

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi	3
Giurisprudenza in sintesi	6
Il focus giurisprudenziale	
Controlli automatici delle dichiarazioni dei redditi: uno strumento ...	
	<i>di Mara Pilla</i> 13
PTT difensori in cerca di nuovi principi generali	
C'è un tempo per le udienze a distanza?	
	<i>di Mara Pilla</i> 16
Focus	
Gli ammortamenti nelle operazioni straordinarie	
	<i>di Fabio Giommoni</i> 20
Societario	
Nuovi termini e modalità di approvazione del bilancio 2019	
	<i>di Sandro Cerato</i> 30
Contenzioso tributario	
Cura Italia e termini processuali tributari: la patofobia del precetto generale	
	<i>di Mara Pilla</i> 38
Adempimenti	
I servizi <i>on line</i> dell'Amministrazione finanziaria. I servizi fiscali del territorio	
	<i>di Gianfranco Antico</i> 46
Iva	
Le nuove regole delle lettere di intento	
	<i>di Carlo Bertacca</i> 56

Schemi di sintesi

Decreto Cura Italia - Parte prima 66

Il caso risolto

Il rinvio della compensazione del credito riguarda anche il credito maturato a seguito di presentazione di una integrativa

di Centro studi tributari 67

Scadenzario

Principali scadenze dal 1° al 15 aprile 2020 70

La circolare tributaria n. 12/2020

Adempimenti

Impatto del Cura Italia sui versamenti da accertamento esecutivo

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 5/E del 20 marzo 2020, ha offerto i primi chiarimenti in merito alla sospensione dei termini per il pagamento degli importi dovuti in relazione alla notifica di avvisi di accertamento cosiddetti esecutivi ai sensi dell'articolo 29, D.L. 78/2010, a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni del D.L. 18/2020. La sospensione del termine per ricorrere ai sensi dell'articolo 83, D.L. 18/2020, comporta anche la sospensione del termine per il versamento degli importi recati dall'avviso di accertamento dovuti: in sede di acquiescenza all'atto ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997 o in caso di impugnazione, a titolo di versamento provvisorio in pendenza di giudizio. In altri termini, per gli avvisi di accertamento cosiddetti esecutivi, il cui termine per la presentazione del ricorso era ancora pendente alla data del 9 marzo resta sospeso anche il relativo termine di pagamento e lo stesso ricomincia a decorrere dal 16 aprile. Inoltre, per gli avvisi notificati tra il 9 marzo e il 15 aprile, l'inizio del decorso del termine per ricorrere, nonché del termine per il pagamento è differito alla fine del periodo di sospensione. Agli avvisi di accertamento emessi ai sensi dell'articolo 29, D.L. 78/2010, non si applica la sospensione dei termini per il versamento di cui all'articolo 68, D.L. 18/2020. La sospensione del termine per i versamenti derivanti dagli avvisi ex articolo 29, D.L. 78/2010 va riferita solo ai termini per il versamento degli importi degli avvisi di accertamento esecutivo dovuti successivamente all'affidamento in carico all'agente della riscossione degli importi non pagati, ai sensi della citata lettera b) dell'articolo 29, D.L. 78/2010. Infine, l'esecuzione forzata da parte dell'agente della riscossione resta comunque sospesa per un periodo di 180 giorni dall'affidamento e, anche a seguito della comunicazione di presa incarico inviata dall'agente al debitore, non è previsto un termine di versamento, la sospensione dei "termini di versamento" ex articolo 68, D.L. 18/2020, in relazione agli accertamenti cosiddetti esecutivi si intende riferita ai versamenti dovuti dal contribuente relativamente ai carichi affidati per i quali lo stesso si è avvalso della modalità di pagamento dilazionato.

[Agenzia delle entrate, circolare, 20/3/2020, n. 5/E](#)

Agevolazioni

Requisiti per la fruizione del sisma *bonus*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 93/2020, ha avuto modo di confermare che con riferimento agli interventi di riduzione del rischio sismico di cui al comma 1-*quater* dell'articolo 16, Tuir, ammessi al c.d. sisma *bonus*, a partire dal 1° gennaio 2017, la detrazione riguarda le spese sostenute per interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la predetta data.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 93/2020](#)

Istituti deflattivi

L'impatto del Cura Italia sull'accertamento con adesione

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, ha offerto chiarimenti in merito alla corretta interpretazione di quanto previsto agli articoli 67 e 83, D.L. 18/2020, in tema di sospensione dei termini e accertamento con adesione. In particolare, dal combinato disposto delle 2 norme, in ipotesi

di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente ex articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, si applica anche la sospensione disciplinata dall'articolo 83, D.L. 18/2020. In ragione di ciò, al termine di impugnazione si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione «*per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente*», ex articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997, sia la sospensione prevista dall'articolo 83, D.L. 18/2020. L'Agenzia delle entrate prosegue affermando come, nel caso in cui vi sia un condiviso interesse a svolgere comunque il procedimento di accertamento con adesione, è possibile, in un'ottica di «*collaborazione e buona fede*» tra Fisco e contribuente, dar seguito a tali esigenze laddove possibile, individuando la procedura "a distanza" da seguire. Da ultimo, il documento di prassi conclude affermando come non sia interessato dalla sospensione il termine di "20 giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7" entro cui versare le somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione.

[Agenzia delle entrate, circolare, 23/3/2020, n. 6/E](#)

Sospensione dei termini e istanze di interpello

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 4/E del 20 marzo 2020, ha offerto le opportune indicazioni operative in merito all'impatto dell'articolo 67, D.L. 18/2020 sulla trattazione delle istanze di interpello durante la sospensione dei termini prevista. Si rimanda a un contributo di prossima uscita a cura di G. Antico, per l'approfondimento necessario.

[Agenzia delle entrate, circolare, 20/3/2020, n. 4/E](#)

Iva

Gestione di servizi aeroportuali ed eventuale esenzione Iva

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 95/2020, ha offerto chiarimenti in merito all'eventuale esenzione Iva ex articolo 9, comma 1, n. 6), D.P.R. 633/1972 alle prestazioni di scarico, deposito, carico e servizi accessori relativamente a merce nazionale e comunitaria destinata ad altro Paese comunitario; scarico, deposito, carico e servizi accessori relativamente a merce nazionale e comunitaria destinata all'immissione in consumo nel territorio dello Stato; deposito, ricarico e servizi accessori relativamente a merce extracomunitaria entrata nel deposito doganale e successivamente sdoganata in deposito e immessa in consumo in Italia o in altro Paese comunitario; ampliamento e manutenzione degli edifici esistenti, al loro miglioramento e alla manutenzione dei relativi piazzali; acquisto, noleggio e manutenzione dei mezzi di sollevamento, di mezzi per le movimentazioni di magazzino e di trasferimento interno delle merci e delle unità di carico, nonché di ogni altro mezzo necessario allo svolgimento delle attività aeroportuali (spazzaneve, autocarri, spazzatrice), effettuate da parte di una società che svolge l'attività di gestione dei servizi aeroportuali.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 95/2020](#)

Prestazioni di trasporto pubblico e regime Iva dei contributi percepiti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 92/2020, ha analizzato il corretto trattamento da riservare a contributi erogati da Regioni e Comuni per lo svolgimento di servizi di trasporto pubblico nonché in merito alla detraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti effettuati per svolgere le suddette attività.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 92/2020](#)

Reddito di impresa

Perdite da accertamento fruibili dall'anno della verifica

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 94/2020, ha affermato che, in ipotesi di perdita derivante fiscale derivante da una rettifica effettuata a seguito di accertamento, la stessa è fruibile a decorrere dall'anno di imposta accertato da cui scaturisce.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 94/2020](#)

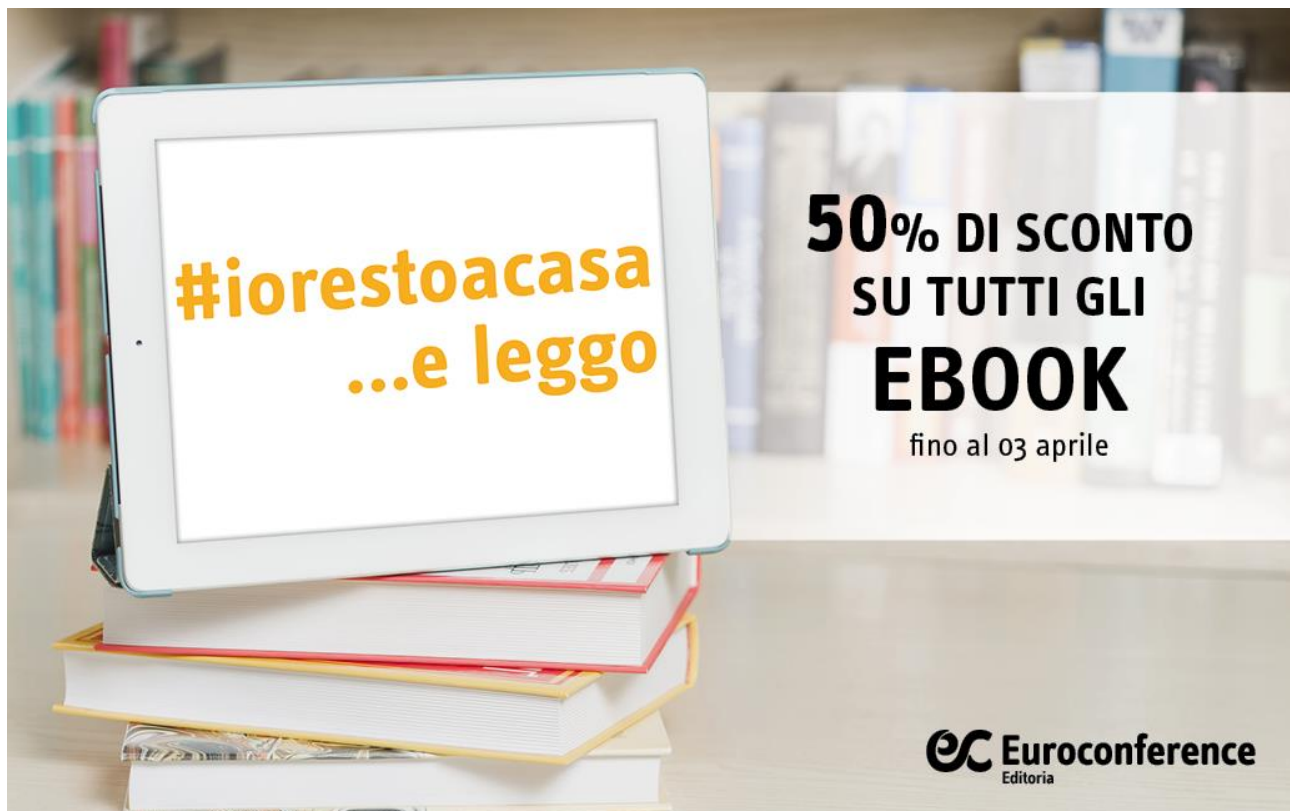
Versamenti

Varato il codice per il credito locazione C/1

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta di cui all'articolo 65, D.L. 18/2020. nello specifico il codice tributo è:

- 6914 denominato "*Credito d'imposta canoni di locazione botteghe e negozi - articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18*".

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 20/3/2020, n. 13/E](#)



La circolare tributaria n. 12/2020

Accertamento

Niente cartella immeditata in casi di errore da interpretazione della norma

In termini generali, in tema di controllo cd. cartolare della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria non può emettere la cartella di pagamento ex articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 ove venga in rilievo non già un errore materiale o di calcolo bensì l'interpretazione di disposizioni normative (cfr. sentenza n. 30791/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 7300 – 29 gennaio 2020 – 16 marzo 2020](#)

L'inattendibilità delle scritture giustifica l'analitico

In tema di rettifica delle dichiarazioni dei redditi d'impresa, mentre in presenza di irregolarità della contabilità meno gravi, contemplate dal primo comma dell'articolo 39, D.P.R. 600/1973, l'Amministrazione può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni, purché munite dei requisiti di cui all'articolo 2729, cod. civ., l'inesattezza o incompletezza delle scritture medesime, allorquando, invece, constati un'inattendibilità globale delle scritture, l'ufficio è autorizzato, ai sensi del successivo secondo comma, a prescindere da esse e a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva. La circostanza che le irregolarità contabili siano così gravi e numerose da giustificare un giudizio di complessiva inattendibilità delle stesse rende, dunque, di per sé sola legittima l'adozione del metodo induttivo, senza che sui presupposti per il ricorso ad esso incidano le modalità con cui tale forma di accertamento viene poi eseguita: l'Amministrazione può, quindi, utilizzare elementi esterni rispetto alle scritture, ma anche dati da queste emergenti, nella misura in cui risultino singolarmente affidabili. L'esistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo induttivo non esclude, infatti, che l'amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui al primo comma dell'articolo 39, D.P.R. 600/1973, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie (cfr. sentenza n.27068/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 6834 – 19 dicembre 2019 – 11 marzo 2020](#)

L'assenza di attività del parente conduce il suo c/c a quello del familiare accertato

In tema di imposte sui redditi, lo stretto rapporto familiare e la composizione ristretta del gruppo sociale è sufficiente a giustificare, salva la prova contraria, la riferibilità delle operazioni riscontrate sui conti correnti bancari di tali soggetti all'attività economica della società sottoposta a verifica, sicché in assenza di prova di attività economiche svolte dagli intestatari dei conti, idonee a giustificare i versamenti e i prelievi riscontrati, ed in presenza di un contestuale rapporto di collaborazione con la società, deve ritenersi soddisfatta la prova presuntiva a sostegno della pretesa fiscale, con spostamento dell'onere della prova contraria sul contribuente (cfr. sentenze n. 30098/2018 e n. 428/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 6833 – 19 dicembre 2019 – 11 marzo 2020](#)

Catasto

Sempre modificabile la rendita proposta

Siccome il procedimento di classamento è di tipo accertativo, mirando a far chiarezza sul valore economico del bene in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi di imposta, al

contribuente deve essere riconosciuto il diritto di modificare, senza alcun limite temporale, la rendita proposta all'UTE, quando la situazione di fatto o di diritto ab origine denunziata non sia veritiera (cfr. sentenza n. 19379/2008).

[Cassazione – ordinanza n. 6718 – 11 dicembre 2019 – 10 marzo 2020](#)

Consorzi

Sufficiente il piano di classifica approvato

In tema di contributi consorziali, allorquando la cartella esattoriale emessa per la riscossione dei contributi medesimi sia motivata con riferimento a un piano di classifica approvato dalla competente Autorità regionale, è onere del contribuente che voglia disconoscere il debito contestare specificamente la legittimità del provvedimento ovvero il suo contenuto, nessun ulteriore onere probatorio gravando sul consorzio, in difetto di specifica contestazione. Resta ovviamente ferma la possibilità da parte del giudice tributario di avvalersi dei poteri ufficiosi previsti dal D.Lgs. 546/1992, articolo 7, ove ritenga necessaria una particolare indagine riguardo alle modalità con le quali il consorzio stesso è in concreto pervenuto alla liquidazione del contributo.

[Cassazione – ordinanza n. 6839 – 8 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 6838 – 8 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Contenzioso tributario

Nulla la notifica al familiare in abitazione diversa da quella del contribuente

La notifica a mani di un familiare del destinatario, eseguita presso la residenza del primo, che sia diversa da quella del secondo, non determina l'operatività della presunzione di convivenza non meramente occasionale tra i 2, con conseguente nullità della notificazione medesima, non sanata dalla conoscenza *aliunde* che ne abbia il destinatario, ove non accompagnata dalla sua costituzione (cfr. sentenze n. 25391/2017 e n. 7750/2011).

[Cassazione – sentenza n. 7267 – 8 ottobre 2019 – 16 marzo 2020](#)

L'accomandante può impugnare l'accertamento della società

In tema di contenzioso tributario, il socio accomandante, quale contribuente e, dunque, soggetto passivo del rapporto tributario, esposto alla definitività dell'atto impositivo, è legittimato a impugnare l'avviso di accertamento tributario inerente a crediti Iva e Irap della società, i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento di quest'ultima, sussistendo, peraltro, nel relativo giudizio litisconsorzio necessario con il curatore ed il socio accomandatario in ragione dell'unitarietà di detto accertamento che è alla base dell'imputazione dei redditi a ciascun socio (cfr. sentenza n. 15748/23016).

[Cassazione – ordinanza n. 6875 – 14 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Per contestare l'errata interpretazione di un atto obbligo di indicazione del fascicolo in cui si trova

Il ricorrente per cassazione che intenda dolersi dell'omessa o erronea valutazione di un documento da parte del giudice di merito, ha, ai sensi dell'articolo 366, comma 1, n. 6, c.p.c., il duplice onere, imposto a pena di inammissibilità del ricorso, di indicare esattamente nell'atto introduttivo in quale fase processuale e in quale fascicolo di parte si trovi il documento in questione, e di evidenziarne il contenuto, trascrivendolo o riassumendolo nei suoi esatti termini, al fine di consentire al giudice di

legittimità di valutare la fondatezza del motivo, senza dover procedere all'esame dei fascicoli d'ufficio o di parte (cfr. sentenze n. 743/2017, n. 26174/2014, SS.UU. n. 28547/2008, SS.UU. n. 23019/2007 e ordinanza n. 7161/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 6870 – 14 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Inammissibili le doglianze che non vertono sul *decisum*

La proposizione, mediante il ricorso per cassazione, di censure prive di specifica attinenza al *decisum* della sentenza impugnata comporta l'inammissibilità del ricorso per mancanza di motivi che possano rientrare nel paradigma normativo di cui all'articolo 366, comma 1, n. 4, c.p.c.. Il ricorso per cassazione, infatti, deve contenere, a pena di inammissibilità, i motivi per i quali si richiede la cassazione, aventi carattere di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata, il che comporta l'esatta individuazione del capo di pronuncia impugnata e l'esposizione di ragioni che illustrino in modo intelligibile ed esauriente le dedotte violazioni di norme o principi di diritto, ovvero le carenze della motivazione, restando estranea al giudizio di cassazione qualsiasi doglianza che riguardi pronunzie diverse da quelle impugnate (cfr. sentenze n. 9812/2016 e n. 17125/2007).

[Cassazione – ordinanza n. 6868 – 14 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Quando la cartella può essere impugnata anche verso l'ente impositore

In tema di contenzioso tributario, il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dall'agente della riscossione deducendo la mancata notifica dei prodromici atti impositivi, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa all'agente della riscossione la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore (cfr. ordinanza n. 10528/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 6860 – 9 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Nulla la notifica del ricorso per cassazione fatta dal messo abilitato dell'Agenzia

Il messo è abilitato a effettuare, ai sensi dell'articolo 16, D.Lgs. 546/1992, sia in primo grado che nel giudizio di appello le notificazioni degli atti dell'Amministrazione finanziaria. Solamente con riguardo al giudizio di cassazione può affermarsi la nullità (e non l'inesistenza) della notifica eseguita da messo autorizzato dalla stessa Amministrazione in quanto non eseguita dall'ufficiale giudiziario ai sensi dell'articolo 137, c.p.c., stante il fatto che tale norma è applicabile al giudizio di cassazione in materia tributaria per effetto dell'integrale rinvio alle norme codicistiche operato dall'articolo 62, D.Lgs. 546/1992 (cfr. sentenze n.14273/2016 e n. 18291/2004).

[Cassazione – sentenza n. 6855 – 9 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Quando le dichiarazioni di terzi diventano presunzioni gravi

Nel processo tributario, le dichiarazioni di terzi acquisite in fase di accertamento hanno normalmente valore indiziario, e pur tuttavia, per il loro contenuto intrinseco ovvero per l'attendibilità dei riscontri offerti, possono assumere valore di presunzione grave, precisa e concordante ex articolo 2729, cod.civ. e, cioè, di prova presuntiva idonea a fondare e motivare l'atto di accertamento (cfr. sentenza n. 16711/2016 e n. 8369/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 6807 – 13 giugno 2019 – 11 marzo 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 6806 – 13 giugno 2019 – 11 marzo 2020](#)

Il controricorso inammissibile non fa cumulo per le spese processuali

Il controricorso inammissibile non può essere posto a carico del ricorrente (soccombente) nel computo dell'onorario di difesa da rimborsare al resistente. Tale onorario deve essere, quindi, limitato alla discussione della causa, fatta dal patrono della parte vittoriosa alla pubblica udienza (cfr. sentenza n. 22269/2010).

[Cassazione – sentenza n. 6800 – 3 dicembre 2019 – 11 marzo 2020](#)

Imposte

I presupposti per la debenza della tassa sulle concessioni statali

Ai sensi della L. 281/1970, articolo 2, comma 1, nonché ai sensi della L.R. Toscana 2/1971, articolo 1, comma 1, presupposto dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso di beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dello Stato inclusi nel territorio della Regione, sono l'occupazione e l'uso assentiti degli stessi, indipendentemente dall'Autorità cui compete il rilascio della concessione, in questo caso la Regione Toscana ai sensi del D.Lgs. 112/1998, articolo 34, comma 1; e non, invece, l'esistenza di una concessione rilasciata dallo Stato (cfr. sentenza n. 11655/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 6714 – 5 dicembre 2019 – 10 marzo 2020](#)

Ipocatastali

Imposte proporzionali per gli immobili di interesse storico artistico

I trasferimenti di immobili di interesse storico artistico sono tuttora soggetti alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale e non fissa, non essendo intervenuto alcun provvedimento legislativo inteso a modificare la relativa disciplina. Né la diversa collocazione della previsione agevolativa dell'imposta di registro a favore degli immobili vincolati, slittata dal terzo al quarto periodo dell'articolo 1, comma 1, Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, giusta l'articolo 7, L. 488/1999, può ritenersi introduttiva di una nuova agevolazione ipotecaria catastale a vantaggio dei menzionati immobili di interesse storico artistico (cfr. sentenze n. 2277/2004 e n. 3573/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 7386 – 9 gennaio 2020 – 17 marzo 2020](#)

Irpef – Lavoro dipendente

Il calcolo sull'indennità di buonuscita

Dall'imponibile ai fini dell'Irpef dovuta sull'indennità di buonuscita, che è erogata al dipendente dello Stato cessato dal servizio, non deve essere esclusa la quota di detta indennità correlata ai versamenti volontari effettuati dal dipendente non solo in fattispecie relative al riscatto, con versamenti volontari, del periodo di studi universitari, ma anche in fattispecie relative alla contribuzione volontaria versata con riguardo ad altra anzianità convenzionale e al riscatto del cd. servizio pre-ruolo (cfr. sentenze n. 8403/2013, n. 12486/1997, n. 10584/1997 e n. 10730/1992).

[Cassazione – ordinanza n. 7001 – 15 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Imponibili le indennità per ferie non godute

In tema di redditi da lavoro dipendente, i compensi per ferie non godute hanno natura retributiva agli effetti fiscali e, pertanto, sono assoggettati alla tassazione Irpef. D'altro canto, un eventuale suo

concorrente profilo risarcitorio non ne escluderebbe la riconducibilità all'ampia nozione di retribuzione imponibile, costituendo essa comunque un'attribuzione patrimoniale riconosciuta a favore del lavoratore in dipendenza del rapporto di lavoro e non essendo ricompresa nella elencazione tassativa delle erogazioni escluse dalla contribuzione (cfr. ordinanze n. 5482/2019, n. 8020/2017 e sentenze n. 18606/2004 e n. 1250/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 6999 – 15 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Iva

Detrazione sull'abitativo in funzione dell'attività svolta

Il D.P.R. 633/1972, articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera i), esclude che l'imprenditore possa portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando l'operazione sia relativa a fabbricati a destinazione abitativa, salvo che per le imprese che hanno ad oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati, sicché, ove l'operazione non rientri nell'oggetto esclusivo o principale dell'attività, il compratore dovrà dimostrarne non solo l'inerenza e la strumentalità in base a elementi oggettivi e in concreto, secondo la generale previsione di cui al D.P.R. 633/1972, articolo 19, ma anche che il bene non rientra più nella categoria di beni a destinazione abitativa, per i quali in base ad un criterio legale oggettivo è prevista l'esclusione della detrazione (cfr. sentenze n. 10264/2017 e n. 6883/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 7226 – 15 gennaio 2020 – 13 marzo 2020](#)

Niente Iva sui canoni per concessione demaniale

I canoni percepiti dalle Autorità portuali per la concessione di aree demaniali marittime non sono soggetti a Iva, né a Ires, trattandosi di importi corrisposti per lo svolgimento di attività proprie delle finalità istituzionali di tali enti pubblici non economici - ossia, per garantire, in sostituzione dello Stato, la funzionalità dei porti, che vengono poste in essere in base ad un piano regolatore eterodeterminato e con l'attribuzione di poteri di vigilanza e sanzionatori, estesi fino alla revoca dell'atto concessorio in caso di non corretto perseguimento degli obiettivi fissati ovvero di inadempimento, da parte del concessionario, degli obblighi assunti (cfr. sentenze n. 20027/2015, n. 11261/2015, n. 4926/2013 e n. 4925/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 6716 – 5 dicembre 2019 – 10 marzo 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 6717 – 5 dicembre 2019 – 10 marzo 2020](#)

Redditi diversi

Compensazione della sostitutiva senza effetto retroattivo

La possibilità di operare la detrazione, dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione, dell'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata, cioè di effettuare la compensazione tra la nuova e la precedente imposta, è stata introdotta soltanto con l'articolo 7, D.L. 70/2011 (convertito dalla L. 106/2011), laddove, in precedenza, doveva ritenersi ammesso soltanto il diritto al rimborso, il quale, pur se non esplicitamente previsto dalla legge, deriva dal principio generale del divieto di doppia imposizione. Né può ritenersi che la norma del 2011 abbia portata retroattiva, in assenza di espressa previsione, o che comunque la compensazione fosse in ogni caso già possibile in virtù della previsione dell'articolo 8, L. 212/2000, il quale recepisce per l'obbligazione d'imposta i generali canoni del codice civile sull'estinzione per compensazione (comma 1), ma al contempo prende atto dell'applicabilità del

relativo istituto, secondo la normativa tributaria in vigore, solo nei casi specificamente contemplati, e rinvia gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno d'imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione (comma 8), così inequivocabilmente confermando che l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita: e nella disciplina in esame ciò è avvenuto, come detto, solo nel 2011, dovendosi così intendere che prima l'istituto non fosse contemplato (cfr. sentenze n. 17001/2013, n. 8716/2013, n. 12262/2007, n. 4246/2007, n. 22872/2006, n. 15123/2006 e n. 14579/2001).

[Cassazione – ordinanza n. 7333 – 10 luglio 2020 – 17 marzo 2020](#)

Redditi fondiari

Attività cinofila quale reddito di impresa prima del 2006

Prima dell'entrata in vigore del D.M. 20 aprile 2006, l'attività di allevamento dei cani continuava ad essere tassata come attività commerciale, in base alla differenza tra costi e ricavi di competenza, mentre dall'anno di imposta 2005 (cioè dall'entrata in vigore del suddetto decreto ministeriale, emanato in attuazione dell'articolo 56, comma 5, Tuir), tale attività poteva essere ricompresa, anche ai fini tributari, tra quelle produttive di redditi agrari, con conseguente possibilità di scelta, per l'allevatore, del regime

[Cassazione – ordinanza n. 7374 – 18 dicembre 2019 – 17 marzo 2020](#)

Registro

Registro proporzionale per la sentenza che dispone il trasferimento dell'immobile

In materia d'imposta di registro, la sentenza ex articolo 2932, cod. civ., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta a imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'articolo 27, comma 3, D.P.R. 131/1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero -come nella specie- dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente (cfr. ordinanze n. 27902/2018, n. 3806/2017 e sentenze n.18006/2016, n.21625/2015, n.16818/2014, n.8544/2014, n. 6116/2011, n. 11780/2008 e n.4627/2003).

[Cassazione – ordinanza n. 7390 – 9 gennaio 2020 – 17 marzo 2020](#)

Trasferimento della residenza o svolgimento dell'attività lavorativa per la prima casa

In tema d'imposta di registro, sebbene ciò non sia espressamente richiesto dall'articolo 1, nota II *bis*, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, l'agevolazione cd. prima casa è subordinata alla dichiarazione del contribuente, nell'atto di acquisto, di svolgere la propria attività lavorativa nel Comune dove è ubicato l'immobile (requisito alternativo a quello del trasferimento della residenza anagrafica nello stesso entro 18 mesi), poiché le agevolazioni sono generalmente condizionate ad una dichiarazione di volontà dell'avente diritto di avvalersene e, peraltro, l'Amministrazione finanziaria deve poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio provvisoriamente riconosciuto (cfr. ordinanze n. 6501/2018, n. 13850/2017 e sentenza n. 21282/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 7389 – 9 gennaio 2020 – 17 marzo 2020](#)

Computo dei metri ni funzione dell'utilizzabilità

In tema di agevolazioni cd. prima casa, ai fini dell'individuazione di un'abitazione di lusso, nell'ottica di escludere il beneficio, la superficie utile deve essere determinata avuto riguardo all'utilizzabilità degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, costituendo tale requisito il parametro idoneo ad esprimere il carattere lussuoso dell'immobile. Ne consegue che il concetto di superficie utile non può restrittivamente identificarsi con la sola superficie abitabile, dovendo interpretarsi l'articolo 6, D.M. 1072/1969 nel senso che è utile tutta la superficie dell'unità immobiliare diversa dai balconi, dalle terrazze, dalle cantine, dalle soffitte, dalle scale e dal posto macchine e che nel calcolo dei 240 mq rientrano anche i soppalchi (cfr. sentenze n. 29643/2019, n. 19186/2019 e n. 861/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 6853 – 9 gennaio 2020 – 11 marzo 2020](#)

Tributi locali – Ici

Sconta Ici anche l'immobile abusivo pervenuto per accessione

Il contribuente, proprietario del terreno, è tenuto al pagamento dell'Ici in relazione ad un manufatto, acquisito per accessione, anche se abusivo.

[Cassazione – sentenza n. 6797 – 6 novembre 2019 – 11 marzo 2020](#)

Nessun obbligo di allegazione della delibera comunale

Le delibere comunali relative all'applicazione del tributo non rientrano tra i documenti che devono essere agli avvisi di accertamento, ai sensi dell'articolo 7, L. 212/2000, in quanto detto obbligo è limitato agli atti richiamati nella motivazione che non siano conosciuti o altrimenti conoscibili al contribuente, ma non anche agli atti generali come le delibere del consiglio comunale che, essendo soggette a pubblicità legale, si presumono conoscibili (cfr. sentenza n. 30052/2018).

[Cassazione – sentenza n. 6796 – 6 novembre 2019 – 11 marzo 2020](#)

Per l'esenzione della casa di riposo verifica stringente dei requisiti richiesti

In relazione all'articolo 7, comma 1, D.Lgs. 504/1992, per escludere la natura economica delle attività svolta nell'immobile quale casa di riposo per anziani, è necessario un puntuale accertamento di fatto, condotto in termini rigorosi, volto a verificare la gratuità delle attività espletate ovvero che gli eventuali importi versati dagli anziani siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione. Tale puntuale accertamento di fatto, va condotto in modo rigoroso, ispirandosi alle caratteristiche delle persone ospitate (che devono essere persone effettivamente bisognose); alla durata del soggiorno (da collegare al superamento della condizione di disagio che lo ha generato); al rapporto con l'amministrazione di riferimento; all'importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare un'alterazione del regime di libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in un aiuto di Stato (cfr. sentenza n. 13970/2016).

[Cassazione – sentenza n. 6795 – 3 luglio 2019 – 11 marzo 2020](#)

La circolare tributaria n. 12/2020

Controlli automatici delle dichiarazioni dei redditi: uno strumento ...

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 7300/2020](#), irrobustisce i confini dell'attività liquidatoria, per escludere l'appartenenza alla detta attività di quei passaggi valutativi, che sono tipici dell'attività di accertamento.

Uno strumento di controllo non vale l'altro. Quando l'Amministrazione finanziaria travalica il limite della natura dello strumento di controllo per il quale ha optato, recuperando a tassazione imponibili anche effettivamente sottratti dal contribuente, ne paga le conseguenze.

Con cartella di pagamento, emessa ai sensi degli articoli [36-bis](#), D.P.R. 600/1973 e [54-bis](#), D.P.R. 633/1972, l'Agenzia delle entrate aveva iscritto a ruolo l'importo corrispondente a un credito Iva disconosciuto, vantato da una ditta individuale conferita in una Srl. Il contribuente aveva impugnato la cartella ottenendo ragione dalla CTP. Anche la CTR si era attestata sulla linea difensiva di parte privata, rilevando come la cartella non fosse stata preceduta da un avviso di accertamento. L'attività di liquidazione, infatti, secondo il giudice dell'appello, consente sì la riduzione dei crediti senza previo avviso di accertamento, ma limitatamente ai tassativi casi previsti. L'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, infatti, rubricato liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni, consente all'Amministrazione finanziaria di avvalersi di procedure automatizzate per la liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle medesime, incrociati con quelli in possesso dell'Anagrafe tributaria. Il perimetro applicativo della norma contempla esclusivamente la correzione di errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte, la correzione di errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni e il controllo della corrispondenza tra dichiarazione e versamenti. Il risultato finale dell'attività liquidatoria è rappresentato da una dichiarazione liquidata, che prende il posto di quella originariamente presentata dal contribuente, alla quale in buona sostanza si sovrappone in sostituzione.

Nel caso di specie era stata conferita un'azienda e, dunque, andavano valutati gli specifici adempimenti necessari per l'esposizione del credito della conferita.

Secondo il giudice di *secondae curae*, l'ufficio nel procedere all'iscrizione a ruolo impugnata non si era limitato alla mera correzione di errori materiali, ma aveva compiuto una valutazione di tipo giuridico, che aveva condotto a un disconoscimento del credito estraneo all'attività prettamente liquidatoria e appartenente, invece, all'attività squisitamente accertativa (apprezzamento di norme procedurali in materia di rimborsi nel caso di conferimenti d'azienda). Di qui la CTR aveva annullato l'iscrizione a ruolo. La motivazione della sentenza, per vero, si appalesava duplice, se non triplice, ove il giudice dell'appello riconosceva anche altre ragioni idonee a respingere al mittente l'iscrizione a ruolo: l'esistenza e l'entità del credito sono incontrovertibili; la società contribuente ha correttamente presentato contestualmente, ma separatamente, la dichiarazione Iva come conferitaria e come conferente; *"anche a voler ipoteticamente riconoscere un qualche irregolarità nell'utilizzo della modulistica per la richiesta di rimborso, ciò non avrebbe comunque potuto determinare il disconoscimento di un credito incontrovertibile nella sua esistenza"*.

In precedenza la Corte aveva affermato che in tema di applicazione degli articoli [36-bis](#), D.P.R. 600/1973 e [41-bis](#), D.P.R. 633/1972, il controllo automatico *"può evitare l'attività di rettifica, quando il dovuto sia determinato mediante un controllo della dichiarazione meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente, o di una mera correzione di errori materiali o di calcolo (Cassazione n. 14070/2011 e n. 12762/2006). Con ordinanza n. 5318/2012, questa Corte ha affermato che con tali modalità non possono risolversi questioni giuridiche, sicché il disconoscimento del credito di imposta non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica, appunto, verifiche e valutazioni giuridiche; con la conseguenza che il disconoscimento e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta deve avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica"* (Corte di Cassazione, [ordinanza n. 9247/2019](#)). Inoltre, la Corte ha sempre tutelato la posizione interlocutoria che l'Amministrazione finanziaria assume in sede di liquidazione, ammettendo che la liquidazione della dichiarazione, con implicito riconoscimento dei crediti d'imposta, non preclude un'eventuale e successiva valutazione dell'effettiva spettanza del credito in sede di accertamento: il riconoscimento del credito d'imposta, anche avvenuto in sede d'impugnazione dell'iscrizione a ruolo conseguente all'attività di liquidazione, non impedisce il disconoscimento dello stesso credito in sede di accertamento, avendo in tal caso il giudicato tributario esterno una capacità espansiva limitata dalla tipologia di attività espletata dall'ufficio (liquidatoria, non già accertativa, cfr. Corte di Cassazione, [ordinanza n. 11440/2016](#)). La forza espansiva del giudicato esterno in materia di regolarità formale della dichiarazione, insomma, non resiste di fronte all'ipotesi in cui si controverta dello stesso credito sotto il profilo sostanziale.

Nel caso della sentenza in commento, l'Agenzia delle entrate si doleva dell'interpretazione restrittiva riservata dalla CTR alle norme che regolano il procedimento di liquidazione, secondo la tesi erariale, comprensivo anche di valutazioni di tipo giuridico.

I giudici di piazza Cavour, innanzitutto osservano come *“in tema di controllo c.d. cartolare della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria non può emettere la cartella di pagamento D.P.R. 600/1973, ex articolo 36-bis, ove venga in rilievo non già un errore materiale o di calcolo bensì l'interpretazione di disposizioni normative”*. Quindi, passando a un livello più verticale di approfondimento sulla fattispecie concreta, i Supremi giudici aggiungono che *“è legittimo il disconoscimento del credito di imposta operato a seguito di controllo automatizzato qualora esso abbia carattere cartolare e non implichi valutazioni, in quanto effettuato sulla base di un riscontro obiettivo dei dati formali della dichiarazione dei redditi (Cassazione n. 29582/2018). L'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi del D.P.R. 600/1973, articolo 36-bis e del D.P.R. 633/1972, articolo 54-bis, è difatti ammissibile solo quando il dovuto sia determinato mediante un controllo meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente o di una correzione di errori materiali o di calcolo, non potendosi, invece, con questa modalità, risolvere questioni giuridiche”*. La fase *destruens* della tesi erariale evolve poi in una fase *costruens* in cui dall'ermeneutica si approda alla funzione didascalica: *“il disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria di un credito d'imposta non può avvenire tramite l'emissione di cartella di pagamento, avente ad oggetto il relativo importo, senza essere preceduta da un avviso di recupero di credito d'imposta o quanto meno bonario”*. Servirà l'atto di recupero qualora l'attività dell'ufficio accertatore, che sfoci nella contestazione di detrazioni e crediti indicati dal contribuente, implichi valutazioni.

Sulle ulteriori questioni sollevate dall'Agenzia delle entrate, la Corte rileva il sopravvenuto difetto di interesse per l'inammissibilità che le deriva dall'aver stimato perplessa la plurima e sfaccettata motivazione del secondo giudice, anziché considerarla articolata in più di una autonoma *ratio decidendi*. Solo valutando l'autonomia delle singole *ratio*, infatti, l'avvocatura avrebbe proceduto all'autonoma impugnazione di ciascuna di esse, anziché limitarsi a impugnare quella che aveva ritenuto essere l'unica di per sé idonea a sorreggere il *decisum*.

La circolare tributaria n. 12/2020

C'è un tempo per le udienze a distanza?

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

L'[articolo 16](#), comma 4, D.L. 119/2018 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria), rubricato “*Giustizia tributaria digitale*”, attribuisce alle parti del processo tributario la facoltà di presentare richiesta di partecipazione all'udienza pubblica a distanza. La richiesta dovrebbe essere formulata in sede di ricorso, se presentata dal ricorrente, o nel primo atto difensivo, se presentata da una parte diversa dal ricorrente. La norma, in vigore dal 24 ottobre 2018, prevede che le parti siano ammesse alla discussione, prevista dall'[articolo 34](#), D.Lgs. 546/1992, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio impositore o dai soggetti della riscossione. Il luogo dove la parte processuale si collega in audiovisione è equiparato, stabilisce la norma, all'aula d'udienza e le modalità prescelte per il collegamento assicurano la “*contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e la possibilità di udire quanto viene detto*”. A oggi, non risultano celebrazioni in modalità audiovisiva, giacché il direttore generale delle finanze non ha ancora emanato i provvedimenti necessari a individuare le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza, la conservazione della visione delle relative immagini, e le Commissioni Tributarie presso le quali attivare l'udienza pubblica a distanza. Al direttore del Mef, infatti, la norma assegna il compito di provvedere in tal senso sentito il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e l'Agenzia per l'Italia digitale. Nei proponenti del Legislatore, invece, ciascuna sezione delle Commissioni Tributarie avrebbe dovuto trattare almeno un'udienza al mese con collegamento audiovisivo a distanza. La direzione della giustizia tributaria del Mef, con la [circolare n. 1/DF/2019](#) (Processo tributario telematico – Nuove disposizioni in materia di giustizia tributaria digitale – articolo 16, D.L. 119/2018, convertito dalla L. 136/2018), aveva condiviso le intenzioni del Legislatore: “*l'articolo 16, comma 4, D.L. 119/2018, ha introdotto nel processo tributario telematico la possibilità di svolgimento dell'udienza a distanza (via web) ... il collegio giudicante esercita la propria funzione nella giornata fissata per l'udienza esclusivamente presso la sede della Commissione Tributaria. Si ritiene che il collegamento audiovisivo presso il domicilio del contribuente che si difende personalmente possa essere garantito solo qualora lo stesso abbia optato per le modalità telematiche nel processo tributario. Resta ferma la possibilità per il difensore di dichiarare che nel collegamento audiovisivo presso il suo domicilio web risulti presente anche il contribuente da lui difeso. Il collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del*

domicilio dei soggetti sopra menzionati deve, comunque, assicurare la contestuale effettiva reciproca visibilità delle persone presenti nei suddetti luoghi e la possibilità di udire ciò che viene detto. Infine, si rappresenta che con apposito decreto del direttore generale delle finanze saranno adottate le regole tecniche operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza, la conservazione e la visione delle relative immagini, e saranno individuate le Commissioni Tributarie presso le quali avviare l'udienza web". Niente di più, insomma, di quanto previsto dalla norma, se non la limitazione dell'accesso all'evoluzione dell'udienza a distanza ai soli soggetti che abbiano optato per il processo telematico e l'omissione del riferimento alla reciproca visibilità e udibilità in "entrambi i luoghi", probabilmente giacché i luoghi si presume siano 3 (2 parti e il collegio).

A fronte dell'emergenza Covid-19, il Governo è intervenuto con una serie di provvedimenti eccezionali, diretti a disciplinare l'impatto dei provvedimenti finalizzati al contenimento del contagio sulla giustizia. Per quanto attiene al settore tributario, con l'[articolo 83](#), D.L. 18/2020 (Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, pubblicato nell'edizione straordinaria della Gazzetta Ufficiale n. 70 del 17 marzo 2020, in vigore dal 17 marzo), il Governo ha optato per la soluzione del rinvio delle udienze e della sospensione dei termini. L'articolo 83, rubricato "*nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da Covid-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare*", sostituisce i precedenti dello stesso Governo e dispone il rinvio a data successiva al 15 aprile di tutte le udienze fissate tra il 9 marzo e il 15 aprile nei procedimenti civili e penali (comma 1), con la possibilità che i capi degli uffici giudiziari possono prevedere il rinvio delle udienze a data successiva al 30 giugno 2020 (comma 7, lettera g). La stessa norma enumera un elenco di specifiche fattispecie per le quali il generale rinvio a data successiva al 15 aprile non si applica. Tra le casistiche contemplate non sembrano figurare ipotesi attinenti al processo tributario. La stessa norma, inoltre, riserva ai capi degli uffici giudiziari la possibilità di prevedere lo svolgimento delle udienze civili, alle quali non debbano intervenire soggetti diversi dai difensori e dalle parti "*mediante collegamenti da remoto individuati e regolati con provvedimento del Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia*". Per tali casistiche, la norma richiede "*modalità idonee a salvaguardare il contraddittorio e l'effettiva partecipazione delle parti*": a partire dalla convocazione ("*prima dell'udienza il giudice fa comunicare ai procuratori delle parti e al pubblico ministero, se è prevista la sua partecipazione, giorno, ora e modalità di collegamento*"), per arrivare alla verbalizzazione della trattazione ("*all'udienza il giudice dà atto a verbale delle modalità con cui si accerta dell'identità dei soggetti partecipanti e, ove trattasi di parti, della loro libera volontà. Di tutte le ulteriori*

operazioni è dato atto nel processo verbale”). Dal momento che l'[articolo 83](#), comma 21, D.L. 18/2020, estende le previsioni dell'intera normativa di cui all'articolo 83 medesimo, in quanto compatibili, anche ai procedimenti relativi alle Commissioni Tributarie e alla magistratura militari, tra il 16 aprile e il 30 giugno 2020, potrebbero essere fissate udienze a distanza anche davanti ai giudici tributari. La norma speciale ([articolo 16](#), comma 4, D.L. 119/2018) di cui si è già detto, infatti, contempla esplicitamente l'udienza in audiovisione. Da un punto di vista squisitamente tecnico, tuttavia, emerge una divergenza di competenze circa l'emanazione dei provvedimenti necessari ad attuare le previsioni del Legislatore del processo tributario dal un lato e della decretazione d'urgenza per l'emergenza Covid-19, dall'altro. Se la norma speciale, affida al direttore generale delle finanze l'individuazione delle regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza e la conservazione della visione delle relative immagini, la norma eccezionale riserva al direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia l'individuazione delle modalità tecniche con cui effettuare i collegamenti e la stesura dei regolamenti per il loro utilizzo ai fini della celebrazione delle udienze. Va segnalato che la direzione generale del Ministero della giustizia è intervenuta indicando le modalità di collegamento (*Skype for business*, *Teams*), mentre la direzione del Mef, al momento, non ha fornito indicazioni sul punto. Non dovrebbero esserci dubbi in merito a eventuali conflitti di competenza tra le 2 direzioni, in quanto se è pur vero che *lex specialis derogat legi generali* e *lex specialis posterior derogat generali* nonché *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, cosicché ci si dovrebbe interrogare sul rapporto di specialità tra le 2 norme in argomento e sulla natura eccezionale, più ancora che speciale, del D.L. 18/2020, l'autonomia tra i 2 Ministeri e tra il processo tributario e il processo civile rappresenta un cardine che nemmeno la contingenza emergenziale dovrebbe riuscire a minare. L'unica notizia legata all'emergenza apparsa sul portale della giustizia tributaria, per completezza, riguarda l'accesso agevolato alla consultazione dei fascicoli. Sono state comunicate, infatti, modifiche al *software* del PTT che consentono alle parti costituite in modalità analogica la consultazione degli atti del fascicolo informatico, previa registrazione al PTT.

Il tema della trattazione a distanza, naturalmente, si porrà con maggiore enfasi per la trattazione delle udienze cautelari, nella misura in cui si riferiscano ad atti per i quali le ancora insoddisfacenti misure adottate, per la sospensione di versamenti dovuti sulla base di atti riscossivi e improprie, non garantiscano copertura al contribuente. A meno che non si voglia considerare copertura la sospensione fino al 31 maggio da parte delle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori, prevista dall'[articolo 67](#), comma 1, D.L. 18/2020. Anche per tali udienze, del resto, in cui le parti sono sentite, ma possono anche produrre

documenti, è essenziale il contraddittorio orale e documentale, ma non necessariamente la compresenza fisica.

Come si vede, la delicatezza delle tematiche, quelle sanitarie da un lato e quelle cautelari (ma anche di trattazione in molti casi) dall'altro lato, induce a una semplificazione dell'approccio, in nome della prevalenza della sostanza sulla forma. È tempo di udienze a distanza, è tempo di riservare interesse alla sostanza (il diritto al contraddittorio, in relazione a visibilità e udibilità; il diritto di difesa, in relazione alla possibilità di trattare le controversie, a fronte di puntuali e attendibili verbalizzazioni), non alla forma (*skype* o altro che sia), è tempo di principi generali: gli atti del processo, per i quali la legge non richiede forme determinate, possono essere compiuti nella forma più idonea al raggiungimento del loro scopo ([articolo 121](#), c.p.c.).

Nel frattempo, in quel di Roma, con il decreto 44/2020 del 23 marzo 2020 (Misure per la celebrazione di adunanze non partecipate da "remoto", il Primo Presidente della Corte di Cassazione ha disposto per le udienze penali non partecipate e per le ipotesi di cui all'[articolo 83](#), comma 3, D.L. 18/2020 (quelle non sospese), la possibilità della celebrazione fino al 15 aprile con *“l'utilizzo degli strumenti di collegamento sicuro da remoto già resi disponibili dall'Amministrazione. Il Presidente del collegio o un consigliere da lui delegato dovrà assicurare la sua presenza nella camera di consiglio in Corte, redigere il ruolo informatico mediante il sistema informativo SIC e consegnarlo, una volta sottoscritto, alla cancelleria perché sia accluso al verbale delle predette udienze nel quale si darà atto della presenza dei magistrati collegati da remoto e della disponibilità degli atti attraverso la stessa piattaforma; per il periodo successivo al 16 aprile 2020 si procede con le stesse modalità per la trattazione dei procedimenti camerali, civili e penali, non partecipati e de plano, che saranno individuati con le misure organizzative da adottarsi ai sensi dell'articolo 83, comma 6 e 7, D.L. 18/2020; il presente decreto, adottato in via di urgenza ai sensi dell'articolo 7-bis ord. giud., è immediatamente esecutivo, salva la deliberazione del Consiglio superiore della magistratura”*.

La circolare tributaria n. 12/2020

Gli ammortamenti nelle operazioni straordinarie

di Fabio Giommoni - dottore commercialista e revisore legale

Nelle operazioni straordinarie si pone, anche in considerazione della normativa fiscale, una particolare problematica per quanto riguarda l'imputazione degli ammortamenti da parte del soggetto dante causa e di quello avente causa dell'operazione.

Saranno di seguito illustrate le corrette metodologie di contabilizzazione degli ammortamenti nelle operazioni di conferimento d'azienda, di cessione d'azienda e di fusione per incorporazione; con la precisazione che le conclusioni raggiunte in quest'ultimo caso sono estendibili alla fusione propria e alla scissione.

Fusione per incorporazione

La fusione per incorporazione comporta il trasferimento dell'intero patrimonio della società incorporata alla società incorporante; la società incorporata si estingue e la incorporante subentra in tutti i rapporti giuridici che a essa fanno capo.

Al di là della qualificazione giuridica dell'operazione¹, dal punto di vista contabile la fusione per incorporazione comporta il trasferimento nello Stato patrimoniale della società incorporante di tutte le attività e di tutte le passività della società incorporata.

Tale trasferimento si realizza, in via generale, alla data in cui si perfezionano gli effetti giuridici della fusione che, ai sensi dell'[articolo 2504-bis](#), cod. civ., decorrono da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni presso il Registro Imprese dell'atto di fusione.

Tuttavia, nel caso di fusione per incorporazione può essere prevista anche una data successiva per gli effetti giuridici.

¹ Si discute in dottrina sulla natura giuridica della fusione societaria. Secondo un primo filone, la fusione è vista come un fenomeno di "successione universale" il quale comporta l'"estinzione" della società incorporata o fusa e la sua "sostituzione" con la società incorporante o risultante dalla fusione (cfr. Cassazione n. 4565/1977, n. 3836/1984 e n. 6404/1984).

La dottrina e la giurisprudenza più recenti (cfr. Cassazione, sentenza n. 2637/2006) sostengono invece che la fusione non rappresenti una vicenda "estintiva" della società, quanto piuttosto un fenomeno di "modificazione dell'atto costitutivo" attraverso cui le società partecipanti non si estinguono ma proseguono la propria esistenza nell'ambito di una struttura societaria diversamente organizzata in seno alla società incorporante (o risultante dalla fusione).

È inoltre possibile stabilire la retroattività contabile della fusione per incorporazione (ad esempio, all'inizio dell'esercizio in cui si completa il procedimento di fusione), così come consentito anche ai fini della determinazione del reddito di impresa dal comma 9 dell'[articolo 172](#), Tuir².

Ciò premesso, per quanto riguarda il trattamento contabile dell'operazione di fusione la dottrina si è da sempre ispirata all'applicazione del principio di continuità dei valori contabili, il quale presuppone l'assunzione delle attività e delle passività delle società incorporate (o fuse), nelle scritture contabili della società incorporante (o risultante dalla fusione), agli stessi valori iscritti nelle scritture contabili delle società incorporate (o fuse), secondo la tecnica contabile dei c.d. "saldi aperti", salvo l'imputazione delle c.d. differenze di fusione, ovvero degli avanzi e disavanzi di fusione.

Questa soluzione appare confermata dal disposto dell'[articolo 2504-bis](#), comma 4, cod. civ., il quale stabilisce che la società incorporante deve iscrivere le attività e le passività provenienti dalla società incorporata sulla base dei valori risultanti dalle scritture contabili della incorporata, fatta salva l'iscrizione degli avanzi e disavanzi di fusione che, come è noto, emergono quando gli effetti contabili della fusione in capo alla società incorporante non sono perfettamente coincidenti con il valore del patrimonio netto contabile dell'incorporata.

Al fine di consentire l'unificazione patrimoniale conseguente alla fusione e determinare l'avanzo o disavanzo di fusione, la società incorporata deve predisporre una situazione patrimoniale di chiusura dei conti alla data di decorrenza degli effetti giuridici della fusione, nella quale saranno riportate le attività e passività da trasferire nella contabilità della società incorporante (Oic 4 – § 4.3.2).

Ma la natura e le modalità di redazione della situazione patrimoniale di chiusura della società incorporata differiscono sensibilmente a seconda della presenza o meno della clausola di retrodatazione contabile.

Se non è prevista la retrodatazione degli effetti contabili, l'unificazione dei patrimoni, anche a livello contabile, avviene alla data degli effetti giuridici della fusione, che coincide in questo caso con quella di efficacia contabile.

Con riferimento a tale data, la società incorporata dovrà redigere una situazione patrimoniale che assumerà la natura di vero e proprio bilancio, ancorché infrannuale³.

La società incorporante prenderà in carico le attività e le passività nonché i saldi dei conti di patrimonio netto, incluso il conto acceso al risultato economico del periodo infrannuale, così come riportati nella situazione patrimoniale di chiusura redatta dalla società incorporata.

² Secondo l'Oic 4 (§ 4.3.1.3) se viene pattuita la retroattività contabile automaticamente ciò comporterà anche la retroattività fiscale alla medesima data.

³ Trattandosi di un bilancio ordinario infrannuale risultano applicabili i criteri di redazione previsti nel Principio contabile Oic 30 - I bilanci intermedi.

Per quanto riguarda la specifica questione degli ammortamenti, le 2 società si comporteranno nel modo seguente:

- la società incorporata calcola gli ammortamenti dei cespiti per il periodo contabile che intercorre dall’inizio dell’esercizio fino alla data immediatamente antecedente a quella di efficacia giuridica e contabile della fusione;
- la società incorporata trasferisce alla società incorporante i costi storici dei cespiti come risultano iscritti nella situazione patrimoniale di chiusura, nonché i relativi fondi ammortamento comprendenti la quota di ammortamento del periodo infrannuale *ante fusione*⁴;
- la società incorporante assume i costi storici dei cespiti e i fondi ammortamento come risultano iscritti nel bilancio di chiusura dell’incorporata (compresi quindi gli ammortamenti del periodo infrannuale *ante fusione*);
- la società incorporante inizia a calcolare i propri ammortamenti sui cespiti assunti dalla incorporata a decorrere dalla data di effetto giuridico (e contabile) della fusione, fino alla data di chiusura del proprio bilancio d’esercizio.

Sulla determinazione delle quote di ammortamento dei cespiti della società incorporata assunti dalla società incorporante potrà ovviamente incidere l’allocazione dell’eventuale disavanzo di fusione, il quale andrà ad aumentare il valore ammortizzabile del bene sui cui è allocato (ad esempio avviamento).

Qualora sia invece prevista la retrodatazione degli effetti contabili, ad esempio al 1° gennaio dell’esercizio in cui la fusione ha effetto, ciò non implica che per la frazione dell’esercizio antecedente alla data di efficacia giuridica della fusione (c.d. periodo “interinale”), l’incorporata sia legittimata a non tenere la contabilità e che le operazioni di gestione possano essere rilevate esclusivamente nella contabilità dell’incorporante.

La incorporata, infatti, dovrà regolarmente tenere la contabilità fino alla data degli effetti giuridici della fusione e in corrispondenza di tale data redigere una situazione contabile infrannuale nella quale saranno evidenziate le attività e passività da trasferire nel bilancio dell’incorporante e le componenti reddituali positive e negative da includere nel Conto economico della incorporante riferito all’intero esercizio nel quale la fusione ha avuto effetto.

Le eventuali differenze di fusione (avanzi e disavanzi) saranno determinati con riferimento al patrimonio netto contabile dell’incorporata alla data da cui decorrono gli effetti contabili della fusione (ovvero al 1° gennaio, nel caso ipotizzato).

⁴ Detti costi storici e fondi ammortamento devono essere iscritti anche nel libro cespiti della società incorporata.

Rispetto all'ipotesi in cui non opera la retrodatazione, la situazione contabile di chiusura della società incorporata ha una valenza più limitata in quanto costituisce unicamente il supporto operativo per il recepimento da parte dell'incorporante delle attività e della passività dell'incorporata.

La situazione contabile di chiusura della società incorporata redatta nell'ipotesi di retrodatazione contabile non rappresenta quindi un vero e proprio bilancio e dunque non deve contenere le tipiche scritture di integrazione e di rettifica richieste per la redazione di un bilancio.

Pertanto, la società incorporata non dovrebbe contabilizzare gli ammortamenti del periodo intercorrente dall'inizio dell'esercizio fino alla data di effetto giuridico della fusione, in quanto in conseguenza della retrodatazione contabile verrà redatto un unico bilancio, per cui tutti gli ammortamenti dell'intero esercizio saranno imputati a bilancio dalla società incorporante, anche quelli calcolati con riferimento ai beni dell'incorporata acquisiti a seguito della fusione.

Tutti gli ammortamenti dell'esercizio, compresi quelli sui beni trasferiti dalla società incorporata, dovranno essere calcolati in base alle aliquote di ammortamento adottate dalla società incorporante, qualora diverse da quelle della incorporante nell'ipotesi di retrodatazione contabile dell'operazione⁵.

Si riassume di seguito il corretto comportamento delle società partecipanti alla fusione per quanto riguarda il calcolo degli ammortamenti nell'ipotesi di retrodatazione contabile:

- la società incorporata calcola gli ammortamenti dei propri cespiti sino all'ultimo esercizio chiuso alla data immediatamente antecedente a quella da cui decorrono gli effetti contabili della fusione (ovvero 31 dicembre dell'anno precedente se la fusione ha effetti contabili dal 1° gennaio dell'anno successivo). Pertanto, la incorporata non deve calcolare alcun ammortamento per la frazione dell'esercizio antecedente la data di effetto giuridico della fusione;
- la società incorporata trasferisce alla società incorporante i costi storici dei cespiti e i fondi ammortamento come risultano dal bilancio riferito alla data immediatamente antecedente a quella di decorrenza contabile della fusione (31 dicembre dell'anno precedente, nel caso ipotizzato);
- la società incorporante assume dalla società incorporata il costo storico e i fondi ammortamento dei cespiti iscritti nel bilancio riferito alla data immediatamente antecedente a quella di decorrenza contabile della fusione;
- la società incorporante calcola gli ammortamenti dei cespiti assunti dalla incorporata per l'intero periodo che va dalla data di decorrenza degli effetti contabili della fusione sino alla data di chiusura del proprio bilancio d'esercizio (ovvero dal 1° gennaio al 31 dicembre dell'esercizio in cui interviene la fusione, nel caso ipotizzato).

⁵ Si ritiene che eventuali quote di ammortamento già stanziate dall'incorporata nella situazione contabile di chiusura e non conformi alle politiche di ammortamento dell'incorporante dovranno essere eliminate.

Sulla scorta della prassi ministeriale si ritiene che il predetto comportamento contabile assuma pieno effetto anche ai fini della determinazione del reddito di impresa delle società partecipanti alla fusione. Con la [circolare n. 5/3401/1988](#) (parere n. 8) l'Amministrazione finanziaria aveva infatti già chiarito che, qualora il periodo che intercorre tra il 1° gennaio e la data di fusione costituisce un autonomo periodo di imposta della società incorporata, le quote di ammortamento deducibili nella determinazione del reddito di quest'ultima società debbano essere computate in misura corrispondente a quella risultante dall'applicazione, al costo dei beni, dei coefficienti ministeriali di ammortamento, per tanti dodicesimi quanti sono i mesi di durata della frazione di esercizio.

Parimenti, le quote di ammortamento del costo dei beni strumentali dell'incorporata devono essere computate, da parte della società incorporante, per ratei ragguagliati alla durata della frazione di esercizio in cui i beni sono stati utilizzati da parte dell'incorporante stessa.

La DRE del Piemonte, con la nota n. 27 del 3 giugno 1998, aveva ribadito che nella contabilità della società incorporante i cespiti sono iscritti agli stessi valori esposti nella contabilità dell'incorporata (fatta salva l'imputazione di un eventuale disavanzo di fusione), con l'originario costo storico e il fondo di ammortamento cumulato. Anche ai fini fiscali, poiché la fusione non costituisce realizzo di plusvalenze e/o minusvalenze, è consentito quindi mantenere invariati i preesistenti valori contabili e proseguire senza alcuna soluzione di continuità l'ammortamento dei beni avviato presso l'incorporata.

Più di recente, con la [risposta a interpello n. 47/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha confermato che in considerazione del principio di neutralità della fusione, il valore fiscale della incorporante sarà pari a quello ereditato sulla base del residuo valore fiscale che i medesimi cespiti avevano in capo alle incorporate.

Tale valore dovrà corrispondere al valore fiscale originario dei beni, rilevato dall'incorporata al netto delle quote di ammortamento dedotte fino al momento di efficacia giuridica della fusione⁶.

Conferimento d'azienda

Mentre per le fusioni e le scissioni societarie è stato emanato l'apposito Principio contabile Oic 4, che ne disciplina il corretto trattamento contabile, per il conferimento d'azienda manca ancora un Principio contabile di riferimento che chiarisca le diverse problematiche che tale operazione presenta sotto il profilo contabile.

⁶ Dalla lettura della risposta a interpello in oggetto non è chiaro, ma sembrerebbe che si trattasse di una fusione non retrodatata (contabilmente e fiscalmente).

Attesa la particolare natura del conferimento d'azienda e le diverse finalità cui lo stesso si presta, la prassi contabile ha comunque individuato 2 modalità alternative per la rappresentazione dell'operazione:

- il modello della “cessione d'azienda” (altrimenti detto “a saldi chiusi” o “con discontinuità”);
- il modello della “successione” o “trasformazione” (altrimenti detto “a saldi aperti” o “con continuità”).

Il conferimento “a saldi chiusi” presuppone una discontinuità nei valori contabili tra la conferente e la conferitaria, tale per cui la conferitaria deve iscrivere i beni dell'azienda ricevuta al netto degli eventuali fondi iscritti presso la conferente (fondi ammortamento e fondi svalutazione), esattamente come avviene in sede di rilevazione contabile dell'operazione di cessione d'azienda.

In tal caso i beni strumentali, che nella contabilità del conferente sono caratterizzati da un costo storico e un relativo fondo di ammortamento, nella contabilità della conferitaria sono iscritti per un valore netto (quello di perizia *ex* articoli [2343](#) e [2465](#), cod. civ.) e a partire dalla data di effetto del conferimento decorre un nuovo processo di ammortamento.

Il conferimento “a saldi aperti” presuppone invece la continuità dei valori contabili, ovvero il soggetto conferitario subentra nella posizione del conferente per quanto riguarda i valori contabili degli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita, al lordo delle eventuali poste rettificative.

In tal caso i costi storici dei beni materiali e i relativi fondi ammortamento iscritti nella contabilità della conferente vengono riportati con gli stessi ammontari nella contabilità della conferitaria (che continuerà il processo di ammortamento avviato dalla conferente).

Secondo la dottrina la scelta del modello di contabilizzazione dovrebbe dipendere, in primo luogo, dalle finalità del conferimento stesso; cosicché, se il conferimento è posto in essere in un contesto che implichi la volontà del conferente di realizzare il valore dell'azienda, sarebbe più corretto ricorrere alla contabilizzazione a saldi chiusi, mentre, se il conferimento è posto in essere nell'ambito di una mera riorganizzazione societaria, si dovrebbe propendere per la contabilizzazione secondo il modello a saldi aperti.

In realtà è soprattutto l'attuale disciplina fiscale che influenza la scelta delle modalità di contabilizzazione dell'operazione (venendosi a creare una sorta di “inquinamento fiscale”), perché il regime fiscale di neutralità previsto dall'[articolo 176](#), Tuir per il conferimento d'azienda, che comporta come diretta conseguenza la continuità dei valori fiscali, può essere meglio rappresentato dal modello a saldi aperti.

Tale modello di rilevazione contabile è infatti l'unico che permette di gestire agevolmente la continuità di valori fiscali tra conferente e conferitaria, mentre qualora la conferitaria dovesse iscrivere i cespiti

sulla base del valore netto di conferimento (ovvero senza evidenziare i costi storici e i fondi ammortamento), questa sarebbe comunque tenuta sul piano fiscale a mantenere il medesimo ciclo di ammortamento fiscale già iniziato presso il conferente, venendosi così a creare un complesso “doppio binario” tra ammortamento fiscale e civilistico⁷.

Queste conclusioni sono valide anche nel caso in cui la conferitaria opti per il regime di imposizione sostitutiva sui plusvalori emersi in sede di conferimento, in quanto tale affrancamento non fa comunque venir meno il regime di neutralità fiscale previsto dall'[articolo 176](#), Tuir⁸.

In conclusione, le caratteristiche dell'unica disciplina fiscale attualmente applicabile, improntata sulla neutralità e sulla continuità dei valori, suggeriscono di rappresentare contabilmente il conferimento a “saldi aperti”, anche se, in assenza di un Principio contabile di riferimento, pare legittimo utilizzare il modello a “saldi chiusi”, il quale tuttavia genera, sul piano pratico, complicazioni non trascurabili.

Come detto in precedenza, il modello a saldi aperti comporta che la società conferitaria non assuma il valore netto del cespite, bensì il costo storico e il fondo ammortamento come risultante nelle scritture contabili della società conferente fino alla data di effetto dell'operazione di conferimento.

Tale trattamento è valido anche ai fini fiscali in quanto l'Amministrazione finanziaria in più occasioni ha chiarito che per la determinazione del reddito imponibile del conferente, le quote di ammortamento relative ai beni facenti parte dell'azienda conferita debbono essere calcolate ragguagliando la quota ordinaria ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data del conferimento⁹.

Sull'ammortamento della conferitaria potranno invece influire le differenze emergenti in sede di conferimento in quanto le attività costituenti il complesso aziendale sono generalmente iscritte sulla base dei valori attribuiti nella perizia di valutazione redatta ai sensi degli articoli [2343](#) e [2465](#), cod. civ., anche se il valore dell'azienda indicato nella perizia rappresenta il valore massimo che può essere attribuito al complesso aziendale ai fini dell'incremento del patrimonio netto della conferitaria, per cui la stessa conferitaria può optare per iscrivere l'azienda ricevuta in continuità dei valori contabili, limitandosi dunque a recepire i valori risultanti dalla contabilità del conferente (se comunque inferiori ai valori di perizia).

Nel caso in cui vengano recepiti i maggiori valori di perizia si iscriveranno inizialmente nelle scritture della conferitaria i costi storici e i fondi ammortamento dei cespiti “ereditati” dalla conferente e

⁷ Detta questione è affrontata nella norma di comportamento n. 178/2010 dell'Associazione italiana dottori commercialisti, la quale conclude che la differenza tra gli ammortamenti fiscalmente deducibili in base al costo fiscale del conferente e quelli minori imputati a conto economico dal conferitario (perché determinati applicando le aliquote ministeriali al valore netto di prima iscrizione) dovrebbe essere rilevata mediante una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

⁸ Infatti, con il pagamento dell'imposta sostitutiva possono essere affrancati i maggiori valori emersi con riferimento a taluni cespiti, mentre per tutte le altre poste dell'attivo non interessate dall'affrancamento e per quelle del passivo continua a valere il principio di continuità dei valori fiscali.

⁹ Si vedano i seguenti documenti di prassi: circolari [n. 9/1980](#) e [n. 320/1997](#) e [risoluzione n. 41/E/2002](#).

successivamente si procederà con l'iscrizione dei maggiori valori attribuiti agli stessi in sede di perizia, valori che, in base al regime di neutralità, non assumeranno rilevanza fiscale (salvo affrancamento mediante pagamento di imposta sostitutiva).

In tal modo sarà possibile gestire negli esercizi successivi gli ammortamenti e le plusvalenze/minusvalenze, che assumeranno un diverso valore in ambito contabile e fiscale proprio per l'esistenza dei predetti disallineamenti.

Cessione d'azienda

Con la cessione d'azienda o di ramo d'azienda si realizza il trasferimento di proprietà di un complesso aziendale dal cedente al cessionario, a fronte di un corrispettivo (di solito costituito da una somma di denaro).

Dal punto di vista contabile, alla data di effetto della cessione d'azienda, che generalmente coincide con quella di stipula dell'atto di cessione¹⁰, il cedente e il cessionario dovranno registrare nelle rispettive contabilità le scritture per rilevare il trasferimento della proprietà dell'azienda.

In particolare, il cedente dovrà eliminare dalla propria contabilità i beni costituenti l'azienda ceduta ed evidenziare il risultato economico dell'operazione (plusvalenza/minusvalenza), con contropartita l'incasso del corrispettivo, mentre l'acquirente dovrà iscrivere i beni dell'azienda acquistata in contropartita con l'uscita finanziaria per l'acquisto.

Sebbene non esista alcun obbligo giuridico in tal senso, si ritiene che il cedente debba redigere alla data di effetto della vendita una situazione patrimoniale infrannuale con riferimento alle attività e passività dell'azienda ceduta, finalizzata alla determinazione del valore attribuibile al compendio aziendale e alla determinazione della plusvalenza (o minusvalenza) unitaria realizzata con la cessione stessa¹¹.

Nello specifico, con riferimento all'azienda o al ramo d'azienda ceduti, il venditore dovrà effettuare le scritture di assestamento e di integrazione, mediante le quali contabilizzare quei costi e ricavi non ancora rilevati in contabilità, ma di competenza della frazione ideale di esercizio che si chiude alla data di effetto della cessione dell'azienda¹², tra i quali gli ammortamenti dei cespiti di competenza di detta frazione di esercizio.

¹⁰ Salvo che le parti non stabiliscano una data successiva o sia prevista una condizione sospensiva.

¹¹ L'articolo 86, Tuir prevede che il cedente debba rilevare un'unica plusvalenza/minusvalenza derivante dalla cessione d'azienda, e non tante plusvalenze/minusvalenze quanti sono i singoli beni che formano il compendio aziendale.

¹² Ratei attivi e passivi, oneri differiti verso i dipendenti e quota di Tfr maturato, rilevazione delle rimanenze finali di magazzino, quota di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali, etc..

L'imputazione degli ammortamenti "*pro rata temporis*", se la cessione avviene in corso d'anno, è stata ritenuta necessaria anche dall'Amministrazione finanziaria con la [circolare n. 9/252/1980](#).

Lo stesso Principio contabile Oic 16, nella versione attualmente vigente, precisa al § 81 che quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente il valore contabile della stessa al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione, comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato.

Una volta redatta la situazione patrimoniale di cessione, si dovrà procedere a registrare le scritture relative alla vendita dell'azienda, con la chiusura dei conti relativi all'azienda ceduta, la registrazione dell'incasso del corrispettivo e la rilevazione della plusvalenza (o minusvalenza).

Nella contabilità dell'acquirente i beni strumentali afferenti all'azienda acquistata devono essere iscritti al prezzo di acquisto e non al costo storico che i medesimi beni avevano nella contabilità del cedente (ovvero a "saldi chiusi").

Non si trasferiscono dunque i fondi ammortamento e il processo di ammortamento ricomincia a decorrere sulla base dei coefficienti di ammortamento applicati ai valori netti di acquisto dei cespiti. Ai fini fiscali, poiché i cespiti facenti parte dell'azienda assumono la natura di nuovi acquisti si dovrà utilizzare nell'anno dell'acquisto d'azienda il coefficiente di ammortamento ridotto alla metà ai sensi dell'[articolo 102](#), comma 2, Tuir.

SCHEDA DI SINTESI

Il trattamento contabile degli ammortamenti nelle operazioni straordinarie dipende dalla natura giuridica dell'operazione, ma è influenzato anche dal regime fiscale applicabile.



Nelle fusioni senza retrodatazione contabile la incorporata calcola gli ammortamenti dall'inizio dell'esercizio fino alla data di effetto giuridico della fusione, perché questo costituisce un autonomo periodo contabile e di imposta. La incorporante calcola gli ammortamenti per la frazione residua dell'esercizio.



Nelle fusioni con retrodatazione contabile e fiscale la incorporata non deve invece calcolare gli ammortamenti dall'inizio dell'esercizio fino alla data di effetto giuridico della fusione, perché sarà la incorporante a calcolare gli ammortamenti per l'intero esercizio.



Il conferimento d'azienda è contabilizzato a saldi aperti. La società conferente deve calcolare gli ammortamenti dall'inizio dell'esercizio fino alla data di effetto del conferimento e la conferitaria iscrive sia i costi storici che i fondi ammortamento della conferente e calcola gli ammortamenti per la frazione di esercizio residua.



La cessione d'azienda è contabilizzata a saldi chiusi. La società cedente deve calcolare gli ammortamenti dall'inizio dell'esercizio fino alla data di effetto della cessione, ma la cessionaria deve iscrivere i beni per il valore netto di acquisto e iniziare un nuovo piano di ammortamento.



PARERI E QUESITI

Il servizio di consulenza specialistica per i professionisti



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

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

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

[ACCEDI AL SITO](#)

La circolare tributaria n. 12/2020

Nuovi termini e modalità di approvazione del bilancio 2019

di Sandro Cerato - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Premessa

Nell'ambito delle disposizioni contenute nel D.L. 18/2020 (c.d. decreto "Cura Italia") vi sono importanti novità per quanto riguarda la tempistica per la formazione e definizione del bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, nonché per la procedura assembleare di approvazione dello stesso. L'intervento, come si vedrà in seguito, si è reso necessario poiché il periodo temporale in cui sono state introdotte le restrizioni anche alle riunioni e agli incontri tra le persone (da parte dei diversi D.P.C.M. che si sono susseguiti nel mese di marzo) coinvolge anche l'intervallo di tempo previsto per la formazione e approvazione del bilancio delle società di capitali. Normalmente, infatti, le società di capitali formano il bilancio nei primi mesi dell'esercizio successivo, e lo approvano (prima da parte dell'organo amministrativo e successivamente da parte dell'assemblea) negli ultimi giorni del mese di aprile. L'emergenza sanitaria che sta colpendo l'intero Paese, e oramai tutta l'Europa e gli Stati Uniti, impatta necessariamente anche sulle aziende e in particolare anche sulla struttura amministrativa delle stesse, la cui attività è in alcuni casi del tutto sospesa o limitata alle operazioni necessarie. In questo contesto, l'[articolo 106](#), D.L. 18/2020 ha previsto una deroga al rispetto degli ordinari termini di convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio, nonché la possibilità di espressione del voto e della volontà assembleare anche con mezzi di telecomunicazione che evitino la riunione fisica delle persone. Come si vedrà meglio in seguito, quale norma straordinaria l'articolo 106, D.L. 18/2020 esplica effetti in relazione alle assemblee convocate entro il 31 luglio 2020 (ovvero entro la successiva data in cui sarà in vigore l'emergenza sanitaria e che potrà essere fissata da altre disposizioni).

Le norme del codice civile

Prima di entrare nel merito delle novità introdotte dall'articolo 106, D.L. 18/2020 è necessario fornire un quadro esauriente delle norme (ordinarie) previste dal codice civile per la formazione e approvazione del bilancio di esercizio delle società di capitali.

Spa – [articolo 2364](#), comma 2, cod. civ.

“L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione”.

Srl – [articolo 2478-bis](#), cod. civ.

“Il bilancio deve essere redatto con l'osservanza delle disposizioni di cui alla sezione IX, del capo V del presente libro. Esso è presentato ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salva la possibilità di un maggior termine nei limiti ed alle condizioni previsti dal secondo comma dell'articolo 2364.

Entro trenta giorni dalla decisione dei soci di approvazione del bilancio deve essere depositata presso l'ufficio del registro delle imprese, a norma dell'articolo 2435, copia del bilancio approvato”.

Va evidenziato che, mentre per le Spa la volontà sociale si forma necessariamente per il tramite di un'assemblea, per le Srl la riforma del diritto societario del 2003 ha eliminato questa necessità, imponendola solamente per determinate decisioni e qualora lo preveda lo statuto sociale. Per tale motivo, l'articolo 2478-bis, cod. civ., prevede che il bilancio deve essere presentato ai soci (quale elemento sostitutivo della convocazione dell'assemblea) entro il termine stabilito dallo statuto e comunque entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. È necessario comunque evidenziare che nella prassi è molto diffusa l'adozione negli statuti delle Srl di clausole che prevedano la formazione della volontà dei soci tramite delibera assembleare, ricalcando in buona sostanza la disciplina già prevista per le Spa.

Come emerge dalla lettura delle riportate disposizioni normative, le società di capitali possono derogare all'ordinario termine di convocazione di 120 giorni, prorogandolo di un termine non eccedente 60 giorni (per un totale di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) solamente in presenza di precise condizioni:

- presenza di una clausola statutaria (condizione che nella prassi è sempre soddisfatta);
- obbligo di redazione del bilancio consolidato;
- particolari esigenze legate alla struttura e all'oggetto della società.

In questi casi (redazione del bilancio consolidato o presenza delle particolari esigenze) al fine di fruire del maggior termine è necessario che gli amministratori segnalino la circostanza nella loro Relazione sulla gestione (se presente) predisposta ai sensi dell'[articolo 2428](#), cod. civ.. In ogni caso, è altresì necessario che l'organo amministrativo, che normalmente approva il progetto di bilancio nei 30 giorni che precedono l'assemblea, si riunisca e deliberi la volontà di avvalersi del maggior termine di 180 giorni indicando nel verbale le motivazioni sottostanti.

Differimento dei termini di approvazione del bilancio 2019

Come anticipato, l'[articolo 106](#), D.L. 18/2020 interviene prevedendo una particolare disciplina derogatoria in relazione agli ordinari termini previsti dalle disposizioni civilistiche in precedenza riportate. Più in particolare, nel presente contributo ci si limiterà ad analizzare gli interventi previsti per le società di capitali non quotate contenute nei primi 3 commi dell'articolo 106 (nonché nel comma 6 per l'efficacia temporale delle disposizioni previste), poiché dal comma 4 in poi la norma si dedica alle società quotate, alle banche popolari e alle società a controllo pubblico.

Termine per la convocazione dell'assemblea

L'articolo 106, comma 1, D.L. 18/2020, recita:

“In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, comma 2, e 2478-bis, cod. civ. o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio”.

La disposizione riportata è chiara nella sua portata, poiché consente di derogare *tout court* alle norme del codice civile richiamate e che, come visto, impongono la convocazione dell'assemblea entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, ovvero in presenza di determinate condizioni, entro 180 giorni. Ciò sta a significare che il presidente dell'organo amministrativo, ovvero l'amministratore unico, potrà convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 entro il 28 giugno 2020 (centottantesimo giorno dalla chiusura dell'esercizio) quale termine “ordinario”. Non sarà pertanto necessaria l'adozione di una specifica delibera preventiva dell'organo amministrativo in cui dare atto che si intende avvalersi del maggior termine di 180 giorni, in quanto tale termine è già insito nella disposizione di cui all'articolo 106, comma 1, D.L. 18/2020.

La nota di Assonime del 18 marzo, inviata a tutte le aziende associate, ha confermato che la convocazione dell'assemblea oltre al termine ordinario non deve essere fatta constatare da alcuna delibera preventiva, trattandosi di un “nuovo” (sia pure temporaneo) termine previsto da una norma derogatoria rispetto alle regole ordinarie.

Conseguenze del nuovo termine

Il differimento dei termini di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019 determina altri slittamenti legati al momento di approvazione del bilancio stesso. Ci si riferisce, in primo luogo, all'obbligo di nomina del revisore legale per le Srl che superano i parametri previsti dall'[articolo 2477](#),

cod. civ., come modificato dal D.Lgs. 14/2019 (c.d. “Codice della crisi d’impresa). Trascurando il travagliato *iter* normativo che ha interessato le modifiche all’[articolo 2477](#), cod. civ., in questa sede è necessario sottolineare che la L. 8/2020 (che ha convertito il D.L. 162/2019 c.d. “Decreto Milleproroghe”), ha previsto la modifica dell’[articolo 379](#), comma 3, primo periodo, D.Lgs. 14/2019, stabilendo che le Srl obbligate dalla nuova disciplina alla nomina dell’organo di controllo o del revisore legale potranno provvedervi “*entro la data di approvazione dei bilanci relativi all’esercizio 2019 stabilita ai sensi dell’articolo 2364, comma 2, cod. civ.*”. Resta in ogni caso fermo il riferimento temporale degli esercizi 2018 e 2019 per la verifica del superamento dei parametri, con conseguente impatto sul bilancio dell’esercizio 2020. Per completezza, si ricorda che le soglie in questione (è sufficiente il superamento di una delle 3 nei 2 esercizi interessati) sono le seguenti:

- totale dell’attivo dello Stato patrimoniale 4 milioni di euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni ampliati 4 milioni di euro;
- numero dei dipendenti occupati in media durante l’esercizio 20 unità.

Altra conseguenza che deriva dal differimento dei termini di approvazione del bilancio 2019 riguarda il versamento delle imposte a saldo 2019 e primo acconto 2020. Si ricorda che l’[articolo 17](#), comma 1, D.P.R. 435/2001 stabilisce che

“Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all’imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell’imposta regionale sulle attività produttive è effettuato entro l’ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all’imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell’imposta regionale sulle attività produttive entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento è comunque effettuato entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso”.

Come si evince dal testo normativo, l’approvazione del bilancio “oltre i termini di legge” (ossia entro il centoventesimo giorno dalla chiusura dell’esercizio) comporta che il versamento a saldo e primo acconto scada naturalmente (senza alcuna maggiorazione) entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

L’[articolo 106](#), D.L. 18/2020, prevedendo una deroga ai termini ordinari di approvazione del bilancio dell’esercizio 2019 e consentendo alle società di approvare il bilancio entro il 28 giugno 2020 (180 giorni dalla chiusura dell’esercizio), determina che il nuovo termine naturale di

versamento delle imposte da parte delle società di capitali (saldo Ires e Irap 2019 e primo acconto 2020) coincide con il 31 luglio 2020, ovvero entro il 31 agosto 2020 con la maggiorazione dello 0,4% (in quanto il 30 agosto cade di domenica).

Espressione del voto e formazione del consenso

I commi 2 e 3 dell'[articolo 106](#), D.L. 18/2020 introducono importanti novità in relazione alle modalità di svolgimento delle adunanze assembleari e alle modalità di espressione del voto per le delibere di approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 (anche se va evidenziato che la norma si riferisce più in generale agli avvisi di convocazione delle assemblee ordinarie e straordinarie delle società di capitali). Tenendo conto delle numerose disposizioni che impongono il distanziamento sociale e che impediscono quindi gli incontri “fisici” tra le persone, il comma 2 del citato articolo 106, D.L. 18/2020, prevede che:

“Con l’avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie le Spa, le Sapa, le Srl, le società cooperative e le mutue assicuratrici possono prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l’espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l’intervento all’assemblea mediante mezzi di telecomunicazione; le predette società possono altresì prevedere che l’assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l’identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l’esercizio dei diritti di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 2370, comma 4, 2479-bis, comma 4, e 2538, comma 6, cod. civ. senza in ogni caso la necessità che di trovino nel medesimo luogo, ove previsti, in presidente, il segretario o il notaio”.

La norma riportata introduce la possibilità (e non l’obbligo) di prevedere che nell’avviso di convocazione dell’assemblea di approvazione del bilancio 2019 sia previsto che l’esercizio del voto e la partecipazione in assemblea avvenga con “mezzi di telecomunicazione”, intendendosi per tali le audio-video conferenze mediante l’utilizzo di una delle tante piattaforme che oggi il mercato offre (anche a costi quasi azzerati).

È opportuno evidenziare che la previsione normativa in commento deroga a qualsiasi previsione statutaria che disponga in maniera differente, ovvero che non preveda la possibilità di tenere le assemblee e di esercitare il diritto di voto senza riunione fisica.

L’ulteriore aspetto su cui interviene il comma 2 dell’articolo 106, D.L. 18/2020, riguarda la modalità di gestione dell’assemblea in “remoto”, poiché introduce una deroga a quelle previsioni statutarie che normalmente prevedono che il presidente e il segretario dell’assemblea debbano trovarsi nello stesso

luogo. Tenendo conto dei divieti di “incontro” introdotti dai D.P.C.M., la disposizione del Decreto “Cura Italia” stabilisce che non sia necessario che si trovino nello stesso luogo il presidente e il segretario (ovvero il notaio nelle assemblee straordinarie).

Con una massima del 12 marzo scorso i notai di Milano avevano già anticipato questa possibilità, quale conseguenza naturale dei provvedimenti restrittivi imposti dai diversi D.P.C.M..

Società a responsabilità limitata

L'[articolo 106](#), comma 3, D.L. 18/2020 prevede una particolare disposizione per le Srl, che recita come segue:

“Qualora nell’atto costitutivo non vi sia la previsione di cui al terzo comma e comunque con riferimento alle materie indicate nei numeri 4) e 5) del secondo comma del presente articolo nonché nel caso previsto dal quarto comma dell’articolo 2482-bis oppure quando lo richiedono uno o più amministratori o un numero di soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale, le decisioni dei soci debbono essere adottate mediante deliberazione assembleare ai sensi dell’articolo 2479-bis”.

Per le Srl il comma 3 dell’articolo 106, D.L. 18/2020, contiene una deroga alle disposizioni di cui all'[articolo 2479](#), comma 4, cod. civ., ovvero alle diverse disposizioni dello statuto, consentendo che l’espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o sia espresso per iscritto. È necessario premettere che l’articolo 2479, comma 4, cod. civ., richiamato recita come segue:

“Qualora nell’atto costitutivo non vi sia la previsione di cui al terzo comma e comunque con riferimento alle materie indicate nei numeri 4) e 5) del secondo comma del presente articolo nonché nel caso previsto dal quarto comma dell’articolo 2482-bis oppure quando lo richiedono uno o più amministratori o un numero di soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale, le decisioni dei soci debbono essere adottate mediante deliberazione assembleare ai sensi dell’articolo 2479-bis”.

Con la riforma del diritto societario del 2003 le Srl possono formare, in presenza di una clausola statutaria, la volontà sociale tramite “decisioni dei soci” senza necessità di una delibera assembleare. Tuttavia, il riportato comma 4 dell’articolo 2479, cod. civ. prevede l’obbligo della delibera assembleare qualora lo statuto non preveda la possibilità di deliberare con “decisioni dei soci”, ovvero in ogni caso per le modifiche statutarie o per le decisioni che comportino una sostanziale modifica dell’oggetto sociale o dei diritti dei soci (quelle indicate ai citati numeri 4 e 5 del comma 2 dell’articolo 2479, cod. civ.). In tale ambito, il comma 4 dell’articolo 106, D.L. 18/2020, prevede la possibilità che l’espressione del voto, normalmente nell’ambito di una delibera, avvenga mediante consultazione scritta o per

consenso espresso per iscritto. Si tratta, quindi, di un'ulteriore deroga finalizzata a evitare le riunioni fisiche in un periodo caratterizzato dall'emergenza sanitaria Covid-19.

Poiché nella prassi gli statuti delle Srl prevedono il funzionamento dell'organo assembleare al pari di quanto accade per le Spa, l'ambito applicativo dell'articolo 106, comma 3, D.L. 18/2020, è "limitato" a quelle società che hanno inserito nello statuto la possibilità di formazione del consenso dei soci con il sistema delle "decisioni".

Efficacia delle disposizioni

L'[articolo 106](#), comma 7, D.L. 18/2020 recita:

“Le disposizioni del presente articolo si applicano alle assemblee convocate entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19”.

La riportata disposizione si occupa dell'efficacia temporale delle disposizioni commentate in precedenza, ricordando che le stesse si applicano a (tutte) le assemblee convocate entro il 31 luglio 2019 (ordinarie e straordinarie e a prescindere dall'ordine del giorno). Laddove le autorità competenti (Governo e Parlamento *in primis*) decidano di prolungare le misure restrittive finalizzate al contenimento del rischio sanitario connesso al Covid-19, anche l'efficacia temporale delle disposizioni in esame saranno automaticamente prorogate.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 106, comma 1, D.L. 18/2020 prevede una deroga generalizzata per tutte le società di capitali in relazione ai tempi di convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019.



L'assemblea dei soci delle società di capitali può essere convocata, in deroga alle norme ordinarie contenute nel codice civile, entro il termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (ossia entro il 28 giugno 2020). Non vi è alcuna necessità di attestare la "proroga" con apposita delibera dell'organo amministrativo trattandosi di un termine già previsto da una norma di legge.



Il “nuovo” termine di approvazione del bilancio dell’esercizio 2019 comporta indirettamente 2 importanti conseguenze: la prima per l’obbligo di nomina del revisore nelle Srl che negli esercizi 2018 e 2019 hanno superato i limiti previsti dall’articolo 2477, cod. civ. (attivo di bilancio 4 milioni, ricavi 4 milioni e numero medio di dipendenti pari a 20; la seconda riguarda l’impatto del differimento sui termini di versamento delle imposte (Ires e Irap) a saldo per il 2019 e primo acconto 2020 che, in base all’articolo 17, comma 1, D.P.R. 441/1997 slittano automaticamente al 31 luglio 2020 (senza alcuna maggiorazione), ovvero al 30 agosto 2020 (con la maggiorazione dello 0,4%).



Gli avvisi di convocazione delle assemblee ordinarie e straordinarie delle società di capitali possono prevedere che la riunione e l’esercizio del voto avvengano tramite mezzi di telecomunicazione, a condizione che sia garantita l’identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l’esercizio del diritto di voto. Non è richiesto che il presidente e il segretario dell’assemblea si trovino nello stesso luogo.



Per le Srl è previsto che nelle delibere che richiedono una riunione assembleare (quelle indicate nell’articolo 2479, n. 4 e 5, cod. civ.), l’espressione del voto avvenga per consultazione scritta o sia espresso per iscritto (anche in deroga a eventuali diverse disposizioni dello statuto).



L’efficacia delle disposizioni dell’articolo 106 riguarda le assemblee convocate entro il 31 luglio 2020, ovvero anche successivamente in relazione a eventuali proroghe previste per fronteggiare l’emergenza sanitaria.

La circolare tributaria n. 12/2020

Cura Italia e termini processuali tributari: la patofobia del precetto generale

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

A fronte dell'emergenza Covid-19, il Governo è intervenuto con una serie di provvedimenti eccezionali, diretti a disciplinare l'impatto dei provvedimenti finalizzati al contenimento del contagio sui diversi settori. Infatti, se a monte la generalità delle misure adottate in questo periodo è connotata dalla *ratio* della tutela della salute, a valle si sono prodotti effetti preclusivi in capo agli operatori che impediscono l'ordinario svolgimento delle attività. Tanto che, a mano a mano che i provvedimenti si sono inaspriti in ragione del progredire della virulenza, i costituzionalisti hanno preso a sollevare dubbi sulla compatibilità con la Carta Costituzionale dell'impiego - in queste settimane - della decretazione d'urgenza e dello strumento del D.P.C.M. (decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri), nella misura in cui si sta intervenendo sulle libertà stabilite dalla Carta al di fuori di un paradigma costituzionale che formalmente lo preveda (l'[articolo 78](#), Costituzione include il solo caso della deliberazione da parte delle Camere dello stato di guerra, con conferimento al Governo i poteri necessari, non anche dello stato di emergenza). La dichiarazione dello stato d'emergenza per la durata di 6 mesi, deliberata dal CdM il 31 gennaio 2020 (Dichiarazione dello stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 26 del 1° febbraio 2020), infatti, non risulta contemplata dalla Carta. E la diatriba si è via via sempre più accesa in particolare dopo il D.P.C.M. 22 marzo 2020 (Ulteriori disposizioni attuative del D.L. 6/2020, recante misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, applicabili sull'intero territorio nazionale, pubblicato nell'edizione straordinaria della Gazzetta Ufficiale n. 76 del 22 marzo 2020, che esplica effetti dal 23 marzo 2020), che presenterebbe anche profili meritevoli di approfondimento per quel che concerne il coordinamento con le materie riservate alla competenza delle Regioni. Per la giustizia tributaria, in ogni caso, con l'[articolo 83](#), D.L. 18/2020 (Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, pubblicato

nell'edizione straordinaria della Gazzetta Ufficiale n. 70 del 17 marzo 2020, in vigore dal 17 marzo), il Governo ha optato per la soluzione del rinvio e della sospensione. L'[articolo 83](#), D.L. 18/2020, rubricato nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da Covid-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare, sostituisce i precedenti tentativi di disciplinare l'effetto sulla giustizia tributaria delle norme che hanno limitato gli spostamenti e gli assembramenti tra i cittadini.

Nel dettaglio, per la parte che qui interessa, la disposizione contempla:

- il rinvio a data successiva al 15 aprile di tutte le udienze fissate tra il 9 marzo e il 15 aprile nei procedimenti civili e penali (comma primo), con la possibilità che i capi degli uffici giudiziari possono prevedere il rinvio delle udienze a data successiva al 30 giugno 2020 (comma 7, lettera g);
- la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali. Tra gli atti sospesi, aggiunge la norma, sono ricompresi anche l'adozione di provvedimenti giudiziari, la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi e le impugnazioni. In genere, soggiunge quindi la norma, sono sospesi tutti i termini processuali e ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, tale termine decorrerà dalla fine del detto periodo. Altresì, ove il termine si computi a ritroso e ricada almeno in parte nel periodo di sospensione, il differimento dell'attività dalla cui data il termine a ritroso dipenda dovrà essere disposto in modo da consentire il pieno beneficio del termine ordinario. Infine, precisa la norma, nelle impugnazioni oggetto di sospensione del termine s'intendono ricompresi la notificazione del ricorso avanti alle CTP e del ricorso ex [articolo 17-bis](#), D.Lgs. 546/1992 (comma 2);
- eccezioni ai precetti di cui ai primi 2 commi in relazione a tipologie di udienze e di atti non attinenti al processo tributario (comma 3);
- ulteriori disposizioni non attinenti al processo tributario (commi seguenti);
- la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile del decorso dei termini per lo svolgimento di qualunque attività nei procedimenti di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali (D.Lgs. 28/2010) nonché nei procedimenti di negoziazione assistita in materia civile (D.L. 132/2014, convertito con modificazioni in L. 162/2014) *“nonché in tutti i procedimenti di risoluzione stragiudiziale delle controversie regolati dalle disposizioni vigenti, quando i predetti procedimenti siano stati promossi entro il 9 marzo 2020 e quando costituiscono condizione di procedibilità della domanda giudiziale”*, con conseguente sospensione dei termini di durata massima dei relativi procedimenti (comma 20);
- l'abrogazione degli articoli [1](#) e [2](#), D.L. 11/2020 (comma 21). La tecnica, come si vede, è quella del decreto che abroga un altro decreto, come vedremo poi riproponendone in buona parte il contenuto,

con la conseguenza che si renderà necessaria una conversione al più parziale del decreto originario, che esplicherà i propri effetti nei soli giorni intercorrenti tra la pubblicazione del primo decreto e quella del secondo, con la cui legge di conversione si avrà la definitiva sostituzione della disciplina parlamentare a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione. Le disposizioni abrogate, contenute nel D.L. 11/2020 (Misure straordinarie e urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da Covid-19 e contenere gli effetti negativi sullo svolgimento dell'attività giudiziaria, pubblicato nell'edizione straordinaria della Gazzetta Ufficiale n. 60 dell'8 marzo 2020, in vigore dall'8 marzo 2020) altro non sono che la straordinariamente infelice minuta dell'[articolo 83](#), commi 1 e 2, D.L. 18/2020. Nel primo decreto, infatti, la formulazione contemplava il rinvio a data successiva al 22 marzo di tutte le udienze fissate tra il 9 marzo e il 22 marzo nei procedimenti civili e penali ([articolo 1](#), comma 1, D.L. 11/2020); la sospensione dal 9 marzo al 22 marzo dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti indicati al comma 1, con la precisazione che ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, tale termine decorrerà dalla fine del detto periodo; la permanenza in vigore delle disposizioni di cui all'[articolo 10](#), D.L. 9/2020 (Misure urgenti di sostegno per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, il decreto "zero" per l'originariamente circoscritta "zona rossa"). L'approccio del primo decreto, come si vede, era stato quello di annoverare tra i procedimenti che beneficiavano della sospensione i soli procedimenti pendenti, con esclusione, quindi, dei procedimenti per il quali alla data di entrata in vigore della norma ancora pendeva il termine d'impugnazione, che sarebbe scaduto nel periodo protetto dagli effetti sospensivi. Non è tanto caratterizzante, quindi, la portata innovativa dell'aggiunta - nel secondo decreto - della precisazione sull'appartenenza al perimetro applicativo della norma d'urgenza delle notificazioni dei ricorsi avanti alle CTP (nell'articolo 1, comma 4, D.L. 11/2020, era comunque precisata l'estensione dell'applicazione ai procedimenti relativi alle Commissioni Tributarie), quanto quella dell'inclusione degli atti introduttivi. Questi ultimi, per di più, costituiscono un *quid pluris* anche rispetto alle impugnazioni in generale, ove si consideri che il contesto normativo del primo decreto era interamente coniugato nell'ambito della pendenza della controversia. Sul punto, pertanto, non convince il testo della Relazione illustrativa, a tenore della quale, il secondo decreto *"da un lato, infatti, rende evidente l'amplissima portata che la sospensione ivi prevista deve avere (da riferirsi a tutti i procedimenti civili e penali e non certo ai soli procedimenti in cui sia stato disposto un rinvio di udienza); dall'altro lato, ...dilata la sospensione oltre i confini della "pendenza" del procedimento. Si è dovuto constatare, infatti, in relazione alla previsione originaria di cui all'articolo 2, comma 2, D.L. 11/2020, il fiorire di dubbi interpretativi e prassi applicative sostanzialmente elusive del contenuto della previsione o comunque non adeguatamente sensibili*

rispetto all'evidente dato teleologico della norma, costituito dalla duplice esigenza di sospendere tutte le attività processuali allo scopo di ridurre al minimo quelle forme di contatto personale che favoriscono il propagarsi dell'epidemia, da un lato, e di neutralizzare ogni effetto negativo che il massivo differimento delle attività processuali disposto al comma 1 avrebbe potuto dispiegare sulla tutela dei diritti per effetto del potenziale decorso dei termini processuali, dall'altro. Con riguardo al riferimento alla "pendenza" dei giudizi - che aveva indotto in alcuni il dubbio circa, ad esempio, l'estensione della sospensione al termine per la proposizione dell'impugnazione delle sentenze (nonostante la chiara collocazione della pendenza dei procedimenti, sia civili che penali, nell'intervallo segnato, da un lato, dall'atto introduttivo del giudizio o, rispettivamente, dall'iscrizione della notizia di reato e, dall'altro, dalla definitività del provvedimento conclusivo del procedimento), si è ritenuto di eliminare il riferimento alla pendenza dei procedimenti, sì da eliminare ogni motivo di dubbio e, al contempo, di estendere gli effetti della sospensione anche gli atti introduttivi del giudizio, ove per il loro compimento sia previsto un termine".

L'aspetto più macroscopico del plesso normativo regolatore dell'impatto sul sistema giustizia (civile e non solo) delle misure di contenimento del Covid-19 è senza dubbio la fisionomia ipertrofica, che si compiace del metodo casistico del nozionismo compilativo, anziché distinguersi per l'efficacia della generalità del precetto. Il Legislatore, che negli ultimi decenni aveva mostrato sempre più propensione per la tecnica narrativa, ha raggiunto in occasione di quest'ultima tornata di decretazione d'urgenza il culmine dell'approccio esemplificativo (per vero, non solo in tema di giustizia), disvelando l'obiettivo di menzionare ogni fattispecie astrattamente plausibile, ma inesorabilmente finendo per dimenticarne parecchie. Dietro il malcelato obiettivo, in effetti, non c'è che la patofobia del precetto generale, con tutte le conseguenze in tema d'interpretazione dell'*intentio* e della *littera* che esso comporta una volta che l'operatività sul campo faccia traslocare la lettura della norma dal momento generatore, in cui essa ancora rientra nella sfera d'influenza dell'estensore, al momento dell'ermeneutica, in cui essa diventa una magma da plasmare nelle aule della giustizia. Il Legislatore non teme l'interpretazione del giudice meno di quanto tema le pratiche elusive o la goffaggine cognitiva dei destinatari. Sarà per questo che sta diventando desueta l'impostazione tradizionale della teoria generale del diritto, cui erano adusi gli operatori ai tempi in cui c'erano i codici, non i chilometrici elenchi normativi di evenienze, che riconosceva alla norma i connotati della generalità e dell'astrattezza. La norma è generale, si legge nei sacri testi, in quanto è rivolta alla generalità dei consociati, non a un soggetto individuato; e ancora, la norma è astratta, in quanto è regolatrice di un'ipotesi, non di un fatto concreto. Ora è chiaro che, per quanto le criticità del momento possano aver rappresentato una pressione e una responsabilità difficili da sostenere, nel decreto non c'è l'ombra né della generalità né dell'astrattezza. E il risultato è

esattamente il contrario di quanto voluto, è la spasmodica attività di ricerca dell'eccezione, dell'esclusione e della dimenticanza a cui si sono dedicati tutti gli operatori finiti nel *tunnel* dell'interpretazione certosina in cui erano stati condotti per mano dalla tecnica redazionale del decreto e tutti i lettori dell'ansiosa stampa specializzata di questi giorni. Senza tema di eccedere nella semplificazione, per la materia tributaria un imperativo pulito di generale ed eccezionale sospensione di tutti i termini d'impugnazione, di tutti i termini e di tutte le attività processuali per i procedimenti pendenti nonché di tutti i termini e di tutte le attività procedurali facoltative, che comportano la sospensione dei termini d'impugnazione, o obbligatorie, che rappresentano la condizione per la tutela giurisdizionale, dalla data dell'8 marzo alla data del 22 marzo (poi 15 aprile) avrebbe ingenerato meno dubbi e nutrito la fioritura di meno interpretazioni. Il dato teleologico sarebbe stato davvero evidente. Per le altre materie non procrastinabili (minori, penale *et similia*), la casistica dei termini e delle attività escluse annoverate in un elenco tassativo avrebbe chiuso il cerchio dell'incertezza. La sospensione, infatti, interpretata nella chiave ermeneutica ripetutamente suggerita dalla Suprema Corte di parentesi nel decorso del termine, per cui, chiusasi la stessa, il termine riprende a decorrere, è rimedio astrattamente idoneo a includere ogni soluzione per le più disparate fattispecie concrete, dal rinvio delle udienze alla durata massima dei procedimenti, che peraltro non ne risulterebbe dilatata, giacché la sospensione produce una *fictio*, per cui all'interno della parentesi il tempo non scorre e, dunque, non si computa. E l'eccezionalità della contingenza ben avrebbe giustificato la deviazione per il settore della giustizia dal solco dell'ordinarietà per la priorità del contenimento del contagio rispetto alle esigenze di speditezza e ragionevole durata dei procedimenti.

È da sottolineare, del resto, come nemmeno il D.L. 18/2020, abbia sgombrato il campo da ogni riflessione, dubbiosa o critica che sia. Se è vero, infatti, che il principio è quello del brocardo *lex specialis derogat generali*, che esclude che la legge generale possa costituire il parametro ermeneutico della legge speciale (principio valevole tanto più per le norme eccezionali, che oltre a disciplinare una materia specifica come le norme speciali, introducono eccezioni che implicano anche conflitto con le norme generali dell'ordinamento), è altrettanto vero che l'opzione per il metodo casistico ha – com'era inevitabile – lasciato lacune. Lacune, che come di consueto l'Agenzia delle entrate non ha mancato di “sforzarsi” di colmare.

Il termine per ricorrere, presentare istanza di accertamento con adesione e prestare acquiescenza

Con la [circolare n. 5/E/2020](#) (Primi chiarimenti in merito ai termini per il pagamento degli importi dovuti a seguito di accertamenti esecutivi - Articoli 83 e 68, D.L. 18/2020 (c.d. Decreto “Cura Italia”)), l'Agenzia

delle entrate ha affermato che *“per gli avvisi di accertamento cosiddetti esecutivi, il cui termine per la presentazione del ricorso era ancora pendente alla data del 9 marzo resta sospeso anche il relativo termine di pagamento e lo stesso ricomincia a decorrere dal 16 aprile”* vuoi ricorrere, vuoi per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, vuoi per il pagamento in acquiescenza. All'ordinario termine di 60 giorni per ricorrere, in sostanza, ne andranno aggiunti altri 38 di calendario (una parentesi all'interno della quale, quella tra il 9 marzo e il 15 aprile, in cui il tempo non scorre). Per *“gli avvisi notificati nel predetto intervallo temporale”*, prosegue l'Agenzia, *“l'inizio del decorso del termine ... è differito alla fine del periodo di sospensione”*, con la conseguenza che scadrà il prossimo 15 giugno 2020.

Il termine per concludere il procedimento di accertamento con adesione

Con la [circolare n. 6/E/2020](#) (Sospensione dei termini e accertamento con adesione - Articoli 67 e 83, D.L. 18/2020 (c.d. decreto “Cura Italia”) – Primi chiarimenti), l'Agenzia delle entrate ha affermato che *“al termine di impugnazione si applicano cumulativamente”* sia l'ordinaria sospensione del termine di 90 giorni ([articolo 6](#), comma 3, D.Lgs. 218/1997) sia la sospensione di cui all'[articolo 83](#), D.L. 18/2020. Pertanto, poiché il termine effettivo per la sottoscrizione dell'atto di adesione coincide con il termine per presentare il ricorso di primo grado (giacché all'atto si può approdare anche oltre il termine dei 90 giorni, purché nel termine per l'impugnazione dell'atto), per i procedimenti di accertamento con adesione interessati dall'ulteriore sospensione del termine per l'impugnazione, ci saranno a disposizione, secondo l'Agenzia delle entrate, oltre agli ordinari 60 giorni, 128 giorni, anziché 90 giorni.

Non è stato affrontato dall'Agenzia delle entrate il tema dell'eventuale coinvolgimento anche della sospensione feriale dei termini, di cui all'[articolo 1](#), L. 742/1969, che si pone per gli atti notificati a decorrere dal 26 gennaio 2020 (non a caso l'Agenzia delle entrate sceglie, per il proprio esempio, una notifica del 21 gennaio 2020). La soluzione per tale aspetto, comunque, va individuata alla luce dell'[articolo 7-quater](#), comma 18, D.L. 193/2016, convertito con modificazioni in L. 225/2016, che prevede il cumulo della sospensione dei termini relativi al procedimento di accertamento con adesione con la sospensione feriale.

Per il caso di *“un condiviso interesse a svolgere comunque il procedimento di accertamento con adesione”*, soggiunge l'Agenzia delle entrate, sarà possibile il contraddittorio a distanza, mediante una procedura che –in sintesi – contempla l'identificazione del contribuente o del professionista che lo rappresenta a mezzo documento di identità ed eventuale procura speciale da inviare tramite pec o mail, primo dello svolgimento del colloquio telefonico o in videoconferenza, la condivisione della bozza del verbale, lo scambio del verbale sottoscritto anche digitalmente prima da parte del contribuente o del suo

rappresentante, poi da parte dell'ufficio, con apposizione del protocollo. Interessante l'apertura dell'Agenzia delle entrate rispetto all'utilizzo in futuro di tale modalità di svolgimento del contraddittorio: *"al termine del periodo emergenziale si potrà valutare, sulla base degli esiti dell'applicazione di queste indicazioni, la possibilità di adottarle in maniera ordinaria, subordinatamente alle dotazioni tecnologiche disponibili"*.

Il termine per perfezionare il procedimento di accertamento con adesione

L'[articolo 83](#), D.L. 18/2020, in materia di giustizia tributaria, naturalmente non incide sul termine per il perfezionamento dell'adesione, mediante versamento dell'intero o della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto di adesione. Tale termine non appare sospeso nemmeno alla luce delle altre disposizioni volte a disciplinare l'impatto dei provvedimenti finalizzati al contenimento del contagio sui versamenti (ci si riferisce principalmente all'[articolo 68](#), D.L. 18/2020, in materia di sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione), eccetto che per soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa collocata – alla data del 21 febbraio 2020 - nell'ambito della cosiddetta "zona rossa", per i quali è posticipato al 30 aprile per effetto del D.M. 24 febbraio 2020 (il decreto del Mef, che ha prorogato i versamenti al termine del mese successivo alla scadenza).

Il termine per concludere la procedura obbligatoria di mediazione

Al momento, non sono note interpretazioni dell'Agenzia delle entrate in materia di procedure scaturite dalla presentazione di ricorsi ex [articolo 17-bis](#), D.Lgs. 546/1992. Tuttavia, da un lato l'[articolo 83](#), comma 20, D.L. 18/2020, dispone che, dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020, *"sono altresì sospesi i termini per lo svolgimento di qualunque attività in tutti i procedimenti di risoluzione stragiudiziale delle controversie regolati dalle disposizioni vigenti, quando i predetti procedimenti siano stati promossi entro il 9 marzo 2020 e quando costituiscono condizione di procedibilità della domanda giudiziale"*. Sono conseguentemente sospesi i termini di durata massima dei medesimi procedimenti; dall'altro lato, per quanto rilevi, l'Agenzia delle entrate ([circolare n. 6/E/2020](#)) afferma che le proprie interpretazioni in materia di procedimento di accertamento con adesione sarebbero adattabili *"caso per caso ad ogni altro procedimento tributario che richiede la partecipazione ovvero l'intesa col contribuente"*. La mediazione per le liti sotto soglia di valore, infatti, è obbligatoria, ancorché non a pena d'inammissibilità, ma d'improcedibilità (a seguito della novella di cui all'articolo 1, [comma 611](#), L. 147/2013, cfr. Corte Costituzionale, [sentenza n. 98/2014](#)), con la conseguenza che la procedura, a differenza del

procedimento di accertamento con adesione, rappresenta esattamente una condizione di procedibilità della domanda giudiziale.

Il termine per la costituzione in giudizio

L'[articolo 83](#), comma 2, D.L. 18/2020, disponendo la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto e precisando che ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, tale termine decorrerà dalla fine del detto periodo, influisce anche sul termine per la costituzione in giudizio.

Nel frattempo, in quel di Roma, con il provvedimento congiunto 648/2020/I del 25 marzo 2020 (Modalità operative per l'accesso ai servizi - periodo 26/03/2020-15/04/2020), la Prima Presidenza della Corte di Cassazione ha disposto la ricezione dei soli atti civili e penali afferenti ai procedimenti non sospesi, con invito a impiegare il servizio postale ove ammesso, e restrizioni per gli accessi finalizzati al ritiro degli atti. Provvedimenti di tenore simile proliferano nei Tribunali e nelle Commissioni Tributarie.





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. 12/2020

I servizi *on line* dell'Amministrazione finanziaria. I servizi fiscali del territorio

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

Dopo aver delineato nel precedente intervento¹ i diversi servizi del comparto entrate dell'Amministrazione finanziaria fruibili direttamente da casa o dal proprio studio professionale, ci dedichiamo in questa seconda parte ai servizi *on line* del comparto territorio.

Una volta ottenuto il pin, accedendo ai *link* correlati – maggiori informazioni sui servizi disponibili – si apre una maschera che consente di filtrare per tipologia di utenza ovvero per categorie.

– Tipologia di utenza				
– Cittadini	– Imprese	– Professionisti	– Intermediari	– Enti
– Categorie				
– Fabbricati e terreni				
– Adempimento unico telematico <i>on line</i> ; Aggiornamento Catasto fabbricati - Docfa 4.00.4; Aggiornamento Catasto fabbricati - Docfa 4.00.5; Aggiornamento Catasto terreni - Pregeo; Aggiornamento Catasto terreni <i>on line</i> ; Aggiornamento banca dati catastale; Aggiornamento banca dati ipotecaria (istituzioni); Aggiornamento banca dati ipotecaria (professionisti); Cancellazione di un'ipoteca <i>on line</i> ; Consultazione Archivio Comuni e Stati esteri; Consultazione banche dati - Sister (Istituzioni); Consultazione banche dati - Sister (Professionisti e privati); Consultazione personale <i>on line</i> ; Correzione dati catastali <i>on line contact center</i> ; CreaXML; Denuncia cumulativa dei fondi rustici; Elaborato planimetrico <i>on line</i> ; Estratto mappa <i>on line</i> ; Fabbricati mai dichiarati; Fornitura dati cartografici <i>on line</i> ; Fornitura dati cartografici <i>on line</i> (enti e P.A.); Forniture dati OMI; Geoportale cartografico catastale; Interrogazione registro delle comunicazioni; Interrogazione schede monografiche punti fiduciali (Mon); Interrogazione stato pratica catastale <i>on line</i> ; Ispezione ipotecaria <i>on line</i> ; Presentazione telematica documenti (Unimod); Registrazione locazioni immobili (RLI); Registrazione locazioni immobili (RLI) - Compilazione e invio via <i>web</i> ; Registrazione contratti beni immobili - cedolare secca; Registrazione contratti beni immobili - cedolare secca - compilazione e invio via <i>web</i> ; Ricerca punti fiduciali; Richiesta di certificato ipotecario, o copia, <i>on line</i> ; Risultanze catastali; Scrivania del territorio; Servizio consultazione cartografia - WMS; Servizio <i>on line</i> Fabbricati non dichiarati - ricerca particelle; Servizio <i>on line</i> Fabbricati rurali - ricerca particelle; UniCert; Unimod; Variazioni colturali - Docte 2; Variazioni colturali <i>on line</i> - Ricerca particelle; Visualizzazione forniture dati catastali; Visura catastale <i>on line</i> ; Visura della mappa <i>on line</i> ; Visura della planimetria <i>on line</i> - Cittadini e imprese; Visura della planimetria <i>on line</i> - enti e P.A.; Visura della planimetria <i>on line</i> - intermediari e professionisti; Voltura catastale; Voltura catastale <i>on line</i> (per notai e tecnici professionisti).				

¹ G. Antico, "[I servizi online dell'Amministrazione finanziaria. I servizi fiscali dell'Agenzia delle entrate – Prima parte](#)" in La circolare tributaria n. 11/2020.

Cliccando sulla tipologia di servizio si ottiene tutto quanto necessario per effettuare l'operazione.

Strumenti *on line* oggi maggiormente utili per effetto dell'emergenza sanitaria da COVID-19 (c.d. coronavirus)², atteso che presso le sedi degli uffici sarà solo possibile consegnare documenti e richiedere servizi per la successiva lavorazione in *back office*.

Atti lavorati in *back office*

In questo particolare momento in cui gli uffici non sono a pieno regime vediamo quali possono essere - in linea di massima - i servizi che vengono riscontrati in differita.

- Servizi in differita				
- Richieste planimetrie catastali da parte dei proprietari	- Richieste di estratti di mappa semplici	- Variazioni colturali Mod. 26	- Richieste di certificazioni catastali ³	- Richiesta copie conformi di atti di aggiornamento catastale ⁴
- Domanda di voltura ⁵	- Richieste di consultazione di documenti cartacei (<i>ante</i> meccanizzazione)	- Richieste di trascrizioni o iscrizioni ipotecarie	- Richieste di certificazioni ipotecarie	- Richieste consultazione ipotecarie ante meccanizzazione

È opportuno che le richieste siano corredate dell'indirizzo *e mail* e del numero di telefono per consentire le comunicazioni correlate all'evasione delle richieste.

La scrivania del territorio

Come si legge nel sito dell'Agenzia delle entrate la scrivania del territorio è un ambiente di lavoro che rende disponibile, in un'unica interfaccia sul proprio *pc*, una serie di servizi per lo scambio di informazioni con le banche dati catastale e ipotecaria dell'Agenzia delle entrate, con l'obiettivo di semplificare le attività del professionista e stimolarne la *compliance*.

Una volta installata la scrivania del territorio, gli utenti avranno accesso a una nuova generazione di applicazioni *software* in grado di fornire informazioni estratte dalle banche dati di riferimento, senza dover passare necessariamente dal sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

La scrivania del territorio assiste, quindi, il professionista nella attività di compilazione e controllo degli atti di aggiornamento, all'interno di un processo articolato in 5 fasi:

autenticazione dell'utente ai servizi telematici;

² Come si legge nel comunicato stampa del 10 marzo 2020, presso le sedi degli uffici sarà possibile consegnare documenti e richiedere servizi per la successiva lavorazione in *back office*. È possibile ricorrere all'utilizzo della posta elettronica certificata (gli indirizzi sono riportati sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it, nell'area nazionale e in quelle regionali) per la presentazione di istanze e documenti che saranno lavorati in *back office*, il cui esito sarà comunicato dall'ufficio sempre con posta elettronica.

³ Corredate da marche servizi da 44 euro e da una marca da bollo da 16 euro (eventualmente da integrare successivamente con ulteriori marche da bollo in relazione al numero di pagine).

⁴ Corredata da marca servizi di 32 euro e, ove necessario anche da marca da bollo.

⁵ Corredata delle marche servizi (55 euro per voltura) e delle marche da bollo (16 euro ogni 4 pagine) o da ricevuta di pagamento tramite F24.

disponibilità delle informazioni necessarie per compilare il documento;
 compilazione vera e propria delle informazioni;
 attivazione di servizi di utilità finalizzati alla *compliance*;
 trasmissione per via telematica del documento attraverso il portale Sister.

I servizi on line

Vediamo quali sono – in generale - i documenti e servizi *on line* offerti dall'Agenzia delle entrate e che possono essere fruiti direttamente dal cittadino previa registrazione.

– Servizi ottenibili previa registrazione			
<ul style="list-style-type: none"> – Visure attuali per soggetto, ossia limitata agli immobili su cui il soggetto – cercato risultati all'attualità titolare di diritti reali⁶ 	<ul style="list-style-type: none"> – Visure, attuali o storiche, di un immobile (censito al Catasto Terreni o al Catasto fabbricati), impostando la ricerca attraverso gli identificativi catastali 	<ul style="list-style-type: none"> – Consultazione libera della cartografia catastale 	<ul style="list-style-type: none"> – Consultazione personale ipotecaria; è possibile consultare la banca dati ipotecaria, a titolo gratuito e in esenzione da tributi, relativamente agli immobili di cui il soggetto richiedente risultati titolare

È, inoltre, possibile segnalare errori e rettifiche dei dati catastali tramite *contact center*.

I professionisti che sono abilitati al sistema Sister possono accedere a tutti i servizi di consultazione sia catastale sia ipotecaria. Inoltre, possono trasmettere documenti, segnalazioni e domande di volture utilizzando la pec professionale.

Ricordiamo che Sister è la piattaforma tecnologica a cui si accede con la stipula di una convenzione con l'Agenzia delle entrate. Con le convenzioni di consultazione non sono ordinariamente disponibili le immagini planimetriche e l'accesso alle planimetrie catastali per via telematica è consentito ai professionisti e ai pubblici ufficiali abilitati su Sister ai servizi di "Presentazione Documenti", per l'aggiornamento degli atti catastali e su mandato dei titolari di diritti reali sull'immobile.

Correzioni dati catastali

In caso di errori riscontrati nei dati catastali relativi ai propri immobili, gli interessati possono richiederne la correzione nella banca dati del Catasto.

La domanda di correzione – oltre che essere presentata presso gli uffici provinciali – territorio, può essere effettuata utilizzando il servizio *on line* "Contact center".

⁶ Non è al momento previsto il rilascio della visura per soggetto storica.

Il richiedente deve indicare le proprie generalità, i dati catastali dell'immobile, la situazione riscontrata e le notizie utili alla correzione dell'errore.

– <i>Contact center</i>	
– Errore sulla persona a cui è intestato l'immobile	– L'errore può riguardare: cognome e nome (per le aziende "denominazione"), codice fiscale, luogo e data di nascita (per le aziende "sede legale"), diritti e quota di possesso. Per presentare la richiesta occorre disporre dell'identificativo catastale dell'immobile (foglio, particella, subalterno) e degli estremi di uno dei seguenti documenti: atto notarile di acquisto (o altro atto pubblico), dichiarazione di successione, domanda di voltura catastale, denuncia al Catasto di nuova costruzione o variazione
– Errore sui dati dell'immobile	– L'errore può riguardare indirizzo, ubicazione (n. civico, piano, interno, etc.) o evidenti inesattezze nella consistenza (numero vani o metri quadri). Per presentare la richiesta occorre disporre dell'identificativo catastale dell'immobile (foglio, particella, subalterno) e degli estremi di uno dei seguenti documenti: atto notarile di acquisto, dichiarazione di successione, denuncia al Catasto di nuova costruzione o di variazione o altro documento comprovante l'avvenuta variazione
– Segnalazione di incoerenza per fabbricato non dichiarato	– Fra gli elenchi pubblicati dei Comuni e delle particelle di terreno nei quali è stata accertata la presenza di fabbricati o di ampliamenti di costruzioni che non risultano dichiarati in Catasto. Le segnalazioni possono riguardare solo immobili presenti negli elenchi pubblicati sul sito <i>internet</i> dell'Agenzia delle entrate
– Segnalazione di incoerenza per fabbricato rurale	– L'Agenzia delle entrate ha pubblicato gli elenchi dei fabbricati rurali non ancora dichiarati al Catasto fabbricati. Vi sono situazioni particolari (fabbricati rurali - Quando non è obbligatorio fare la dichiarazione) in cui i titolari non sono tenuti ad alcun adempimento. – Eventuali segnalazioni relative a tali fabbricati possono essere presentate all'Agenzia delle entrate (<u>Fabbricati rurali - Come e dove ottenere il servizio</u>)
– Altri tipi di richieste	– Si tratta di casi particolari, rivolti per lo più a tecnici professionisti. Queste le richieste consentite: registrazione atto Catasto fabbricati, assegnazione identificativo definitivo, informatizzazione planimetria, registrazione atto Catasto terreni, registrazione variazione colturale, rettifica duplicati di particella, passaggio particella terreni a ente urbano, segnalazione errori monografie dei punti fiduciali, correzione identificativo (da impianto meccanografico), assegnazione rendita catastale

Consultazione personale *on line*

Il servizio permette agli utenti registrati ai servizi telematici Entratel/Fisconline, di consultare la banca dati catastale e ipotecaria, a titolo gratuito e in esenzione da tributi, relativamente agli immobili di cui il soggetto richiedente, sia esso persona fisica o soggetto diverso dalla persona fisica (società, ente pubblico o privato, associazione), risulti titolare, anche per quota, del diritto di proprietà o di altri diritti reali di godimento.

In particolare, come si legge nel sito dell'Agenzia delle entrate:

le persone fisiche possono accedere direttamente ai servizi Fisconline/Entratel mediante le credenziali di autenticazione alla piattaforma telematica dell'Agenzia delle entrate e l'indicazione del codice pin; i soggetti diversi dalle persone fisiche (società, enti pubblici o privati, associazioni), registrate ai medesimi servizi, possono accedere alle informazioni tramite i soggetti incaricati, abilitati dal proprio gestore.

L'estrazione delle informazioni avviene esclusivamente in base al codice fiscale del titolare dell'abilitazione ai servizi Fisconline o Entratel (sia esso persona fisica o non fisica). Risultato della ricerca è la lista delle Province in cui si trovano i beni di cui risulta all'attualità "intestatario catastale". Selezionata una Provincia è possibile richiedere la visura per soggetto all'attualità, senza la necessità di fornire ulteriori restrizioni su un singolo Comune. Non è prevista la richiesta di visura storica per soggetto. In alternativa, selezionata la Provincia e successivamente l'immobile di interesse, si possono ottenere:

– Servizi ottenibili	
– Visura per immobile attuale	– per l'unità immobiliare selezionata, che fornisce anche i dati degli eventuali altri intestatari
– Visura per immobile storica	– per l'unità immobiliare selezionata, ove non sono riportati i dati degli eventuali altri intestatari
– Visura della mappa	– per la particella di Catasto terreni selezionata
– Visura planimetrica	– per l'unità immobiliare urbana selezionata
– Ispezione ipotecaria per l'unità immobiliare selezionata e il soggetto	– il risultato della ricerca è l'elenco delle formalità (trascrizioni, iscrizioni e annotamenti) nelle quali il soggetto, identificato con il codice fiscale attuale e referenziato come soggetto a favore o contro, è associato all'immobile selezionato; da questo elenco è possibile consultare le singole note e, ove disponibile, il relativo titolo

Pertanto, non potranno essere reperite per via telematica le formalità in cui gli immobili sono individuati con identificativi catastali diversi da quelli attuali, né quelle in cui per il soggetto è stato indicato un codice fiscale diverso da quello attuale (o comunque diverso da quello utilizzato in sede di abilitazione ai servizi Fisconline o Entratel). Non sono, inoltre, disponibili le trascrizioni, iscrizioni e relative annotazioni eseguite prima dell'automazione delle conservatorie.

Sono, inoltre, escluse le formalità eseguite "a favore" del richiedente che si riferiscono a:

trascrizione di atti esecutivi e cautelari (sequestri, pignoramenti);

trascrizione di domande giudiziali;

iscrizione di ipoteca.

Per ispezionare eventuali formalità non reperibili in via telematica è sempre possibile rivolgersi al competente servizio di pubblicità immobiliare.

In alternativa, se il richiedente non è titolare neanche in parte dell'immobile, può utilizzare il servizio "Ispezione ipotecaria *on line*". È necessario, in questo caso, registrarsi ai servizi finanziari *on line* di Poste Italiane Spa, che consentono di effettuare il pagamento dei tributi dovuti⁷.

I servizi per i professionisti

Indichiamo alcuni dei servizi disponibili *on line* per i professionisti, peraltro in alcuni casi da utilizzare obbligatoriamente.

Il modello unico informatico

Un atto immobiliare deve essere registrato, trascritto, volturato ed è soggetto al pagamento di diversi tributi.

I notai eseguono i diversi adempimenti relativi allo stesso atto immobiliare con l'invio *on line* di un unico modello: il Modello unico informatico.

Il Modello unico informatico può contenere: le richieste di registrazione; le note di trascrizione e di iscrizione; le domande di annotazione; le domande di voltura catastale.

I notai effettuano, inoltre, il pagamento dei tributi con autoliquidazione. I documenti sono compilati con il *software* UniMod e sono inviati attraverso Sister, la piattaforma dell'Agenzia delle entrate, che prevede l'abilitazione al servizio presentazione documenti.

È possibile inviare per via telematica anche il titolo per gli atti da presentare ai conservatori dei registri immobiliari degli uffici provinciali. La trasmissione telematica riguarda la copia autenticata di un atto notarile integralmente predisposta con strumenti informatici e l'impiego della firma digitale.

Per tutte le formalità trasmesse per via telematica, il certificato di eseguita formalità, sottoscritto dal conservatore o da un suo delegato con firma digitale che ne attesta le relative funzioni, è restituito al richiedente tramite il servizio telematico.

Aggiornamento Catasto fabbricati (Docfa)

L'edificazione di nuovi immobili e la variazione nello stato di quelli già esistenti, nel caso in cui influisca sul classamento o sulla consistenza dell'unità immobiliare (ad esempio per fusione o frazionamento,

⁷ Per ogni consultazione effettuata, il costo del servizio è maggiorato del 50% rispetto alla tariffa base applicata allo sportello. A decorrere dal 1° ottobre 2012 l'importo dovuto è ridotto del 10%. Per ogni nominativo oggetto della ricerca sono dovuti 9,45 euro. Se nell'elenco sintetico relativo al soggetto sono presenti più di 30 formalità, sono corrisposti ulteriori 4,73 euro per ogni gruppo di 15 formalità. Per ogni formalità consultata sono dovuti 5,40 euro. Poste Italiane Spa applica commissioni variabili in relazione alla modalità di pagamento telematico scelta. Il servizio, limitato alle sole persone fisiche, è disponibile per ricerche su qualsiasi circoscrizione del territorio nazionale, a esclusione delle Province di Trento, Bolzano, Trieste, Gorizia e delle altre zone nelle quali vige il sistema tavolare. Non può essere effettuata la ricerca di dati relativi a periodi precedenti l'informatizzazione di un ufficio.

cambio di destinazione, nuova distribuzione degli spazi interni, etc.) devono essere dichiarate in Catasto⁸.

La dichiarazione, a carico degli intestatari dell'immobile, avviene con la presentazione all'Agenzia delle entrate di un atto di aggiornamento predisposto da un professionista tecnico abilitato (architetto, ingegnere, dottore agronomo e forestale, geometra, perito edile, perito agrario limitatamente ai fabbricati rurali, agrotecnico). Anche i possessori, in caso di inerzia dei titolari dei diritti reali (ad esempio espropri, cause per usucapione, mancanza di eredi) possono presentare la dichiarazione Docfa, nei soli casi di prima iscrizione in Catasto dei beni immobili.

Il termine di presentazione delle dichiarazioni al Catasto è fissato in 30 giorni dal momento in cui i fabbricati sono divenuti abitabili o servibili all'uso cui sono destinati o comunque decorrenti dalla data di ultimazione della variazione nello stato per le unità immobiliari già censite.

In caso di tardiva presentazione, si applicano le sanzioni secondo le normative vigenti.

L'Agenzia delle entrate offre sul punto precise indicazioni nel sito: i professionisti possono utilizzare il *software* Docfa - Documenti Catasto fabbricati scaricabile gratuitamente dal sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, per compilare il modello di dichiarazione della proprietà immobiliare urbana per l'accertamento:

delle unità immobiliari urbane di nuova costruzione (accatastamento);

delle variazioni dello stato, consistenza e destinazione delle unità immobiliari urbane censite;

delle unità afferenti edificate su area urbana, in sopraelevazione o su aree di corte;

dei beni immobili non produttivi di reddito urbano, ivi compresi i beni comuni, e relative variazioni.

Sono esclusi dall'obbligo di accatastamento una serie di immobili.

– Immobili esclusi dall'accatastamento		
– Manufatti con superficie coperta inferiore a 8 metri quadrati	– Serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale	– Vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni
– Manufatti isolati privi di copertura	– Tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 metri, purché di volumetria inferiore a 150 metri cubi	– Manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo
– Fabbricati in corso di costruzione-definizione	– Fabbricati che presentano un accentuato livello di degrado (collabenti)	– Beni costituenti infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione

L'assegnazione di una unità immobiliare a una determinata categoria va fatta in base alla destinazione propria risultante dalle caratteristiche tecnico-fisiche rinvenibili, in particolare per gli immobili a

⁸ La presentazione degli atti di aggiornamento del Catasto fabbricati prevede il versamento dei tributi speciali catastali.

destinazione ordinaria, nelle cosiddette “Unità tipo” di riferimento, che definiscono, su base locale, l'unità immobiliare di comparazione per le attività catastali di classamento ossia per l'attribuzione della corretta categoria e classe catastale agli immobili censiti in Catasto.

Dal 1° giugno 2015 è obbligatorio l'uso delle procedure telematiche per la trasmissione degli atti tecnici di aggiornamento catastale. I professionisti devono presentare il documento per via telematica tramite la piattaforma Sister, che prevede l'abilitazione al servizio presentazione documenti.

Successivamente l'Agenzia delle entrate effettua i relativi controlli di accettazione ai fini della registrazione in banca dati del documento di aggiornamento e attiva successivamente eventuali controlli di merito. Se questi ultimi conducono a rettifiche d'ufficio, le stesse sono iscritte in banca dati e poi notificate ai soggetti intestatari. Contro questi accertamenti è possibile ricorrere alla CTP competente per territorio, secondo le modalità e i termini indicati negli atti notificati.

Aggiornamento Catasto terreni (Pregeo)

Ogni cambiamento nello stato di terreni, avvenuto per edificazione, ampliamento, demolizione, anche parziale, di unità immobiliari, o per frazionamento di una particella di terreno, di norma ai fini di un passaggio di proprietà, deve essere dichiarato in Catasto.

La dichiarazione, a carico degli intestatari dell'immobile, avviene con la presentazione all'Agenzia delle entrate di un atto di aggiornamento predisposto da un professionista tecnico abilitato (architetto, ingegnere, dottore agronomo e forestale, geometra, perito edile, perito agrario e agrotecnico).

I professionisti possono utilizzare il *software* Pregeo (PREtrattamento atti GEOmetrici) per compilare l'atto di aggiornamento catastale che può essere costituito da: tipo frazionamento; tipo mappale; tipo frazionamento e tipo mappale; tipo particellare.

Anche qui per tale adempimento dal 1° giugno 2015 è obbligatorio l'uso delle procedure telematiche. Anche in queste ipotesi, l'Agenzia delle entrate potrà effettuare i controlli e attivare eventuali rettifiche d'ufficio, notificate ai soggetti intestatari, e contestabili davanti al giudice tributario.

Aggiornamento banche dati ipotecaria

I professionisti e gli altri soggetti privati possono presentare per via telematica agli uffici provinciali - territorio i documenti di aggiornamento delle banche dati catastale e ipotecaria.

I documenti devono essere sottoscritti con firma digitale e sono inviati con la piattaforma Sister, che prevede l'abilitazione al servizio presentazione documenti.

Possono essere abilitati a questo servizio: i notai, per l'adempimento unico telematico; i tecnici qualificati per l'aggiornamento della banca dati catastale; gli enti di previdenza obbligatoria e i soggetti che esercitano attività bancaria e finanziaria per la richiesta di cancellazione semplificata d'ipoteca.

Cancellazione semplificata di un'ipoteca

La cancellazione semplificata d'ipoteca è un procedimento che riguarda le ipoteche iscritte a garanzia di mutui e finanziamenti, anche non fondiari, concessi da soggetti che esercitano attività bancaria e finanziaria e da enti di previdenza obbligatoria ai loro dipendenti e iscritti.

Per richiedere la cancellazione semplificata di un'ipoteca, il creditore deve inviare una comunicazione di avvenuta estinzione del debito al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate - reparto servizi di pubblicità immobiliare.

L'utilizzo del servizio è subordinato alla preventiva abilitazione al servizio presentazione documenti. Dal 1° gennaio 2015 la comunicazione del creditore deve essere redatta esclusivamente in conformità alle nuove specifiche tecniche - pdf allegate al [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 luglio 2014](#); deve essere sottoscritta con firma digitale e inviata esclusivamente per via telematica utilizzando la piattaforma Sister.

Per assicurare a questa comunicazione idonea pubblicità, è stato istituito il registro delle comunicazioni. Il servizio "Interrogazione del registro delle comunicazioni" permette di conoscere lo stato di lavorazione della cancellazione di un'ipoteca. È gratuito e disponibile presso i servizi di pubblicità immobiliare, i servizi telematici Entratel e Fisconline e i servizi telematici Sister.

Alle informazioni si accede fornendo il codice fiscale del debitore.

SCHEDA DI SINTESI

Dopo aver delineato i diversi servizi del comparto entrate dell'Amministrazione finanziaria fruibili direttamente da casa o dal proprio studio professionale, ci dedichiamo in questa seconda parte ai servizi *on line* del comparto territorio.



In questo particolare momento in cui gli uffici non sono a pieno regime vi sono comunque una serie di servizi che vengono riscontrati in differita.



Una volta ottenuto il pin, accedendo ai *link* correlati – maggiori informazioni sui servizi disponibili – si apre una maschera che consente di filtrare per tipologia di utenza ovvero per categorie.



In caso di errori riscontrati nei dati catastali relativi ai propri immobili, gli interessati possono richiederne la correzione nella banca dati del Catasto. La domanda di correzione – oltre che essere presentata presso gli uffici provinciali – territorio, può essere effettuata utilizzando il servizio *on line* “Contact center”.



La consultazione personale *on line* è il servizio permette agli utenti registrati ai servizi telematici Entratel/Fisconline, di consultare la banca dati catastale e ipotecaria, a titolo gratuito e in esenzione da tributi, relativamente agli immobili di cui il soggetto richiedente, sia esso persona fisica o soggetto diverso dalla persona fisica (società, ente pubblico o privato, associazione), risulti titolare, anche per quota, del diritto di proprietà o di altri diritti reali di godimento.



I servizi per i professionisti: Docfa e Pregeo.



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. 12/2020

Le nuove regole delle lettere di intento

di Carlo Bertacca - dottore commercialista e revisore legale

Premessa

Negli ultimi anni, le regole sull'emissione delle dichiarazioni di intento sono state oggetto di 2 rilevanti modifiche. La prima prevista dall'[articolo 20](#), D.Lgs. 175/2014, la seconda e più recente dall'[articolo 12-septies](#), D.L. 34/2019, "Decreto Crescita", che ha introdotto nuove disposizioni allo scopo di semplificarne la gestione anche se all'effetto pratico non sembra esserci riuscita. Contestualmente la norma citata, ha modificato il regime sanzionatorio.

La dichiarazione di intento

Come è noto, l'emissione della dichiarazione di intento da parte dell'esportatore abituale, consente a quest'ultimo di effettuare acquisti senza addebito dell'Iva, evitando così di generare a fine anno, un credito Iva, a volte anche molto rilevante, che può comportare problemi di liquidità per l'impresa. La lettera c) del comma 1 dell'[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972 dispone, infatti, che non sono imponibili *"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"*.

Le condizioni e modalità con cui si esercita la facoltà prevista dalla norma, sono state stabilite dall'[articolo 1](#), D.L. 746/1983 che ha individuato sia i soggetti che si possono avvalere dell'agevolazione, che le formalità che le parti coinvolte nell'operazione devono seguire.

La lettera di intento nella "vecchia" disciplina

Fino al 31 dicembre 2019, la disciplina sulle lettere di intento era quella prevista dalla lettera c), articolo 1, D.L. 746/1983 così come modificata dall'articolo 20, D.Lgs. 175/2014. Secondo la predetta disposizione, l'esportatore abituale fino al 31 dicembre 2019, al fine di effettuare acquisti senza il pagamento dell'imposta, era tenuto a:

- trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati delle dichiarazioni di intento emesse;

- inviare al fornitore/dogana la dichiarazione di intento unitamente alla ricevuta di avvenuta presentazione della stessa, rilasciata dall'Agenzia delle entrate;
- numerare progressivamente le dichiarazioni di intento e annotarle entro i 15 giorni successivi all'emissione in apposito registro oppure in apposite sezioni dei registri Iva vendite o corrispettivi

Il fornitore dell'esportatore abituale sempre fino al 31 dicembre 2019 era tenuto a:

- emettere fattura, senza addebito dell'imposta, così come previsto dall'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, fino all'ammontare indicato nella dichiarazione, solo dopo aver ricevuto la lettera di intento e la relativa ricevuta di presentazione della stessa all'Agenzia che l'esportatore abituale è tenuto a consegnarli. Stando a quanto disposto dal comma 2 del citato [articolo 20](#), D.Lgs. 175/2014 il fornitore deve, inoltre, sempre prima di effettuare la cessione o la prestazione, riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore abituale;
- indicare nel quadro VI della dichiarazione annuale Iva le dichiarazioni di intento ricevute;
- numerare progressivamente le dichiarazioni di intento ricevute entro i 15 giorni successivi a quello di ricevimento e ad annotarle in apposito registro tenuto a norma dell'[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972 o sul registro delle fatture emesse o dei corrispettivi;
- indicare in fattura che si tratta di operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972;
- riportare in fattura gli estremi della dichiarazione di intento attribuiti dall'esportatore;
- quando l'importo è superiore a 77,47 euro applicare l'imposta di bollo di 2 euro.

Le nuove regole applicabili dal 1° gennaio 2020

L'[articolo 12-septies](#), D.L. 34/2019, al fine di semplificare la gestione delle lettere di intento per entrambi i soggetti interessati, ha modificato la lettera c) del comma 1 dell'[articolo 1](#), D.L. 746/1983 e ne ha abrogato il comma 2.

Le modalità operative per l'attuazione delle disposizioni introdotte dalla norma citata, sono state demandate a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanarsi entro 60 giorni dell'entrata in vigore della legge di conversione.

A seguito delle modifiche introdotte dalla norma, a decorrere dal 1° gennaio 2020, l'esportatore abituale che ha l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza l'applicazione dell'imposta deve trasmettere esclusivamente per via telematica all'Agenzia delle entrate la dichiarazione di intento.

L'Agenzia delle entrate a sua volta rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

L'esportatore non è più tenuto, quindi, a trasmettere al fornitore/dogana la dichiarazione di intento unitamente alla ricevuta di avvenuta presentazione della stessa, rilasciata dall'Agenzia delle entrate.

Inoltre è stato eliminato l'obbligo, sia per il fornitore che per l'esportatore abituale, di numerare progressivamente le dichiarazioni di intento e annotarle entro i 15 giorni successivi all'emissione/ricevimento in apposito registro o in apposite sezioni dei registri Iva vendite o corrispettivi. In effetti quest'ultimo adempimento risulta ora superfluo alla luce del fatto che, appunto, dopo aver effettuato la trasmissione all'Agenzia delle entrate della lettera di intento, il sistema attribuisce automaticamente un numero di protocollo e le inserisce nel cassetto fiscale del fornitore.

Il [provvedimento n. 96911 del 27 febbraio 2020](#), emanato ben oltre i termini messi a disposizione dal D.L. 34/2019 (il provvedimento doveva essere emanato entro il 29 agosto 2019), ha indicato le modalità con cui il fornitore può venire in possesso della dichiarazione di intento a seguito appunto del venir meno dell'obbligo di comunicazione della stessa da parte dell'esportatore abituale. È previsto, infatti che l'Agenzia delle entrate a partire dal 2 marzo 2020, metta a disposizione nel "cassetto fiscale" del fornitore indicato dall'esportatore abituale le dichiarazioni di intento inviate da quest'ultimo.

Di fatto questa è la vera importante novità del provvedimento. Fino a tale data, infatti, il fornitore, con gli strumenti messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, poteva solo venire a conoscenza del numero di protocollo di ricezione della lettera di intento da indicare nella fattura. Non conosceva, invece, l'ammontare per cui l'esportatore abituale richiedeva l'emissione della fattura senza Iva dal momento che, dal 1° gennaio 2020, l'unico obbligo di quest'ultimo era la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di intento. Dalla risposta del Mef all'interrogazione in Commissione finanze alla Camera ([n. 5-03673/2020](#)), fatta proprio per l'assenza del provvedimento, il Ministero sembra voler affermare, anche se in modo poco chiaro, che le nuove regole procedurali sulla gestione delle lettere di intento non dipendono dall'emanazione del provvedimento di attuazione previsto dall'[articolo 12-septies](#), D.L. 34/2019, in quanto, la disposizione in parola introduce una semplificazione procedurale, abroga previsioni superate nel tempo e non introduce nessun ulteriore obbligo sostanziale. In conclusione, secondo la risposta, sembra che anche in assenza del provvedimento sarebbe stato possibile applicare quanto richiesto dalla nuova norma dal 1° gennaio 2020. In realtà come vedremo tale affermazione è sconfessata dal provvedimento stesso.

Sulla base delle istruzioni fornite dal citato provvedimento il fornitore dell'esportatore abituale deve, infatti, ora:

- riscontrare e scaricare dal proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore abituale. L'effettuazione della verifica può essere richiesta anche all'intermediario abilitato e delegato di accedere al cassetto fiscale del fornitore. Nel caso di importazione l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni di intento, di conseguenza l'esportatore abituale è dispensato dalla consegna in dogana di copia cartacea delle dichiarazioni di intento e delle relative ricevute di presentazione;
- indicare in fattura gli estremi del protocollo di ricezione. Nel caso di importazione devono essere indicati dall'importatore nella dichiarazione doganale;
- emettere fattura, senza addebito dell'imposta, fino all'ammontare indicato nella dichiarazione, così come previsto ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, solo dopo aver riscontrato nel proprio cassetto fiscale l'invio della lettera di intento da parte dell'esportatore abituale;
- indicare in fattura che si tratta di operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c);
- quando l'importo è superiore a 77,47 euro applicare l'imposta di bollo di 2 euro.

Contribuente	Adempimenti fino al 31 dicembre 2019	Adempimenti dall'1° gennaio 2020
Esportatore abituale	<p>Predisporre la dichiarazione di intento numerandola progressivamente</p> <p>Trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati delle dichiarazioni di intento emesse</p> <p>Inviare al fornitore/Dogana la dichiarazione di intento unitamente alla ricevuta di avvenuta presentazione della stessa, rilasciata dall'Agenzia delle entrate</p> <p>Numera progressivamente le dichiarazioni di intento e le annota entro i 15 giorni successivi all'emissione in apposito registro oppure in apposite sezioni dei registri Iva vendite o corrispettivi</p>	<p>Predisporre la dichiarazione di intento</p> <p>Inviare la dichiarazione di intento telematicamente all'Agenzia delle entrate</p>
Fornitore	<p>Riscontra telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore abituale mediante la funzione di libero accesso a disposizione sul sito dell'Agenzia delle entrate, ovvero nel proprio cassetto fiscale</p> <p>Indicare nel quadro VI della dichiarazione annuale Iva le dichiarazioni di intento ricevute</p> <p>Numera progressivamente le dichiarazioni di intento ricevute entro i 15 giorni successivi a quello di ricevimento e le</p>	<p>Riscontra dal proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore abituale</p> <p>Indicare in fattura gli estremi del protocollo di ricezione: gli estremi del protocollo di ricezione devono essere indicati nella bolletta doganale. Per il riscontro l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni di intento</p>

	annota in apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39 D.P.R. 633/1972 o sul registro delle fatture emesse o dei corrispettivi Riporta in fattura gli estremi della dichiarazione di intento attribuiti dall'esportatore	
--	--	--

Come detto in premessa, la modifica normativa era diretta a semplificare le operazioni tra esportatore abituale e fornitore, in realtà non sembra ci sia riuscita. La non obbligatorietà di comunicazione al fornitore della dichiarazione di intento può comportare semmai, ad avviso di chi scrive, una complicazione. Di fatto dal 2 marzo il contribuente, prima di emettere fatture senza l'applicazione dell'Iva, dovrà scaricare dal proprio cassetto fiscale la dichiarazione di intento che *ante* modifica gli veniva invece consegnata nella propria pec o posta elettronica ordinaria. Inoltre, soprattutto se il cliente è un cliente nuovo, il fornitore è costretto a chiedersi se, per caso, si tratta di esportatore abituale e quindi verificare se ha inviato all'Agenzia delle entrate la dichiarazione di intento entrando nel suo cassetto fiscale. È ovvio che per evitare complicazioni e per evitare che il fornitore, non consultando il cassetto fiscale emetta fattura con Iva, sarebbe opportuno che l'esportatore abituale seguitasse comunque a inviare la dichiarazione di intento anche al suo fornitore facendo, dunque, tutto quello che faceva prima della modifica. La semplificazione sembra, quindi, tutta a favore dell'Agenzia delle entrate per agevolarla nei controlli di quegli esportatori che forse inviavano la dichiarazione di intento solo al fornitore e non anche all'Agenzia delle entrate (comportamento che comunque pare remoto, posto che il fornitore era tenuto comunque a verificare la lettera d'intento ricevuta sull'apposita pagina del sito dell'Agenzia delle entrate).

Si precisa, comunque, che nell'ipotesi in cui venga emessa fattura con Iva, per non aver controllato nel cassetto fiscale, è sempre possibile emettere una nota di credito e l'emissione di una fattura senza Iva o una nota di credito portando in diminuzione la sola Iva. Inoltre se il cliente/esportatore è d'accordo la fattura emessa può rimanere con addebito dell'Iva.

Il nuovo modello di dichiarazione di intento

Il [provvedimento n. 96911 del 27 febbraio 2020](#) dell'Agenzia delle entrate ha approvato il nuovo modello utilizzabile dagli esportatori abituali per effettuare acquisti senza Iva dal 2 marzo 2020. È tuttavia possibile utilizzare il "vecchio" modello fino al 27 aprile 2020. Dal nuovo modello, comunque, non si rilevano modifiche sostanziali.

Si segnala che è stato eliminato nel frontespizio il riquadro riservato al numero progressivo assegnato alla dichiarazione di intento ora non più obbligatorio.

Nelle istruzioni alla compilazione del modello viene ora precisato che nella sezione dati dichiarante in presenza di un gruppo Iva va indicato nel campo "Partita Iva" il numero di partita Iva allo stesso attribuito e nel campo "Codice Fiscale" il codice fiscale del Gruppo o, in alternativa, il codice fiscale del singolo partecipante al Gruppo medesimo.

Analogamente nella sezione destinatario della dichiarazione le istruzioni prevedono che nei campi relativi all'altra parte contraente, in caso di gruppo Iva, occorre indicare nel campo "Partita Iva" il numero di partita Iva allo stesso attribuito e nel campo "Codice Fiscale" il codice fiscale del gruppo, o in alternativa, il codice fiscale del singolo partecipante al gruppo stesso.

Sanzioni

Come detto in premessa l'[articolo 12-septies](#), D.L. 34/2019 ha rivisto le sanzioni in materia di dichiarazione di intento modificando il comma 4-*bis* dell'[articolo 7](#), D.Lgs. 471/1997.

Il sistema sanzionatorio in ogni suo aspetto prevede le seguenti irregolarità:

- l'emissione della fattura senza addebito di imposta in assenza di dichiarazione di intento;
- l'emissione della dichiarazione in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge;
- l'emissione della fattura senza addebito dell'imposta prima di aver riscontrato la dichiarazione di intento.

Emissione della fattura senza addebito di imposta in assenza di dichiarazione di intento

La fattispecie è regolata dal comma 3 dell'articolo 7, D.Lgs. 471/1997 che prevede per chi effettua operazioni senza addebito di imposta in mancanza della dichiarazione di intento, la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta, fermo restando l'obbligo del versamento del tributo.

La violazione è applicabile al fornitore dell'esportatore abituale nelle seguenti ipotesi:

- il fornitore emette fattura senza applicazione dell'imposta in mancanza della lettera di intento;
- il fornitore emette fattura senza applicazione dell'imposta per un importo superiore a quello comunicatogli dall'esportatore abituale con la lettera di intento. Al riguardo si precisa che il cedente/prestatore, una volta esaurito il *plafond* indicato, può continuare a emettere fattura senza applicazione dell'imposta solo se l'esportatore abituale invia una nuova dichiarazione di intento prima dell'effettuazione dell'operazione. La [risoluzione n. 120/E/2016](#) ricorda a tal proposito "*che il cedente/prestatore deve prestare particolare attenzione alla verifica dell'importo fatturato senza Iva, che non deve mai eccedere quanto indicato nella dichiarazione di intento*". È quindi onere del fornitore verificare il raggiungimento del *plafond* indicato nella dichiarazione di intento.

Ovviamente, come precisato dall'ultimo periodo del citato comma 3, nel caso di dichiarazione rilasciata in mancanza dei presupposti di legge sarà il cessionario/committente o importatore, a essere responsabile dell'omesso pagamento del tributo e a essere inciso dalla sanzione, come previsto dal successivo comma 4. Si riporta l'attenzione sul fatto, che in entrambi i casi proposti trova comunque applicazione nei confronti dell'esportatore abituale l'autonoma sanzione prevista dal comma 8 dell'[articolo 6](#), D.Lgs. 471/1997.

Emissione della dichiarazione in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge

L'irregolarità è disciplinata dal comma 4 dell'[articolo 7](#), D.Lgs. 471/1997 che prevede che chi in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere di acquisti o importazioni senza l'applicazione dell'imposta, ovvero ne beneficia oltre il limite consentito, è punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta.

Emissione della fattura senza addebito dell'imposta prima di aver riscontrato la dichiarazione di intento

La fattispecie è disciplinata dal comma 4-*bis* dell'articolo 7, D.Lgs. 471/1997 che, a seguito della modifica apportata dall'[articolo 20](#), D.Lgs. 175/2014 fino al 31 dicembre 2019, prevedeva l'applicazione della sanzione amministrativa da 250 euro a 2.000 euro in capo al cedente o prestatore che effettua cessioni senza applicazione dell'imposta prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate. Con la nuova formulazione introdotta dall'[articolo 12-septies](#), D.L. 34/2019 la sanzione si applica in percentuale dal 100 al 200% dell'imposta quando il cedente o prestatore effettua cessioni o prestazioni di servizi di cui all'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, senza aver riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di intento. Come si vede non si fa più riferimento al ricevimento della dichiarazione, ma solo al suo riscontro.

A differenza di quanto accade nelle ipotesi previste dal comma 3, in questi casi la dichiarazione di intento esiste, ma è consegnata successivamente all'effettuazione dell'operazione.

Al riguardo al momento della verifica successiva all'effettuazione dell'operazione potrebbero verificarsi le seguenti situazioni:

- irregolarità della lettera d'intento o che la ricevuta telematica è successiva alla data della fattura;
- ricezione della dichiarazione d'intento da parte dell'Agenzia delle entrate prima dell'effettuazione dell'operazione, ma mancato riscontro da parte del fornitore antecedentemente all'emissione della fattura;

in entrambi i casi risulta applicabile la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta anche se nel secondo caso si tratterebbe solo del mancato rispetto della sequenza temporale degli adempimenti (riscontro della dichiarazione di intento nel cassetto fiscale – emissione fattura) e la violazione non provoca danni all'Erario. Nel primo caso invece è come se l'operazione fosse avvenuta in assenza di dichiarazione di intento. Si tratta in sostanza di 2 ipotesi ben diverse che però sono sanzionate allo stesso modo. A parere di chi scrive sembrava più equa la precedente sanzione che avrebbe previsto in via interpretativa, solo nella prima ipotesi la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta e nella seconda la sanzione da 250 a 2.000 euro sanzionando diversamente, in questo modo, le violazioni più gravi da quelle che, di fatto, non arrecano pregiudizio all'Erario.

Tutte le irregolarità sopra citate possono essere sanate tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997.

Articolo 7, comma 4-bis fino al 31 dicembre 2019	Articolo 7, comma 4-bis dal 1° gennaio 2020
È punito con la sanzione amministrativa da 250 euro a 2.000 euro il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all' articolo 8 , comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate, prevista dall' articolo 1 , comma 1, lettera c), D.L. 746/1983, convertito, con modificazioni, dalla L. 17/1984	È punito con la sanzione prevista al comma 3 (dal 100 al 200% dell'imposta) il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, senza aver prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate, prevista dall'articolo 1, comma 1, lettera c), D.L. 746/1983, convertito, con modificazioni, dalla L. 17/1984

Vale la pena di mettere in evidenza, in materia di applicazione di sanzioni in presenza di false dichiarazioni di intento, quanto dichiarato nella risposta del Mef sopra citata. Il Ministero afferma che la norma non introduce *“la necessità di un controllo preventivo, né sullo status di esportatore abituale da parte dell'emittente della lettera di intento, né tantomeno sulla verifica dell'entità del plafond disponibile, da parte dell'esportatore abituale”*. Sembra pertanto che i controlli che deve fare il fornitore siano solo di natura formale. Inoltre il Mef precisa che *“allo stato attuale non è ancora possibile poter determinare in tempo reale la costituzione e l'evoluzione del plafond disponibile del contribuente esportatore abituale essendovi un'impossibilità tecnica di procedere a verifiche preliminari in tempi ragionevoli soprattutto riguardo alla valorizzazione delle operazioni assimilate ex articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972”*. È inverosimile, aggiunge il ministero, che un ufficio territoriale possa procedere a un controllo sostanziale dei contenuti della dichiarazione di intento ricevuta, ancorché telematicamente, al fine di verificare i requisiti così da autenticarne la validità.

Stando a quanto affermato dallo stesso Ministero, è, dunque, impossibile verificare da parte dell'Agenzia delle entrate la falsità o meno della dichiarazione di intento e se questo è impossibile per l'Agenzia delle entrate a maggior ragione lo è per il fornitore. Nonostante i commi 3 e 4 dell'[articolo 7](#), D.Lgs. 471/1997 prevedano espressamente la responsabilità del fornitore dell'esportatore abituale al solo caso in cui lo stesso abbia emesso fattura senza addebito dell'imposta in assenza della dichiarazione di intento, non si capisce perché, allora, anche alla luce della risposta all'interpello in commento, è prassi dei verificatori, in presenza di false dichiarazioni di intento, richiedere il tributo "evaso" al fornitore applicando le relative sanzioni motivando il recupero sul fatto che lo stesso era a conoscenza della frode effettuata o, che comunque, non aveva effettuato i necessari controlli per verificare l'affidabilità dell'esportatore abituale. Si ripete se queste verifiche sono impossibili per l'Agenzia delle entrate per espressa ammissione del Ministero stesso, a maggior ragione lo sono per il fornitore/prestatore dell'esportatore abituale. La riflessione è importante perché anche la giurisprudenza della Cassazione sembra accogliere l'orientamento dei verificatori. Tra tutte la [sentenza n. 14936/2018](#) che afferma che la non imponibilità delle cessioni effettuate nei confronti dell'esportatore abituale, non può essere subordinata alla sola formale specifica dichiarazione d'intento dell'esportatore ove questa sia ideologicamente falsa, occorrendo, in tale ipotesi, che il contribuente cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione del regime di non imponibilità, o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in suo potere. Dello stesso tenore la più recente sentenza della Suprema Corte [n. 9586/2019](#).

A ogni modo è consigliabile che il fornitore, prima di emettere fattura, faccia alcuni controlli come per esempio la richiesta di una visura camerale dell'esportatore abituale.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 12-*septies*, D.L. 34/2019, "Decreto Crescita", ha introdotto nuove disposizioni in merito alle modalità di gestione delle lettere di intento modificando anche il sistema sanzionatorio.



Con le nuove regole applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2020 l'unico onere che ha l'esportatore abituale è quello di trasmettere esclusivamente per via telematica all'Agenzia delle entrate la dichiarazione di intento. È venuto meno l'obbligo di trasmettere la lettera di intento al fornitore/prestatore, di numerarla progressivamente e di annotarla entro i 15 giorni

successivi all'emissione in apposito registro oppure in apposite sezioni dei registri Iva vendite o corrispettivi.



Il sistema dell'Agenzia delle entrate dopo aver ricevuto la lettera di intento, attribuisce automaticamente un numero di protocollo e la inserisce nel cassetto fiscale del fornitore.



Il fornitore dal 1° gennaio 2020:

- riscontra dal proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore abituale;
- indica in fattura gli estremi del protocollo di ricezione;
- gli estremi del protocollo di ricezione devono essere indicati nella bolletta doganale. Per il riscontro l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni di intento.



Il provvedimento del 27 febbraio 2020 dell'Agenzia delle entrate ha approvato il nuovo modello utilizzabile dagli esportatori abituali per effettuare acquisti senza Iva dal 2 marzo 2020. È tuttavia possibile utilizzare il "vecchio" modello DI fino al 27 aprile 2020. Dal nuovo modello non si rilevano modifiche sostanziali.

È stato eliminato nel frontespizio il riquadro riservato al numero progressivo assegnato alla dichiarazione di intento ora non più obbligatorio.



La modifica del sistema sanzionatorio ha riguardato il comma 4-bis dell'articolo 7, D.Lgs. 471/1997 che ora prevede che in caso di mancato riscontro del fornitore per via telematica dell'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della lettera di intento, una sanzione che va dal 100 al 200% dell'imposta in luogo di quella precedente che andava da 250 a 2.000 euro.

Decreto Cura Italia - Parte prima

Indennità 600 euro		
Liberi professionisti e co.co.co. iscritti a gestione separata (articolo 27)	Iscritti a gestione Inps artigiani e commercianti, coltivatori diretti, coloni e mezzadri (articolo 28)	Dipendenti stagionali del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto tra il 1° gennaio 2020 e il 17 marzo 2020 (articolo 29)
Operai agricoli a tempo determinato con almeno 50 giornate nel 2019 (articolo 30)	Lavoratori iscritti a Enpals con redditi < 50.000 nel 2019 (articolo 30)	

- non titolari di pensione
- non concorrono alla formazione del reddito
- le indennità non sono cumulabili
- erogata dall'Inps previa domanda telematica ([messaggio Inps n. 1288 del 20 marzo 2020](#))

Sospesi contributi lavoro domestico ([articolo 37](#))

Sospesi contributi previdenziali in scadenza dal 23 febbraio 2020 al 31 maggio 2020 per lavoro domestico (ad esempio colf)
Da effettuarsi entro 10 giugno 2020

Sospensione mutui/finanziamenti a pmi ([articolo 56](#))

Sospensione rate fino al 30 settembre di mutui e altri finanziamenti a rimborso rateale ivi compresi i *leasing* concessi alle micro, piccole e medie imprese. Non è subordinata ad alcun parere deliberante da parte degli istituti di credito. È sufficiente presentare richiesta con autocertificazione

Premio dipendenti ([articolo 63](#))

Premio di 100 euro per il mese di marzo per i dipendenti che lavorano presso la sede di lavoro

Sospensione cartelle ([articolo 68](#))

Sospesi i termini di versamento scadenti tra 8 marzo 2020 e 31 maggio 2020 di cartelle, avvisi di addebito Inps, etc.
Da effettuarsi entro 30 giugno 2020 in un'unica soluzione

Sospensione mutui prima casa ([articolo 54](#))

Estensione del fondo Gasparri anche ai lavoratori autonomi e ai liberi professionisti che hanno in un periodo successivo al 21 febbraio 2020 un calo di fatturato > 33% rispetto all'ultimo trimestre 2019 in conseguenza all'epidemia

Sospesi versamenti verso P.A. ([articolo 60](#))

Inclusi contributi previdenziali e assistenziali e Inail in scadenza 16 marzo 2020
Da effettuarsi entro 20 marzo 2020

Credito sanificazione ([articolo 64](#))

Credito d'imposta del 50% per le spese di sanificazione sostenute fino a *max* 20.000 euro
(in attesa del decreto attuativo Mef e Mise)

La circolare tributaria n. 12/2020

Il rinvio della compensazione del credito riguarda anche il credito maturato a seguito di presentazione di una integrativa

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl ha presentato nel corso del 2019 una dichiarazione integrativa del modello Redditi società di capitali per l'anno 2016; tale correzione riguardava un errato calcolo dei costi auto effettivamente deducibili in tale annualità; a seguito di tale correzione, la dichiarazione integrativa presenta un maggior credito pari a 10.000 euro.

Tale credito può essere interamente e immediatamente fruito al 1° gennaio 2020 senza attendere la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2019?

La soluzione

In tema di dichiarazioni integrative e di utilizzo del relativo credito, la norma di riferimento da considerare è il comma 8-*bis* dell'[articolo 2](#), D.P.R. 322/1998, disposizione significativamente modificata dall'[articolo 5](#), D.L. 193/2016.

In particolare, il credito risultante dalla dichiarazione integrativa “a favore del contribuente”, derivante dal minore debito o dal maggiore credito d'imposta, presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (si tratta della cosiddetta dichiarazione integrativa “ultrannuale”):

deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa, se non chiesto a rimborso nell'integrativa stessa;

può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997 (c.d. compensazione “esterna” o compensazione “orizzontale”), ma solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata l'integrativa (tale

limite non si applica qualora il credito derivi dalla correzione di errori contabili di competenza, nel qual caso tale utilizzo è ammesso anche per crediti precedenti).

A tale fine i modelli di dichiarazione prevedono un quadro specifico: se nel 2019, per esempio, è stato presentato un modello Redditi 2017 società di capitali, relativo al 2016, integrativo a favore del contribuente di una dichiarazione validamente presentata nel corso del 2017, il credito Ires derivante da tale dichiarazione deve essere indicato nella dichiarazione relativa all'anno 2019 (ossia il modello Redditi 2020 società di capitali), in particolar modo nel quadro DI.

Tale credito confluisce nelle colonne 1 o 2 del quadro RX.

In tema di credito risultante da integrativa, si è recentemente espressa l'Agenzia delle entrate nell'ambito dei *forum* con la stampa specializzata nel corso del mese di gennaio.

In particolare, la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria è la seguente:

- l'indicazione del credito nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata presentata l'integrativa ultrannuale *“è resa obbligatoria per consentire la rigenerazione del credito stesso e, quindi, la sua disponibilità per il pagamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa”*;
- *“la rigenerazione del credito pregresso si compie attraverso la sua partecipazione alla liquidazione della corrispondente imposta dovuta per l'anno corrente”*;
- infine, *“se il risultato della liquidazione è un'eccedenza d'imposta a credito, tale eccedenza può essere, eventualmente, utilizzata in compensazione esterna per il pagamento di debiti relativi ad altre imposte”*.

Mentre la norma non mostra alcuna limitazione da tale punto di vista, le istruzioni ai modelli dichiarativi approvati dal 2017 in poi affermano la necessità che il credito derivante dall'integrativa “ultrannuale” debba essere preliminarmente utilizzato in compensazione “interna” (ossia all'interno della dichiarazione presentata) con l'imposta dovuta per l'anno in cui è stata presentata l'integrativa.

Su questo punto si esprime in maniera conforme anche la recente risposta fornita.

Questa posizione, peraltro, era già stata resa nei *forum* con la stampa (mai formalizzati in circolare) tenuti nel mese di gennaio 2018: *“prima di procedere all'utilizzo del credito in compensazione esterna nel modello F24, è opportuno considerare l'eventuale effetto compensativo interno alla dichiarazione”* (anche se, in questo caso, l'utilizzo interno non sembrava chiaramente obbligatorio).

Attraverso tale risposta del 2018 era stato inoltre affermato che il credito emergente dalla dichiarazione integrativa “ultrannuale” poteva essere utilizzato in compensazione nel modello F24 già a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione della stessa, non essendo necessaria la

preventiva presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta in cui è stata eseguita l'integrazione.

Oggi occorre però considerare la modifica normativa introdotta dall'[articolo 3](#), D.L. 124/2019 che, a decorrere dai crediti maturati dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, impone la previa presentazione del modello dichiarativo quando i crediti risultanti dalla dichiarazione superano 5.000 euro, con riferimento alla parte del credito che superano tale importo.

Come evidenziato nella risposta resa nell'ambito del *forum* richiamato, i crediti maturati nel 2019 possono essere utilizzati in compensazione "esterna" nel modello F24:

per importi superiori a 5.000 euro annui, *"non prima che siano trascorsi 10 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito"*; tale dichiarazione deve peraltro essere munita del visto di conformità. Evidentemente il visto non è necessario qualora il contribuente vada a beneficiare dell'esonero in base al regime premiale Isa, se il contribuente ottiene un risultato almeno pari a 8;

per importi fino a 5.000 euro, anche prima della presentazione della dichiarazione; in tal caso, è stato precisato che qualora si verifichi, in sede di successiva predisposizione della dichiarazione, che il credito utilizzato non è effettivamente spettante, sarà necessario procedere al suo riversamento, ricorrendo al ravvedimento operoso.

 **Euroconference**

PARERI E QUESITI

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

Pacchetto 5 quesiti su DICHIARAZIONE DEI REDDITI

€ 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. 12/2020

Principali scadenze dal 1° al 15 aprile 2020

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011 e delle indicazioni del D.L. 9/2020 in tema di CORONAVIRUS aventi valenza nazionale.

Mercoledì 15 aprile

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

Euroconference **NEWS**

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da **Sergio Pellegrino** e **Giovanni Valcarenghi**

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

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

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

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi	Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi	Luigi Scappini
Guido Martinelli	Giovanni Valcarenghi

COLLABORATORI ESTERNI

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

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
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.