iva

Aggiornato il modello per la dichiarazione di intento

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 27 febbraio 2020, protocollo n. 96911, ha proceduto all'aggiornamento del modello di dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

[Agenzia delle entrate, provvedimento n. 96911/2020](#)

Applicabilità Iva alla locazione di immobile precedentemente oggetto di interventi

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 84/2020, ha affermato che, per la locazione di un immobile, su cui sono stati effettuati interventi che rientrano tra quelli di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), D.P.R. 380/2001, è nelle facoltà del proprietario/affittante, optare per l'applicazione o meno dell'Iva sui canoni. In assenza di detta opzione, la locazione rientrerà nel naturale regime di esenzione Iva, con relativa rettifica della detrazione - ai sensi dell'articolo 19-*bis*2, D.P.R. 633/1972 a

suo tempo operata d sugli acquisti di beni e servizi effettuati per adattare l'immobile. Inoltre, per quanto attiene le fatture, emesse dalle varie imprese che hanno eseguito i lavori di manutenzione degli impianti e di completamento dell'edificio, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a-ter), D.P.R. 633/1972, senza applicazione di Iva in inversione contabile, devono essere integrate con applicazione dell'aliquota Iva del 10% a condizione che le opere eseguite rientrino effettivamente tra quelle elencate dall'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), D.P.R. 380/2001 e ricorrano anche le altre condizioni previste dai n. 127-terdecies, 127-quaterdecies e 127-quinquesdecies, Parte III, Tabella A, D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 84/2020](#)

Esposizione in dichiarazione dell'Iva omessa e versata ratealmente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 81/2020, rimandando alla precedente risposta a interpello n. 449/2019, ha precisato che nell'ipotesi in cui siano stati omessi i versamenti dell'Iva a debito risultante dalle liquidazioni periodiche, nel modello di dichiarazione Iva, in particolare, nel quadro VL *"non vanno considerati i versamenti periodici omessi ma si tiene conto esclusivamente dell'Iva periodica versata, anche a seguito del ricevimento delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972. In quest'ultimo caso, se i versamenti sono effettuati in forma rateale, occorre indicare la quota parte d'imposta corrisposta fino alla data di presentazione della dichiarazione e comunque non oltre il termine ordinario previsto per la presentazione della stessa. Il pagamento delle rate successive, nel corso degli anni corrispondenti al piano di rateazione, comporterà l'emersione di un credito IVA da indicare nella dichiarazione annuale di ciascun anno di riferimento"*. A tal fine, nel modello IVA 2020 è stato istituito il quadro VQ *"per consentire la determinazione del credito maturato a seguito di versamenti di IVA periodica non spontanei"*. L'importo così individuato, confluyendo nel rigo VL12, concorre alla determinazione del credito Iva annuale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 81/2020](#)

Requisiti per l'aliquota ridotta sull'acquisto veicoli

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 79/2020, ha chiarito che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta di cui al n. 31, Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, prevista per l'acquisto di veicoli da parte di disabili, ha ritenuto sufficiente, quale documentazione necessaria, la presenza di un verbale redatto da parte di una commissione medica attestante che il minore è *"invalido con necessità di assistenza continua non essendo in grado di compiere gli atti quotidiani della vita (L. 18/1980)" e in possesso dei requisiti di cui all'articolo 4, D.L. 5/2012 in quanto "è affetto da handicap psichico o mentale di gravità tale da aver determinato il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento (articolo 30, comma 7, L. 388/2000)"*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 79/2020](#)

Regimi agevolati

Niente agevolazione per le somme derivanti da attività prestate all'estero

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 78/2020, ha chiarito il corretto trattamento da riservare a piani di incentivazione da erogare nei confronti di *manager* che trasferiscono la residenza in Italia, precisando che non possono fruire del beneficio fiscale previsto dal D.Lgs. 147/2015, i redditi derivanti dalle attività prestate all'estero, anche se percepiti nel periodo di imposta di trasferimento in Italia.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 78/2020](#)

Registro

Si decade dalla prima casa in ipotesi di separazione consensuale ex D.L. 132/2014

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 80/2020, ha stabilito la decadenza dall'agevolazione c.d. prima casa nell'ipotesi di assegnazione dell'immobile a seguito di separazione ex articolo 12, D.L. 132/2014 in quanto, ai sensi di tale norma la separazione consensuale *“non può contenere patti di trasferimento patrimoniale”* e quindi non è azionabile l'articolo 19, L. 7471987.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 80/2020](#)

Registro fisso se il trasferimento rientra in un piano di trasformazione del territorio

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 76/2020, ha verificato la riconducibilità di un trasferimento tra quelli agevolati ai sensi dell'articolo 20, comma 2, L. 10/1977 (registro fisso ed esenzione per le ipocatastali) in quanto strumentale alla trasformazione del territorio.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 76/2020](#)

Versamenti

Istituito il codice ufficio 9D2 e i relativi sotto codici

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 11/E del 2 marzo 2020, ha proceduto all'istituzione del codice ufficio “9D2” e dei relativi sub-codici, da utilizzare nel modello di versamento F23, per identificare gli uffici periferici USMAF- SASN del Ministero della Salute. Nello specifico, il codice ufficio è:

- 9D2 denominato *“Ministero della salute – USMAF -SASN”*.

Gli uffici periferici USMAF-SASN sono:

- 01 – Ministero della salute – USMAF-SASN Puglia, Calabria e Basilicata;
- 02 – Ministero della salute USMAF-SASN Lazio, Marche, Umbria, Abruzzo e Molise;
- 03 – Ministero della salute USMAF-SASN Liguria;
- 04 – Ministero della salute USMAF-SASN Toscana, Emilia – Romagna;
- 05 – Ministero della salute USMAF-SASN Lombardia, Piemonte e Valle d'Aosta;
- 06 – Ministero della salute USMAF-SASN Campania e Sardegna;
- 07 – Ministero della salute USMAF-SASN Sicilia; e
- 08 – Ministero della salute USMAF-SASN Veneto, Friuli Venezia Giulia e Trentino Alto Adige.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 11/E/2020](#)

La circolare tributaria n. 9/2020

Accertamento

Onere del contribuente confutare la lista Falciani

La c.d. scheda clienti non può essere valutata alla stregua di foglio anonimo, l'onere di giustificare l'incoerenza tra l'ammontare delle disponibilità in Paese estero a fiscalità privilegiata secondo il Fisco sulla base delle risultanze della c.d. lista Falciani e l'entità delle somme oggetto di scudo fiscale, onde godere dell'effetto preclusivo di cui al D.L. 350/2001, articolo 14, comma 1, lettera a), convertito, con modificazioni, dalla L. 409/2001, incombe al contribuente, stante la valenza presuntiva degli elementi desumibili dalla lista Falciani medesima (cfr. ordinanza n. 9760/2015).

[Cassazione – sentenza n. 4984 – 11 luglio 2019 – 25 febbraio 2020](#)

Tempestività dell'accertamento con verifica sulla data spedizione

In tema di avviso di accertamento notificato a mezzo posta, ai fini della verifica del rispetto del termine di decadenza che grava sull'Amministrazione finanziaria, occorre avere riguardo alla data di spedizione dell'atto e non a quella di ricezione dello stesso da parte del contribuente, atteso che il principio della scissione degli effetti della notificazione per il notificante e per il notificato si applica in tutti i casi in cui debba valutarsi l'osservanza di un termine da parte del notificante e, quindi, anche con riferimento agli atti d'imposizione tributaria (cfr. sentenze n. 385/2017, n. 22248/2015, n. 18643/2015 e n. 22320/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 4753 – 14 novembre 2019 – 24 febbraio 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 4752 – 14 novembre 2019 – 24 febbraio 2020](#)

Non è sufficiente la corretta contabilizzazione del costo per avere inerenza

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, affinché un costo possa essere legittimamente incluso fra le componenti negative del reddito d'impresa, è necessario non soltanto che ne sia certa l'esistenza, ma altresì occorre che in caso di corretta contestazione da parte della Amministrazione finanziaria, ne sia comprovata l'inerenza, e per provare tale ultimo requisito non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, dovendo l'imputabilità del costo anche collegarsi a fatti comunque riferibili al soggetto che tale costo intende dedurre, in ottemperanza ai contenuti prescrittivi di cui al D.P.R. 917/1986, articoli 75 e 109 ai fini delle imposte sui redditi (vigente *ratione temporis*) e del D.P.R. 633/1972, articolo 19 ai fini dell'Iva (cfr. sentenze n. 28671/2018, n. 22790/2009, n. 18302/2008, n. 16730/2007 e n. 20521/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 4660 – 8 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

L'induttivo puro deve tener conto anche dei 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. ordinanza n. 26748/2018 e sentenza n. 3995/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 4548 – 26 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Catasto

Il classamento del fabbricato D non necessita di un sopralluogo

In tema di classamento, l'attribuzione di rendita ai fabbricati a destinazione speciale o particolare, e specificamente quelli classificati nel gruppo catastale D), deve avvenire, come previsto anche dal D.P.R. 604/1973, articolo 7, mediante stima diretta, senza che ciò presupponga, peraltro, l'effettuazione di un previo sopralluogo, potendo l'Amministrazione legittimamente avvalersi della valutazione, purché mirata e specifica, delle risultanze documentali in suo possesso (cfr. sentenza n. 8529/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 5005 – 21 novembre 2019 – 25 febbraio 2020](#)

Contenzioso tributario

Quando scatta l'inesistenza del ricorso per cassazione

L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, *ex lege*, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa. Il luogo in cui la notificazione del ricorso per cassazione (ma è lo stesso a dirsi per la notificazione dell'appello) viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell'atto, sicché i vizi relativi alla sua individuazione, anche quando esso si riveli privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia *ex tunc*, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ex articolo 291, c.p.c. (cfr. sentenza SS.UU. n. 14916/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 5111 – 12 dicembre 2019 – 25 febbraio 2020](#)

L'oggetto del contenzioso

Nel giudizio tributario l'oggetto del dibattito processuale è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte dall'ufficio nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi di impugnazione dedotti dal contribuente nell'atto introduttivo (cfr. *ex plurimis* sentenze n. 17231/2019, n. 21759/2011 e n. 10779/2007).

[Cassazione – sentenza n. 4980 – 7 dicembre 2018 – 25 febbraio 2020](#)

Quando è ammessa l'istanza di revocazione

In tema di contenzioso tributario, a norma del D.Lgs. 546/1992, articolo 64, comma 1, l'istanza di revocazione è ammessa solo nei confronti di sentenze che, involgendo accertamenti di fatto, non siano ulteriormente impugnabili sul punto controverso o che non siano state impugnate nei termini, con la conseguenza che la richiesta di revocazione è inammissibile allorché una sentenza, involgente accertamenti di fatto, sia impugnabile o sia stata impugnata coi mezzi ordinari di gravame (cfr. sentenza n. 5827/2011).

[Cassazione – ordinanza n. 4856 – 22 ottobre 2019 – 24 febbraio 2020](#)

Non impugnabile l'annullamento parziale in autotutela

In tema di contenzioso tributario, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. 546/1992, articolo 19 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (cfr. ordinanza n. 29595/2018 e sentenza n. 7511/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 4562 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Validità della firma per autentica

Per quanto riguarda invece la possibilità di notificare un atto mediante pec, l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo pec non ne comporta la nullità se la consegna dello stesso ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale, inoltre, l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di pec non ne comporta la nullità se la consegna telematica ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale. Inoltre, sempre in tema di processo telematico, a norma del Decreto dirigenziale 16 aprile 2014, articolo 12, di cui al D.M. 44/2011, articolo 34 – Ministero della Giustizia -, in conformità agli *standard* previsti dal Regolamento UE 910/2014, e alla relativa decisione di esecuzione 1506/2015, le firme digitali di tipo "CADES" e di tipo "PAdES" sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf". Tale principio di equivalenza si applica anche alla validità ed efficacia della firma per autentica della procura speciale richiesta per il giudizio in cassazione, ai sensi dell'articolo 83, c.p.c., comma 3, D.M. 44/2011, articolo 18, comma 5 e del citato Decreto dirigenziale 16 aprile 2014, articolo 19-*bis*, commi 2 e 4, dovendosi altresì tenere conto che la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicché il rinvio disposto dal D.P.R. 602/1973, articolo 26, comma 5, (in tema di notifica della cartella di pagamento) al D.P.R. 600/1973, articolo 60 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di nullità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, di cui all'articolo 156, c.p.c. (cfr. sentenze n. 6417/2019, n. 27561/2018, n. 23620/2018, n. 10266/2018 e n. 7665/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 4561 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Contenuto della delega per la sottoscrizione degli accertamenti

La delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente del D.P.R. 600/1973, ex articolo 42, comma 1, è una delega di firma e non di funzioni: ne deriva che il relativo provvedimento non richiede l'indicazione né del nominativo del soggetto delegato, né della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita, idonea a consentire, *ex post*, la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto (cfr. sentenze n. 11013/2019 e n. 8814/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 4558 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 4557 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 4554 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

I requisiti per l'ammissibilità della “doppia conforme”

Nell'ipotesi di “doppia conforme” prevista dall'articolo 348-ter, c.p.c., comma 5, il ricorrente in cassazione, per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'articolo 360, c.p.c., n. 5, deve indicare le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (cfr. sentenza n. 26774/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 4549 – 26 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

La contestazione della conformità della notifica

In tema di notifica della cartella esattoriale, laddove l'agente della riscossione produca in giudizio copia fotostatica della relata di notifica o dell'avviso di ricevimento (recanti il numero identificativo della cartella), e l'obbligato contesti la conformità delle copie prodotte agli originali, ai sensi dell'articolo 2719, cod. civ., il giudice, che escluda, in concreto, l'esistenza di una rituale certificazione di conformità agli originali, non può limitarsi a negare ogni efficacia probatoria alle copie prodotte, in ragione della riscontrata mancanza di tale certificazione, ma deve valutare le specifiche difformità contestate alla luce degli elementi istruttori disponibili, compresi quelli di natura presuntiva, attribuendo il giusto rilievo anche all'eventuale attestazione, da parte dell'agente della riscossione, della conformità delle copie prodotte alle riproduzioni informatiche degli originali in suo possesso (cfr. sentenze n. 24323/2018 e n. 23902/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 4537 – 12 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Istituti deflattivi

Non impugnabile l'accertamento con adesione

In materia tributaria, una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione, ai sensi del D.Lgs. 218/1997, con fissazione anche del *quantum debeatur*, al contribuente non resta che eseguire l'accordo, mediante il versamento di quanto da esso previsto, risultando normativamente esclusa la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato. È, quindi, inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma del concordato fiscale (cfr. sentenza n. 10086/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 4566 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Iva

L'inerenza ai fini Iva

Per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti (c.d. pro rata), occorre considerare l'attività in concreto svolta in modo prevalente dall'impresa, assumendo a tal fine rilevanza l'esistenza di una contabilità distinta e la misura ingente dell'ammontare dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività (cfr. sentenze n. 8813/2019 e n. 7654/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 5016 – 12 dicembre 2019 – 25 febbraio 2020](#)

Detraibilità con prova di inerenza a carico del contribuente

In tema di Iva, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato (cfr. sentenza n. 18904/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 4913 – 27 novembre 2019 – 24 febbraio 2020](#)

Requisiti per il rimborso del credito della società in liquidazione

In tema di Iva, il credito di una società posta in liquidazione, relativo al rimborso dell'imposta, richiesto, a norma del D.P.R. 633/1972, articolo 30, all'atto della dichiarazione Iva dell'ultimo anno di attività, non è condizionato dall'esposizione del credito stesso nel bilancio finale della società (nella specie assente, per essere stato quel credito ceduto), in quanto l'efficacia probatoria dei libri sociali, derivante dalla normativa pubblicistica, attiene ai rapporti di debito e credito inerenti all'esercizio dell'impresa, mentre la contabilità Iva, pur non avendo alcuna efficacia probatoria in tali rapporti, documenta comunque il debito fiscale, rendendone possibile il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr. sentenze n. 15637/2019 e n.19938/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 4559 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

No profit

Responsabilità solidale nelle associazioni

In tema di associazioni non riconosciute, la responsabilità personale e solidale delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, prevista dall'articolo 38, cod. civ., in aggiunta a quella del fondo comune, è volta a contemperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente con le esigenze di tutela dei creditori, e trascende pertanto la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi a una concreta ingerenza dell'attività dell'ente: ciò non esclude, peraltro, che per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma *ex lege* al verificarsi del relativo presupposto, sia chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato,

fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura (cfr. sentenze n. 2169/2018, n. 19486/2009 e n. 5746/2007).

[Cassazione – ordinanza n. 4747 – 14 novembre 2019 – 24 febbraio 2020](#)

Operazioni straordinarie

La responsabilità solidale nelle scissioni parziali

In una fattispecie di operazione di scissione parziale, per i debiti fiscali della scissa relativi a periodi d'imposta anteriori l'operazione, rispondono, ai sensi del D.P.R. 917/1986, articolo 173, comma 13, solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti la scissione, come del resto conferma dal lato della interpretazione sistematica il D.Lgs. 472/1997, articolo 15, comma 2, che con riguardo alle somme da pagarsi in conseguenza di violazioni fiscali commesse dalla scissa prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie. E questo diversamente dalla disciplina della responsabilità delle partecipanti la scissione relativa alle obbligazioni civili, per la quale invece l'articolo 2506-*bis*, comma 2, cod. civ. e articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ., prevedono precisi limiti (cfr. sentenza n. 13059/2015).

[Cassazione – sentenza n. 4987 – 11 settembre 2019 – 25 febbraio 2020](#)

Redditi diversi

Non si torna indietro dalla rivalutazione

L'imposta sostitutiva L. 448/2001, ex articolo 7, in quanto frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene con conseguente versamento del dovuto nella prospettiva di un risparmio in caso di futura cessione, non rientra tra le dichiarazioni di scienza suscettibili di essere corrette in caso di errore, bensì tra le manifestazioni di volontà irretrattabili, salvo che nel caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'articolo 1428, cod. civ. (cfr. sentenza n. 19382/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 4659 – 8 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Reddito di impresa

Inerenza con giudizio qualitativo

In tema di imposta sui redditi d'impresa, il principio dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera a essa estranea, e, infatti, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dal D.P.R. 917/1986, articolo 75, comma 5 (attuale articolo 109, comma 5), che concerne il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Da ciò consegue che l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti a un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza (cfr. sentenza n. 27786/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 4567 – 26 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Quando si ha sopravvenienza per il venir meno di posizioni debitorie

In tema di imposte sui redditi d'impresa, la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi del D.P.R. 917/1986, articolo 55, comma 1, si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, e assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento a imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio e acquista certezza (cfr. sentenze n. 19219/2017, n. 12436/2011 e n. 20543/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 4547 – 26 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Rimborsi**Senza estremi del versamento non si forma nemmeno il silenzio – rifiuto**

Le domande di rimborso, prive delle indicazioni inerenti gli estremi di versamento e gli importi relativi all'ammontare delle ritenute Irpef, nonché della indicazione degli importi chiesti in restituzione, non possono considerarsi giuridicamente valide e non sono, dunque, idonee alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile, in quanto non consentono di valutare la fondatezza o meno della richiesta; né tale vizio è sanabile con il successivo deposito di documenti, atti a colmare le lacune predette, deposito che è comunque tardivo, in quanto intervenuto nel corso di un procedimento che non avrebbe dovuto neppure essere iniziato (cfr. sentenze n. 21400/2012 e n. 3250/2000).

[Cassazione – ordinanza n. 4565 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

Riscossione**Obbligo di contraddittorio nella vecchia iscrizione ipotecaria**

In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria D.P.R. 602/1973, ex articolo 77 (nella formulazione vigente *ratione temporis*) non costituisce atto di espropriazione forzata e può, pertanto, essere effettuata senza la previa notifica dell'intimazione di cui al precedente articolo 50, comma 2, ma, in ossequio al principio del contraddittorio endoprocedimentale, deve essere preceduta, pena la sua nullità, dalla comunicazione e dalla concessione di un termine di 30 giorni al contribuente per il pagamento o la presentazione di osservazioni dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli articoli 41, 47 e 48 Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità (cfr. sentenze n. 13115/2016, n. 23875/2015 e SS.UU. n. 19667/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 5018 – 12 dicembre 2019 – 25 febbraio 2020](#)

Ammessa l'ipoteca sui beni del fondo patrimoniale, salvo prova contraria

L'iscrizione ipotecaria di cui al D.P.R. 602/1973, articolo 77, è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'articolo 170, cod. civ., sicché è legittima solo se

l'obbligazione sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, gravando in capo al debitore opponente l'onere della prova non solo della regolare costituzione del fondo patrimoniale, e della sua opponibilità al creditore procedente, ma anche della circostanza che il debito sia stato contratto per scopi estranei alle necessità familiari, avuto riguardo al fatto generatore dell'obbligazione e a prescindere dalla natura della stessa. In particolare, il creditore può iscrivere ipoteca su beni appartenenti al debitore e conferiti nel fondo, se il debito sia stato contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari, ovvero - nell'ipotesi contraria - purché il titolare del credito, per il quale procede alla riscossione, non fosse a conoscenza di tale estraneità, dovendosi ritenere, diversamente, illegittima l'eventuale iscrizione comunque effettuata (cfr. sentenze n. 20998/2018, n. 22761/2016, n. 1652/2016, n. 23876/2015 e n. 3738/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 5017 – 12 dicembre 2019 – 25 febbraio 2020](#)

La notifica a un condebitore blocca la decadenza nei confronti degli altri

La tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui al D.P.R. 602/1973, articolo 25, in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta ipotesi, l'articolo 1310, cod. civ., comma 1, sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie (cfr. sentenze n. 2545/2018 e n. 13248/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 4763 – 27 novembre 2019 – 24 febbraio 2020](#)

Sanzioni

Niente definizione agevolata in caso di omesso versamento dei tributi

In tema di violazioni di norme tributarie, la definizione agevolata delle sanzioni non si applica in caso di omesso o ritardato pagamento dei tributi, ravvisabile anche laddove sia stata effettuata compensazione in misura superiore a quella consentita, sia ove la sanzione sia stata irrogata unitamente all'avviso di accertamento sia se sia stata irrogata con un distinto e autonomo atto, come si desume dall'articolo 17, comma 3, ultimo periodo, D.Lgs. 472/1997 (cfr. ordinanza n. 12645/2017 e sentenza n. 27315/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 4768 – 11 dicembre 2019 – 24 febbraio 2020](#)

Il concordato non salva dalle sanzioni

L'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa né rispetto all'accertamento del credito tributario mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né rispetto alla irrogazione di sanzione pecuniaria e accessori, maturati sino alla apertura della procedura concorsuale (cfr. sentenza n. 9440/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 4564 – 27 novembre 2019 – 21 febbraio 2020](#)

La circolare tributaria n. 9/2020

Non impugnabile il provvedimento di autotutela parziale senza impugnazione del provvedimento originario

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 4562/2020](#), esclude l'autonoma impugnabilità del provvedimento di autotutela parziale, vista l'assenza di qualsivoglia effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro consolidatosi per effetto della mancata tempestiva impugnazione dell'atto impositivo rispetto al quale è stato adottato il provvedimento in autotutela.

La vicenda coinvolge un imprenditore del settore informatico, commerciante di materiali, che aveva ricevuto un avviso di accertamento con il quale gli era stato contestato l'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti, con conseguenti indeducibilità dei costi ivi esposti e indetraibilità dell'Iva relativa. A fronte dell'atto impositivo, il contribuente presentava istanza di autotutela, alla quale l'Agenzia delle entrate reagiva emettendo atto di autotutela parziale. In detto provvedimento l'Amministrazione finanziaria riqualeficava il rilievo, convertendo l'originaria contestazione in una differente: le fatture *de quibus* venivano ritenute emesse a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti e da ciò scaturiva la deducibilità dei costi, ferma la detraibilità dell'Iva. A tal punto, il contribuente impugnava il provvedimento di autotutela parziale, dolendosi dell'indetraibilità dell'Iva, giacché sosteneva di aver annotato fatture d'acquisto emesse a fronte di operazioni perfettamente esistenti, sia sotto il profilo oggettivo sia sotto il profilo soggettivo.

Come noto, infatti, l'operazione oggettivamente inesistente è quella in cui l'acquirente del bene o il fruitore del servizio non è mai entrato nell'effettiva disponibilità del bene o non ha mai beneficiato del servizio dato in fattura per erogato (mancanza di effettività). Per tale operazione sono previste, rimanendo nella sfera dell'acquirente, l'indeducibilità del costo ([articolo 14](#), comma 4-*bis*, L. 537/1993 e [articolo 109](#), Tuir) e l'indetraibilità dell'Iva (articoli [19](#) e [21](#), D.P.R. 633/1972) nonché l'imputabilità per il corrispondente reato tributario ([articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000). L'operazione soggettivamente inesistente, invece, è quella in cui non viene posta in discussione l'effettività dell'operazione dal punto di vista oggettivo, ma la riconducibilità della cessione del bene o della prestazione del servizio a colui

che dal punto di vista cartolare ne risulta il cedente. In sostanza, l'operazione soggettivamente inesistente presuppone l'effettività dell'acquisto, mentre la simulazione interessa la provenienza soggettiva: colui che figura come fornitore non ha fornito il bene o il servizio. Per tale operazione sono previste, sempre rimanendo nella sfera dell'acquirente, la deducibilità del costo ([articolo 8](#), comma 1, D.L. 16/2012, convertito con modificazioni in L. 44/2012, che ha modificato l'[articolo 14](#), comma 4-bis, L. 537/1993, sempre che siano soddisfatti i requisiti richiesti dall'[articolo 109](#), Tuir), ma l'indetraibilità dell'Iva (articoli [19](#) e [21](#), D.P.R. 633/1972) nonché l'imputabilità per il corrispondente reato tributario ([articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000).

Nel caso in commento, quindi, all'imprenditore era stato in un primo tempo contestato l'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni sprovviste del requisito dell'effettività (operazioni oggettivamente inesistenti, come qualificate in sede di avviso di accertamento) e in un secondo momento l'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni effettivamente concluse, benché tra soggetti differenti da quelli che apparivano in fattura (operazioni soggettivamente inesistenti, come qualificate in sede di provvedimento di autotutela parziale). Questa la vicenda sotto il profilo sostanziale, privilegiato dai giudici di merito, che infatti in primo grado avevano accolto il ricorso dell'imprenditore e in secondo grado avevano respinto il gravame dell'Agenzia delle entrate, che aveva appellato la sentenza della CTP con doglianza finalizzata a salvare il recupero dell'Iva, secondo la tesi erariale, indebitamente detratta. La CTR, senza entrare nel dettaglio del rapporto sussistente tra l'avviso di accertamento originariamente emesso e il provvedimento di autotutela parziale successivamente emesso, allo scopo di rettificare il primo atto impositivo, aveva concentrato anch'essa la propria attenzione esclusivamente sulla sostanza della pretesa fiscale: il contribuente non sapeva e non avrebbe potuto sapere che il cedente operava in evasione d'imposta. In materia di operazioni soggettivamente inesistenti, del resto, in considerazione dell'effettività dell'operazione conclusa, vengono in rilievo elementi cognitivi del cessionario che, anche secondo i più recenti orientamenti della Corte di Giustizia, non può subire il nocumento dell'indetraibilità dell'Iva a meno che non venga dimostrata la sua mancanza di buona fede, ossia la sua conoscenza o quantomeno la conoscibilità da parte sua del meccanismo frodatorio in cui s'inserisce l'operazione orchestrata a monte dell'acquisto al fine di sottrarsi al versamento dell'Iva. E, nel nostro caso, i giudici di merito avevano escluso che fosse stata dimostrata la conoscenza o quantomeno la conoscibilità da parte del contribuente del fatto che il soggetto che gli aveva ceduto il materiale informatico operasse in evasione dell'Iva.

Pertanto, parte pubblica consulta la Suprema Corte valorizzando il profilo procedimentale della vicenda: il contribuente aveva ricevuto l'atto impositivo, a fronte del quale aveva presentato istanza di autotutela

ottenendo un provvedimento di accoglimento parziale, con cui l'Agenzia delle entrate aveva riqualificato l'operazione contestata, rettificando il rilievo di inesistenza oggettiva in inesistenza soggettiva. Ciò aveva implicato, per quanto afferisce alla pretesa fiscale, la rinuncia all'imposizione diretta, in considerazione della confluenza dei costi nell'ambito del reddito imponibile, ma la conferma dell'imposizione indiretta, giusta l'indetraibilità dell'Iva. Il contribuente, quindi, aveva impugnato il provvedimento di autotutela parziale, poi ritenuto dal primo e dal secondo giudice sostanzialmente ingiusto, per mancanza della prova della conoscenza o della conoscibilità della prova da parte del cessionario. Eppure, nel frattempo, si era reso definitivo il primitivo avviso di accertamento, che il contribuente non si era premurato d'impugnare. Di qui, l'Agenzia delle entrate aveva impugnato la sentenza della CTR, lamentando in parametro dell'[articolo 360](#), comma 1, n. 3 e 4, c.p.c., la violazione dell'[articolo 112](#), c.p.c.:

“per essersi la CTR limitata a ritenere impugnabile l'atto oggetto di ricorso in quanto portatore di una pretesa erariale senza pronunciarsi sulla doglianza dell'Agenzia secondo la quale l'avviso di accertamento notificato il 13 novembre 2013 non era stato impugnato, rimanendo valido e legittimo, mentre a essere impugnato sarebbe stato solo l'atto di autotutela parziale del 2014 relativo all'avviso di accertamento che ai fini Iva, aveva confermato la ripresa”.

Secondo parte pubblica, quindi, l'impugnazione dell'atto con il quale viene rettificato *in melius* un atto impositivo non ha attitudine, se si risolve in una pronunzia favorevole a parte privata, a travolgere l'atto impositivo originariamente omesso, che frattanto si renderebbe definitivo, se non distintamente impugnato.

La Corte cita se stessa:

“l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello, e, in genere, su una domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio, integra violazione dell'articolo 112, c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'articolo 360, c.p.c., comma 1, n. 4, dello stesso codice, che consente alla parte di chiedere – e al giudice di legittimità di effettuare – l'esame degli atti del giudizio di merito, nonché, specificamente, dell'atto di appello (Cassazione n. 22759/2014; n. 6835/2017). Ne consegue che l'omessa pronuncia determina nullità della sentenza (Cassazione n. 10036/2018)”.

Fin qui, i giudici di piazza Cavour si pronunziano in ordine all'appartenenza dell'impugnazione dell'Agenzia delle entrate alla tassativa casistica codicistica, che ammette la ricorribilità per la Cassazione delle sentenze afflitte da omessa pronunzia (articolo 112, c.p.c.) nella sola cornice dell'articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.:

“la ricorrente avrebbe dovuto dedurre la violazione dell'articolo 360, c.p.c., n. 4. E invero, l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello – così come, in genere, l'omessa pronuncia su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio – risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, integra un difetto di attività del giudice di secondo grado, che deve essere fatto valere dal ricorrente non con la denuncia della violazione di una norma di diritto sostanziale ex articolo 360, c.p.c., n. 3 o del vizio di motivazione ex articolo 360, c.p.c., n. 5, in quanto siffatte censure presuppongono che il giudice del merito abbia preso in esame la questione oggetto di doglianza e l'abbia risolta in modo giuridicamente non corretto ovvero senza giustificare (o non giustificando adeguatamente) la decisione al riguardo resa, ma attraverso la specifica deduzione del relativo “error in procedendo” – ovverosia della violazione dell'articolo 112, c.p.c., in relazione all'articolo 360, c.p.c., n. 4 – la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità – in tal caso giudice anche del fatto processuale – di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello. La mancata deduzione del vizio nei termini indicati, evidenziando il difetto di identificazione del preteso errore del giudice del merito e impedendo il riscontro “ex actis” dell'assunta omissione, rende, pertanto, inammissibile il motivo” (Corte di Cassazione, [sentenza n. 22759/2014](#)).

Eppure, non chiarisce la Corte il motivo per cui ritiene in questo caso quantomeno astrattamente ipotizzabile (non siamo, infatti, ancora giunti alla parte della decisione che si esprime sul motivo d'impugnazione, ma siamo ancora impegnati nel commento di quella parte della decisione che si esprime sull'ammissibilità dell'impugnazione) il vizio oggetto di doglianza da parte dell'Agenzia delle entrate, giacché con l'[ordinanza n. 21807/2019](#), che rientra nel solco di molte altre, ad esempio, aveva escluso che il giudice d'appello possa incorrere nel vizio di omessa pronuncia in relazione alle eccezioni processuali o di rito, in ragione dell'idoneità delle sole domande ed eccezioni di merito a dar luogo a statuizioni implicite suscettibili di integrare il giudicato implicito. L'omessa pronuncia sussiste, del resto, nella misura in cui la statuizione sulla domanda si riveli indispensabile a risolvere la controversia, cosicché non sussiste omessa pronuncia nel caso in cui l'accoglimento di una diversa domanda, incompatibile con la domanda su cui non sia ravvisabile una statuizione implicita, determini la statuizione di implicito rigetto della domanda confliggente.

In ogni caso, la Suprema Corte con riferimento all'autotutela *in melius* conclude:

“in tema di contenzioso tributario, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. 546/1992, articolo 19 e non è quindi

impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa." (Cassazione, sentenza n. 7511/2016; ordinanza n. 29595/2018".

Soltanto in un *obiter dictum* la Corte di Cassazione sfiora, invece, quello che dal punto di vista concreto sembra il nocciolo della questione, ove osserva:

"la CTR parla di riqualificazione, ma così non pare e difficilmente si può parlare di ampliamento dell'originaria pretesa) e ciò esclude che si sia trattato di un ampliamento dell'originaria pretesa, ma piuttosto risulta essere una riduzione della portata dell'avviso di accertamento, mai impugnato".

E, infatti, sono 2 i dettagli sui quali sarebbe opportuno riflettere. Da un lato, andrebbe chiarito quale interesse ad agire avesse il contribuente, in relazione all'[articolo 100](#), c.p.c., nell'impugnazione avanti alla CTP, oltre che del provvedimento di autotutela parziale, anche dell'avviso di accertamento nelle more annullato dall'Agenzia delle entrate. E, ancora, ci si potrebbe chiedere quale sorte avrebbe avuto la decisione sull'atto impositivo caducato rispetto alla decisione sull'atto sostitutivo in caso di mancata riunione dei procedimenti. O la posizione della Corte è formalistica e poi i 2 processi si sarebbero dovuti necessariamente riunire, cosicché l'impugnazione della contestazione di inesistenza oggettiva, in realtà, si sarebbe risolta in 2 righe di una decisione identica a quella adottata dalla CTR nel caso concreto? Dall'altro, andrebbe specificato quando un provvedimento viene adottato *in peius* o *in melius* rispetto a un provvedimento impositivo precedente: è solo un tema di *quantum* oppure, come aveva lasciato intendere la CTR, è anche un tema di riqualificazione o di *mutatio libelli*, nel senso che il mutamento del razionale della pretesa può assumere in ambito procedimentale? Perché, da un punto di vista squisitamente scientifico, si potrebbe anche sostenere che la contestazione circa l'inesistenza oggettiva nulla ha ontologicamente a che fare con la contestazione circa l'inesistenza soggettiva e che il piano del mero effetto, ossia il fatto che per avventura nel primo caso siano indeducibile il costo e anche indetraibile l'Iva e nel secondo caso sia solo indetraibile l'Iva, non è in grado di condizionare il piano del concetto, ossia della natura della contestazione. Prova ne sia che prima dell'intervento normativo di cui al D.L. 16/2012, convertito con modificazioni in L. 44/2012, le 2 contestazioni ontologicamente diverse comportavano i medesimi effetti fiscali. E così è per innumerevoli fattispecie concrete, in cui il capriccio o la *ratio* del Legislatore fanno corrispondere a diverse condotte lo stesso carico in termini di ripresa fiscale. Cosicché il rapporto tra 2 contestazioni aventi lo stesso effetto fiscale nel *quantum* può ben coniugarsi nell'ambito del paradigma dell'*inclusio unius, exclusio alterius*.

La circolare tributaria n. 9/2020

Scavare un pozzo con un ago: la fatica di scrivere agli indirizzi INI-PEC o agli indirizzi?

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

In precedenza, si è esaminata la portata dell'[articolo 16-sexies](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, che sancisce la centralità del domicilio digitale nei gradi di merito: in linea generale, notificazioni a mezzo pec, all'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore, come risultante dagli elenchi di cui all'[articolo 6-bis](#), D.Lgs. 82/2005 (CAD - Codice dell'amministrazione digitale). Il precetto di tale norma inserita dall'[articolo 52](#), comma 1, D.L. 90/2014, convertito con modificazioni in L. 114/2014, opera per il processo amministrativo, per il processo penale e per il processo civile.

A decorrere dal 15 dicembre 2013, inoltre, come previsto dall'[articolo 16-ter](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, sempre inserito dal D.L. 90/2014, convertito con modificazioni in L. 114/2014, e successivamente modificato dall'[articolo 66](#), comma 5, D.Lgs. 217/2017, in materia di modifiche e integrazioni al CAD (Codice dell'amministrazione digitale), ai fini della notificazione e comunicazione degli atti in materia civile, penale, amministrativa (anche processuali), contabile e stragiudiziale si intendono per pubblici elenchi: quelli dell'Indice nazionale dei domicili digitali (INI-PEC) delle imprese e dei professionisti, presso il Mise [cfr. articolo 6-bis, D.Lgs. 82/2005, (CAD - Codice dell'amministrazione digitale); per le società, [articolo 16](#), comma 6, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, per i professionisti, articolo 16, comma 7, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009) e per la P.A., articolo 16, comma 8, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009]; quelli dell'Indice nazionale dei domicili digitali delle persone fisiche e degli altri enti di diritto privato, non tenuti all'iscrizione in albi professionali o nel Registro Imprese, affidato all'AgID, che vi provvede avvalendosi delle strutture informatiche delle CCIAA ([articolo 6-quater](#), D.Lgs. 82/2005, con la precisazione che i professionisti l'indirizzo coincide con quello dell'Indice (INI-PEC), salva la facoltà di inserirne uno diverso per la sfera personale); quelli dell'Anagrafe nazionale della popolazione residente – ANPR, presso il Ministero dell'interno; quelli del registro generale degli

indirizzi elettronici (ReGIndE), presso il Ministero della giustizia, che contiene i dati identificativi nonché l'indirizzo di posta elettronica certificata dei soggetti abilitati esterni, ovverossia soggetti appartenenti a un ente pubblico, professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge, ausiliari del giudice non appartenenti a un ordine di categoria o che appartengono a ente/ordine professionale che non abbia ancora inviato l'albo al Ministero della giustizia (per gli avvocati, l'invio dell'albo deve essere sempre fatto dall'ordine di appartenenza o dall'ente difeso). Per lo specifico caso di ReGIndE, l'[articolo 16-ter](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, nel dettaglio, è stato modificato dall'[articolo 45-bis](#), D.L. 90/2014, convertito con modificazioni in L. 114/2014, e successivamente dall'[articolo 66](#), comma 5, D.Lgs. 217/2017. L'articolo 45-bis, D.L. 90/2014, prevede l'indicazione da parte del difensore nel processo civile e nel processo amministrativo del proprio numero di fax, come alternativa per le comunicazioni alla pec; per il caso di malfunzionamento del sistema informatico della giustizia. L'articolo 66, D.Lgs. 217/2017, invece, ha sostituito l'articolo 16-ter, D.L. 179/2012, allo scopo di individuare i pubblici elenchi degli indirizzi pec ufficialmente accettati ai fini della validità delle notificazioni.

Per il processo tributario, l'[articolo 16-bis](#), D.Lgs. 546/1992, equiparata l'indicazione dell'indirizzo pec per le comunicazioni e le notificazioni alla comunicazione del domicilio eletto, stabilisce che l'indirizzo pec del difensore venga indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo e, per l'ipotesi di mancata indicazione e di non reperibilità dello stesso nei pubblici elenchi, individua il rimedio della comunicazione (da parte delle segreterie) mediante deposito in segreteria della Commissione Tributaria, a norma del precedente [articolo 16](#), D.Lgs. 546/1992.

In tale cornice normativa, la giurisprudenza ha dequotato l'indicazione dell'indirizzo pec a opera del difensore, in considerazione della reperibilità del medesimo nei pubblici registri: l'[articolo 16-sexies](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012:

“impono alle parti la notificazione dei propri atti presso l'indirizzo pec risultante dagli elenchi INI-PEC di cui al D.Lgs. 82/2005, articolo 6-bis, (Codice dell'amministrazione digitale), ovvero presso il ReGIndE, di cui al D.M. 44/2011, gestito dal Ministero della giustizia ... prescinde dalla stessa indicazione dell'indirizzo di posta elettronica ad opera del difensore” (Corte di Cassazione, [sentenza n. 14914/2018](#)).

Fa eccezione a tale impostazione, la specialità del giudizio avanti alla Suprema Corte nonché la residualità di tutti i casi di impossibilità della notificazione per causa imputabile al destinatario.

Dopodiché la giurisprudenza ha ammesso nel novero dei registri da cui è ammesso attingere l'indirizzo pec soltanto ReGIndE, gestito presso il Ministero della giustizia:

“l'indirizzo del destinatario al quale va trasmessa la copia informatica dell'atto è, per i soggetti i cui recapiti sono inseriti nel Registro generale degli indirizzi elettronici gestito dal Ministero della giustizia (REGINDE), unicamente quello risultante da tale registro” (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 3093/2020](#)).

Si trattava del caso della notifica di un appello all'Avvocatura dello Stato, difensore *ope legis* del Ministero dell'interno, a un indirizzo pec della stessa Avvocatura, ma diverso da quello risultante dal registro generale degli indirizzi elettronici (ReGIndE), presso il Ministero della giustizia.

Per il processo civile e penale, l'[articolo 17](#), comma 4, D.M. 44/2011 (Regolamento concernente le regole tecniche per l'adozione nel processo civile e nel processo penale, delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal D.Lgs. 82/2005, e successive modificazioni), stabilisce che, a esclusione delle notificazioni al procuratore costituito e al consulente tecnico, le richieste telematiche di un'attività di notificazione da parte di un ufficio giudiziario sono inoltrate al sistema informatico dell'UNEP (ufficio notificazioni, esecuzioni e protesti), il cui sistema informatico individua l'indirizzo pec del destinatario della notificazione dal registro generale degli indirizzi elettronici, dal Registro Imprese o dagli albi o elenchi costituiti ai sensi dell'[articolo 16](#), D.L. 185/2008 e per i cittadini dall'elenco di cui all'[articolo 7](#), D.P.C.M. 6 maggio 2009.

Altresì, per il processo tributario, l'[articolo 5](#), Decreto direttoriale 26 aprile 2012 (Regole tecniche per l'utilizzo, nell'ambito del processo tributario, della Posta Elettronica Certificata - PEC), al comma 1, dispone che per le comunicazioni di segreteria, quest'ultima faccia riferimento all'indirizzo pec dichiarato dalle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo. Quindi, l'articolo 5 citato semplifica stabilendo che tale indirizzo debba coincidere per i professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato, con quello comunicato ai rispettivi ordini o collegi (articolo 16, comma 7, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009); per gli altri soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni Tributarie, con quello rilasciato ai sensi dell'[articolo 1](#), D.P.C.M. 6 maggio 2009; per le società iscritte nel Registro Imprese, con quello comunicato al momento dell'iscrizione, ai sensi dell'articolo 16, comma 6, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009; per gli enti impositori, con quello di cui all'[articolo 47](#), comma 3, D.Lgs. 82/2005 (Indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi, di cui all'articolo 16, comma 8, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009). Il rimedio, individuato per il caso di omessa o errata indicazione dell'indirizzo pec negli atti difensivi, fanno comunque riferimento all'articolo 16, commi 6, 7 e 8, rispettivamente per società, professionisti e P.A., D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009. Reciprocamente, li indirizzi pec degli uffici di segreteria delle Commissioni Tributarie,

utilizzati per le comunicazioni, sono pubblicati sul portale *internet* del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze «www.finanze.gov.it», oltre che nell'Indice PA.

In tale ottica, è chiara la ragione per cui la giurisprudenza afferma che ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 4, D.M. 44/2011 l'unica regola applicabile in caso di notificazione al difensore è quella del “registro generale degli indirizzi elettronici gestito dal Ministero della Giustizia (REGINDE)” (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 3093/2020](#)), che “corrisponde all'indirizzo pec che ciascun avvocato ha indicato al Consiglio dell'Ordine di appartenenza e che, per il tramite di quest'ultimo, è inserito nel Registro Generale degli Indirizzi Elettronici (REGINDE) gestito dal Ministero della giustizia” (Corte di Cassazione, ordinanze [n. 30139/2017](#), [n. 13224/2018](#) e [n. 9562/2019](#)). Nell'ultima pronuncia citata, tra l'altro, risulta parte l'Inps, difeso da avvocati del libero foro: il Tribunale accoglieva l'opposizione a un decreto ingiuntivo proposta dall'Inps; la Corte d'appello:

“dopo aver disposto il rinnovo della notificazione dell'atto all'Inps presso la sede legale in Roma, a seguito dell'accertata notifica dell'atto d'impugnazione al difensore costituito per l'Istituto in primo grado che era cessato dal rapporto di impiego, dichiarava inammissibile l'impugnazione perchè l'appellante aveva rinotificato l'atto presso la sede dell'Inps di Bari”.

A tal punto, parte privata ricorre per cassazione adducendo *inter alia* la validità della rinotificazione effettuata anche all'Inps di Roma a mezzo pec. Sullo specifico punto, i giudici di piazza Cavour affermano che:

“va rilevata la carenza di specificità in relazione alla presunta valida notifica mediante pec, poichè non è stato dedotto che l'indirizzo al quale è stata inviata la notifica sia quello risultante dal Registro Generale degli indirizzi elettronici (ReGIndE), nè è stata prodotta copia di detto registro ... ai sensi del combinato disposto dell'articolo 149-bis, c.p.c. e del D.L. 179/2012, articolo 6-ter, introdotto dalla legge di conversione n. 221/2012”.

Ne viene che anche qualora il soggetto destinatario della notificazione sia annoverato nell'ambito dell'[articolo 16-ter](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, e quindi nel caso della P.A. sia inserito nell'Indice nazionale dei domicili digitali (INI-PEC) [cfr. [articolo 6-bis](#), D.Lgs. 82/2005, (CAD – Codice dell'amministrazione digitale); per la P.A., [articolo 16](#), comma 8, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009], in caso di difformità, ha prevalenza il censimento nell'ambito del registro generale degli indirizzi elettronici (ReGIndE), presso il Ministero della giustizia, non anche quello eventualmente presente in altri registri pec. In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 24110/2019](#) (in un caso in cui non risultava da quale registro, diverso da ReGIndE l'indirizzo utilizzato fosse stato estratto) e con l'[ordinanza n. 24160/2019](#) [in un caso, peraltro

in materia di notifica dell'atto di impugnazione, in cui l'indirizzo utilizzato era stato estratto da INI-PEC, poi oggetto di correzione d'ufficio, con [ordinanza n. 29749/2019](#), mediante applicazione della norma di cui all'[articolo 391-bis](#), c.p.c. che consente la correzione degli errori materiali che affliggono le sentenze della Corte di Cassazione, per eliminare il riferimento, ritenuto erroneo, all'inidoneità oggettiva dell'estrazione dell'indirizzo pec dai registri INI-PEC, in considerazione del fatto che l'[articolo 16-sexies](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, rubricato domicilio digitale, introdotto dal D.L. 90/2014, convertito con modificazioni in L. 114/2014, impone alle parti la notificazione degli atti presso l'indirizzo pec risultante dagli elenchi INI-PEC di cui all'[articolo 6-bis](#), D.Lgs. 82/2005 (CAD - Codice dell'amministrazione digitale) ovvero presso il ReGIndE di cui al D.M. 44/2011, gestito dal Ministero della giustizia, il che significa che si riferisce all'indirizzo pec risultante dagli albi professionali ai quali il professionista, ai sensi dell'articolo 6-bis, commi 2-bis e 5, D.Lgs. 82/2005 (CAD - Codice dell'amministrazione digitale) deve comunicare il proprio indirizzo pec, in modo che tali albi possano ottemperare all'obbligo di inserire l'indirizzo in questione sia nel registro INI-PEC sia nel registro ReGIndE, cfr. Corte di Cassazione, [sentenza n. 23620/2018](#)].

Nell'ambito di una sostanziale equivalenza, pertanto, tra i registri INI-PEC e ReGIndE, non già perché siano i registri in sé equivalenti, quanto piuttosto perché gli stessi sono alimentati dagli stessi albi professionali, tenuti ad inserirvi l'indirizzo pec di ciascun professionista, come ogni variazione tempestivamente segnalata, è interessante la segnalazione di una serie di elementi che le Sezioni Unite hanno ritenuto ininfluenti, laddove:

“questa Corte ha di recente espresso un orientamento, in tema di notificazione in via telematica, inteso a privilegiare la funzione della stessa, con la conseguenza che il raggiungimento dello scopo della notifica, vale a dire la produzione del risultato della conoscenza dell'atto notificato a mezzo di posta elettronica certificata, priva di significativo rilievo la presenza di meri vizi di natura procedimentale (come, ad esempio, l'estensione.doc in luogo del formato pdf), ove l'erronea applicazione della regola processuale non abbia comportato (ovvero, come nella specie, non sia stata neppure prospettata) una lesione del diritto di difesa, oppure altro pregiudizio per la decisione” cfr. anche Corte di Cassazione, [sentenza n. 7665/2016](#) (Corte di Cassazione, [sentenza n. 23620/2018](#)).

È irrilevante, al più corrispondendo a un'ipotesi di mera irregolarità, la mancata indicazione nell'oggetto del messaggio pec della norma di riferimento, ove sia comunque raggiunto lo scopo della notificazione, se il destinatario ha ricevuto la pec e ha dimostrato di averne ben compreso il contenuto (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 19814/2016](#)). È irrilevante, al più corrispondendo a un'ipotesi di mera irregolarità, l'omessa indicazione del codice fiscale per il principio del raggiungimento dello scopo, se

non vi è incertezza sulla persona cui la pec è stata consegnata.

In conclusione, l'[articolo 16-sexies](#), D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, prevede per tutti i casi, eccetto quello del ricorso per Cassazione, in cui è prevista la notificazione degli atti in materia civile al difensore, a istanza di parte, presso la cancelleria dell'ufficio giudiziario, la modalità pec all'indirizzo di cui all'[articolo 6-bis](#), D.Lgs. 82/2005, (CAD - Codice dell'amministrazione digitale), che per la P.A., ex [articolo 16](#), comma 8, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, dovrebbe coincidere con il registro INI-PEC, ovvero al registro generale degli indirizzi elettronici ReGIndE, gestito dal Ministero della giustizia, sempre che ciò non sia impossibile per imputabile al destinatario. Del resto, anche le P.A., ex [articolo 12](#), comma 16, D.L. 179/2012 (c.d. Decreto Crescita), convertito con modificazioni in L. 221/2012, devono comunicare Ministero della giustizia, il proprio indirizzo pec. Tuttavia, va stabilito se sussista un privilegio di esclusività, nel senso che l'[articolo 6-bis](#), D.Lgs. 82/2005, (CAD - Codice dell'amministrazione digitale), per favorire la presentazione di istanze, dichiarazioni e dati, nonché lo scambio di informazioni e documenti anche con imprese e professionisti dispone l'istituzione del pubblico elenco denominato Indice nazionale dei domicili digitali (INI-PEC) presso il Mise (realizzato a partire dagli stessi elenchi di indirizzi). Sul punto, la Corte non si è compiutamente espressa, rinviando la discussione alla pubblica udienza (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 3093/2020](#)).

Nel frattempo, il TAR Basilicata Potenza, con la [sentenza n. 118/2020](#), in un caso che vedeva contrapposti un privato contro la Regione Basilicata, che non si era costituita in giudizio, ha optato per la l'inammissibilità del ricorso:

“parte ricorrente ha provveduto alla notificazione a mezzo posta elettronica certificata ai recapiti “AOO-giunta@cert.regione.basilicata.it” e “ambiente.energia@cert.regione.basilicata.it”. Tuttavia, il recapito di posta elettronica certificato al quale notificare atti processuali, alla stregua del quadro disciplinare di riferimento, va identificato esclusivamente in quello “ufficio.legale@cert.regione.basilicata.it” ... invero, il D.M. 40/2016, recante le regole operative per l'attuazione del processo amministrativo telematico, all'articolo 14 stabilisce che le notificazioni alle amministrazioni non costituite in giudizio sono eseguite agli indirizzi pec di cui all'articolo 16, n. 12, D.L. 179/2012. Ai sensi del successivo articolo 16-ter, n. 1, si intendono per pubblici elenchi quelli “previsti dagli articoli 4 e 16, n. 12, del presente decreto, dall'articolo 16, n. 6, D.L. 185/2008, dall'articolo 6-bis, D.Lgs. 82/2005, nonché il registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal Ministero della giustizia”. A sua volta, il n. 1-bis dell'articolo 16-ter del medesimo D.L. 179/2012 estende alla Giustizia amministrativa l'applicabilità del n. 1 dello stesso articolo 16-ter, a tenore del quale ai fini della notificazione si intendono per

pubblici elenchi "quelli previsti dagli articoli 4 e 16, comma 12, del presente decreto; dall'articolo 16, comma 6, D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 2/2009, dall'articolo 6-bis, D.Lgs. 82/2005, nonché il registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal Ministero della giustizia". Ne discende che ai fini della notifica telematica di un atto processuale ad una amministrazione pubblica non può utilizzarsi qualunque indirizzo pec, ma solo quello inserito nell'apposito registro tenuto dal Ministero della giustizia".

La mancata costituzione in giudizio della Regione, peraltro, ha precluso la sanatoria della nullità per il principio di raggiungimento dello scopo ai sensi dell'[articolo 156](#), c.p.c., e dell'[articolo 44](#), D. Lgs. 104/2010 (Codice del processo amministrativo).



Euroconference
Editoria

PRASSI FLASH

Prassi flash è il nuovo settimanale dedicato all'approfondimento della principale prassi emanata. In maniera semplice e di immediata percezione viene esposto il principio espresso e analizzato il contesto normativo in cui si incardina. A completare la scheda l'analisi dei precedenti di prassi e giurisprudenza e i rimandi agli articoli delle riviste.

Direzione scientifica: Alessandro Bonuzzi

Prezzo di listino abbonamento annuale € 70,00 + IVA 4%

Per tutti gli abbonati è previsto l'invio **gratuito** della rivista fino al **30 aprile 2020**.
In seguito, l'offerta riservata agli abbonati sarà di € 40,00 + iva 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 9/2020

Ennesima rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni

di Luigi Scappini – dottore commercialista e revisore legale

La Legge di Bilancio per il 2020 (L. 160/2019), ha nuovamente riproposto la possibilità di procedere alla rideterminazione dei valori relativi a terreni, agricoli ed edificabili, e partecipazioni sociali, posseduti al 1° gennaio 2020, ai fini della determinazione della plusvalenza da sottoporre a tassazione quale reddito diverso.

La disciplina di riferimento prende le mosse dall'originaria norma di cui alla L. 448/2001, e precisamente [articolo 5](#) per le partecipazioni e [articolo 7](#) per i terreni, cui hanno fatto seguito alcune implementazioni nel corso degli anni.

Ne deriva che, ove possibile, si rendono applicabili sia i chiarimenti di prassi, sia la giurisprudenza di merito e di legittimità, che nel tempo si sono susseguiti.

Sempre la Legge di Bilancio per il 2020, in riferimento ai redditi diversi, ha introdotto un'ulteriore novità, infatti, con il [comma 695](#), il Legislatore ha provveduto ad innalzare al 26% la misura dell'imposta sostitutiva, di cui all'articolo 1, [comma 496](#), L. 266/2005, sulle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni non edificabili (e di fabbricati), posseduti da meno di 5 anni, da parte di soggetti che non svolgono attività d'impresa.

I soggetti interessati

Gli articoli 5 e 7, L. 448/2001, cui rimanda anche l'articolo 1, commi [693](#) e [694](#) della L. 160/2019, stabilisce che i valori, relativi a terreni e partecipazioni sociali, derivanti da perizia rivalutativa, sono utilizzabili esclusivamente in sede di determinazione dei redditi diversi ex [articolo 67](#), comma 1, lettere a-c-bis), Tuir.

In ragione di tale "limitazione" applicativa, si ricava che, da un punto di vista soggettivo, potranno fruire di tale agevolazione solamente i soggetti che possono generare e dichiarare un reddito diverso a seguito della cessione del territorio o della partecipazione.

Sono tali:

- le persone fisiche limitatamente alle operazioni non rientranti nell'esercizio d'impresa;

- le società semplici;
- le società di fatto che non hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali in quanto equiparate alle società semplici ex [articolo 5](#), comma 2, lettera b) Tuir;
- gli enti non commerciali e
- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

I requisiti oggettivi

Oggetto di rideterminazione possono essere le partecipazioni e i terreni posseduti al 1° gennaio 2020. In ragione di quanto previsto dall'[articolo 9](#), comma 5, Tuir ai sensi del quale *“le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società”*, sia per le partecipazioni sia per i terreni, con il termine possesso deve intendersi la proprietà o l'esercizio di un diritto reale di godimento quale:

- usufrutto;
- superficie; ed
- enfiteusi.

Sempre in riferimento al requisito del possesso al 1° gennaio 2020, si ricorda che in caso di successione *mortis causa* in corso d'anno, l'erede potrà comunque procedere alla rideterminazione del valore a condizione che il *de cuius*:

- risultasse possessore al 1° gennaio 2020 e
- avesse conferito mandato a un professionista per la redazione della perizia di stima.

Le partecipazioni

Con il termine partecipazioni, il Legislatore si riferisce sia alle azioni sia alle quote di partecipazione al capitale sociale.

Le partecipazioni non devono:

1. essere detenute in regime di impresa (requisito coerente con l'applicazione del valore ai fini dei soli redditi diversi) e
2. essere negoziate in mercati regolamentati sempre alla data del 1° gennaio 2020.

Si precisa, inoltre, come, la Legge di Bilancio, di fatto, rimando all'[articolo 2](#), D.L. 282/2002, e non direttamente alla L.448/2001.

Ne deriva che è a tale prima norma che si deve aver riguardo, ragion per cui non possono essere oggetti di rideterminazione i valori di diritti e titoli che danno diritto all'acquisto delle partecipazioni, quali i diritti di opzione, i *warrant* e le obbligazioni convertibili.

Tale conclusione si evince dall'analisi letterale della norma (l'articolo 2), ai sensi della quale le disposizioni degli articoli [5](#) e [7](#), L. 448/2001, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle “*partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati*” non contemplando più (forse per un mero errore di riporto) i diritti e i titoli di cui sopra.

I terreni

Per quanto riguarda i terreni, stante la genericità del dato normativo, essi possono essere indistintamente:

- terreni in relazione ai quali gli strumenti urbanistici generali adottati dal Comune indicano una destinazione edificatoria;
- terreni a destinazione agricola o comunque non edificatoria; e
- terreni lottizzati, anche oggetto di opere intese a renderli edificabili da parte del contribuente.

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 81/E/2002](#), ha affermato che è ammessa la rideterminazione del valore anche solo di una porzione di particella catastale edificabile, a condizione, tuttavia, che la perizia di stima faccia riferimento allo strumento urbanistico che ha impresso tale destinazione al fondo. Parimenti, prosegue il documento di prassi, nel caso in cui una particella sia in parte edificabile e in parte agricola è ammessa la rideterminazione della sola porzione edificabile, richiamando in sede di perizia lo strumento urbanistico che ne stabilisce la destinazione.

In entrambi i casi non serve procedere al frazionamento.

Sempre con riferimento ai terreni, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 1/E/2013](#) ha ammesso la rideterminabilità della cosiddetta cubatura; infatti, alla risposta 4.2. si legge testualmente:

“Si ritiene, quindi, che ai fini della possibilità di usufruire della procedura di rideterminazione del valore dei beni, lo ius aedificandi possa essere considerato distintamente e autonomamente rispetto al diritto di proprietà del terreno e che sia possibile provvedere alla rideterminazione del valore di tali diritti ...”¹

In tal senso si ritiene rideterminabile anche il diritto di superficie.

¹ In senso conforme anche la precedente [risoluzione n. 233/E/2009](#).

La perizia di stima

La rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni passa da una perizia valutativa che deve essere affidata a determinati professionisti individuati dalla normativa.

Nel caso delle partecipazioni, autorizzati alla redazione della perizia di stima sono:

- i professionisti iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- i professionisti iscritti nel registro dei revisori contabili;
- i periti iscritti alle CCIAA ai sensi dell'[articolo 32](#), R.D. 2011/34.

Nel caso dei terreni, al contrario, abilitati sono i professionisti iscritti negli Albi di ingeneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari e periti industriali edili.

L'asseverazione determina, in capo al professionista attestante, l'assunzione della responsabilità ai sensi dell'[articolo 64](#), c.p.c.. Ne deriva che in ipotesi di colpa grave, il professionista è esposto al rischio dell'arresto fino a un anno o dell'ammenda fino a 10.329 euro, nonché al risarcimento del danno alle parti e alla sospensione dall'attività.

La valutazione, sia per le partecipazioni sia per i terreni, deve essere integrale, nel senso che il perito deve procedere alla stima dell'intero patrimonio sociale o dell'intero fondo.

Dal valore complessivo, si dovrà, a ritroso, individuare la percentuale da imputare al soggetto richiedente la perizia.

Le perizie devono essere redatte e giurate nel termine ultimo del 30 giugno 2020.

In linea generale, la perizia deve essere anteriore alla cessione, eccezion fatta per la fattispecie, confermata dall'Agenzia delle entrate con [circolare n. 47/E/2002](#), di applicazione del "regime della dichiarazione" (quello che ordinariamente viene gestita negli studi professionali), nel qual caso è ammessa la possibilità di considerare nel calcolo della plusvalenza una perizia redatta e giurata successivamente alla cessione della partecipazione. In linea con tale interpretazione anche l'AIDC di Milano con circolare n. 7/2010.

Anche per quanto attiene i terreni, l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 53/E/2015](#), ha ammesso la possibilità di considerare il valore rivalutato anche nel caso di cessione anteriore alla redazione della perizia di stima, a condizione che quest'ultima venga comunque redatta prima del rogito e ciò al fine di disporre del valore da indicare nel rogito medesimo.

Da ultimo, si ricorda come il costo sostenuto per la redazione della perizia di stima delle partecipazioni:

- se committente è la società oggetto di perizia sarà deducibile da parte della stessa;
- se committente è il titolare della partecipazione andrà a incrementare il valore della partecipazione posseduta,

Il costo sostenuto per la perizia di stima relativa a un terreno andrà ad incremento del costo fiscalmente riconosciuto del terreno stesso.

Modalità e tempistiche di versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere assolta tramite versamento da effettuarsi con modello F24, in un'unica soluzione o in 3 rate di pari importo.

L'imposta sostitutiva dovuta, oltre che essere compensata, come vedremo, con imposte versate in occasione di precedenti rivalutazioni, può essere anche compensata con crediti di imposta e/o contributivi.

Il pagamento, se in unica soluzione, deve avvenire entro e non oltre il termine del 30 giugno 2020. In luogo del pagamento in unica soluzione, è ammesso anche il pagamento in 3 rate di pari importo, da versarsi con cadenza annuale.

1^a rata: 30 giugno 2020

2^a rata: 30 giugno 2021

3^a rata: 30 giugno 2022

Alle rate successive alla prima devono essere applicati gli interessi nella misura del 3% annuo.

L'imposta sostitutiva viene fissata nella misura pari all'11% a prescindere dal bene oggetto di rideterminazione.

L'effetto del versamento

L'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 35/E/2004](#) afferma che:

“l'opzione per la rideterminazione dei valori e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata. Infatti, il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67, Tuir”.

A conferma di tale impostazione, secondo la quale il perfezionamento si ha in occasione del versamento, sempre l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 1/E/2013](#), risposta n.4.3, ha affermato che l'omessa indicazione in sede dichiarativa rappresenta una mera violazione formale sanabile con conseguente applicazione delle sole sanzioni di cui all'[articolo 8](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997.

Sposando la tesi dell'Agenzia delle entrate, si rileva come, sempre la circolare n. 35/E/2004, al contribuente sia concessa la possibilità di ravvedersi per le rate successive alla prima a condizione che la violazione (ossia la carenza di versamento) non sia già stata contestata.

Il versamento rappresenta, a parere dell'Agenzia delle entrate, una sorta di "punto di non ritorno", nel senso che, indipendentemente dall'utilizzo o meno del valore periziato, non è possibile richiedere a rimborso quanto versato². Trattandosi di un istituto opzionale, una volta esercitata la scelta questa non può essere revocata.

Il rapporto con precedenti rivalutazioni

Come detto in premessa, la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni rappresenta a partire dal 2001, una costante, ragion per cui è ben possibile che un contribuente possa valutare di optare per rideterminare il valore di un bene che ne ha già fruito.

Questo può verificarsi tanto per una rideterminazione a incremento del precedente valore, ma anche nel caso in cui si intenda conferire al bene un valore inferiore.

Tale possibilità, in specifico riferimento a terreni, deve essere letta in connessione con quanto previsto dall'[articolo 7](#), comma 6, L. 448/2001, ai sensi del quale il valore esposto in perizia rappresenta il "valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

Sul punto, l'Agenzia delle entrate con la richiamata [circolare n. 1/E/2013](#) ha precisato che:

"qualora il contribuente intenda avvalersi del valore rideterminato deve necessariamente indicarlo nell'atto di cessione anche se il corrispettivo è inferiore. In tal caso, le imposte di registro, ipotecarie e catastali devono essere assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento".

Preso atto di questo indirizzo che del resto non è nemmeno troppo criticabile atteso il dato letterale e la necessaria forzatura che ne dovrebbe essere fatta per sorpassarlo, con il D.L. 70/2011 è stato risolto il copioso contenzioso che si stava andando a creare in merito al riutilizzo della rivalutazione proprio per ridurre il valore precedentemente peritato.

Infatti, l'articolo 7, comma 2, lettera ee) ha previsto la possibilità per chi si è già avvalso di una rideterminazione dei valori, e se ne avvalga una seconda volta, di detrarre dalla seconda imposta quanto

² In tal senso anche la Cassazione con sentenza n. 24953/2015: "la procedura disciplinata dalla L. 448/2001, articolo 7 è bensì una facoltà rimessa alla libera scelta del contribuente ma, una volta poste in essere le condizioni ... (redazione della perizia e versamento dell'intero importo o della prima rata di esso entro i termini nella medesima norma previsti) si determina il perfezionamento della scelta di cui la norma attribuisce la facoltà e si determina - contempo - il perfezionamento dell'obbligazione tributaria che è il portato della conclusione del procedimento. Né ha rilevanza la circostanza che il contribuente abbia scelto di avvalersi del pagamento rateale anziché di quello in unica soluzione, poiché le modalità dell'adempimento restano del tutto indifferenti rispetto al perfezionamento della fattispecie, correlato - come si è detto - al tempestivo perfezionamento delle condizioni a cui la scelta del regime sostitutivo è collegata. E infatti, il contribuente potrebbe avvalersi già subito (sin dal versamento della prima rata dell'importo dovuto) del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67, Tuir, senza necessità di attendere il completamento dei versamenti rateizzati".

già versato. Il relativo controllo della legittimità della detrazione è affidato all'indicazione di dati opportuni nella dichiarazione dei redditi.

La successiva lettera ff) ha disciplinato l'ipotesi del contribuente che, in sede di nuovo versamento dell'imposta sostitutiva non effettua lo scomputo di quanto versato in una precedente occasione.

Infatti, la possibilità di scomputo dell'imposta sostitutiva già versata in una precedente rivalutazione opera perfettamente nell'ipotesi di rialzo del valore, mentre nell'ipotesi, non infrequente in questo particolare periodo di congiuntura economica, di nuovo valore inferiore al precedente, la lettera ff) richiamata non ammette il rimborso dell'eccedenza risultante, poiché la norma afferma testualmente che *“l'importo del rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata”*.

Rideterminare a riduzione, quindi, non consente la restituzione di quanto pagato in più rispetto al nuovo valore; la finalità è un'altra: tale operazione, quantomeno, permette di blindare un nuovo valore (inferiore) ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro in sede di successiva cessione del terreno.

Sempre sul tema, l'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 91/E/2014](#) ha chiarito che, in caso di rideterminazione del costo di acquisto di una partecipazione, i donatari non possono detrarre l'imposta sostitutiva corrisposta dai donanti, in quanto lo scomputo deve essere fatto dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva relativa alla rivalutazione precedente. Nello specifico, l'Agenzia delle entrate nega tale possibilità sul presupposto che:

“L'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, infatti, trattandosi di un'imposta personale, assolve la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione con l'effetto di realizzare una minore plusvalenza in caso di cessione della partecipazione stessa da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione”.

Tale impostazione presta tuttavia il fianco alle critiche basate sul dato letterale dell'[articolo 68](#), comma 6, Tuir ai sensi del quale ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza in caso di cessione di partecipazioni pervenute tramite una liberalità *“si assume come costo il costo del donante”*. A ben vedere la questione può essere ricomposta come segue: in capo agli eredi vale il costo rideterminato dal *de cuius*, ma, se questi volessero proporre una nuova rideterminazione, non potrebbero scomputare quanto versato dal dante causa, in quanto versamento effettuato da un altro soggetto.

Alla luce delle regole previste in caso di nuova rideterminazione, bisogna tenere conto, ai fini dell'eventuale sfruttamento della nuova finestra temporale concessa, anche dell'incremento dell'aliquota percentuale dell'imposta sostitutiva che potrebbe comunque rendere non interessante tale nuova opzione, anche se l'aggiornamento del valore fosse a riduzione del precedente.

L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari

La Legge Finanziaria per il 2006 (L. 266/2005), con il [comma 496](#), introdusse la possibilità, in ipotesi di cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, di poter richiedere l'applicazione, in deroga alla disciplina generale di cui all'[articolo 67](#), comma 1, lettera b), Tuir, di un'imposta sostitutiva, originariamente individuata nella misura del 20% della plusvalenza generata in sede di cessione del bene.

La Legge di Bilancio per il 2020, con il [comma 695](#) procede a innalzare tale aliquota al 26%.

Per poter fruire di tale alternativo meccanismo di tassazione è necessario farne espressa richiesta in sede di rogito al notaio il quale, a seguito della richiesta, provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva, ricevendo la provvista dal cedente.

Il notaio, inoltre, comunica all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni compilando un apposito modello.

L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 143/E/2007](#), ha analizzato l'applicabilità di tale tassazione sostitutiva al caso di cessione di un immobile ubicato all'estero, precisando che senza l'intervento di un notaio italiano, non è possibile azionare la previsione di cui al [comma 496](#).

Si ricorda inoltre come, a seguito della modifica apportata, con decorrenza 1° gennaio 2007, dall'articolo 1, [comma 310](#), L. 296/2006, tale norma non risulti più azionabile in caso di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

ESEMPIO 1

Fabio Rossi in data 15 marzo 2020 procede alla cessione di un terreno acquistato nel corso del 2018.

Il terreno è stato acquistato per 100.000 euro.

Il prezzo di cessione ammonta a 230.000 euro.

In questo caso al signor Rossi non conviene chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva in quanto andrebbe a corrispondere una Irpef in misura pari a 33.880 euro ($130.000 \times 26\%$).

Risulta più conveniente procedere alla rivalutazione del valore del terreno, sostenendo un'imposta pari a 25.300 euro ($230.000 \times 11\%$).

ESEMPIO 2

Fabio Rossi in data 15 marzo 2020 procede alla cessione di un terreno acquistato nel corso del 2018.

Il terreno è stato acquistato per 190.000 euro.

Il prezzo di cessione ammonta a 230.000 euro.

In questo caso al signor Rossi conviene chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva in quanto andrebbe a corrispondere una imposta sostitutiva in misura pari a 10.400 euro ($40.000 \times 26\%$).

Il notaio dovrà procedere alla compilazione del modello nel seguente modo:

SEZIONE II Riservata al cedente Determinazione delle plusvalenze	FT2	Corrispettivo spettante per la vendita		230.000,00
			Rivalutazione terreni	
	FT3	Prezzo di acquisto/costo di costruzione	1	190.000,00
		COSTI INERENTI		
	FT4	Oneri fiscali		,
	FT5	Spese notarili		,
	FT6	Spese incrementative del valore dell'immobile		,
	FT7	Altri costi		,
	FT8	Totale costi inerenti (somma dei righi da FT4 a FT7)		,
	FT9	Determinazione della plusvalenza [FT2 - (FT3 + FT8)]		40.000,00
	Firma del contribuente cedente			
SEZIONE III Applicazione dell'imposta sostitutiva	FT10	Corrispettivo totale pattuito nell'atto		,
	FT11	IMPOSTA SOSTITUTIVA		10.400,00
	FT12	Estremi di registrazione dell'atto di cessione	1	Data della cessione 2 giorno mese anno

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio per il 2020 ripropone la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni detenuti al 1° gennaio 2020.



La rivalutazione si perfeziona con il versamento dell'imposta entro il 30 giugno 2020.



È ammessa la rideterminazione di partecipazioni e di terreni già oggetto di precedenti norme rivalutative.



L'imposta viene individuata in misura pari all'11%.



Viene incrementata al 26% l'imposta sostitutiva applicabile, su richiesta del contribuente, alle plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni (non edificabili) e di immobili.



e Euroconference
Centro Studi Tributari

CORSI WEB

Ottimizza i tempi della Tua formazione

-  **Partecipa senza muoverti dal Tuo Studio**
-  **Poni i Tuoi quesiti in tempo reale**
-  **Materiale didattico sempre a disposizione**
-  **Interagisci in diretta con l'evento in aula**
-  **Matura crediti formativi dal Tuo studio**

SCOPRI TUTTI GLI EVENTI

La circolare tributaria n. 9/2020

Lavori di completamento dei fabbricati con utilizzo del *plafond* Iva

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

Con la [sentenza n. 1852/2020](#), la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito all'applicabilità del regime di non imponibilità Iva di cui all'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 per le forniture di beni effettuate, in dipendenza di un contratto d'appalto, ai fini della sistemazione e del completamento di fabbricati di proprietà dell'esportatore abituale.

I fatti di causa

Nella fattispecie dedotta in giudizio, l'ufficio ha emesso nei confronti di una società, in possesso dello *status* di esportatore abituale, un avviso di rettifica per l'anno 2004, accertando un maggiore reddito ai fini Ires e una maggiore Iva; in particolare, per quanto di interesse, il recupero dell'Iva è relativo a fatture di acquisto di beni relativi a lavori effettuati in dipendenza di un contratto d'appalto stipulato dalla società per la sistemazione e il completamento di un opificio industriale.

L'ufficio non ha contestato la qualifica di esportatore abituale della società, ma il divieto, nei suoi confronti, di avvalersi del *plafond* per operazioni relative ai fabbricati, come previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 633/1972, che considera non imponibili agli effetti dell'Iva:

“le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta”.

Avverso il suddetto atto, la società ha proposto ricorso dinanzi alla CTP che lo ha accolto, mentre, in appello, la CTR ha ritenuto che il predetto regime di non imponibilità non possa trovare applicazione nella fattispecie, in quanto le fatture prodotte si riferiscono all'acquisto di materiali e strutture tecniche con evidente destinazione al completamento e alla funzionalità dell'opificio industriale. Non potendosi, quindi, dubitare dell'inerenza degli acquisti al fabbricato – che, in mancanza, risulterebbe incompleto o imperfetto – le relative fatture hanno illegittimamente riportato il titolo di non imponibilità, dovendo

invece contenere l'addebito dell'Iva.

Esportatore abituale e *plafond*

In via preliminare all'analisi del caso di specie, si osserva che gli operatori che effettuano cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie e operazioni a esse assimilate possono avere rilevanti crediti Iva nei confronti dell'Erario. Tali cessioni, infatti, sono non imponibili ai fini Iva e, quindi, i contribuenti che le pongono in essere, non percependo il tributo a titolo di rivalsa dai propri clienti esteri, non possono abbattere il credito d'imposta che hanno conseguito all'atto dell'effettuazione degli acquisti e delle importazioni.

Un rimedio, talvolta solo parziale, a tale situazione è costituito dalla facoltà, ricorrendo talune condizioni, di effettuare acquisti di beni e servizi e importazioni senza l'applicazione dell'Iva.

A tal fine è richiesto il possesso dello *status* di esportatore abituale, che – ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 1, lettera a), D.L. 746/1983 – si acquisisce quando le operazioni che creano *plafond* nel periodo di riferimento (anno solare o 12 mesi precedenti a seconda che il contribuente utilizzi rispettivamente il metodo solare o il metodo mensile) sono superiori al 10% del volume d'affari determinato a norma dell'[articolo 20](#), D.P.R. 633/1972, al netto:

- delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, che l'[articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 non considera territorialmente rilevanti in Italia, ma che vanno comunque fatturate in applicazione dell'[articolo 21](#), comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972;

- delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-*bis*, D.P.R. 633/1972, escluse da Iva per carenza del presupposto territoriale, ma soggette comunque all'obbligo di emissione della fattura.

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini della formazione del *plafond* e dello *status* di esportatore abituale sono tutte quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale, laddove il *plafond* – ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 2, L. 28/1997 – rappresenta il limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare/importare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, salvo le eccezioni (ad esempio fabbricati e aree fabbricabili e beni/servizi a imposta indetraibile)¹.

¹ Le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della formazione del *plafond*, né della verifica dello *status* di esportatore abituale sono indicate nel rigo VE32 della dichiarazione annuale.

Posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito all'appalto per la costruzione/ampliamento di fabbricati

L'Amministrazione finanziaria esclude che il divieto di avvalersi della non imponibilità previsto dall'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 debba intendersi limitato all'ipotesi del trasferimento immobiliare realizzato con un atto espressamente rivolto a tale fine.

In realtà, sostengono i verificatori in occasione delle contestazioni in materia, ciò che rileva, per l'esclusione del regime di non imponibilità, è la finalità concretamente perseguita dall'esportatore abituale, consistente nella realizzazione di una porzione immobiliare ulteriore rispetto al fabbricato già di sua proprietà. Sicché è irrilevante il fatto che a tale acquisto si sia addivenuti, nella specie, mediante un contratto d'appalto finalizzato all'ampliamento dell'edificio preesistente, atteso che tale strumento negoziale ha comunque prodotto il risultato, sia pure indiretto, di determinare il passaggio di proprietà in capo all'operatore.

In sostanza, siccome la norma citata esclude che il predetto regime di favore possa trovare applicazione in relazione a operazioni che abbiano a oggetto la cessione di fabbricati e di aree fabbricabili, è convinzione dell'Amministrazione finanziaria che i lavori di ampliamento e di sistemazione, al pari di quelli di costruzione *tout court* del fabbricato, anche se eseguiti in base a un contratto d'appalto, non si sottraggono all'ordinario trattamento impositivo in quanto il concetto di cessione accolto a livello comunitario porta a ritenere che, a esso, siano riconducibili tutti gli atti che comportano, come effetto giuridico, il trasferimento della proprietà a titolo oneroso.

Tale impostazione è formalizzata nella [circolare n. 145/E/1998](#) (§ 7), secondo cui:

“permane, in ogni caso, il divieto di utilizzare il plafond per l'acquisizione di fabbricati, in dipendenza di contratti di appalto avente per oggetto la loro costruzione o di leasing; e ciò in quanto, ancorché la disposizione di cui alla lettera c), articolo 8, D.P.R. 633/1972 escluda espressamente dal beneficio solo le cessioni di fabbricati, l'esclusione è evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente”.

Posizione della Corte di Cassazione in merito all'appalto per la costruzione/ampliamento di fabbricati

Il punto controverso, nei giudizi approdati innanzi alla Corte di Cassazione, si incentra, pertanto, sul concetto di cessione immobiliare, richiamato dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972.

La giurisprudenza di legittimità ha messo in luce che nel sistema del diritto comunitario, fatte salve alcune previsioni derogatorie, la nozione di “cessione di beni”, ai fini Iva, ricomprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte, che autorizza l'altra parte a disporre di tale bene come se ne fosse il proprietario. Il riferimento al trasferimento che deve essere effettuato a titolo oneroso evidenzia che, nel sistema sovranazionale, la cessione di beni postula – in base agli articoli [2](#) e [73](#), Direttiva 2006/112/CE – l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti con la pattuizione di un corrispettivo che costituisce il controvalore effettivo del bene ceduto al cessionario. Ne discende, ad avviso dei giudici di legittimità², che devono intendersi esclusi dal concetto di cessione quegli accordi attraverso i quali il prezzo corrisposto costituisce il corrispettivo del lavoro espletato, come nei casi dell'appalto e della prestazione d'opera. E infatti, ai sensi dell'[articolo 14](#), § 3, Direttiva 2006/112/CE, è rimessa esclusivamente alla discrezionalità degli Stati membri la possibilità di considerare cessioni di beni, equiparabili a quelle “in senso stretto”, anche, da un lato, la consegna di un lavoro eseguito in base a un contratto d'opera e, dall'altro, la consegna di taluni lavori immobiliari.

Il Legislatore nazionale non ha inteso compiere tale assimilazione. Come, infatti, rilevato nelle sentenze [n. 9969/2015](#) e [n. 7504/2016](#):

– l'[articolo 2](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 definisce le cessioni di beni come “*atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*”, laddove gli elementi essenziali dell'operazione sono costituiti dalla presenza di un atto, dagli effetti giuridici traslativi o costitutivi di diritti, e dalla sua onerosità. Se ne deve, pertanto, dedurre che non possono considerarsi cessioni, ai fini della disciplina Iva, gli acquisti a titolo originario di beni, come nel caso dell'occupazione, usucapione, accessione o invenzione, attesa la mancanza dell'atto traslativo a titolo oneroso;

– l'[articolo 3](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, per converso, definisce le prestazioni di servizi come “*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*”, laddove il riferimento alle obbligazioni di fare, di non fare e di permettere intende evidenziare inequivocabilmente come l'essenza del concetto di prestazione di servizi sia incentrato sull'esecuzione di un obbligo che non sia di dare. Sicché la specifica indicazione di taluni contratti tipici tra i quali quello d'appalto – che viene in considerazione nel caso di specie – pur avendo certamente un valore

² Cfr. Cassazione n. 9969/2015 e n. 7504/2016.

esemplificativo, consente, tuttavia, se letta in combinato disposto con il riferimento alle obbligazioni suindicate, di superare i dubbi sulla qualificazione proprio dei contratti d'opera e d'appalto, il cui risultato può, in concreto, essere l'acquisizione di un bene.

Nell'ottica della Suprema Corte, il riferimento, operato dall'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, alle cessioni di beni non può essere in alcun modo inteso – non essendosi il Legislatore nazionale avvalso della più ampia nozione di cessione autorizzata, ai fini della disciplina Iva, dal diritto comunitario – come riferibile anche agli acquisti a titolo originario, che prescindano dalla sussistenza di un atto negoziale specificamente destinato al passaggio della proprietà del bene. La nozione di cessione recepita dal sistema interno in materia di Iva ([articolo 2](#), D.P.R. 633/1972) è, invero, quella più ristretta, che intende, cioè, la cessione come un trasferimento operato in forza di un atto traslativo a titolo oneroso, nel quale il corrispettivo della vendita rappresenta – come stabilito dal diritto comunitario – il controvalore effettivo del bene ceduto e non il compenso per il lavoro effettuato, come nei contratti d'appalto e d'opera, non a caso ricompresi tra le prestazioni di servizi ex [articolo 3](#), comma 1, D.P.R. 633/1972.

La [sentenza n. 1852/2020](#) in commento conferma ulteriormente l'orientamento giurisprudenziale sopra esposto, osservando che:

“nella fattispecie, si evince dalla sentenza che la ricorrente aveva, da un lato, stipulato un contratto di mandato per la realizzazione in proprio favore dell'opificio industriale (assoggettando a Iva la cessione del fabbricato una volta ultimato) e, dall'altro, provveduto autonomamente a acquistare beni e servizi, sebbene funzionalmente diretti al completamento dell'immobile realizzato dal mandatario.

In questo quadro fattuale, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto di dovere operare una valutazione unitaria e complessiva delle operazioni realizzate, attraendo quella di acquisto di beni mobili e servizi nell'ambito del regime conseguente all'acquisto di un bene immobile, per il quale, come visto, l'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, ha escluso l'applicabilità della agevolazione.

In realtà, l'eccezione contemplata dalla previsione sopra indicata al regime di favore è relativa al caso in cui sussista una cessione di un fabbricato o di un fondo edificabile, mentre non è a essa riconducibile quella, di cui al caso di specie, in cui siano acquistati beni e servizi che, pur se riferiti all'immobile, non possono essere ricondotti nel concetto di «cessione di fabbricato»: nel concetto di cessione di fabbricato, invero, non possono essere ricondotti gli acquisti di beni mobili ovvero di prestazioni di servizi compiuti dalla ricorrente”.

Divieto di valutazione unitaria dell'operazione nel caso di specie

Nella [sentenza n. 1852/2020](#), la Suprema Corte ha escluso altresì la possibilità di valutare in modo unitario l'operazione complessivamente realizzata, costituita, da un lato, nell'acquisto di beni mobili e servizi da terzi e, dall'altro, nella costruzione, da parte dell'appaltatore, del fabbricato.

La giurisprudenza comunitaria ha costantemente affermato che, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se la medesima comporti, ai fini Iva, 2 o più prestazioni distinte o un'unica prestazione³.

La Corte ha anche affermato che, da un lato, ciascuna operazione deve essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non deve essere artificialmente suddivisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'Iva, sicché si è in presenza di un'unica prestazione quando 2 o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale⁴. Inoltre, sempre secondo i giudici comunitari, vi è un'unica prestazione nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi devono essere considerati come una o più prestazioni accessorie, cui si applica la stessa disciplina Iva della prestazione principale: pertanto, una prestazione è considerata accessoria a una prestazione principale quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore⁵.

Se è vero che occorre compiere una valutazione unitaria delle diverse prestazioni rese dal medesimo soggetto passivo in favore del cessionario/committente, è altrettanto vero – come messo in luce dalla sentenza n. 1852/2020 in commento – che:

“la suddetta valutazione ... non può essere compiuta nel caso di specie, in cui la ricorrente ha provveduto autonomamente ad acquistare beni mobili e servizi da terzi e, con diversa e distinta operazione negoziale, conferito mandato di realizzare un bene immobile”.

Infatti:

“la diversità di soggetto che ha provveduto alla cessione dei beni (il fornitore dei beni mobili e del servizio, da un lato; l'appaltatore, dall'altro) non consente di operare una valutazione di unitarietà

³ Si veda, tra le altre, sentenza, causa C-463/XVI/2018.

⁴ Si veda, per esempio, sentenza, causa C-432/XV/2016.

⁵ Si veda la nota precedente.

dell'operazione e di attrarre al regime di imponibilità per la cessione del fabbricato da parte del mandatario anche la diversa operazione negoziale di acquisto di beni mobili e servizi da altro soggetto. Sicché, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che la disciplina di non imponibilità per la cessione del fabbricato attraesse anche quella, distinta, di acquisto di beni mobili e servizi compiuti autonomamente dalla ricorrente”.

In considerazione, pertanto, della valenza autonoma attribuibile ai lavori effettuati in dipendenza di un contratto d'appalto stipulato ai fini dell'adeguamento e del completamento dell'opificio industriale già costruito, i giudici di legittimità hanno concluso affermando che:

“costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili, di cui all'articolo 8, comma 1 e 2, D.P.R. 633/1972, le cessioni di beni mobili e di prestazioni di servizi ricevute dai soggetti ivi indicati, anche nel caso in cui gli stessi siano, poi, utilizzati per fabbricati e aree edificabili acquisiti per effetto di autonome cessioni, anche tramite commissionari”.

SCHEDA DI SINTESI

L'Amministrazione finanziaria è dell'avviso che nell'esclusione dal *plafond* delle cessioni di fabbricati e di aree fabbricabili, prevista dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, rientri qualsiasi operazione negoziale che determini comunque, come nel caso dell'appalto, il passaggio della proprietà in capo al committente. E ciò, in particolare, anche se l'acquisto non avvenga mediante un atto direttamente finalizzato al trasferimento immobiliare.



In pratica, secondo questa impostazione, ad assumere rilevanza, ai fini dell'esclusione dell'operazione dal regime di non imponibilità, è la finalità concretamente realizzata dal contribuente, essendo per contro irrilevante il fatto che all'acquisto si sia addivenuti, nella specie, mediante un contratto d'appalto, atteso che tale strumento negoziale ha comunque prodotto il risultato, sia pure indiretto, di determinare il passaggio di proprietà del bene realizzato in capo al committente.



Di diverso avviso la Suprema Corte, secondo cui il riferimento, operato dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, alle cessioni di beni non può essere in alcun modo inteso – non essendosi il Legislatore nazionale avvalso della più ampia nozione di cessione autorizzata, ai fini della disciplina Iva, dal diritto comunitario – come riferibile anche agli acquisti a titolo originario, che prescindano dalla sussistenza di un atto negoziale specificamente destinato al passaggio della proprietà del bene. La nozione di cessione recepita dal sistema interno in materia di Iva (articolo 2, D.P.R. 633/1972) è, invero, quella più ristretta, che intende, cioè, la

cessione come un trasferimento operato in forza di un atto traslativo a titolo oneroso, nel quale il corrispettivo della vendita rappresenti – come stabilito dal diritto comunitario – il controvalore effettivo del bene ceduto e non il compenso per il lavoro effettuato, come nei contratti d'appalto e d'opera, non a caso ricompresi tra le prestazioni di servizi (articolo 3, D.P.R. 633/1972).



Di conseguenza, costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti degli esportatori abituali, anche nel caso in cui i predetti beni e servizi siano utilizzati per adeguare e completare i fabbricati oggetto di precedente e autonoma operazione.



PARERI E QUESITI

**Il servizio di consulenza specialistica in
area fiscale, societaria, contabile e giuslavoristica per i professionisti**

Pacchetto 5 quesiti su DICHIARAZIONE IVA

€ 450 + IVA Non cumulabile con sconto Privilege

- ✓ **Tempestività nella risposta** La risposta è sulla Vostra scrivania entro 5 giorni lavorativi
- ✓ **Completezza** La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza** Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

SCOPRI DI PIÙ

La circolare tributaria n. 9/2020

Corrispettivi telematici. Glossario delle novità e dei chiarimenti – Terza parte

di Augusto Gilioli – commercialista e revisore legale

Introduzione

Prosegue l'esame, organizzato in forma di glossario in ordine alfabetico, delle novità intervenute per fornire al lettore uno strumento di rapida consultazione all'interno del quale risulti facile reperire le risposte e i chiarimenti di proprio interesse.

Forfait

Come ribadito dall'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 3/E/2020](#), i contribuenti in regime forfetario non sono esonerati dagli obblighi in materia di corrispettivi telematici. Questi soggetti sono esclusi dall'obbligo di addebitare l'Iva ai propri clienti a titolo di rivalsa. Si pone pertanto il problema di individuare la causale di non applicazione dell'Iva da indicare nel *file* da inviare al sistema di gestione dei corrispettivi dell'Agenzia delle entrate. Si ritiene che analogamente a quanto chiarito in tema di fatturazione elettronica, possa essere utilizzato il codice natura "N2".

In mancanza di specifiche risposte ufficiali sul tema, non è ancora chiaro se questi soggetti possano fruire del credito d'imposta per l'acquisto/adattamento del registratore telematico. Al riguardo va rilevato che non esistono cause ostative esplicite. Il dubbio sorge in quanto la norma prevede che il credito d'imposta possa essere portato in compensazione a partire dalla prima liquidazione Iva periodica successiva al mese in cui sia stata registrata la fattura di acquisto e ne sia stato pagato il relativo corrispettivo. La vera questione, per questi contribuenti, appare pertanto l'identificazione del momento a partire dal quale poter utilizzare il credito d'imposta, stante l'esonero previsto per il regime forfetario dagli obblighi di liquidazione periodica dell'Iva. La circolare n. 3/E/2020 nel trattare il credito di imposta, fornisce il seguente chiarimento di portata generale che potrebbe essere utilizzato anche dai soggetti in *forfait* al fine di identificare il momento da cui è possibile far scattare l'agevolazione.

Il credito d'imposta:

"è utilizzabile a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'Iva 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”.

La risposta definitiva a questa domanda dovrebbe arrivare con un apposito provvedimento di prossima emanazione.

In conseguenza dell'impossibilità di portare in detrazione l'Iva sugli acquisti effettuati, il costo di acquisto/adattamento del registratore dovrebbe essere assunto al lordo dell'Iva.

Imposta di bollo

L'emissione di fatture per operazioni non soggette, escluse, esenti o fuori campo Iva di importo superiore a 77,74 euro è soggetta a imposta di bollo nella misura di 2 euro. Tale imposta non trova applicazione qualora le operazioni sopra indicate siano documentate da scontrino/ricevuta fiscale ai sensi della Tariffa allegata al D.P.R. 642/1972. Il riferimento agli scontrini/ricevute fiscali, contenuto in tale norma, deve oggi essere riferito al nuovo documento commerciale che pertanto deve essere ritenuto escluso dall'imposta di bollo. La conferma di questa interpretazione è giunta con la [circolare n. 3/E/2020](#).

Lotteria degli scontrini

L'[articolo 20](#), D.L. 124/2019 ha modificato la data di entrata in vigore della c.d. “lotteria degli scontrini” introdotta originariamente dall'articolo 1, [comma 540](#), L. 232/2016 (la c.d. Legge di Bilancio 2017) con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2020. Tale norma ha previsto la possibilità da parte dei contribuenti, persone fisiche maggiorenni residenti in Italia, che effettuano acquisti di beni e/o servizi, non relativi all'esercizio di attività d'impresa, arte o professione, presso esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi all'Agenzia delle entrate di partecipare all'estrazione a sorte di premi di una speciale lotteria nazionale.

Il D.L. 124/2019, ha differito l'operatività della lotteria al 1° luglio 2020.

La partecipazione all'estrazione è subordinata alle seguenti condizioni:

- al momento dell'acquisto o dell'effettuazione della prestazione il cessionario/committente dovrà comunicare all'esercente il proprio “codice lotteria” rilasciato dal portale Lotteria accessibile dal sito *internet* dell'Agenzia delle entrate. A seguito dell'intervento del Garante della *privacy* non è, infatti, possibile utilizzare il codice fiscale del cliente;
- l'esercente dovrà successivamente trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati della singola cessione/prestazione al fine di consentire al cliente di partecipare alla estrazione dei premi.

Le modifiche introdotte confermano che le vincite attribuite nell'ambito della lotteria non sono tassate in capo al percipiente e sono esenti da qualsiasi prelievo erariale.

Con la versione definitiva del D.L. 124/2019 è stato rivisto anche il regime sanzionatorio collegato alla lotteria degli scontrini prevedendo che in caso di rifiuto dell'esercente di acquisire i dati necessari per dare corso alla "giocata", l'acquirente potrà inviare una segnalazione al Portale Lotteria. Contestualmente è stata eliminata la sanzione, in precedenza prevista in misura non inferiore a 100 e non superiore a 500 euro.

Le segnalazioni potranno essere utilizzate dall'Agenzia delle entrate e dalla G. di F. che gestiranno l'informazione ai fini della attribuzione del grado di rischio fiscale del soggetto segnalato.

L'[articolo 19](#), comma 1, lettera b), D.L. 124/2019 al fine di incentivare l'utilizzo di strumenti di pagamento elettronico da parte dei consumatori, conferma l'istituzione di premi speciali, per un ammontare complessivo annuo non superiore a 45 milioni di euro. Tali premi saranno attribuiti a mezzo estrazioni aggiuntive rispetto a quelle ordinarie previste per la ordinaria lotteria:

- ai soggetti persone fisiche maggiorenni residenti in Italia, che effettuano acquisti di beni e/o servizi, al di fuori dall'esercizio di attività d'impresa, arte o professione;
- solamente nel caso che la regolazione del prezzo avvenga a mezzo di transazioni "tracciate" ovvero effettuate con strumenti che consentano il pagamento elettronico.

La norma prevede anche l'estrazione di premi per gli esercenti che certificano le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi mediante corrispettivi telematici e/o fattura elettronica ex [articolo 2](#), comma 1, D.Lgs 127/2015.

Le modalità di attuazione della nuova disposizione sono demandate all'Agenzia delle entrate.

A seguito della proroga al 1° luglio 2020 della lotteria degli scontrini, l'Agenzia delle entrate, con il [provvedimento n. 1432381/2019](#), ha disposto lo spostamento al 30 giugno 2020 del termine per l'adeguamento dei registratori telematici alle nuove specifiche tecniche che disciplinano la memorizzazione e la trasmissione dei dati necessari ai fini di consentire la partecipazione alla lotteria. Tali specifiche, che hanno superato anche il vaglio del Garante della *privacy*, prevedono diversi adempimenti non esattamente "semplici".

Il registratore/server telematico dovrà:

- essere configurato in modo da consentire all'esercente di disciplinare l'accesso ai dati contenuti nella memoria permanente, nonché di inibire o abilitare la visualizzazione, l'esportazione e la stampa dei dati contenuti nelle memorie. Le suddette operazioni dovranno essere consentite all'esercente anche in modalità remota;

- essere in grado di predisporre un *file* Xml conforme ai tracciati definiti nelle specifiche tecniche e nei relativi allegati;
- firmare digitalmente il predetto *file* Xml con il “certificato dispositivo” ottenuto dall’Agenzia delle entrate al momento della attivazione del registratore/*server* e che contiene il codice identificativo univoco dello stesso.

È previsto che per avere validità fiscale, gli aggiornamenti, effettuati dai tecnici abilitati del *firmware* fiscale del registratore/*server* telematico, siano firmati elettronicamente dal produttore e approvati dall’Agenzia delle entrate. È altresì necessario che le operazioni di chiusura giornaliera, di accesso alle memorie e di modifica del *firmware* fiscale siano memorizzate all’interno del registratore/stesso.

Pagamenti elettronici “tracciabili”

L’[articolo 21](#), D.L. 124/2019, introducendo il nuovo comma 5-*bis*, [articolo 2](#), D.Lgs. 127/2015, stabilisce che a decorrere dal 1° gennaio 2021 i commercianti al minuto e i soggetti assimilati di cui all’[articolo 22](#), D.P.R. 633/1972, che adottano sistemi di incasso, tramite carte di credito e di debito e altre forme elettroniche, che consentono la memorizzazione, l’inalterabilità e la sicurezza dei dati, possono adempiere all’obbligo di memorizzazione/trasmissione telematica tramite l’utilizzo di tali sistemi.

La suddetta procedura sfrutta l’obbligo, previsto a carico delle P.A., dei gestori di servizi pubblici e delle società a controllo pubblico dall’[articolo 5](#), D.Lgs. 82/2005, c.d. “Codice dell’Amministrazione Digitale”, di accettare, tramite una specifica piattaforma, i pagamenti spettanti a qualsiasi titolo attraverso sistemi di pagamento elettronico, inclusi quelli basati sull’uso del credito telefonico.

Il nuovo comma 2-*sexies*, articolo 5, D.Lgs. 82/2005 conferma che tale piattaforma potrà/dovrà essere utilizzata anche per automatizzare e tracciare, attraverso i pagamenti elettronici, i processi di certificazione fiscale tra imprese/professionisti e soggetti privati, quali, ad esempio, la fatturazione elettronica e la memorizzazione/trasmissione dei corrispettivi giornalieri ex articoli [1](#) e [2](#), D.Lgs. 127/2015.

La Relazione illustrativa al Decreto in esame, esplicita chiaramente che obiettivo della nuova previsione è quello di utilizzare la citata piattaforma, integrandola con ulteriori funzionalità al fine di mettere in condizione gli esercenti aderenti e i loro eventuali *provider* di fatturazione, di disporre attraverso la memorizzazione e la tracciatura dei pagamenti, dei dati di tutte le transazioni effettuate mediante carte di credito/debito e/o *bancomat* su POS appositamente integrati, con lo scopo di poter emettere in maniera automatizzata la fattura elettronica. All’Agenzia delle entrate è affidata la definizione delle

informazioni da trasmettere, delle regole tecniche, delle caratteristiche dei citati sistemi nonché dei termini per la trasmissione telematica.

Viene introdotto un credito di imposta, riconosciuto agli esercenti attività di impresa, arte o professioni, in misura pari al 30% delle commissioni loro addebitate per le transazioni effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate, nonché altri strumenti di pagamento elettronici tracciabili. Il credito d'imposta è riconosciuto ai soggetti con ricavi o compensi relativi all'anno precedente non superiori a 400.000 euro.

Il credito d'imposta maturerà in misura pari alle commissioni addebitate in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di consumatori finali a decorrere dal 1° luglio 2020. La limitazione del credito alle commissioni relative alle transazioni che vedono come controparte un soggetto privo di partita Iva, comporterà probabilmente notevoli difficoltà di conteggio. Questo perché i riepiloghi attualmente forniti dagli intermediari di questi servizi non prevedono una distinzione delle commissioni per operazioni verso consumatori privati e verso titolari di partita Iva.

Il credito dovrà essere esposto nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di maturazione e in quelle successive fino alla conclusione del suo utilizzo e sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione con modello F24, a decorrere dal mese successivo a quello di addebito da parte delle società che erogano i servizi di pagamento elettronico.

È espressamente prevista l'esenzione del credito di imposta ai fini Irpef/Ires/Irap. È, inoltre, stabilito che lo stesso non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi ai sensi degli articoli [61](#) e [109](#), comma 5, Tuir.

L'agevolazione in esame è soggetta al rispetto delle condizioni e dei limiti degli aiuti *de minimis* di cui al Regolamento UE 1407/2013. Conseguentemente dovrà essere indicata in Nota integrativa e nel prospetto della dichiarazione dei redditi dedicato a ospitare l'indicazione degli aiuti di stato.

Gli operatori che gestiscono i sistemi di pagamento elettronico dovranno trasmettere all'Agenzia delle entrate le informazioni necessarie per verificare la spettanza del credito.

Anche in questo caso è demandata all'Agenzia delle entrate la definizione delle modalità e del contenuto delle comunicazioni cui saranno tenuti i predetti operatori.

Tra le agevolazioni ricollegate alla tracciatura dei pagamenti non va dimenticata la disposizione dell'[articolo 3](#), D.Lgs. 127/2015 che prevede la riduzione di 2 anni dei termini di accertamento, ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito, per i soggetti passivi che garantiscono la tracciabilità di incassi e pagamenti relativi a tutte le operazioni aventi importo superiore a 500 euro. L'agevolazione in esame è applicabile sia per le imprese sia per i lavoratori autonomi. Si evidenzia che nella formulazione attuale,

l'[articolo 3](#), D.Lgs. 127/2015, non prevede più che i commercianti al minuto, per usufruire della riduzione dei termini di accertamento, oltre alla tracciabilità di pagamento per gli importi sopra soglia, debbano aver esercitato l'opzione per l'invio telematico dei corrispettivi. Quest'ultima modifica normativa, evidentemente apportata in conseguenza dell'estensione "quasi" generalizzata degli obblighi di memorizzazione/trasmisione telematica dei corrispettivi, ha però fatto sorgere il dubbio della sua eventuale inapplicabilità ai soggetti esonerati da tali adempimenti. Di fronte a questa incertezza appare consigliabile, per i contribuenti esonerati che volessero avvalersi della riduzione dei termini di accertamento, l'istituzione su base volontaria del registratore telematico.

Parcometri

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 534/2019](#) chiarisce che i parcometri, ovvero gli strumenti mediante i quali vengono venduti "titoli di sosta", non sono soggetti all'obbligo di invio dei corrispettivi previsto per i distributori automatici all'[articolo 2](#), comma 2, D.Lgs. 127/2015. Ciò in quanto tali strumenti fungono da mero strumento di pagamento di un servizio che non erogano direttamente. Tali apparecchi, prosegue l'Agenzia delle entrate, sono approvati con omologazione rilasciata dal Ministero dei trasporti, e non sono contemplati dai provvedimenti protocolli [n. 182017/2016](#) e [n. 99297/2019](#), che disciplinano le caratteristiche tecniche degli strumenti utilizzabili per la memorizzazione e l'invio dei corrispettivi.

Tessera sanitaria

A decorrere dal 1° luglio 2020, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (STS) dovranno adempiere all'obbligo di memorizzazione/trasmisione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate attraverso l'invio dei dati, relativi a tutti i corrispettivi giornalieri, al STS.

In pratica, sulla base di quanto previsto dall'articolo 2, comma 6-*quater*, D.Lgs. 127/2015, introdotto dal D.L. 119/2018, i soggetti tenuti alla comunicazione dei dati al STS assolveranno, con un unico invio anche agli obblighi in materia di corrispettivi telematici. L'invio dei dati al STS dovrà avvenire avvalendosi di strumenti tecnologici che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati.

Una interpretazione letterale della norma parrebbe imporre un invio quotidiano dei corrispettivi al STS così come avviene per gli altri esercenti che trasmettono i dati con il sistema ordinario.

L'[articolo 15](#), comma 2, D.L. 124/2019 dispone infatti che:

"A decorrere dal 1° luglio 2020, i soggetti di cui al primo periodo adempiono all'obbligo di cui al comma 1 esclusivamente mediante la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati"

relativi a tutti i corrispettivi giornalieri al Sistem tessera sanitaria, attraverso gli strumenti di cui al comma 3”.

Da una prima lettura parrebbe che tutti gli obblighi (inclusi i termini per l’invio) di memorizzazione/trasmisione telematica dei corrispettivi si applichino in blocco anche per questa categoria a eccezione del sistema di trasmissione che per questi soggetti sarà costituita dal canale per l’invio dei dati al STS. Va osservato però che le finalità dell’invio dei dati al STS, ovvero la predisposizione del modello 730 precompilato, divergono in maniera sostanziosa da quelle che sono alla base dell’invio telematico dei corrispettivi. La predisposizione del 730 precompilato necessita di informazioni (dettaglio di tutte le operazioni effettuate per ogni singolo cliente/paziente) decisamente superiori a quelle che vengono richieste per i corrispettivi telematici (invio dei dati giornalieri). Pertanto, entro il prossimo 1° luglio, l’Agenzia delle entrate dovrà provvedere a chiarire tutti gli aspetti ancora nebulosi di questa tipologia di invio sostitutivo.

Detto ciò, come da specifiche tecniche per l’invio dei corrispettivi, aggiornate in data 29 giugno 2019, i registratori telematici e/o i *server* RT possono essere utilizzati anche per il colloquio con il STS al fine della memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri. In tale contesto, il colloquio tra RT e STS avviene con le medesime regole di accreditamento degli esercenti al portale Fatture e Corrispettivi, ma utilizzando una diversa configurazione dei dispositivi che devono comunque risultare censiti nell’area “Corrispettivi” del portale (Fatture e corrispettivi). I certificati “fabbricante” e “dispositivo” installati sul RT restano gli stessi, ma il colloquio con il STS deve richiamare un apposito servizio esposto con l’indirizzo “<https://apid.sanita.finanze.it>”. A tal fine i produttori devono predisporre una versione del *firmware* che gestisce la chiamata al nuovo servizio, dedicata esclusivamente agli operatori sanitari che già trasmettono al STS i dati delle cessioni e prestazioni sanitarie, mantenendo invariato il tracciato XML da trasmettere e le regole di invio.

Si osserva poi che con il termine “esclusivamente” la norma impone l’utilizzo del canale STS che pertanto dal 1° luglio prossimo diventerà l’unico possibile metodo di trasmissione per questa tipologia di soggetti.

Ticket restaurant

L’incasso, da parte degli esercenti, di una parte del corrispettivo a mezzo di buoni pasto o *ticket restaurant*, comporta attualmente una doppia comunicazione della medesima operazione all’Agenzia delle entrate. L’argomento è dettagliatamente trattato nella prima parte del presente lavoro dedicata ai “*corrispettivi non riscossi*”.

Tax free shopping

La normativa in materia prevede che per le operazioni di *tax free shopping* debba essere emessa fattura elettronica tramite la piattaforma OTELLO 2.0. Alcuni esercenti certificano l'operazione emettendo oltre che la fattura elettronica anche il documento commerciale. Tale comportamento genera una problematica di doppia comunicazione al sistema gestito dall'Agenzia delle entrate del tutto simile a quella che si presenta in caso di "corrispettivi non riscossi", già trattata nella prima parte del presente contributo.

Ventilazione dei corrispettivi

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 420/2019](#) fornisce interessanti chiarimenti in merito alla corretta impostazione del documento commerciale nel caso in cui il contribuente applichi il metodo della "ventilazione" dei corrispettivi. L'esercente nel quesito chiedeva se fosse possibile omettere l'indicazione dell'aliquota Iva sul documento commerciale, dato che il suo sistema informatico non è in grado di leggere le diverse aliquote dei prodotti venduti. In risposta l'Agenzia delle entrate ha chiarito quanto segue:

- nelle specifiche tecniche contenute nell'allegato "*Tipi dati per corrispettivi – versione 6.0*", è indicata un'apposita stringa informatica (4.1.3) in cui specificare l'applicazione del metodo della ventilazione dell'Iva sui corrispettivi;
- nel medesimo provvedimento è stato definito, nell'allegato a esso dedicato, il *layout* del documento commerciale che prevede l'esposizione dell'aliquota Iva applicata; sono state, tuttavia, individuate delle codifiche per poter indicare, nel documento, l'eventuale esenzione, non imponibilità e altri casi di esclusione dell'Iva;
- nel caso prospettato, al fine di evitare l'indicazione dell'aliquota Iva nel documento commerciale, non rilevabile all'atto della cessione dei singoli beni per le motivazioni evidenziate dall'istante, è possibile inserire nel documento medesimo la dicitura "*AL – Altro non Iva*".

Diversamente da quanto indicato nell'interpello, secondo la [circolare n. 3/E/2020](#), in luogo dell'aliquota Iva, nel documento commerciale andrebbe indicato il valore "VI", "*Ventilazione Iva*".

SCHEDA DI SINTESI

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




L'Agenzia delle entrate, nel tentativo di fare chiarezza sulle problematiche emerse, ha fornito diverse risposte con interpelli e altri documenti di prassi.

Inoltre, diversi provvedimenti normativi sono intervenuti sull'argomento al fine di risolvere alcuni difetti del sistema.






Il presente intervento si propone di fornire in modo sistematico e organizzato, un riassunto delle principali novità in materia di corrispettivi telematici. Si è pensato di organizzare le novità in forma di glossario in ordine alfabetico, di modo che risulti facile e veloce per il lettore reperire le risposte e i chiarimenti di proprio interesse.

L'articolo tiene conto anche dei chiarimenti forniti con la recentissima circolare n. 3/E/2020.



ABBONAMENTO E-LEARNING FISCALE

La formazione on-line illimitata e accreditata: il vantaggio di non dover scegliere!

-  Scegli tra oltre **300 ore di formazione on-demand** di approfondimento sui principali temi di pratica Professionale. Disponibili **24 ore su 24, 7 giorni su 7**
-  Con i **Web-Live** hai accesso all'**aggiornamento mensile in diretta** sulle principali novità di periodo, con la possibilità di confrontarti in diretta con i nostri esperti direttamente dal tuo studio
-  Matura tutti i **crediti formativi professionali** per **Commercialisti**, compresi quelli in materie deontologiche, come **Revisore Legale dei Conti** (gruppo A,B e C) e come **Revisore degli Enti Locali**

ABBONAMENTO FISCALE € 490,00 + IVA
L'abbonamento termina il 31 dicembre 2020

SCOPRI DI PIÙ

Quota non cumulabile con sconti Privilege e altre iniziative in corso. **Rinnovo automatico a prezzo di listino.**
Dall'abbonamento sono esclusi il "Master Tributario on-line" e i percorsi di formazione per i dipendenti e collaboratori di studio.

La circolare tributaria n. 9/2020

Le novità 2020 per sconto in fattura e cessione delle detrazioni

di Leonardo Pietrobon – dottore commercialista e revisore legale

Premesse

Il Legislatore, dapprima con la Legge di Bilancio 2020 – L. 160/2019 – e poi con il c.d. Decreto Milleproroghe – D.L. 162/2019, - è intervenuto in modo consistente sul panorama delle detrazioni inerenti gli immobili. In modo del tutto sintetico, infatti, si ricorda che:

1. le detrazioni per gli interventi di riqualifica energetica, per gli interventi di recupero edilizio e il c.d. “bonus mobili” sono state prorogate per tutto l'anno 2020, alle stesse condizioni previste per l'anno 2019;
2. è stata introdotta la nuova detrazione riguardante il recupero o il restauro delle facciate degli edifici, già oggetto di alcuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 2/E/2020](#);
3. è stata eliminata la possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo per gli interventi antisismici, di cui all'[articolo 10](#), comma 3, D.L. 34/2019;
4. lo sconto sul corrispettivo per gli interventi di riqualificazione energetica è stato confermato, ma per i soli interventi di ristrutturazione sulle parti comuni degli edifici condominiali per importi pari o superiori a 200.000 euro;
5. è stata eliminata la cessione della detrazione Irpef derivante dall'esecuzione dagli interventi di recupero edilizio da cui si ottiene un risparmio energetico di cui all'[articolo 16-bis](#), comma 1, lettera h), Tuir.

Il presente intervento mira a mettere in evidenza le novità riguardanti gli ultimi 2 punti, ossia lo sconto sul corrispettivo e la tematica della cessione della detrazione per interventi di recupero edilizio, in quanto, l'opera di abrogazione e modifica del Legislatore ha creato alcuni dubbi di ordine applicativo.

La cessione e lo sconto per gli interventi di recupero – Aspetti generali

Sotto il profilo normativo, le disposizioni riguardanti la possibilità di cedere le detrazioni fiscali o di ottenere l'applicazione del c.d. “sconto fattura” derivanti dall'esecuzione di interventi sugli immobili sono rispettivamente:

- il [comma 70](#), articolo 1, L. 160/2019, con il quale viene sostituito integralmente l'[articolo 14](#), D.L. 63/2013, riguardante gli interventi di riqualifica energetica e la possibilità di ottenere lo sconto fattura;
- il [comma 176](#), articolo 1, L. 160/2019, con il quale viene abrogato il contenuto dei commi 2, 3 e 3-ter, [articolo 10](#), D.L. 34/2019, riguardanti sia lo sconto fattura sia la cessione di particolari categorie di detrazioni fiscali inerenti gli interventi sugli immobili.

Al fine di meglio comprendere le sopra richiamate disposizioni normative si riporta di seguito una tabella riepilogativa:

Riferimento normativo della Legge di Bilancio 2020	Disposizione normativa oggetto di modifica	Oggetto della modifica
Articolo 1, comma 70, L. 160/2019	Articolo 14, D.L. 63/2013	Modifica della riqualifica energetica
Articolo 1, comma 176, L. 160/2019	Articolo 10, commi 2, 3 e 3-ter, D.L. 34/2019	Abrogazione dello sconto in fattura

Sulla base di quanto sopra, si può sinteticamente concludere che:

- il comma 176 procede con l'abrogazione del c.d. "sconto fattura", introdotto dal D.L. 34/2019;
- il comma 70 preserva l'applicazione del c.d. "sconto fattura" per solo determinate tipologie di lavori.

Le modifiche inerenti lo sconto sul corrispettivo

Presupposto indispensabile, per individuare la tipologia di modifica normativa oggetto del presente intervento, è stabilire la corretta individuazione delle disposizioni normative sulle quali è intervenuto il Legislatore, ossia l'articolo 14, D.L. 63/2013.

L'articolo 14, D.L. 63/2013 regola quelle che sono le spese di riqualifica energetica degli edifici, oggetto di innumerevoli interventi di modifica. In particolare, si ricorda che tale disposizione normativa è stata così modificata:

Periodi di validità	Riferimento normativo di modifica	Contenuto della modifica
In vigore dal 6 giugno 2013	-	Detrazione nella misura del 65%
In vigore dal 4 agosto 2013	L. 90/2013	Introduzione dell'obbligo di invio della comunicazione ENEA
In vigore dal 1° gennaio 2014	Articolo 1 , L. 147/2013	Proroga della detrazione
In vigore dal 1° gennaio 2015	Articolo 1 , L. 190/2014	Proroga della detrazione
In vigore dal 1° gennaio 2016	Articolo 1 , L. 208/2015	Proroga della detrazione
In vigore dal 1° gennaio 2017	Articolo 1 , L. 232/2016	Proroga della detrazione
In vigore dal 24 giugno 2017	Articolo 4 , D.L. 50/2017	Introduzione di:

		- nuove spese detraibili e di percentuali di detrazione maggiorata in funzione della tipologia di lavori - possibilità di cessione della detrazione
In vigore dal 1° gennaio 2018	Articolo 1 , L. 205/2017	Proroga della detrazione con riduzione della percentuale spettante al 50% in funzione della tipologia di lavori eseguiti
In vigore dal 1° gennaio 2019	Articolo 1 , L. 145/2018	Proroga della detrazione
In vigore dal 1° maggio 2019	Articolo 10 , D.L. 34/2019	Introduzione dello sconto fattura
In vigore dal 30 giugno 2019	Articolo 10, D.L. 34/2019	Modifica dello sconto fattura
In vigore dal 1° gennaio 2020	Articolo 1 , L. 160/2019	Proroga della detrazione e abrogazione parziale dello sconto fattura

I commi 1, 2 e 3, articolo 10, D.L. 34/2019, modificando l'[articolo 14](#), D.L. 63/2013, avevano introdotto la possibilità di ottenere uno sconto sul corrispettivo dovuto per gli interventi di riqualifica energetica e per gli interventi antisismici, in luogo della maturazione della detrazione fiscale. In particolare, era concessa l'applicazione del c.d. "sconto fattura", in luogo della detrazione fiscale per:

1. gli interventi volti alla riqualificazione energetica di cui ai commi [344](#) – [347](#), articolo 1, L. 296/2006 e all'[articolo 14](#), D.L. 63/2013 (convertito dalla L. 90/2013), compresi quelli relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articolo [1117](#) e [1117-bis](#), cod. civ., o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio;
2. gli interventi di adozione di misure antisismiche di cui all'[articolo 16](#), D.L. 63/2013.

A decorrere dal 1° gennaio 2020, per effetto delle già citate disposizioni normative, quali i commi [70](#) e [176](#), articolo 1, L. 160/2019, si realizza la seguente situazione:

- a) è stata soppressa, con l'abrogazione del comma 2, articolo 10, D.L. 34/2019, la facoltà di applicare lo sconto in fattura per gli interventi antisismici, di cui all'articolo 16, D.L. 63/2013;
- b) rimane in vigore la possibilità di applicare lo sconto in fattura per gli interventi di riqualificazione energetica, limitatamente agli interventi di ristrutturazione importante di primo livello di cui al D.M. 26 giugno 2015, per le parti comuni degli edifici condominiali, con un importo dei lavori pari o superiore a 200.000 euro (è sostituito il comma 3.1, articolo 14, D.L. 63/2013 dal comma 70, articolo 1, L. 160/2019).

Sotto il profilo normativo, il comma 3.1, articolo 14, D.L. 63/2013, come modificato dal comma 70, articolo 1, L. 160/2019, prevede che:

"a partire dal 1° gennaio 2020, unicamente per gli interventi di ristrutturazione importante di primo livello di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 162 del 15 luglio 2015, recante adeguamento del decreto del Ministro dello sviluppo economico, 26 giugno 2009 – Linee guida nazionali per la certificazione energetica, per le parti comuni degli edifici condominiali, con un importo dei lavori pari o superiore a 200.000 euro, il soggetto avente diritto alle detrazioni può optare, in luogo dell'utilizzo diretto delle stesse, per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e a quest'ultimo rimborsato sotto forma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione, in 5 quote annuali di pari importo, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, senza l'applicazione dei limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000, e all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007. Il fornitore che ha effettuato gli interventi ha a sua volta facoltà di cedere il credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. Rimane in ogni caso esclusa la cessione a istituti di credito e a intermediari finanziari".

In altri termini, quindi, con il [comma 70](#), articolo 1, L. 160/2019 viene confermato lo sconto in fattura, in luogo della detrazione fiscale, solo per:

- i lavori di ristrutturazione importante di primo livello, di cui al D.M. 26 giugno 2015;
- eseguiti sulle parti comuni di edifici condominiali;
- il cui importo di spesa sia pari o superiore a 200.000 euro.

Ricordando che la possibilità di applicazione dello sconto fattura è subordinata alla sussistenza di tutte e 3 le condizioni, di cui sopra, in modo congiunto.

Sotto il profilo oggettivo, il Legislatore, richiamando il contenuto del D.M. 26 giugno 2015, individua le tipologie di spese che consentono l'accesso alla c.d. norma sullo "sconto in fattura", ricordando a tal proposito che tale decreto Mise definisce la "la ristrutturazione importante di primo livello" come:

"l'intervento che interessa gli elementi e i componenti integrati costituenti l'involucro edilizio delimitanti un volume a temperatura controllata dall'ambiente esterno e da ambienti non climatizzati, con un'incidenza superiore al 50% della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio e comporta il rifacimento dell'impianto termico per il servizio di climatizzazione invernale e/o estiva asservito all'intero edificio".

In altri termini, si è in presenza di una “*ristrutturazione di primo livello*” quando l’intervento, oltre a interessare una superficie superiore al 50% della superficie lorda disperdente, comprende anche la ristrutturazione dell’impianto termico per il servizio di climatizzazione invernale e/o estiva.

Si è in presenza, invece, di una ristrutturazione importante di secondo livello quando l’intervento interessa una superficie superiore al 25% della superficie lorda disperdente e può interessare l’impianto termico per il servizio di climatizzazione invernale e/o estiva.

Sotto il profilo operativo si ricorda che tale possibilità permette(va), la fruizione immediata del beneficio in capo al soggetto che sostenitore della spesa, mentre il fornitore/esecutore dei lavori è destinatario dell’importo costituente lo sconto sotto forma di credito d’imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione in 5 quote annuali di pari importo, mediante il modello F24; con la possibilità di cedere il credito ai propri fornitori di beni e servizi.

Le modalità attuative della procedura in commento sono state definite dal [provvedimento direttoriale n. 66005/2019](#), con il quale è stato previsto che:

1. il contributo è pari alla detrazione dall’imposta lorda spettante per gli interventi ammessi in base alle spese sostenute entro il 31 dicembre del periodo d’imposta di riferimento;
2. l’importo della detrazione spettante venga calcolato tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d’imposta, comprensive dell’importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato.

In presenza di diversi fornitori per il medesimo intervento, la detrazione spettante è commisurata all’importo complessivo delle spese sostenute nel periodo d’imposta nei confronti di ciascuno di essi.

L’importo dello sconto praticato non riduce l’imponibile ai fini Iva ed è espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati quale sconto praticato in applicazione delle previsioni dell’[articolo 10](#), D.L. 34/2019.

I soggetti che hanno diritto alle detrazioni devono comunicare all’Agenzia delle entrate, a pena d’inefficacia, l’esercizio dell’opzione entro il 28 febbraio dell’anno successivo a quello di sostenimento delle spese (per l’anno 2019 la comunicazione può essere effettuata a decorrere dal 16 ottobre 2019). Come già accennato in precedenza, una seconda modifica apportata riguarda la possibilità, introdotta ancora con il D.L. 34/2019, di applicare lo sconto in fattura per i lavori antisismici. A tal proposito si ricorda che:

1. il comma 2, [articolo 10](#), D.L. 34/2019 ha previsto l’introduzione del comma 1-*octies*, [articolo 16](#), D.L. 63/2013, ossia l’introduzione del c.d. “sconto fattura” per i lavori antisismici¹;

¹ Si ricorda che il comma 2, articolo 10, D.L. 34/2019 prevede quanto segue: “All’articolo 16, D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 90/2013, dopo il comma 1-septies, è inserito il seguente: «1-*octies*. Per gli interventi di adozione di misure antisismiche di cui al presente articolo, il

2. il [comma 176](#), articolo 1, L. 160/2019 ha abrogato il comma 2, articolo 10, D.L. 34/2014², con conseguente abrogazione della possibilità di applicare lo sconto fattura per i lavori antisismici.

Data	Sconto in fattura per interventi anti sismici	Sconto in fattura per interventi di riqualifica energetica
1° maggio 2019 – 31 dicembre 2019	Sì, ex comma 2 dell'articolo 10, D.L. 34/2019	Sì
Dal 1° gennaio 2020	No, per effetto dell'abrogazione del comma 2, articolo 10, D.L. 34/2019 a opera del comma 176, articolo 1, L. 160/2019	Sì, se sono interventi di primo livello sulle parti comuni di edifici condominiali, con un importo dei lavori pari o superiore a 200.000 euro

L'abrogazione della cessione della detrazione per interventi di recupero edilizio e risparmio energetico

Un'ulteriore modifica apportata dal Legislatore con la L. 160/2019 è quella riguardante l'abrogazione della possibilità di cedere la detrazione fiscale, derivante dall'esecuzione di lavori di recupero edilizio con conseguimento di risparmio energetico, di cui alla lettera h), comma 1, [articolo 16-bis](#), Tuir.

In particolare, tale abrogazione deriva ancora una volta dal [comma 176](#), articolo 1, L. 160/2019, secondo cui all'articolo 10, D.L. 34/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019, il comma 3-ter è abrogato, con conseguente impossibilità, dal 1° gennaio 2020 di cedere la detrazione derivante dall'esecuzione di lavori di recupero che permettono un risparmio energetico.

A tal proposito, si ricorda che il comma 3-ter, articolo 10, D.L. 34/2019 prevedeva che:

“per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir, di cui D.P.R. 917/1986, i soggetti beneficiari della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito in favore dei fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi. Il fornitore dell'intervento ha a sua volta facoltà di cedere il credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. Rimane in ogni caso esclusa la cessione a istituti di credito e a intermediari finanziari”.

soggetto avente diritto alle detrazioni può optare, in luogo dell'utilizzo diretto delle stesse, per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e a quest'ultimo rimborsato sotto forma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione, in 5 quote annuali di pari importo, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, senza l'applicazione dei limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000, e all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007. Il fornitore che ha effettuato gli interventi ha a sua volta facoltà di cedere il credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. Rimane in ogni caso esclusa la cessione ad istituti di credito e a intermediari finanziari».

² Si fa presente che il comma 176, articolo 1, L. 160/2019 prevede che “All'articolo 10, D.L. 34/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019, i commi 2, 3 e 3-ter sono abrogati”.

SCHEDA DI SINTESI

I commi 1, 2 e 3, articolo 10, D.L. 34/2019, modificando l'articolo 14, D.L. 63/2013, avevano introdotto la possibilità di ottenere uno sconto sul corrispettivo dovuto per gli interventi di riqualifica energetica e per gli interventi antisismici, in luogo della maturazione della detrazione fiscale.



Sotto il profilo normativo, le modifiche normative riguardanti la possibilità di cedere le detrazioni fiscali derivanti dall'esecuzione di interventi sugli immobili sono rispettivamente:

- il comma 70, articolo 1, L. 160/2019, con il quale viene sostituito integralmente l'articolo 14, D.L. 63/2013, riguardante gli interventi di riqualifica energetica;
- il comma 176, articolo 1, L. 160/2019, con il quale viene abrogato il contenuto dei commi 2, 3 e 3-ter, articolo 10, D.L. 34/2019.



Dal 1° gennaio 2020, per effetto delle già citate disposizioni normative, quali i commi 70 e 176, articolo 1, L. 160/2019, si realizza la seguente situazione:

- a) è stata soppressa, con l'abrogazione del comma 2, articolo 10, D.L. 34/2019, la facoltà di applicare lo sconto in fattura per gli interventi antisismici, di cui all'articolo 16, D.L. 63/2013;
- b) rimane in vigore la possibilità di applicare lo sconto in fattura per gli interventi di riqualificazione energetica, limitatamente agli interventi di ristrutturazione importante di primo livello di cui al D.M. 26 giugno 2015, per le parti comuni degli edifici condominiali, con un importo dei lavori pari o superiore a 200.000 euro (è sostituito il comma 3.1, articolo 14, D.L. 63/2013 dal comma 70, articolo 1, L. 160/2019).



Lo "sconto" operato dal fornitore in fattura è oggetto di recupero sotto forma di credito d'imposta che segue le seguenti caratteristiche:

1. può essere utilizzato solo in compensazione;
 2. è utilizzabile a decorrere dal giorno 10 del mese successivo a quello in cui è effettuata la comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate,
 3. recupero in 5 rate annuali di pari importo,
- la compensazione avviene mediante il modello F24 presentato esclusivamente in via telematica (non si applicano i limiti di compensazione previsti dall'articolo 34, L. 388/2000 e dall'articolo 1, comma 53, L. 244/2007).

La circolare tributaria n. 9/2020

Programmazione e selezione dei soggetti da sottoporre a controllo

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

Nel corso degli ultimi anni l'obiettivo del Legislatore è stato quello di costruire un sistema fiscale fondato sulla *compliance* piuttosto che sui controlli vecchio stile, attuando nuove forme di comunicazione con il contribuente, più idonee a incentivare l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari, evidenziandogli eventuali dimenticanze, così da ridurre la distanza tra amministrazione e cittadini.

Tuttavia, il contrasto all'evasione risulta ancora necessario, atteso che l'evasione fiscale continua a produrre effetti economici negativi molto rilevanti, che impattano in generale sul funzionamento del sistema economico, alterando il mercato.

Se attraverso la prevenzione si vuole assistere i contribuenti nell'assolvimento degli obblighi tributari, l'area strategica del contrasto all'evasione compendia le linee di attività che sono rivolte verso i contribuenti meno collaborativi e trasparenti, che hanno strutturato complessi sistemi di evasione e di frode o che sono ritenuti, comunque, maggiormente a rischio, utilizzando le banche dati e le applicazioni disponibili, con le quali è possibile effettuare analisi di rischio mirate e differenziate per macro tipologie di contribuenti.

E quindi, in un momento economico sociale particolarmente delicato, appare di fondamentale importanza individuare i soggetti da sottoporre a controllo¹, e il mezzo di accertamento da utilizzare², puntando l'occhio su quei contribuenti che presentano redditi risibili, al di fuori dalla realtà e privi di valide giustificazioni:

¹ Come indicato nella [circolare n.16/E/2016](#), "nella fase di selezione, la scelta tra un soggetto o un altro dovrà essere effettuata coniugando il principio di equità con quello di proficuità dell'azione amministrativa, e dovrà essere monitorata la solvibilità del contribuente durante l'iter del controllo".

² Fermo restando che la competenza all'individuazione del metodo da adottare è dell'ufficio (come peraltro recentemente confermato dalla Cassazione con la sentenza n. 2873/2017, che ha ribadito che anche in presenza di scritture contabili inattendibili può essere legittimamente utilizzato il metodo analitico), non potendo il contribuente richiedere il tipo di accertamento da effettuare.

“evitando di disperdere energie in contestazioni di natura essenzialmente formale o di esiguo ammontare che, oltre a creare inefficienze, determinano una percezione errata dell’operato dell’Agenzia delle entrate³”.

Senza sottacere che un avviso di accertamento nei confronti di un piccolo contribuente ha un effetto mediatico ben superiore a quello effettuato nei confronti di una grande impresa, e proprio per questo deve essere più giusto (non c’è cosa più ingiusta che percepire l’atto come ingiusto).

Diversamente, la ricerca delle zone franche, l’individuazione di punti di opacità delle norme, l’utilizzo di strumenti di sfruttamento delle norme giuridiche, l’evasione classica *prêt-à-porter*, così come l’elusione confezionata su misura, diventano per il contribuente le strade da battere.

Resta fermo che l’attività di controllo deve essere finalizzata alla definizione della pretesa tributaria⁴, garantendo l’effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento⁵. In quest’ottica già la [circolare n. 16/E/2016](#) rilevava che:

“il contraddittorio assume nodale e strategica centralità per la “compliance” e, come tale, dovrà essere considerato un momento significativamente importante del procedimento e non un mero adempimento formale. Un’attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall’altro scongiura l’effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto”.

Principi generali di programmazione

Com’è noto, il rafforzamento della lotta all’evasione e all’elusione fiscale costituisce una delle priorità politiche dei Governi.

³ Cfr. [circolare n. 16/E/2016](#).

⁴ Sul tema sia consentito il rinvio a G. Antico, “Guida agli strumenti deflattivi”, Euroconference, Verona, 2020.

⁵ Per completezza d’analisi rileviamo che l’articolo 4-*octies*, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019, titolato “Obbligo di invito al contraddittorio”, intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, dispone forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020. Infatti, il Legislatore ha inserito nel corpo del D.Lgs. 218/1997 l’articolo 5-*ter* – Invito obbligatorio – prevedendo che l’ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, debba notificare l’invito a comparire di cui all’articolo 5, D.Lgs. 218/1997, per l’avvio del procedimento di definizione dell’accertamento. Sono esclusi dall’applicazione dell’invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale previsti dall’articolo 41-*bis*, D.P.R. 600/1973 e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall’articolo 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972. In caso di mancata adesione, l’avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. Il Legislatore fa salvi i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, e le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione: in tali casi l’ufficio può notificare direttamente l’avviso di accertamento non preceduto dall’invito. Fuori dei casi di urgenza motivata o di pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante la notifica dell’invito comporta l’invalidità dell’avviso di accertamento, sempre che, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell’emissione di un avviso di accertamento. Inoltre, all’articolo 5, D.Lgs. 218/1997 è aggiunto il comma 3-*bis*, secondo cui qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell’Amministrazione dal potere di notificazione dell’atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell’atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.

Pertanto, l'azione di prevenzione e di contrasto dell'evasione, anche attraverso il c.d. cambia verso, viene attentamente programmata, attraverso, innanzitutto, la mappatura delle diverse macro tipologie di contribuenti e analisi del rischio mirate, utilizzando metodologie di intervento differenziate per ciascuna macrotipologia e coerenti con altrettanti distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione, approfondendo le peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica, selezionando le posizioni soggettive con situazioni di rischio elevate.

Imprese di medie dimensioni e minori	
Imprese di medie dimensioni	➡ Volume d'affari e ricavi di importo compresi tra 5.164.568 e 99.999.999 euro
Imprese minori	➡ Volume d'affari o ricavi di importo inferiore a 5.164.568 euro

Il fattore vincente è dato da una attenta attività preventiva di analisi del rischio, in relazione ai vari settori di attività economica (commerciale, servizi, professionale), tenendo conto delle peculiari caratteristiche socio economiche dei diversi ambiti territoriali e il peso dei vari settori di attività presenti in ciascun territorio.

La connotazione investigativa dell'azione ispettiva della G. di F. così come quella dell'Agenzia delle entrate impone che la selezione delle posizioni da sottoporre a verifica e controllo in quanto connotate dai più elevati e concreti rischi di evasione e frode, debba basarsi sulla sistematica valorizzazione degli elementi, dei dati e delle informazioni già in possesso, di approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette, con occhio alle realtà locali, che in un Paese come il nostro, sono assai diversificate.

Circolare n. 1/2018 G. di F.	
Rischi di evasione	➡ Elementi sintomatici di un elevato rischio di consistente evasione o di frode, meritevoli di sviluppo operativo, riferiti a compagini aziendali, lavoratori autonomi ovvero contribuenti persone fisiche
Frodi Iva	➡ Posizioni sistematicamente "a credito" e soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie in settori economico produttivi "a rischio"
Sommerso	➡ Condotte illecite connesse al sommerso d'azienda, avuto riguardo all'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte in maniera, totalmente o parzialmente, occulta e fenomeni di sommerso di lavoro
Capitali esteri	➡ Soggetti nei cui confronti sussistano elementi tali da far ritenere in capo a essi la detenzione, all'estero, di capitali e patrimoni di origine illecita ovvero in violazione degli obblighi sul c.d. monitoraggio fiscale, di cui al D.L. 167/1990, convertito dalla L. 227/1990
Erosione base imponibile	➡ Manovre di pianificazione fiscale aggressiva, volte a causare effetti di erosione delle basi imponibili, concentrando ingenti capitali e profitti verso giurisdizioni opache e a fiscalità privilegiata

Uno dei primi aspetti che viene attenzionato nella circolare n. 1/2018 della G. di F. investe i rapporti con l'Agenzia delle entrate, al fine di evitare inefficienze delle Amministrazioni coinvolte e

sovrapposizioni operative, con conseguente potenziale impatto negativo sullo svolgimento dell'attività economica dei contribuenti⁶.

Il principio



La selezione non può riguardare soggetti nei cui confronti risulti avviato ovvero in corso altro intervento ispettivo a cura dell'Agenzia delle entrate

Emerge, comunque, in tutta evidenza la necessità che le verifiche e i controlli siano intrapresi in maniera mirata nei confronti di soggetti preventivamente selezionati in base a precise risultanze, acquisite in esito alle attività di analisi mediante le banche dati disponibili, di *intelligence*⁷ e di controllo economico del territorio.

Appare di rilievo il passaggio contenuto nella [circolare n. 1/2018](#) della G. di F. in ordine all'attività di selezione, in quanto espressione di una discrezionalità *“tecnica”*.

Circolare n. 1/2018 della G. di F.

Attività di selezione, espressione di una discrezionalità *“tecnica”*



che *“seppur, in astratto, non soggetta a particolari limitazioni, presuppone comunque la necessità di fondare la scelta del contribuente sulla base di effettive esigenze ispettive, che devono trovare adeguata evidenza”*

Saranno, pertanto:

“preferite le posizioni che, a parità di indizi di rischio e pericolosità fiscale, dispongano, direttamente o indirettamente, di patrimoni aggredibili sui quali poter far valere, in modo reale e concreto, la pretesa erariale, evitando, in linea di massima, la selezione di soggetti privi di adeguate capacità patrimoniali o sottoposti a procedure fallimentari o concorsuali”.

Scopo dell'analisi di rischio

Attività ispettive



In presenza di concreti e oggettivi elementi indicativi di fenomeni evasivi, elusivi e di frode fiscale, di modo da ancorare la scelta del soggetto da controllare a specifiche motivazioni attinenti all'effettiva possibilità che siano state poste in essere violazioni fiscali

⁶ L'articolo 7, D.L. 70/2011, convertito con modificazioni dalla L. 106/2011, prevede che *“esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere oggetto di programmazione da parte degli enti competenti e di coordinamento tra i vari soggetti interessati al fine di evitare duplicazioni e sovrapposizioni nell'attività di controllo”*.

⁷ L'*intelligence*, in via generale, rappresenta un complesso processo di ricerca, approfondimento investigativo, raccolta, selezione, analisi, elaborazione ed esame, di dati, informazioni ed elementi, comunque ottenuti, finalizzato a individuare soggetti che manifestano apprezzabili indicatori di *“pericolosità fiscale”*. Condizioni fondamentali, di carattere minimale, per sviluppare adeguatamente l'azione di *intelligence* in materia fiscale sono da considerarsi le conoscenze dei principali fenomeni evasivi, elusivi e di frode diffusi fra le diverse attività economiche e categorie di contribuenti (anche con riferimento alle relative, distinte dimensioni), nonché rispetto e del contesto territoriale di riferimento, delle caratteristiche economiche e delle particolarità delle connesse dinamiche fiscali, da alimentare, tra l'altro, attraverso una mirata azione di controllo del territorio, l'esame delle relazioni prodotte da enti e organismi vari, contenenti studi in materia economica e fiscale di rilevanza locale (CCIAA, Banca d'Italia, associazioni di categoria, etc.), l'analisi delle informazioni relative alle società e imprese neo costituite e la costante opera di approfondimento e valutazione di quelle che possono riguardare il contesto territoriale di riferimento. Naturalmente, ciò presuppone la ricognizione di tutte le *“fonti aperte”* per selezionare gli accadimenti di più evidente interesse economico-fiscale (organi di informazione, siti *internet* di enti od organismi locali, siti *internet* di imprese presenti sul territorio, etc.).

Metodologie di controllo ⁸	➡	Appropriate in relazione agli elementi acquisiti dall'attività di analisi, integrati da tutte le ulteriori informazioni comunque ottenute, in particolare dall'attività di <i>intelligence</i> , dall'azione di controllo economico del territorio, dalle indagini di polizia giudiziaria e da altre attività svolte nei diversi settori della missione istituzionale, ivi comprese quelle derivanti dall'esame delle segnalazioni per operazioni sospette
Riduzione dei tempi di controllo	➡	Preliminare e approfondito esame delle informazioni e degli elementi disponibili nelle banche dati in uso alla G. di F., sul conto del soggetto selezionato e prima dell'avvio degli interventi pianificati

Nello specifico, tra le attività preliminari che i verificatori effettuano in ufficio, a tavolino, particolare importanza riveste il reperimento di tutti i dati disponibili sul soggetto verificato:

- acquisizione di tutte le informazioni possibili dall'archivio dell'Anagrafe tributaria attraverso interrogazioni sintetiche e selettive, individuando i dati recenti sull'ubicazione e sul numero dei locali utilizzati, nonché i dati disponibili al sistema informativo dell'Iva, riguardanti le dichiarazioni di inizio attività e le eventuali variazioni e la consultazione degli atti rilevanti ai fini dell'imposta di registro;
- acquisizione dell'ultima dichiarazione disponibile, ai fini sia delle imposte sui redditi sia dell'Iva;
- consultazione dei cosiddetti “*precedenti fiscali*” (precedenti controlli o verifiche già effettuate, eventuale inclusione in liste selettive di anni pregressi, osservazione dell'andamento del reddito dichiarato, quanto meno nel triennio precedente all'annualità oggetto di controllo);
- individuazione degli elementi di accertamento, comunque in possesso dell'ufficio, acquisiti anche accidentalmente per mezzo di fonti non istituzionali (ad esempio notizie di stampa).

L'attività di selezione si indirizza prioritariamente nei confronti di soggetti che sottofatturano le prestazioni attive o portano in detrazione costi non inerenti l'attività esercitata; rileviamo che la [circolare n. 19/E/2019](#) si sofferma sulla selezione delle imprese di minori dimensioni, evidenziando a titolo esemplificativo alcuni indicatori di rischio di tali comportamenti:

- presenza di crediti Iva in apparenza non giustificabili in base ai dati economici, ovvero ai regimi normativi vigenti (ad esempio aliquote differenziate tra acquisto e vendita);
- effettuazione di acquisti da soggetti che omettono la presentazione delle relative dichiarazioni fiscali e del modello “*Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva*”;
- presenza di un elevato importo dei costi c.d. “*residuali*”, contenitore dove confluiscono tutti costi che non trovano corretta collocazione fiscale;
- acquisti effettuati da controparti che dichiarano l'esercizio di attività rientranti in codici Ateco c.d. residuali (ad esempio i codici che terminano con la dicitura n.c.a.);

⁸ Cfr. G. Antico, “*Le metodologie di controllo nell'attività di verifica e accertamento*”, Euroconference, Verona, 2019.

– presenza di bassa redditività anche a fronte di ricavi costanti o in crescita nel tempo.

Selezione dei soggetti di medie dimensioni		
Per le imprese con volume d'affari o ricavi inferiori a 25 milioni di euro	➡	Si rilevano, in caso di comportamenti evasivi, fenomeni tipici di omessa contabilizzazione dei ricavi/sottofatturazione, deduzione di costi non documentati, non inerenti, fittizi e sovrastima dei valori di magazzino
Per le imprese con volume d'affari o ricavi compresi tra 25 e 100 milioni di euro	➡	L'attività è concentrata sui fenomeni di pianificazione fiscale nazionale e internazionale che comportano l'erosione di base imponibile dal territorio dello Stato oltre che sui fenomeni tipicamente evasivi già evidenziati

I soggetti a maggior rischio di evasione fiscale o i casi più complessi sono attenzionati attraverso controlli mirati e/o verifiche, fermo restando – anche per i controlli interni, c.d. a tavolino – che occorre *“far emergere la reale capacità contributiva del contribuente, concentrando l'attenzione su concrete situazioni di rischio ed evitando di impegnare risorse in contestazioni di natura essenzialmente formale”*, ricorrendo all'indagine finanziaria quale strumento istruttorio maggiormente incisivo in relazione a specifiche tipologie soggettive a più elevato rischio evasione, e garantendo l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, così da finalizzarlo alla definizione condivisa.

Indipendentemente dal volume d'affari del contribuente, l'attività di controllo si concentra, inoltre, sia sui soggetti che hanno indebitamente utilizzato crediti d'imposta in compensazione ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, sia sui soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali (ad esempio, credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo).

In ordine all'accertamento sintetico – preso atto di quanto disposto dall'[articolo 10](#), D.L. 87/2018, convertito in L. 96/2018, che ha abrogato il vigente D.M. 16 settembre 2015 con effetto dall'anno d'imposta 2016, facendo salva la possibilità di effettuare le attività di controllo basate sul D.M. 16 settembre 2015 per gli anni di imposta fino al 2015 -, gli uffici possono procedere alla ricostruzione sintetica fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva, ai sensi del comma 5, [articolo 38](#), D.P.R. 600/1973, e del D.M. 16 settembre 2015, avvalendosi dell'applicativo di ausilio all'accertamento sintetico “VE.R.DI”.

La programmazione delle verifiche della G. di F.

La programmazione nominativa dei contribuenti da sottoporre a verifica – che costituisce per la G. di F. prerogativa del Comandante di Reparto, cui spetta il compito di provvedervi sulla base degli interventi assegnati in sede di ripartizione numerica dei carichi operativi – corrisponde tanto all'esigenza di organizzare l'attività ispettiva su specifiche basi documentali che forniscano adeguato resoconto degli elementi acquisiti nei riguardi dei contribuenti da sottoporre ad azione di controllo, quanto alla

necessità di attestare formalmente e motivatamente le ragioni specifiche che hanno condotto alla selezione di un certo soggetto.

Circolare n. 1/2018 G. di F.		
Ragioni del controllo	➔	<i>“formulazione, relativamente al periodo temporale di riferimento, di una o più proposte di piano, secondo procedure variabili in virtù del rango del Reparto operante, nonché della/e categoria/e di contribuenti rientranti nella fascia di competenza del medesimo Reparto, in ragione delle relative dimensioni e comporta la predisposizione di un carteggio d'ufficio tra i diversi livelli gerarchici coinvolti nella procedura, che deve essere gestito e conservato in aderenza al carattere evidentemente riservato dello stesso”</i>
Riservatezza	➔	Le trattazioni in questione sono trasmesse tra i Comandanti interessati, <i>“in busta sigillata, con protocollo ordinario mediante lettera riservata personale/esclusiva per il titolare o comunque mediante altre modalità idonee a garantire un adeguato grado di riservatezza (ad esempio consegna brevi manu al livello gerarchico sovraordinato), ovvero in formato elettronico criptato”</i> . Successivamente, le proposte e i piani definitivamente approvati <i>“devono essere custoditi personalmente dai Comandanti interessati, fino al termine del periodo temporale di riferimento di ciascun piano”</i> , soprattutto ove emerga l'esigenza di procedere tempestivamente (per esempio, nel caso di annualità di prossima decadenza)

Resta fermo che i soggetti già inseriti in piani approvati, nei confronti dei quali non verrà dato corso alle attività di controllo nel periodo di riferimento, nonché i contribuenti inseriti come verifiche “riserva”, potranno essere considerati ai fini della predisposizione del programma relativo al periodo di riferimento successivo, sempreché permangano i motivi che avevano determinato, a suo tempo, la scelta.

Per ogni soggetto selezionato in genere viene redatta una “scheda notizie”, nella quale verrà data motivazione delle ragioni della selezione.

Invece, la platea dei contribuenti di medie dimensioni da sottoporre ad azione ispettiva, alla luce del vincolo normativo previsto dall'[articolo 24](#), comma 2, D.L. 78/2010 convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010⁹, viene preventivamente condivisa dal Comando Generale con l'Agenzia delle entrate e

⁹ “Nei confronti dei contribuenti non soggetti agli studi di settore né a tutoraggio, l'Agenzia delle entrate e la G. di F. realizzano coordinati piani di intervento annuali elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale che riguardino almeno un quinto della platea di riferimento”. L'articolo 16-quinquies, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni dalla L. 136/2018, ha sostituito il comma 2, articolo 24, D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010, prevedendo che anche ai fini del contrasto al fenomeno delle imprese in perdita sistemica, “nei confronti dei contribuenti non soggetti agli indici sintetici di affidabilità né a tutoraggio, l'Agenzia delle entrate e la G. di F. realizzano annualmente piani di intervento coordinati sulla base di analisi di rischio sviluppate mediante l'utilizzo delle banche dati nonché di elementi e circostanze emersi nell'esercizio degli ordinari poteri istruttori e d'indagine”. Il Legislatore, in estrema sintesi, oltre ad aggiornare la norma, inserendo gli indici sintetici di affidabilità fiscale al posto degli studi di settore, ha eliminato il riferimento alla necessità di piani di intervento che riguardino almeno il quinto della platea di riferimento, integrando tuttavia il testo in ordine al fatto che gli stessi siano realizzati mediante l'utilizzo delle banche dati nonché degli elementi e circostanze emersi nel corso dell'esercizio degli ordinari poteri istruttori e d'indagine. Sul punto va ricordato che con la [circolare n. 4/E/2011](#) l'Agenzia delle entrate aveva rilevato che l'originaria disposizione si riferiva alle imprese in perdita, ai fini delle imposte sui redditi, “per più annualità”, e per le quali il rischio di evasione è manifestato dalle perdite reiterate, che “esulano da ogni logica imprenditoriale e depongono per un posizionamento fuori mercato che, ove persistente, non giustifica la sopravvivenza dell'impresa

sulla base di questa vengono assegnati gli interventi da eseguire ai Comandi regionali. E successivamente, viene avviata la procedura di coordinamento con il Direttore provinciale dell'Agenzia delle entrate.

Sono considerati contribuenti di *“rilevanti dimensioni”*, denominati anche *“grandi contribuenti”*, rientranti nella 3^a fascia di volume d'affari, i soggetti con volume d'affari o ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro, nonché le banche e gli altri soggetti finanziari e le imprese di assicurazioni.

Al fine della selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, è disponibile la banca dati *“soggetti di rilevanti dimensioni”*, che permette di acquisire, tramite la funzione di ricerca, i dati di tale categoria di contribuenti per Regione, sulla base del domicilio fiscale, nonché per settore economico, come individuato dal codice attività Iva e fornisce informazioni sul regime della trasparenza e del consolidato. Gli obiettivi di verifica nei confronti dei contribuenti ricompresi nella 3^a fascia di volume d'affari sono determinati dall'[articolo 27](#), commi da 9 a 11, D.L. 185/2008, convertito dalla L. 2/2009, a norma del quale le *“imprese di più rilevanti dimensioni”* sono destinatarie di un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali (cosiddetto *“tutoraggio”*).

Anche il coordinamento per l'esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti di *“rilevanti dimensioni”* si sviluppa secondo le regole già viste per i soggetti medi.

SCHEDA DI SINTESI

Nel corso degli ultimi anni l'obiettivo del Legislatore è stato quello di costruire un sistema fiscale fondato sulla *compliance* piuttosto che sui controlli vecchio stile, attuando nuove forme di comunicazione con il contribuente, più idonee a incentivare l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari, evidenziandogli eventuali dimenticanze, così da ridurre la distanza tra amministrazione e cittadini.



Se attraverso la prevenzione si vuole assistere i contribuenti nell'assolvimento degli obblighi tributari, l'area strategica del contrasto all'evasione compendia le linee di attività che saranno

stessa”. L'Amministrazione finanziaria prende atto che il dettato normativo non individua un periodo temporale minimo trascorso il quale la perdita può definirsi “sistemica”; pertanto, per l'Agenzia delle entrate, “la perdita fiscale che si protrae per almeno 2 esercizi consecutivi sarà sufficiente, in assenza di deliberazioni sociali di aumenti di capitale a titolo oneroso, di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse, a legittimare l'attività di accertamento da parte degli Organi di controllo”.

rivolte verso i contribuenti meno collaborativi e trasparenti, che hanno strutturato complessi sistemi di evasione e di frode o che sono ritenuti, comunque, maggiormente a rischio, utilizzando le banche dati e le applicazioni disponibili, con le quali è possibile effettuare analisi di rischio mirate e differenziate per macro tipologie di contribuenti.



Pertanto, l'azione di prevenzione e di contrasto dell'evasione, anche attraverso il c.d. cambia verso, viene attentamente programmata, attraverso, innanzitutto, la mappatura delle diverse macro tipologie di contribuenti e analisi del rischio mirate, utilizzando metodologie di intervento differenziate per ciascuna macrotipologia e coerenti con altrettanti distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione, approfondendo le peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica, selezionando le posizioni soggettive con situazioni di rischio elevate.



Selezione dei soggetti da sottoporre a controllo: indicazioni operative.



L'attività di controllo deve essere finalizzata alla definizione della pretesa tributaria, garantendo l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento.



Coordinamento G. di F. e Agenzia delle entrate.

Bonus facciate		
Chiarimenti: circolare n. 2/E/2020 + Guida fiscale "l'Agenzia informa"	Detrazione del 90% dei costi sostenuti nel 2020, senza limite di spesa, per interventi di recupero/restauro della facciata esterna degli edifici	Articolo 1, comma da 219 a 223 , L. 160/2019
Cos'è?		
Detrazione da Irpef/Ires pari al 90% delle spese documentate per interventi di recupero o restauro della facciata esterna realizzati su edifici esistenti, anche strumentali		
Beneficiari		
<ul style="list-style-type: none"> - persone fisiche (compresi professionisti) - enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale - enti commerciali - società semplici - società di persone - associazioni tra professionisti - ditte individuali - società di capitali 		
Titolo per fruire della detrazione: proprietà, nuda proprietà, diritti reali di godimento, contratto di locazione (anche finanziaria) o di comodato ma col consenso del proprietario		
Inclusi anche i familiari conviventi e conviventi di fatto che sostengono le spese e i promissari acquirenti con preliminare registrato		
Esclusi: forfettari e minimi (se in possesso solo di reddito da quadro LM)		
Per quali interventi spetta?		
<ul style="list-style-type: none"> - di sola pulitura o tinteggiatura - interventi su balconi, ornamenti o fregi - interventi su strutture opache della facciata influenti dal punto di vista termico - interventi che interessano più del 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva 		
Gli ultimi 2 in elenco devono possedere determinati "requisiti minimi" ex decreto Mise 26 giugno 2015 + valori limite di trasmittanza termica ex Decreto Mise 11 marzo 2008 allegato B Tabella 2		
Interventi esclusi:		
<ul style="list-style-type: none"> - interventi su superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili, spazi interni, eccetto quelle visibili dalla strada - sostituzioni di vetrate, infissi, portoni, cancelli - interventi su facciate interne, non visibili dalla strada o suolo pubblico - interventi di demolizione e ricostruzione 		
Per quali spese spetta?		
<ul style="list-style-type: none"> - acquisto di materiali - progettazione e prestazioni professionali connesse - spese per installazione di ponteggi - spese per smaltimento materiali - Iva (se non detraibile) - imposta di bollo - diritti per richiesta titoli abitativi edilizi - tassa occupazione suolo pubblico 		
Ripartizione		
La detrazione va ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e nei 9 successivi		
Zone interessate		
Per fruire della detrazione l'immobile deve essere ubicato nella ZONA A o B del proprio comune		
Modalità di pagamento		
Persone fisiche (anche professionisti) non titolari di reddito d'impresa	Titolari di reddito d'impresa	
Bonifico bancario o postale da cui risulti: casuale versamento, CF beneficiario, partita Iva e CF esecutore dei lavori	Non sono tenuti al pagamento col bonifico	
È possibile usare i bonifici appositi per le ristrutturazioni edilizie o per Ecobonus	Opera il criterio di competenza: agevolabili solo le spese di competenza 2020, non rileva la data dei pagamenti	
Su questi bonifici banca/posta applicano la ritenuta d'acconto dell'8%		
Opera il criterio di cassa: agevolabili solo le spese sostenute nel 2020 a prescindere dalla data di avvio lavori		

La circolare tributaria n. 9/2020

Il credito d'imposta per i registratori telematici spetta anche al contribuente forfettario

di Centro studi tributari

Il caso

Mario Rossi è un contribuente in regime forfettario che ha installato un registratore telematico lo scorso mese di gennaio 2020, pagando immediatamente il relativo importo pari a 400 euro + Iva.

Egli ha diritto a fruire del credito d'imposta per l'installazione del registratore telematico?

Da quando è possibile utilizzare detto credito?

La soluzione

La seconda metà del 2019 e questo anno 2020 sono segnati a livello fiscale dall'introduzione della telematica nella gestione dei corrispettivi.

L'[articolo 2](#), D.Lgs. 127/2018, ripetutamente modificato, ha introdotto l'obbligo di memorizzare elettronicamente e inviare telematicamente i dati dei corrispettivi giornalieri; inizialmente ne era prevista la semplice possibilità, ma il D.L. 119/2018 ha trasformato tale utilizzo opzionale in obbligo generalizzato.

Tale obbligo è stato introdotto con la seguente scansione temporale:

- dal 1° luglio 2019 l'obbligo ha interessato i contribuenti che hanno presentato nel 2018 un volume d'affari superiore a 400.000 euro;
- gli altri soggetti hanno dovuto sottostare all'obbligo a partire dallo scorso dal 1° gennaio 2020, salvo comunque numerose ipotesi di esonero (si veda sul punto il D.M. 10 maggio 2019) ovvero differimento (come ad esempio accade nel caso dei distributori di carburante).

Allo scopo di agevolare, solo per gli 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 contribuenti interessati dall'obbligo di installazione, la concessione di un contributo in percentuale della relativa

spesa sostenuta, demandando a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle connesse modalità attuative.

Al riguardo va rammentato che:

- il credito d'imposta spetta in relazione alle sole spese sostenute negli anni 2019 e 2020 per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti utilizzati per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri. L'acquisto/adattamento riguarda sia modelli nuovi, sia usati, purché conformi alle norme vigenti in materia; inoltre, il contributo spetta anche a coloro che utilizzano gli strumenti nuovi o adattati sostenendo la relativa spesa nel periodo indicato, ma divenendone proprietari solo in una fase successiva ed eventuale (caso tipico, l'utilizzo in *leasing*);
- il credito d'imposta è pari, per ogni strumento, al 50% della spesa sostenuta;
- il pagamento deve essere effettuato con gli strumenti tracciabili (bonifico, carte di debito e di credito, etc.) fino a un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento;
- detto credito è utilizzabile solo in compensazione. A tal fine, con la [risoluzione n. 33/E/2019](#) è stato istituito il codice tributo "6899", da indicare nel modello F24 per utilizzare il credito in compensazione. Tale F24, recando un credito in compensazione, deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (entratel o fisconline);
- infine, detto credito è utilizzabile a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'Iva successiva al mese in cui è registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento degli strumenti.

I contribuenti che applicano il regime forfettario non beneficiano di alcun esonero in relazione alla disciplina concernente l'obbligo di installazione del registratore telematico e degli adempimenti connessi di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi; questi soggetti, infatti, mentre sono esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica, sono tenuti alla gestione telematica dei corrispettivi. Pertanto, è evidente che anche essi debbano poter beneficiare del credito d'imposta previsto.

Sul punto si legge anche un passaggio nella [circolare n. 3/DF/2020](#) che conferma tale diritto precisando peraltro che l'importo su cui calcolare il *bonus* deve essere assunto al lordo dell'Iva sostenuta in relazione a tale acquisto (i forfettari infatti non hanno diritto alla detrazione dell'Iva, quindi essa costituisce a tutti gli effetti una quota di costo).

L'unico punto non chiaro è dato dal momento a partire dal quale tale credito possa essere utilizzato in compensazione, posto che esso è ancorato al termine di liquidazione dell'Iva e, come noto, il contribuente in regime forfettario non presenta liquidazioni Iva.

Tale aspetto non è stato esaminato puntualmente dalla [circolare n. 3/E/2020](#); esso quindi dovrebbe essere immediatamente utilizzabile, anche se risulta più cauto rinviarne l'utilizzo a quando l'Amministrazione finanziaria fornirà le necessarie indicazioni.



730/2020
Guida operativa alla compilazione della dichiarazione

Autori: Federica Furlani, Luca Mambrin, Sergio Pellegrino

Sconto 25% fino al 12 aprile 2020
€ 21,00 anziché € 30,00

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso.

!“ (ACQUISTALO ORA! **-25%**) „

AQUISTA ORA

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:
circulari@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):

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.