

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi	3
Giurisprudenza in sintesi	9
Il focus giurisprudenziale	
Atto enunciante e atto enunciato: tassazione solo in caso di identità di parti	
<i>di Mara Pilla</i>	11
PTT difensori in cerca di nuovi principi generali	
Giustizia tributaria, informatica e <i>privacy</i> . Parte prima	
<i>di Mara Pilla</i>	15
Focus	
Contributi e crediti d'imposta Covid-19: trattamento contabile e fiscale	
<i>di Laura Fava</i>	19
Agevolazioni	
<i>Super bonus</i> 110%: le criticità sul tappeto	
<i>di Andrea Bongi</i>	29
Iva	
Note di variazione Iva: i recenti chiarimenti dell'Agenzia	
<i>di Luca Caramaschi</i>	38
Liquidazione Iva di gruppo anche per la controllata fuoriuscita dalla procedura	
<i>di Marco Peirolo</i>	48
Contenzioso	
La legittimazione processuale in caso di cancellazione della società dal Registro Imprese	
<i>di Luigi Ferrajoli</i>	55

Schemi di sintesi

Le alternative alla detrazione del 110% 63

Il caso risolto

L'esonero dal versamento del saldo Irap richiede l'indicazione nel quadro IS tra gli aiuti di Stato

di Centro studi tributari 64

Scadenzario

Principali scadenze dal 16 al 30 settembre 2020 67

La circolare tributaria n. 34/2020

Adempimenti

Approvato il cambio valute di agosto 2020

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale dell'8 settembre 2020, protocollo n. 299959, ha approvato il cambio valute estere per il mese di agosto 2020, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 8/9/2020, prot. n. 299959](#)

Varato il codice tributo per il versamento delle ritenute non applicate

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 50/E dell'8 settembre 2020, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per il versamento da parte dei lavoratori autonomi, tramite modello F24, delle ritenute d'acconto non operate dai sostituti d'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.L. 23/2020.

Nello specifico, il codice tributo è:

- 4050 denominato "*Ritenute d'acconto non operate versate dai lavoratori autonomi – art. 19, comma 1, D.L. 8 aprile 2020, n. 23*".

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 8/9/2020, n. 50/E](#)

Classificazione dell'intermediazione *online* e connessi adempimenti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 324/2020, analizzando un'attività di intermediazione attraverso una piattaforma *online* ha stabilito l'obbligo di certificazione della prestazione tramite fattura in quanto non classificabile come servizio elettronico; inoltre, a tal fine la fattura semplificata deve, nel tracciato Xml, indicare il codice fiscale e/o la partita Iva del cliente.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 324/2020](#)

La verifica della natura commerciale per l'applicazione delle ritenute come committente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 313/2020, ha avuto modo di chiarire che, ai fini dell'individuazione della natura "commerciale" dell'attività svolta da parte di un Comune, per stabilire l'applicabilità dell'articolo 17-*bis*, D.Lgs. 241/1997, con cui vengono disciplinati gli obblighi di sostituzione d'imposta nel reddito di lavoro dipendente e in quello adesso assimilato, nonché in relazione alle correlate addizionali regionali e comunali, si applicano le regole previste ai fini delle imposte dirette, a nulla rilevando la natura commerciale ai fini Iva.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 313/2020](#)

Agevolazioni

Altri chiarimenti sul *superbonus*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 328/2020, in tema di c.d. *superbonus*, ha ribadito (cfr. circolare n. 24/E/2020) che sotto il profilo oggettivo, l'agevolazione spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica

e alla adozione di misure antisismiche degli edifici nonché a ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi. Gli interventi devono essere realizzati su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze. Per edificio unifamiliare si intende un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinato all'abitazione di un singolo nucleo familiare. Una unità immobiliare può ritenersi «funzionalmente indipendente» qualora sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva. La presenza, inoltre, di un *“accesso autonomo dall'esterno”*, presuppone, ad esempio, che *“l'unità immobiliare disponga di un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso alla strada o da cortile o giardino di proprietà esclusiva”*. Le *“unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari”*, alle quali la norma fa riferimento, vanno individuate verificando la contestuale sussistenza del requisito della *“indipendenza funzionale”* e dell'*“accesso autonomo dall'esterno”*, a nulla rilevando, a tal fine, che l'edificio plurifamiliare di cui tali unità immobiliari fanno parte sia costituito o meno in condominio.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 328/2020](#)

AmMESSo il *superbonus* anche in forza di un contratto di comodato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 327/2020, ha ribadito che è possibile fruire della detrazione in forza di un contratto di comodato; inoltre, ha precisato che le spese di tinteggiatura della facciata esterna non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 327/2020](#)

***Superbonus* anche sulle unità collabenti**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 326/2020, ha chiarito che il c.d. *superbonus* si applica anche in caso di spese sostenute per gli interventi effettuati sulle unità collabenti

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 326/2020](#)

Detrazione per l'acquisto di immobili antisismici

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 325/2020, ha confermato che la detrazione *ex* articolo 16, comma 1-*septies*, D.L. 63/2013, è elevata al 110% delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, con facoltà di applicazione delle alternative offerte dall'articolo 121, D.L. 34/2020. Per quanto attiene l'ammontare massimo dello sconto in fattura che può essere richiesto, ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), D.L. 34/2020, non può essere di ammontare superiore al corrispettivo stesso.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 325/2020](#)

Tassativi i requisiti per il credito di imposta investimenti Regioni colpite dal sisma

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 322/2020, in riferimento al credito d'imposta per investimenti nelle Regioni dell'Italia centrale colpite dagli eventi sismici di cui all'articolo 18-*quater*, D.L. 8/2017, ha ripercorso i requisiti richiesti dalla norma.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 322/2020](#)

Ai fini del *bonus* facciate non rileva il materiale utilizzato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 319/2020, in merito al c.d. *bonus* facciate di cui all'articolo 1, comma 219 e ss., L. 160/2019, ha precisato che gli interventi che possiedono i requisiti per essere considerati agevolabili, come descritti nella circolare n. 2/E/2020, e in particolare al § 2 citato, possono fruire della detrazione a prescindere dai materiali utilizzati per realizzarli.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 319/2020](#)

Aiuti

Spettanza del contributo in caso di trasformazione regressiva in ditta individuale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 320/2020, in riferimento al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25, D.L. 34/2020, ha chiarito che nell'ipotesi in cui, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una società di persone prosegua in capo all'unico socio superstite come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinata tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 320/2020](#)

Irpef

Per i fondi pensione rileva la disciplina al momento della maturazione

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 51/E del 9 settembre 2020, in merito alla disciplina fiscale delle prestazioni pensionistiche integrative in forma periodica riferite a fondi interni di previdenza istituiti presso gli enti di cui alla L. 70/1975, ha chiarito che trova applicazione la disciplina prevista in ragione del periodo di maturazione dei relativi montanti e, cioè, quella applicabile fino al 31 dicembre 2000.

[Agenzia delle entrate, risoluzione, 9/9/2020, n. 51/E](#)

Irpef – Lavoro dipendente

Tassazione delle *stock option* in ragione della residenza fiscale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 316/2020, ha chiarito che, ai fini della tassazione delle *stock option* percepite da un dipendente si deve verificare la residenza fiscale nel *vesting period*.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 316/2020](#)

Irpef – Redditi diversi

Confermata la natura di fabbricato per l'immobile da demolire e ricostruire

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 312/2020, dando seguito a quanto affermato con la circolare n. 23/E/2020, ha confermato che la vendita di un fabbricato con annessa area pertinenziale a favore di una società che, sulla base di un permesso di costruire in corso di ottenimento, provvederà alla demolizione e ricostruzione dell'immobile rappresenta una cessione di fabbricato.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 312/2020](#)

Niente rivalutazione in caso di titoli negoziati nel sistema AIM

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 308/2020, ha negato la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore delle partecipazioni detenute in una società i cui titoli sono negoziati nel sistema multilaterale di negoziazione AIM Italia.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 308/2020](#)

Iva

Ai fini dell'accessorietà serve un tutt'uno delle due prestazioni

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 306/2020, ha ricordato che una cessione di beni o una prestazione di servizi risulta accessoria a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima (risoluzione n. 6/E/1998, risoluzione n. 120/E/2003, risoluzione n. 230/E/2002, risoluzione n. 216/E/2002 e risoluzione n. 337/E/2008). Non è dunque sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata: occorre che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale. Al contrario, i corrispettivi di prestazioni distinte, anche se rese da un unico soggetto a favore dello stesso committente, vanno trattati fiscalmente in modo differente, secondo il loro proprio regime, quando non rispondono alle medesime finalità.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 306/2020](#)

Le Entrate ritornano sulla prova del trasferimento nelle cessioni intra UE

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 305/2020, è ritornata sul tema della prova del trasferimento nelle cessioni intracomunitarie di beni ex articolo 41, D.L. 331/1993, come prevista all'articolo 45-*bis*, Regolamento UE di esecuzione 282/2011.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 305/2020](#)

Limiti all'utilizzo del *plafond*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 304/2020, ha confermato l'inutilizzabilità del *plafond* Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c, D.P.R. 633/1972, per il pagamento di prestazioni di servizi per la concessione in uso di un compendio immobiliare, a nulla rilevando, a tal fine, la successiva risoluzione dei contratti e/o stipulazione di contratti di locazione aventi ad oggetto parte del medesimo compendio.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 304/2020](#)

Locazioni

In caso di contratto relativo a più immobili di diverse categorie, il credito spetta solo ai C/1

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 321/2020, ha analizzato le corrette modalità di determinazione del credito d'imposta per botteghe e negozi di cui all'articolo 65, D.L. 18/2020, in caso di unico contratto avente a oggetto più immobili appartenenti a diverse categorie catastali di cui solo alcuni classificati C/1, stabilendo la spettanza del credito d'imposta, ferma restando la sussistenza dei requisiti necessari, esclusivamente in relazione ai 2 immobili censiti nella categoria catastale C/1. La determinazione della parte di canone riferibile ai 2 immobili classificati come C/1, deve avvenire in

proporzione alla rendita catastale attribuita agli stessi immobili con le modalità esplicitate nell'esempio n. 6 della circolare n. 26/E/2011.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 321/2020](#)

Crediti di imposta botteghe: rileva la funzione economica del contratto

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 318/2020, in riferimento al credito di imposta di cui all'articolo 65, D.L. 18/2020, riconosciuto a favore degli esercenti attività di impresa in riferimento alle spese sostenute per canoni di locazione, ha evidenziato come siano applicabili i chiarimenti forniti in tema di credito di imposta ex articolo 28, D.L. 34/2020. In ragione di ciò, a prescindere dalla qualificazione del contratto, nel caso in cui la struttura contrattuale presenti la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico", spetta il credito.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 318/2020](#)

Operazioni straordinarie

Niente realizzo controllato ex comma 2-bis in caso di conferimenti plurimi

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 315/2020, n. 314/2020 e n. 309/2020, in merito alla disciplina prevista dall'articolo 177, comma 2-bis, Tuir, con cui viene esteso il regime del c.d. "realizzo controllato" di cui al precedente comma 2 ai casi in cui la società conferitaria non acquisisce il controllo di diritto ai sensi del citato articolo 2359, cod. civ. o non incrementa la percentuale di tale controllo, ha chiarito che, poiché viene attribuita rilevanza all'oggetto del conferimento (che deve essere una partecipazione definibile come qualificata) e al requisito del controllo totalitario della società conferitaria in capo al conferente, non è applicabile ni caso di conferimenti plurimi.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 315/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 314/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 309/2020](#)

Reddito di impresa

Rilevanza fiscale delle oscillazioni dei derivati nelle micro imprese

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 323/2020, ha ricordato che per le micro imprese di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ., la rilevazione contabile degli strumenti finanziari derivati, in linea di principio, è inibita. Ne consegue che l'assenza della rilevazione delle eventuali oscillazioni del valore del derivato detenuto con finalità diverse dalla copertura rende influente l'applicazione delle previsioni contenute nei commi 2 e 3 dell'articolo 112, Tuir. Ne deriva che, ai fini Ires non si è in presenza di alcun componente di reddito che risulta dalla valutazione degli strumenti finanziari derivati alla data di chiusura dell'esercizio e, di conseguenza, il valore fiscale dello strumento in non subisce alcuna variazione. Resta fermo che, la differenza tra il corrispettivo incassato e il valore fiscale del derivato (non inciso da alcuna valutazione avente rilevanza fiscale) concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui avviene il realizzo mediante la cessione ai sensi dell'articolo 83, Tuir. In relazione, ai componenti negativi che alimentano l'eventuale fondo di cui al § 22 dell'OIC 31, si è in presenza di componenti di reddito la cui classificazione fiscale è riconducibile agli accantonamenti di cui al comma 4 dell'articolo 107, Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 323/2020](#)

Deducibilità delle indennità di portafoglio

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 317/2020, ha chiarito che le somme versate a titolo di "indennità di portafoglio", che costituiscono il prezzo per l'acquisizione della gestione di una parte del pacchetto di clientela facente capo a un promotore finanziario, sono, ai sensi dell'articolo 108, comma 1, Tuir, deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 317/2020](#)

Regimi agevolati

Rientro dei cervelli anche per i cittadini stranieri

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 307/2020, ha riconosciuto gli incentivi fiscali per il rientro in Italia di docenti/ricercatori residenti all'estero previsti dall'articolo 44, D.L. 78/2010 a un ricercato straniero che non ha mai avuto la residenza in Italia e che è in Italia per la prima volta.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 307/2020](#)

Registro

Non si può rinunciare *pro quota* all'agevolazione per i piani particolareggiati

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 311/2020, in merito all'agevolazione prevista per l'acquisto di aree rientranti nei c.d. 'piani urbanistici particolareggiati', per cui è prevista l'applicazione ai fini del registro dell'aliquota dell'1% ex articolo 1, ultimo comma, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 e ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente del 3% e dell'1% ai sensi del D.Lgs. 347/1990, ha precisato che non è possibile rinunciare *pro quota* al beneficio e richiedere la riliquidazione delle imposte dovute per l'atto di acquisto, da parte di uno solo dei soggetti beneficiari del trattamento di favore.

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 311/2020](#)

Prima casa: sospensione dei termini anche per la rivendita dell'abitazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 310/2020, ha affermato che la sospensione dei termini di cui all'articolo 24, D.L. 23/2020, ricomprende anche il termine di 1 anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata, a sua volta, acquistata usufruendo dei benefici c.d. prima casa (comma 4-*bis*, della nota II-*bis*).

[Agenzia delle entrate, risposta, n. 310/2020](#)

La circolare tributaria n. 34/2020

Accertamento

La modifica in riduzione dell'originario accertamento non è un nuovo atto

In tema di accertamento delle imposte, la modificazione in diminuzione dell'originario avviso non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente (cfr. sentenze n. 11699/2016, n. 22019/2014 e n. 937/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 18625 – 8 luglio 2020 – 7 settembre 2020](#)

Il contenuto del processo verbale

In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale, redatto ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929, deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicché, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un'ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate (cfr. sentenze n. 12094/2019 e n. 3060/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 18624 – 8 luglio 2020 – 7 settembre 2020](#)

L'accertamento parziale segue le regole generali

L'accertamento parziale previsto dall'articolo 41 bis, D.P.R. 600/1973, quale strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli articoli 38 e 39, D.P.R. 600/1973 e 54 e 55, D.P.R. 633/1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole (cfr. sentenza n. 28681/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 18416 – 13 febbraio 2020 – 4 settembre 2020](#)

Non serve l'indicazione della motivazione per l'accertamento bancario

In tema di accertamento delle imposte, l'autorizzazione necessaria agli uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perché in relazione a essa la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, ma anche in quanto la medesima, nonostante il *nomen iuris* adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente solo nei rapporti tra uffici, e ha natura di atto meramente preparatorio, con la conseguenza che non è qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali è previsto, rispettivamente, dall'articolo 3, comma 1, L. 241/1990 e dall'articolo 7, L. 212/2000, un obbligo di motivazione (cfr. sentenza n. 19564/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 18410 – 31 gennaio 2020 – 4 settembre 2020](#)

La liquidazione automatica è differente dall'accertamento

La liquidazione ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 costituisce un'attività differente da quella accertativa o di rettifica - cui fanno riferimento l'articolo 1, D.Lgs. 218/1997 e, più specificamente, l'articolo 6, comma 2 - in quanto non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione né una vera e propria valutazione o stima degli stessi né lo svolgimento di un'attività

istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'Anagrafe tributaria (cfr. sentenze n. 4360/2019, n. 25459/2017, SS.UU. n. 17758/2016, e n. 21349/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 18397 – 31 gennaio 2020 – 4 settembre 2020](#)

Contenzioso tributario

Perimetro oggettivo del giudizio di ottemperanza

L'articolo 70, D.Lgs. 546/1992 - a mente del quale il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza è ammesso per "*violazione delle norme del procedimento*" - deve essere interpretato nel senso che è possibile denunciare alla Suprema Corte non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro *error in procedendo* nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza e, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere-dovere di interpretare ed eventualmente integrare il *dictum* costituito dal giudicato cui l'Amministrazione non si sia adeguata o l'omesso esame di una pretesa che avrebbe dovuto trovare ingresso in quella sede (cfr. sentenze n. 23487/2018, n. 8830/2014 e n. 3057/2008).

[Cassazione – ordinanza n. 18418 – 13 febbraio 2020 – 4 settembre 2020](#)

Niente doppio contributo in caso di impugnazione inammissibile

Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'articolo 13, comma 1-*quater*, D.P.R. 115/2002, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può aver luogo nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (cfr. sentenza n. 5955/2014).

[Cassazione – ordinanza n. 18412 – 31 gennaio 2020 – 4 settembre 2020](#)

Irap

Deducibili i contributi alla cassa

Alla deducibilità dal reddito di lavoro autonomo professionale dei contributi versati dai notai alla Cassa nazionale del notariato corrisponde la deducibilità degli stessi contributi dalla base imponibile dell'Irap, ai sensi dell'articolo 8, D.Lgs. 446/1997 (cfr. sentenza n. 321/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 18395 – 31 gennaio 2020 – 4 settembre 2020](#)

Sanzioni

Non si applica la continuazione per l'omesso o tardivo versamento

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 472/1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale e autonomo per ciascun mancato pagamento (cfr. ordinanza n. 8148/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 18416 – 13 febbraio 2020 – 4 settembre 2020](#)

La circolare tributaria n. 34/2020

Atto enunciante e atto enunciato: tassazione solo in caso di identità di parti

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 16662/2020](#), escluso che il mero richiamo in atto registrato di un atto non registrato configuri il “caso d’uso”, afferma, tuttavia, che la tassazione degli atti enunciati si riferisce anche all’enunciazione di atti soggetti a registrazione solo in “caso d’uso”, diversamente il Legislatore dell’[articolo 22](#), D.P.R. 131/1986, non avrebbe enucleato nella disposizioni, pur ai fini squisitamente sanzionatori, gli atti enunciati soggetti a registrazione a termine fisso. Premessa, quindi, sul piano generale, l’assoggettabilità a tassazione degli atti enunciati, ancorché soggetti a registrazione soltanto in caso d’uso, la Corte esclude che possa ricorrere tale fattispecie in assenza del requisito dell’identità delle parti formalmente intervenute nell’atto enunciato e in quello enunciante.

In esito alla registrazione telematica di un atto notarile di rinuncia alla garanzia di crediti, l’Agenzia delle entrate emetteva avviso di liquidazione per il recupero dell’imposta suppletiva di registro proporzionale, nella misura dello 0,50%. Alla stregua del disposto dell’[articolo 6](#), D.P.R. 131/1986, Tariffa, Parte I, sono atti soggetti a registrazione in termine fisso (scadenza della presentazione della registrazione) e nella misura dello 0,50% (misura dell’aliquota), gli atti istitutivi di “*cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata; garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge*”. L’Agenzia delle entrate, dunque, agiva come da disposizione di legge dettata per la casistica della cessione di crediti. Tuttavia, il preteso atto enunciante era una comunicazione rivolta a un debitore ceduto (un fallimento), circa la rinuncia, da parte della banca che la comunicava, alla garanzia rappresentata dai crediti vantati nei confronti del debitore in fallimento e ceduti *pro soluto* per corrispondenza (l’insieme della corrispondenza avrebbe rappresentato, quindi, il preteso atto di cessione enunciato) a una società acquirente. Quindi, più soggetti: la banca che unilateralmente comunicava la rinuncia alla garanzia di crediti, sottoscrivendola; il debitore ceduto, destinatario della comunicazione; il cessionario del credito. Cedente e cessionario, infatti, avevano concluso, mediante corrispondenza commerciale, la cessione del credito, che era stata: solo menzionata o anche enunciata nell’atto di rinuncia soggetto a registrazione?

L'enunciazione di atti non registrati è disciplinata dall'[articolo 22](#), D.P.R. 131/1986, nel senso dell'applicazione delle imposte anche alle disposizioni enunciate in atti registrati, ancorché (originariamente) contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione. L'atto asseritamente enunciato, nel nostro caso, era stato stipulato tra cedente e cessionario del credito; l'atto registrato contenente la pretesa enunciazione, sempre nel caso in commento, era atto unilaterale proveniente dalla banca, che aveva comunicato al debitore ceduto di aver rinunciato alla garanzia. Non avevano preso parte all'atto unilaterale di comunicazione di rinuncia alla garanzia di crediti altri soggetti, in particolare non vi aveva affatto preso parte il cessionario.

A titolo di completezza va ricordato che per cessione di credito in garanzia s'intende il contratto con cui Tizio, "a garanzia" di un'obbligazione contratta con Sempronio, cede a Sempronio un credito, che Tizio vanta nei confronti di Caio. Mediante la cessione di credito "in garanzia", quindi, accanto alla garanzia ordinaria, rappresentata dal patrimonio generale di Tizio, Sempronio beneficia dell'ulteriore garanzia, rappresentata dal credito nei confronti di Caio, cedutogli da Tizio. Per "garanzia reale o personale a favore di terzi", invece, s'intende la garanzia concessa, a Sempronio da Mevio, che non è parte ma è del tutto estraneo rispetto all'obbligazione principale contratta da Tizio con Sempronio per l'(in)adempimento da parte di Tizio della detta obbligazione, contratta appunto da Tizio con Sempronio. Tizio e Sempronio sono parti del rapporto obbligatorio principale. Tizio e Sempronio per Mevio sono terzi, essendo egli estraneo al rapporto tra i primi 2.

L'[articolo 1](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 131/1986, Tariffa, Parte II, contempla la registrazione solo in caso d'uso per una pluralità di atti e contratti, soggetti a registrazione in termine fisso, formati per corrispondenza. Ove si verifichi il caso d'uso, naturalmente, la tassazione viene applicata con l'aliquota prevista per la registrazione in termine fisso.

A tenore dell'[articolo 42](#), comma 1, D.P.R. 131/1986, è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella contestualmente richiesta dall'ufficio per correggere errori commessi in sede di autoliquidazione quando la registrazione venga richiesta in via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in tutti gli altri casi, ossia non rientrante nelle precedenti tipologie positivamente definite. Il cessionario del credito impugnava l'avviso, per poi subire il rigetto del ricorso da parte della CTP. Sempre sfavorevole a parte privata anche l'esito dell'appello, giacché la CTR respingeva il gravame ritenendo che nella menzionata comunicazione fosse rinvenibile l'enunciazione della cessione dei crediti, con la conseguenza che – come da tesi erariale – l'atto notarile avrebbe integrato una cessione

di crediti, disciplinata dall'[articolo 1260](#), cod. civ. (*"il creditore può trasferire a titolo oneroso o gratuito il suo credito..."*) da assoggettare a imposta proporzionale, nella misura dello 0,50%.

Il cessionario dei crediti si rivolgeva ai giudici di piazza Cavour per vedere riformata la sentenza d'appello che, a suo dire, era viziata da difetto di motivazione ([articolo 360](#), comma 1, n. 5, c.p.c.), nella parte in cui non aveva distinto la cessione di crediti *sic et simpliciter* dalla comunicata rinuncia alla garanzia dei crediti ceduti nonché rivelava come il secondo giudice fosse incorso anche in violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c.), sempre nella medesima parte in cui non aveva distinto la cessione di crediti *sic et simpliciter* dalla comunicata rinuncia alla garanzia dei crediti ceduti.

Di fronte alla difesa della ricorrente, che insisteva per il riconoscimento dell'acquisto dei crediti, vantati da soggetti terzi nei confronti del fallimento, mediante corrispondenza e, nel dettaglio, scambio di lettere, la prima di proposta e la seconda di successiva accettazione, la Suprema Corte osserva come:

"ai fini dell'imposta di registro, il contratto stipulato per corrispondenza si distingue dal contratto stipulato per scrittura privata non autenticata per il fatto che nel secondo caso vi è un solo documento nel quale risultano formalizzate le volontà di tutti i contraenti e le loro sottoscrizioni, mentre, se si tratta di "corrispondenza", in ogni documento è raccolta la volontà unilaterale di un solo contraente" (cfr. Cassazione n. 30179/2017, in motivazione), ed il cosiddetto "scambio di corrispondenza commerciale" è soggetto, quindi, al pagamento dell'imposta proporzionale di registro solo in caso d'uso e non in termine fisso entro 20 giorni".

A tal punto, considerato il disposto dell'[articolo 22](#), D.P.R. 131/1986, in materia di tassazione dell'enunciazione, *rectius* degli atti enunciati, nonché il ricorrere del caso d'uso *"quando un atto si deposita, presso le cancellerie giudiziarie, nell'esplicazione di attività amministrative, o presso le Amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, per essere acquisito agli atti, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette Amministrazioni, enti o organi, ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento"*, la Corte di Cassazione afferma che la domanda da porsi riguarda l'assoggettabilità a imposizione di un atto soggetto a registrazione solo in caso d'uso, quando venga enunciato in altro atto registrato. In sostanza, osservano i giudici di piazza Cavour, per risolvere il caso, occorre innanzitutto stabilire se l'enunciazione configuri o meno un caso d'uso: *"deve escludersi nell'ipotesi di specie che il mero richiamo dell'atto non registrato in atto registrato possa configurare un'ipotesi d'uso (cfr. Cassazione n. 5946/2007 in motivazione)"*. Allora, sempre per risolvere il caso, occorre in seconda battuta stabilire se l'articolo 22, D.P.R. 131/1986, in materia di tassazione degli atti enunciati, si riferisca anche all'enunciazione di atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso: *"se il Legislatore ha specificato, nella parte finale del comma 1, che "se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui al*

D.P.R. 131/1986, articolo 69", è evidente che ha inteso includere anche gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e poiché l'enunciazione da tali ultimi atti non configura, ai sensi dello stesso D.P.R. 131/1986, articolo 6, come innanzi rilevato, un "uso", deve concludersi per l'assoggettamento di tali atti all'imposta a prescindere dall'"uso" di cui al D.P.R. 131/1986, ex articolo 6, cit. dei medesimi e sulla base della sola enunciazione".

Indispensabile, però, la corrispondenza tra le parti intervenute nell'atto enunciato e in quello enunciante, da intendersi come parti sostanziali formalmente intervenute. L'identità in questione si configura, ad esempio, "quando venditore e acquirente si danno atto che l'immobile è detenuto dall'acquirente in qualità di inquilino, ma non quando il venditore renda noto all'acquirente che l'immobile vendutogli è condotto in locazione da terzi". Nel caso in esame, ove oggetto della cessione, peraltro effettuata mediante corrispondenza commerciale tra cedente e cessionario, non è un immobile, bensì un credito, la menzione nell'atto soggetto a registrazione di rinuncia alla garanzia rappresentata dal credito, non integra allora un'enunciazione tassabile.



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. 34/2020

Giustizia tributaria, informatica e *privacy*. Parte prima

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Il Regolamento generale sulla protezione dei dati personali (UE) 679/2016, *General data protection regulation*, c.d. GDPR, entrato in vigore nel maggio del 2018, a oggi rappresenta il Testo unico in materia di *privacy*. Il *corpus* di disciplina in materia di protezione dei dati nell'ambito dell'Unione Europea, infatti, direttamente applicabile in tutti gli Stati membri, ha sostituito la precedente Direttiva 95/46/CE riguardante la stessa materia. Il D.Lgs. 101/2018 *"Disposizioni per l'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni del Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la Direttiva 95/46/CE (Regolamento generale sulla protezione dei dati)"* è intervenuto sul D.Lgs. 196/2003 *"Codice in materia di protezione dei dati personali recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento nazionale al Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la Direttiva 95/46/CE"* per adeguare la normativa nazionale al GDPR. I principali profili innovativi, al raffronto con il codice previgente, risiedono nell'armonizzazione del regime giuridico di protezione dei dati nel territorio dell'Unione Europea, in una generale intensificazione dei principi e degli obblighi già in vigore nonché nell'introduzione di nuove cautele, a partire dalla protezione dei dati di *default*, fin dalla fase delle progettazioni *software*. Certificazioni, sigilli *et similia* vengono introdotti per tutelare le persone, con riferimento ai dati meritevoli di protezione, rispetto *"al trattamento interamente o parzialmente automatizzato di dati personali e al trattamento non automatizzato di dati personali contenuti in un archivio o destinati a figurarvi"*, come definisce l'[articolo 2](#), rubricato *"ambito di applicazione materiale"*, del GDPR. In buona sostanza, significa che il perimetro applicativo della normativa in materia di *privacy* non è concentrato sulla prevenzione rispetto agli attacchi malevoli o alle intrusioni in genere, bensì al fisiologico utilizzo delle informazioni da parte di utenti debitamente autorizzati. Tale utilizzo, naturalmente, potrà essere proprio, ossia connesso allo svolgimento di compiti e incarichi, oppure

improprio, ossia innescato dal detto svolgimento, ma non funzionale o finalizzato. Gestisce, in una parola, la normativa sulla *privacy*, contromisure a una curiosità endemica, propiziata dall'occasione dell'ordinarietà del lavoro, più che all'invasione dei barbari, rimanendo quest'ultima rimessa alla normativa in materia di sicurezza informatica. Se la sicurezza attiene al controllo degli accessi a un determinato sistema, ad esempio, la *privacy* è inerente all'utilizzo dei dati disponibili alla platea di soggetti muniti di regolare accesso a quel determinato sistema. Sicurezza da un lato, riservatezza dall'altro.

Si usa distinguere, come ricordano le Linee guida per la modellazione delle minacce e individuazione delle azioni di mitigazione conformi ai principi del *secure/privacy by design*, dell'Agid (Agenzia per l'Italia digitale), le informazioni che possono essere ricondotte a un certo individuo in:

- *identifiable natural person* - individuo collegato al “*personal data*”;
- *item of interest* (IOI) - informazioni relative a un individuo (ad esempio soggetti, messaggi, azioni, etc.);
- *unlinkability* - impossibilità di distinguere se 2 IOI sono correlati;
- *anonymity* - impossibilità di identificare il soggetto all'interno di un gruppo di soggetti;
- *plausible deniability* - possibilità di negare di aver eseguito un'azione;
- *undetectability* - impossibilità di distinguere se esiste un IOI;
- *unobservability* - impossibilità nell'essere rintracciabili da tutti i soggetti coinvolti;
- *confidentiality* - restrizioni autorizzative all'accesso e alla divulgazione delle informazioni;
- *awareness* - essere consapevoli delle conseguenze della condivisione delle informazioni personali (vedi sopra, *personal data*);
- *compliance* - aderenza alle normative e alle politiche interne di una organizzazione.

Pur muovendo da 2 punti di vista non sovrapponibili, la *privacy* dall'angolazione della sua definizione giuridica e la *privacy* dall'angolazione del suo sviluppo da parte degli ingegneri del *software*, confluiscono nel momento tipico dell'accesso di un utente autorizzato a un determinato sistema. Ciò accade anche in relazione ai provvedimenti giurisdizionali, nella specie a quelli resi in materia tributaria, consultati da una molteplicità di operatori per documentarsi ai fini di ricerca preordinata all'accademia e allo svolgimento di incarichi di difesa e consulenza nonché da una pluralità di curiosi. Forse anche da una ristretta cerchia di potenziali evasori, intenti a predisporre alla sottrazione agli obblighi tributari connessi alla capacità contributiva, causa cognita.

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 16807/2020](#), sollecitata da una società, si è cimentata con il tema della *privacy* sui dati personali nelle sentenze in materia tributaria.

Una società importatrice, unitamente ai coobbligati rappresentanti indiretti in dogana, impugnava degli avvisi di accertamento nonché i corrispondenti atti di contestazione di sanzioni, con cui l'Agenzia delle dogane aveva rettificato il valore doganale di prodotti di abbigliamento, che riproducevano loghi di noti marchi registrati. I ricorsi, incentrati sui diritti di licenza versati dalla società importatrice e sul regolamento dei rapporti tra licenziante e licenziatario, onde dimostrarne l'estensione fino a ricomprendere un controllo del licenziante sulla produzione, venivano rigettati dalla CTP. La CTR, invece, accoglieva nel merito l'appello di parte privata. A tal punto, l'Agenzia delle dogane interpella la Suprema Corte e parte privata resiste con controricorso, nel quale avanza istanza di omissione delle generalità e degli altri dati identificativi, ai sensi dell'[articolo 52](#), comma 1, D.Lgs. 196/2003. Si tratta della norma che consente all'interessato di chiedere per motivi legittimi all'Autorità giudiziaria di ogni ordine e grado, prima che sia definito il relativo grado di giudizio, che sia apposta sull'originale della sentenza o del provvedimento un'annotazione *“volta a precludere, in caso di riproduzione della sentenza o provvedimento in qualsiasi forma, l'indicazione delle generalità e di altri dati identificativi del medesimo interessato riportati sulla sentenza o provvedimento”*. Nella cornice della norma, inoltre, vanno considerate le linee guida emanate dal Garante per la protezione dei dati personali, relative al trattamento dei dati personali nella riproduzione di provvedimenti giurisdizionali per finalità di informazione giuridica ([Deliberazione del 2 dicembre 2010](#)), inviate al Ministero della giustizia e al Consiglio superiore della magistratura, *“per opportuna conoscenza nonché - per quanto di rispettiva competenza - per l'adozione di ogni iniziativa ritenuta idonea alla massima diffusione presso gli uffici giudiziari interessati”*. Un altro, il Garante della *privacy*, che di disoccupa di giustizia tributaria, insomma. Comunque sia, nelle prefate linee guida, è spiegato il da farsi a uffici giudiziari, editori di riviste giuridiche specializzate e ogni altro soggetto, pubblico e privato, che svolge attività di riproduzione di sentenze e altri provvedimenti giurisdizionali, su supporti cartacei e informatici, nonché mediante reti di comunicazione elettronica, per finalità di informazione giuridica, al fine di garantire il rispetto dei principi in materia di protezione dei dati personali. In estrema sintesi:

- ai sensi dell'[articolo 51](#), comma 1, D.Lgs. 196/2003, *“le sentenze e le altre decisioni dell'autorità giudiziaria di ogni ordine e grado depositate in cancelleria o segreteria sono rese accessibili anche attraverso il sistema informativo e il sito istituzionale della medesima autorità nella rete Internet, osservando le cautele previste”*. Lo stesso vale per la produzione giurisprudenziale della Corte dei Conti;
- rimangono escluse le ragioni di giustizia, ossia i trattamenti di dati personali direttamente correlati alla trattazione giudiziaria di affari e di controversie, con la conseguenza che le linee guida non incidono sulle norme processuali. Gli originali delle sentenze e degli altri provvedimenti giurisdizionali vengono

pubblicati, quindi, mediante il deposito nelle cancellerie e segreterie giudiziarie, secondo le disposizioni che disciplinano tali attività. Parimenti, permane il diritto di accesso e consultazione/richiesta copie ed estratti degli atti nei fascicoli processuali;

– rimangono escluse le attività giornalistiche, che sono disciplinate da specifiche disposizioni sulla protezione dei dati personali ([articolo 136](#) e ss. del “Codice di deontologia relativo al trattamento dei dati personali nell’esercizio dell’attività giornalistica, provvedimento del Garante 29 luglio 1998, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 3 agosto 1998, n. 179”);

– per quanto riguarda, invece, l’attività di ricerca e approfondimento finalizzata all’accrescimento della cultura giuridica, il discorso è un po’ diverso: è ammessa la diffusione in ogni forma del contenuto anche integrale di sentenze e di altri provvedimenti giurisdizionali. Tuttavia, *“ogni interessato può chiedere, con istanza depositata presso la cancelleria o segreteria dell’ufficio giudiziario avanti al quale si svolge il giudizio, che le sue generalità e ogni altro dato idoneo a identificarlo siano omissi in caso di riproduzione del provvedimento. I dati presi in considerazione dalla norma sono i dati identificativi, vale a dire, oltre alle generalità, ogni altro dato idoneo a identificare direttamente l’interessato (art. 4, comma 1, lettera c) del Codice”*.

Chi è l’interessato? L’interessato, secondo il Garante della *privacy*, che scriveva la deliberazione nel 2010, è *“persona fisica, persona giuridica, ente o associazione cui si riferiscono i dati personali (articolo 4, comma 1, lettera l) del Codice)”*. Tanto che il Garante soggiunge, in ordine alla legittimazione alla presentazione dell’istanza, che gli istanti possono essere *“non solo le parti di un giudizio civile, o l’imputato in un processo penale, ma anche qualsiasi altro soggetto - quale, ad esempio, un testimone o un consulente - reso identificabile nel provvedimento attraverso l’indicazione delle generalità o di altri dati identificativi. Rimane fermo che l’eventuale omissione può riguardare solo l’interessato che ha proposto la relativa richiesta, e non altri soggetti”*.

Ci sono condizioni o limiti per la presentazione dell’istanza? La richiesta, chiosa il Garante, *“deve essere espressamente motivata, poiché in essa l’interessato deve specificare i “motivi legittimi” che la giustificano, quali la delicatezza della vicenda oggetto del giudizio o la particolare natura dei dati contenuti nel provvedimento (ad esempio, dati sensibili)”*.

La circolare tributaria n. 34/2020

Contributi e crediti d'imposta Covid-19: trattamento contabile e fiscale

di Laura Fava – dottore commercialista

Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, con i recenti D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) e D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto), il Legislatore ha previsto il riconoscimento di diverse agevolazioni sotto forma di contributi e crediti d'imposta a favore dei contribuenti maggiormente incisi dalla situazione emergenziale. Si ritiene, dunque, opportuno riesaminare le definizioni delle varie tipologie di contributi, sulle cui classificazioni trova fondamento la differenziazione del loro trattamento contabile e fiscale; oltre che fornire qualche esemplificazione con riguardo alle agevolazioni di più recente introduzione come i contributi a fondo perduto ex [articolo 25](#), Decreto Rilancio e articoli [58-59](#), Decreto Agosto, il credito d'imposta per negozie e botteghe ex [articolo 26](#), Decreto Rilancio e per l'adeguamento dei luoghi di lavoro e per la sanificazione degli ambienti di lavoro ex articoli [120](#) e [125](#), Decreto Rilancio.

I contributi: definizioni e classificazioni

Per la determinazione del corretto trattamento contabile e fiscale dei contributi è necessario individuare preliminarmente la tipologia di contributo. Pur essendo tutti diretti alla riduzione del carico finanziario gravante sull'impresa, è possibile distinguere tra:

1. contributi in conto esercizio. Si definiscono così i conferimenti in denaro o in natura che vengono destinati al finanziamento delle esigenze di gestione ossia alla copertura dei costi o all'integrazione dei ricavi;
2. contributi in conto capitale. Si definiscono così gli apporti di risorse finanziarie intesi a rafforzare la posizione competitiva del beneficiario, favorendone l'incremento della capacità produttiva, promuovendone la qualificazione del personale e l'innovazione di prodotto o di processo. La definizione è ampia e riguarda un consistente ventaglio di aiuti statali, anche rivolti al finanziamento delle immobilizzazioni immateriali nonché di investimenti che non prevedono entrate (come quelli nella formazione dei dipendenti).

All'interno della categoria dei contributi in conto capitale v'è la sottocategoria dei “*contributi in conto impianti*”, i quali si definiscono come “*le somme di denaro erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alle società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurate al costo delle medesime*”¹.

I contributi: trattamento contabile e fiscale

Al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione economica e patrimoniale dell'impresa, la contabilizzazione di ciascun contributo dovrà conformarsi alla destinazione economica degli stessi.

I contributi in conto esercizio

Tenuto conto che la finalità perseguita dai contributi in conto esercizio è l'integrazione dei ricavi e/o la riduzione dei costi di un singolo esercizio, la loro contabilizzazione attraverso l'imputazione diretta al bilancio cui si riferiscono deve avvenire secondo il criterio della competenza.

Quando l'erogazione del contributo è finalizzata all'integrazione dei ricavi e/o riduzione dei costi della gestione caratteristica o accessoria, la scrittura contabile è la seguente:

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
A.5	Altri ricavi e proventi - contributi conto esercizio		10.000

Il contributo in conto esercizio trova rilevazione contabile quando sorge con certezza il diritto a percepirlo in base a contratto ovvero a seguito di delibera o decreto di liquidazione², momento che potrebbe anche essere successivo all'esercizio al quale si riferiscono. In tal ultimo caso, non rispettando il principio di correlazione ricavo-costo cui è riferito, il ricavo andrà iscritto sotto la voce “sopravvenienza attiva” anziché “contributo in conto esercizio”, comunque sia nella voce A.5 del Conto economico.

Anche i contributi in conto esercizio ricevuti per l'acquisto di beni inclusi nelle rimanenze sono rilevati nella voce A.5 “*altri ricavi e proventi*” di Conto economico, in linea con quanto espressamente previsto all'[articolo 2425](#), cod. civ. e i relativi costi per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi di produzione, alla voce B.6, al lordo dei contributi ricevuti per tali acquisti. Alla chiusura dell'esercizio, invece, la variazione delle rimanenze rilevata alla voce B.11 “*variazioni delle*

¹ Oic 16 “*Immobilizzazioni materiali*”.

² Per avere la certezza del contributo deve intervenire una delibera formale dell'ente concedente, tale delibera segue normalmente l'accertamento dell'esecuzione dei lavori e l'adempimento di tutte le clausole sottostanti l'erogazione del contributo.

rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci” o A.2 “*variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti*” è indicata al netto dell'importo dei contributi ricevuti³.

Quando l'erogazione del contributo è finalizzata alla riduzione degli oneri per interessi passivi, la società vede un miglioramento della gestione finanziaria dell'esercizio sociale, pertanto è opportuno rappresentare la circostanza nel seguente modo:

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
C.17	Oneri finanziari		10.000

Ove la certezza del contributo maturi in un esercizio successivo a quello di rilevazione degli oneri finanziari la cui riduzione è finalizzata l'erogazione del contributo, allora sarebbe più corretta la seguente scrittura contabile:

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
C.16	Altri proventi finanziari		10.000

Ai fini fiscali, i contributi in conto esercizio concorrono alla formazione del reddito dell'impresa nell'esercizio di competenza in qualità di ricavi ex [articolo 85](#), comma 1, lettera h), Tuir, salvo che le disposizioni normative introduttive l'agevolazione prevedano espressamente la loro non rilevanza fiscale. In quest'ultimo caso, il contribuente dovrà ricordarsi di apportare una variazione fiscale in diminuzione per la corretta determinazione del reddito imponibile. In Nota integrativa, trattandosi generalmente di un ricavo di natura straordinaria, se di importo rilevante, dovrà essere fornita un'adeguata informativa, al fine anche di supportare la variazione in diminuzione operata ai fini fiscali. Ai fini dell'Irap, generalmente il contributo in conto esercizio costituisce base imponibile quando iscritto nella voce A.5 del Conto economico, salvo eccezioni. Non costituisce, invece, base imponibile ai fini Irap il contributo in conto esercizio per la quota riferibile alla copertura dei costi per il personale⁴.

I contributi in conto capitale (o in conto impianti)

In conformità con quanto previsto dal Principio contabile Oic 16 “*Immobilizzazioni materiali*”, il contributo in conto capitale e in conto impianti è rilevato nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo siano soddisfatte e che i contributi saranno erogati. È, dunque, necessario che i contributi siano acquisiti in via definitiva.

È anche possibile che l'erogazione del contributo avvenga per *tranche*, in seguito alla verifica dello stato di avanzamento dei lavori e, pertanto, in conformità alle previsioni dei principi contabili nazionali, è

³ Oic 13 “*Rimanenze*”.

⁴ [Risoluzione Mef n. 8/2000](#).

necessario procedere all'iscrizione di un debito rappresentato dalle *tranches* del contributo già ricevute e utilizzate, ma non definitive.

Secondo la prassi contabile, il contributo in conto impianti, commisurato al costo delle immobilizzazioni materiali deve essere rilevato nel Conto economico secondo un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò può essere applicato con 2 metodi:

– metodo indiretto: il contributo è rilevato tra gli “altri ricavi e proventi”, alla voce A.5 del Conto economico e quindi rinviato per competenza agli esercizi successivi attraverso la tecnica dei risconti.

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
A.5	Altri ricavi e proventi		10.000

Supponendo che il contributo si riferisca a un bene ammortizzabile in 5 anni, la quota di contributo di competenza in ciascun esercizio corrisponde a 2.000 euro, pertanto la quota del contributo di 8.000 euro dovrà rinviarsi alla competenza degli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di “risconti passivi”:

A.5	Altri ricavi e proventi	8.000	
E	Risconti passivi		8.000

Nell'esercizio successivo a quello di prima rilevazione del contributo, si rileva la quota di competenza del risconto, come segue:

E	Risconti passivi	2.000	
A.5	Altri ricavi e proventi		2.000

Ne consegue che a Conto economico si rileva da, un lato, la quota di competenza del contributo e dall'altro, l'ammortamento calcolato sul valore dell'immobilizzazione al lordo del contributo (valore storico del bene);

– metodo diretto: il contributo in conto esercizio è portato a riduzione del costo dell'immobilizzazione materiale cui si riferisce.

C.IV.1	Banca c/c	10.000	
B.II.2	Impianti e macchinari		10.000

Il metodo diretto determina a Conto economico la rilevazione solo degli ammortamenti calcolati sul valore dell'immobilizzazione al netto del contributo.

Gli effetti sull'utile di Conto economico derivanti dall'adozione del primo o del secondo metodo di contabilizzazione del contributo sono i medesimi.

Ai fini fiscali, i contributi in conto capitale rappresentano una sopravvenienza attiva ex [articolo 88](#), comma 3, lettera b), Tuir, che concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati oppure in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.

I contributi in conto capitale sono, dunque, imponibili secondo il criterio di cassa. Tenuto conto che la finalità perseguita da tali contributi è il miglioramento della posizione competitiva dell'impresa, è ragionevole considerare il metodo della rateizzazione del contributo preferibile ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta della situazione reddituale dell'impresa.

Il metodo del frazionamento del contributo prevede, prima, la contabilizzazione dell'intero ricavo (sopravvenienza attiva in A.5 di Conto economico) a fronte del movimento in entrata di banca; poi, lo storno della quota di contributo da rimandare agli esercizi futuri attraverso la tecnica dei risconti passivi. Diverse considerazioni valgono per i contributi in conto impianti. Il Tuir, infatti, non sembra prevedere alcunché in relazione a tale tipologia di contributi. Di sicuro, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'[articolo 88](#), comma 3, lettera b), Tuir in quanto espressamente esclusi. Ne consegue che i contributi in conto impianti concorrono a formare il reddito imponibile così come vengono rappresentati contabilmente, sempre che la loro contabilizzazione sia corretta, ex [articolo 83](#), Tuir. In pratica, per tutti i soggetti Oic, anche per le micro imprese che non applicano il principio della derivazione rafforzata, il vuoto presente nella normativa fiscale fa sì che i criteri di rilevazione adottati ai fini civilistici assumano automaticamente rilevanza ai fini fiscali.

L'aiuto alle imprese concesso sottoforma di credito d'imposta

Anche i crediti d'imposta rappresentano una forma di incentivazione per le imprese beneficiarie come i contributi precedentemente visti, pur consistendo, a differenza di questi ultimi, in un "beneficio indiretto" consistente in un risparmio d'imposta nella forma di una riduzione dei tributi; in altri termini i crediti d'imposta rappresentano per l'impresa beneficiaria un "*bonus* fiscale".

Il vantaggio che lo strumento dei "crediti d'imposta" offre rispetto ai "contributi diretti", i quali invece si sostanziano nel trasferimento di una somma di denaro, consiste nella certezza e rapidità attraverso cui l'aiuto può essere percepito, in quanto, di norma, la concessione del credito d'imposta è automatica, per cui l'impresa può fruirne immediatamente, senza dover attendere l'erogazione della somma di denaro⁵.

Il meccanismo con cui il credito d'imposta è concesso e utilizzato viene definito nelle singole previsioni normative che lo istituiscono. Con riguardo al loro trattamento contabile e fiscale, è possibile affermare che, in considerazione delle specifiche finalità cui il beneficio è destinato, segue quanto delineato per i contributi diretti. Ne consegue che, se il credito d'imposta è rivolto a facilitare

⁵ Documento Cndcec "*La contabilizzazione dei contributi*", n. 15, aprile 2003.

l'investimento in beni ammortizzabili, in assenza di diverse indicazioni normative, il trattamento contabile e fiscale del credito d'imposta segue quello dei contributi in conto impianti.

Diversamente, quando il credito d'imposta è rivolto a facilitare l'attività dell'impresa al fine di migliorare la posizione competitiva, allora il trattamento contabile e fiscale da seguire sarà analogo a quello previsto per i contributi in conto capitale.

Alcune agevolazioni di recente introduzione: contributi a fondo perduto e crediti d'imposta

Con il D.L. 34/2020, convertito con L. 77/2020 (c.d. Decreto Rilancio) e con il D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) sono state introdotte alcune misure urgenti per le imprese e i professionisti a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, per il loro sostegno e il rilancio dell'economia, tra cui alcuni contributi a fondo perduto e crediti d'imposta che rappresentano dei veri e propri "*bonus* fiscali". Ciascuna disposizione agevolativa segue regole proprie che non saranno oggetto di approfondimento nel presente contributo. Nel prosieguo, infatti, si è inteso solamente affrontare il trattamento contabile e fiscale di alcune di queste agevolazioni, come il contributo a fondo perduto ex [articolo 25](#), Decreto Rilancio e articoli [58-59](#), Decreto Agosto, il credito d'imposta per negozi e botteghe ex [articolo 26](#), Decreto Rilancio e, infine, i crediti d'imposta per gli interventi di adeguamento degli ambienti di lavoro e di sanificazione, ex articoli [120](#) e [125](#), Decreto Rilancio.

Contributo a fondo perduto per imprese e lavoratori autonomi

L'articolo 25, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), ha introdotto un contributo a fondo perduto proporzionato alle perdite di fatturato/compensi subite nel mese di aprile 2020 dovute all'emergenza epidemiologica, a favore delle imprese e i lavoratori autonomi con ricavi/compensi realizzati nel 2019 non superiori a 5 milioni di euro.

Tale contributo, sotto il profilo contabile, rappresenta senz'altro un contributo in conto esercizio in quanto erogato con la finalità di integrare i minori ricavi realizzati dal contribuente (impresa e lavoratore autonomo) a seguito dell'emergenza causata dal diffondersi del *virus* Covid-19 e delle relative misure di contenimento del contagio disposte dal Governo, come la chiusura delle attività non necessarie. Pertanto, il contributo dovrà essere rilevato alla voce A.5 del Conto economico.

Dal punto di vista fiscale, invece, giova ricordare che il contributo non assume rilevanza per espressa previsione normativa contenuta nell'articolo 25, comma 7, Decreto Rilancio, pertanto, il contributo:

- non concorre alla formazione del reddito sia ai fini delle imposte sui redditi (Ires e Irpef), sia ai fini dell'Irap;

– non rileva neppure ai fini del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (articoli [61](#) e [109](#), comma 5, Tuir).

Si ricorda, infine, che il contributo in questione non è assoggettato alla ritenuta d'acconto di cui all'[articolo 28](#), comma 2, D.P.R. 600/1973, come precisato dall'Agenzia delle entrate⁶. L'articolo prevederebbe, infatti, l'assoggettamento alla ritenuta d'acconto del 4% per tutti i contributi erogati da Regioni, Province, Comuni e altri enti pubblici, diversi da quelli destinati all'acquisto di beni ammortizzabili materiali e immateriali.

Si attende ancora l'emanazione di un D.M. per la definizione delle modalità di presentazione dell'istanza per l'ottenimento del contributo a fondo perduto per la filiera della ristorazione, c.d. "*bonus ristorazione*" ex [articolo 58](#), D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) e del contributo a fondo perduto per gli esercenti attività di vendita di beni e servizi nei centri storici turistici ex [articolo 59](#) del suddetto Decreto. Tali agevolazioni rappresentano dei contributi in conto esercizio, poiché rivolti alla riduzione dei costi sostenuti dai soggetti destinatari delle disposizioni e, per entrambi, vale l'irrilevanza fiscale sia ai fini delle imposte sui redditi, sia ai fini dell'Irap.

Credito d'imposta negozi e botteghe

L'[articolo 26](#), Decreto Rilancio dispone il riconoscimento di un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione, di *leasing* o di concessione con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio, di immobili a uso non abitativo, destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi e compensi realizzati nel 2019 non superiori a 5 milioni di euro.

Dal punto di vista contabile, il credito d'imposta in questione rappresenta senza dubbio un contributo in conto esercizio, poiché diretto al reintegro dei mancati ricavi, pertanto, a fronte della maturazione del credito d'imposta, il contribuente rileverà l'importo nella voce A.5 di Conto economico, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Dal punto di vista fiscale, la norma introduttiva del credito d'imposta in questione ha espressamente previsto la sua non rilevanza ai fini del concorso alla formazione del reddito (Ires e Irpef) e dell'Irap. Ne consegue che, in sede di determinazione della base imponibile, il contribuente dovrà ricordarsi di effettuare una variazione in diminuzione corrispondente all'importo del contributo iscritto in A.5 di

⁶ [Circolare n. 15/E/2020](#).

Conto economico. La norma precisa, inoltre, che il credito d'imposta non rileva neppure ai fini del rapporto di cui agli articoli [61](#) e [109](#), comma 5, Tuir.

Credito d'imposta per adeguamento luoghi di lavoro e per interventi di sanificazione

L'[articolo 120](#), Decreto Rilancio ha previsto un credito d'imposta del 60% a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico di cui all'[Allegato 1](#), decreto medesimo, in relazione alle spese sostenute nel 2020 per gli interventi diretti alla riapertura in sicurezza degli esercizi aperti al pubblico, nel limite massimo pari a 80.000 euro per ciascun beneficiario.

L'[articolo 125](#), Decreto Rilancio ha, invece, previsto un credito d'imposta del 60% delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati nell'ambito dell'attività lavorativa e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e altri dispositivi rivolti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Ove tali crediti d'imposta finanzino di fatto un investimento in beni strumentali (come a titolo esemplificativo, attrezzature per la sicurezza o per la sanificazione degli ambienti), il trattamento contabile e fiscale da riservare a tali crediti d'imposta corrisponde a quello dei contributi in conto impianti, per effetto della corrispondenza della finalità con cui sono stati erogati.

In questo caso, alla maturazione del credito d'imposta, il contribuente può rilevare il contributo:

- secondo il metodo indiretto, alla voce A.5 del Conto economico tra gli *“altri ricavi e proventi”*, in contropartita al credito tributario raffigurato nell'attivo di Stato patrimoniale; il ricavo sarà riscontato in correlazione alla vita utile del cespite cui il contributo inerisce;
- a diretta riduzione del valore del bene in relazione al cui acquisto è stato erogato, secondo il metodo diretto.

Tenuto conto che il credito per gli interventi di “sanificazione” non è imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, potrebbe essere di più facile gestione l'adozione del metodo diretto ai fini della contabilizzazione del contributo poiché l'effetto fiscale previsto dalla norma si raggiunge attraverso una variazione in diminuzione dell'ammontare iscritto tra i ricavi. Viceversa, il credito per gli interventi di “adeguamento” degli ambienti di lavoro è imponibile, pertanto risulta indifferente la modalità di contabilizzazione.

Viceversa, ove il credito d'imposta assuma la natura di riduzione dei costi a carico della società o del professionista che li riceve (a titolo esemplificativo, quando il credito d'imposta è riconosciuto a fronte dell'acquisto di un materiale di consumo), a essi dovrà essere riservato il trattamento contabile e fiscale proprio dei contributi in conto esercizio.

SCHEMA DI SINTESI

A seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, il Legislatore ha introdotto diverse misure a sostegno delle imprese e per il rilancio dell'economia. Alcune di esse assumono la natura e funzione dei contributi in conto esercizio, concessi per il ristoro dei mancati ricavi e/o la riduzione dei costi, altri dei contributi in conto impianti, poiché concessi a fronte di un determinato investimento in beni strumentali.



Appartengono alla categoria dei c.d. "contributi in conto esercizio" i contributi concessi a fondo perduto ex articoli 25, D.L. 34/2020 e 58-59, D.L. 104/2020. Per essi, le disposizioni normative prevedono espressamente la non rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, pertanto, il contribuente dovrà apportare una variazione fiscale in diminuzione ai fini della corretta determinazione del reddito imponibile. La contabilizzazione dell'importo corrispondente all'agevolazione concessa avviene nella voce A.5 del Conto economico con separata indicazione del contributo in conto esercizio.



Anche il credito d'imposta per negozi e botteghe di cui all'articolo 26, Decreto Rilancio, nonché i crediti d'imposta per gli interventi di adeguamento degli ambienti di lavoro e di sanificazione di cui agli articoli 120 e 125, Decreto Rilancio, rientrano nella categoria dei "contributi in conto esercizio" con relativo conforme trattamento contabile, sempre che siano finalizzati alla riduzione dei costi sostenuti nell'esercizio sociale. Per espressa previsione normativa i suddetti contributi sono tutti non rilevanti fiscalmente, a esclusione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.



Appartengono alla categoria dei contributi in conto capitale i c.d. "contributi in conto impianti". Con tale espressione ci si riferisce ai conferimenti concessi specificamente per consentire l'acquisizione agevolata di beni strumentali ammortizzabili. All'interno di questa categoria potrebbe ricadere il credito d'imposta per gli interventi di adeguamento degli ambienti, laddove la finalità dell'intervento richiedesse l'investimento in beni materiali strumentali. Ove tale presupposto sia integrato, il trattamento contabile seguirà quello dei contributi in conto capitale.



La contabilizzazione dei contributi in conto capitale segue una duplice scelta, come evidenziato anche nel Principio contabile Oic 16. Il contribuente può, infatti, scegliere se utilizzare il metodo indiretto, rilevando un provento tra gli "altri ricavi e proventi" nella voce A.5 di Conto economico e riscontare la quota di competenza in base alla durata del processo di

ammortamento del bene; oppure il metodo diretto che consente la riduzione del valore storico del bene materiale.



I crediti d'imposta rappresentano aiuti di Stato alle imprese e, pur differenziandosi sotto diversi aspetti rispetto ai contributi, generalmente, in considerazione delle finalità cui l'agevolazione è diretta, seguono il medesimo trattamento contabile e fiscale previsto per i contributi aventi la medesima finalità.



Master Breve 365

Offerta SUMMER BOOKING valida fino al 25 settembre 2020

€ 795,00 + IVA <small>anziché € 960,00 + IVA</small>	PRIVILEGE PLATINUM  € 705,00 + IVA	PRIVILEGE GOLD  € 735,00 + IVA	PRIVILEGE BLU  € 755,00 + IVA
--	--	--	---

Prodotto in abbonamento

AGEVOLAZIONE PAGAMENTO DILAZIONATO



Rate mensili senza interessi tramite RID.
 Il numero di rate dipende dalla data di invio del modulo di attivazione del RID.

SCOPRI DI PIÙ

La circolare tributaria n. 34/2020

Super bonus 110%: le criticità sul tappeto

di Andrea Bongi - dottore commercialista e revisore legale

Non è tutto oro che luccica ciò che ruota attorno al *super bonus* del 110%. L'agevolazione fiscale introdotta dall'[articolo 119](#), Decreto Rilancio presenta infatti una serie di criticità e complessità normative che devono essere esaminate con estrema attenzione per evitare di perdere, in tutto o in parte, i relativi benefici fiscali.

Oltre alla complessità della norma istitutiva, devono essere lette con attenzione anche le prese di posizione dell'Agenzia delle entrate che nella recente [circolare n. 24/E/2020](#) ha fornito i "primi chiarimenti" sulla nuova detrazione fiscale per i lavori edilizi.

Alcune di queste prese di posizione esulano dallo stesso testo normativo e hanno già suscitato diverse perplessità da parte degli operatori.

Non può essere non considerato anche il fatto che il titolo della circolare suddetta lasci presagire nuovi interventi dell'Amministrazione finanziaria nel prossimo futuro. Nei casi dubbi è quindi opportuno attendere eventuali nuove precisazioni da parte dell'Agenzia delle entrate.

Anche sul visto di conformità che i professionisti dell'area giuridico-tributaria sono tenuti a rilasciare ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura, mancano ancora riferimenti chiari e precisi in relazione all'esatto contenuto dei controlli e delle verifiche da effettuare.

Scopo del presente lavoro è porre in evidenza le principali complessità e criticità presenti nella normativa del *super bonus* e nelle prese di posizione dell'Agenzia delle entrate, al preciso fine di provare a individuare, quando possibile, le soluzioni da adottare sia nella fase di fattibilità dei lavori da eseguire sia nella esecuzione e rendicontazione degli stessi.

La nozione di edificio su cui svolgere i lavori secondo l'Agenzia delle entrate

Una delle più importanti criticità che emergono a seguito della lettura della circolare n. 24/E/2020 dell'Agenzia delle entrate, riguarda il profilo oggettivo del *super bonus*, ovvero su quali tipologie di immobili possono essere realizzati gli interventi agevolabili.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, gli interventi devono essere realizzati unicamente su:

- parti comuni di edifici residenziali in condominio;
- edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze;
- unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno situate all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze;
- singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo per interventi trainati).

Sulla base di tale elenco, risulta pertanto evidente che secondo l'Agenzia delle entrate non possono mai accedere al *super bonus* del 110% gli immobili a destinazione diversa da quella abitativa¹, anche se posseduti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Unica eccezione riguarda tali tipologie di immobili situati all'interno di condomini che possono beneficiare del *super bonus* solo per i lavori eseguiti dal condominio, ma non per quelli effettuati direttamente sugli stessi.

Come abbiamo visto, la circolare in commento utilizza sempre la nozione di edifici a destinazione residenziale che non risulta però presente nell'[articolo 119](#), Decreto Rilancio, che utilizza invece più generalmente il termine di “edifici”.

Tenuto conto della interpretazione restrittiva della norma fornita dalla Agenzia delle entrate, verranno pertanto esclusi dai benefici del 110% tutta una serie di interventi che potrebbero essere realizzati su unità immobiliari a destinazione direzionale, commerciale, artigianale e altro.

Anche la possibilità di poter accedere al *super bonus* sui lavori su unità immobiliari non residenziali, situate all'interno di più ampi edifici condominiali, trova comunque delle ulteriori limitazioni all'interno della suddetta [circolare n. 24/E/2020](#).

In caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, si legge infatti nel documento di prassi, le relative spese possono essere considerate, ai fini del calcolo della detrazione, soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. La stessa circolare definisce edificio residenziale quello all'interno del quale la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate ad abitazione sia superiore al 50% della superficie totale.

Da ciò ne deriva che se tale condizione risulta rispettata potranno beneficiare del *super bonus* anche i proprietari o detentori delle unità immobiliari non residenziali che sostengono le spese per gli interventi sulle parti comuni.

¹ Salvo ovviamente i lavori eseguiti sugli immobili adibiti a spogliatoi da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche di cui alla lettera e) del comma 9 dell'articolo 119, D.L. 34/2020.

Nell'ipotesi inversa, ovvero quella in cui la superficie delle unità immobiliari con destinazione diversa da quella residenziale sia superiore al 50% della superficie totale, secondo l'Agenzia delle entrate il *super bonus* potrà essere usufruito solamente dai possessori o detentori delle unità immobiliari destinate ad abitazione ricomprese nel più ampio edificio.

Sulla base di quanto evidenziato, risulta pertanto evidente che nelle ipotesi di edifici formati per la maggior parte da unità immobiliari diverse da quelle abitative (si pensi, ad esempio, agli edifici direzionali situati all'interno di molti centri urbani) l'accesso ai benefici del *super bonus* risulta, inspiegabilmente, fortemente limitato se non addirittura proibitivo.

Alle esclusioni di cui sopra devono aggiungersi poi quelle espressamente previste dalla norma che riguardano le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminente pregi artistici o storici)².

In conclusione, riprendendo totalmente, il contenuto del suddetto documento di prassi amministrativa, gli immobili sui quali si può usufruire del 110% e quelli esclusi, possono essere riepilogati nella seguente tabella:

Immobili ammessi ed esclusi secondo la circolare n. 24/E/2020	
Ammessi	Esclusi
parti comuni di edifici residenziali in condominio edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti con uno o più accessi autonomi dall'esterno siti all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo interventi trainati)	unità immobiliari in categoria catastale A/1, A/8 e A/9 edifici o unità immobiliari non esistenti e in fase di nuova costruzione parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di edificio interamente posseduto da unico proprietario o in comproprietà

Niente *super bonus* su parti comuni di edifici non condominiali

Altra interpretazione restrittiva assunta dall'Agenzia delle entrate nella suddetta circolare, riguarda l'inibizione del *super bonus* relativa agli interventi realizzati sulle parti comuni a 2 o più unità immobiliari, distintamente accatastate, di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti.

Nello specifico l'Agenzia delle entrate afferma esattamente quanto segue: “..il *super bonus* non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti”.

² Sul punto è opportuno segnalare che il comma 6 dell'articolo 80, D.L. 104/2020 ha modificato l'articolo 119, Decreto Rilancio, prevedendo l'esclusione dal *super bonus* per le unità immobiliari della categoria A9 solo se non aperte al pubblico.

Questa nuova posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria non convince sia perché non è rinvenibile nel testo normativo una simile limitazione sia per il fatto che si pone in netto contrasto con altri interventi di prassi amministrativa forniti dalla stessa Agenzia delle entrate.

Con le risposte agli interpelli [n. 293/2019](#), [n. 137/2020](#) e [n. 139/2020](#) l'Agenzia delle entrate aveva infatti riconosciuto ammissibile sia al sisma *bonus* che all'eco *bonus*, gli interventi effettuati su parti comuni di edifici non condominiali.

In particolare nella risposta a interpello n. 137/2020 l'Agenzia delle entrate, richiamando peraltro anche la [circolare n. 13/E/2019](#), aveva espressamente confermato che *"..qualora un intero edificio sia posseduto da un unico proprietario e siano comunque in esso rinvenibili parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate, detto soggetto ha diritto alla detrazione per le spese relative agli interventi realizzati sulle suddette parti comuni"*.

Chiarimento simile si rinviene anche nella risposta a interpello n. 293/2019 nella quale l'Agenzia delle entrate aveva chiarito che *"..il concetto di parti comuni, pur non presupponendo l'esistenza di una pluralità di proprietari, richiede, comunque, la presenza di più unità immobiliari funzionalmente autonome. Quindi, la locuzione parti comuni di edificio residenziale deve essere considerata in senso oggettivo e non soggettivo e va riferita, pertanto, alle parti comuni a più unità immobiliari e non alle parti comuni a più possessori"*.

Alla luce di quanto sopra stupisce pertanto la nuova presa di posizione contenuta nella [circolare n. 24/E/2020](#) che esclude dai benefici del *super bonus* gli interventi effettuati su parti comuni a 2 o più unità immobiliari, distintamente accatastate, di un edificio posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti.

Nonostante nella circolare in commento si faccia riferimento al dettato normativo dell'[articolo 119](#), Decreto Rilancio, nello stesso non si riviene alcuna indicazione utile a escludere dai benefici le suddette tipologie di parti comuni.

Questa chiusura dell'Agenzia delle entrate rende difficile ipotizzare l'avvio di lavori su tali tipologie di immobili. Nel caso dell'unico proprietario si è sostenuta, quale *extrema ratio* per l'accesso al *super bonus*, la cessione di almeno una unità immobiliare ad altro soggetto³.

Nell'ipotesi in cui vi siano invece già più comproprietari l'unica possibilità, salvo ripensamenti da parte della stessa Amministrazione finanziaria, potrebbe essere rappresentata dalla presentazione di una richiesta di interpello nella quale richiamare anche i precedenti di prassi amministrativa sopra ricordati. In assenza di diverse prese di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate pare infatti sconsigliabile eseguire i lavori e richiedere il *super bonus*.

³ Si veda L. De Stefani, S. Fossati, *"Casa autonoma, condominio e villetta: il Fisco fissa le regole"*, in *Il Sole 24-Ore* del 9 agosto 2020.

La cumulabilità e la sovrapposizione degli interventi agevolabili

Altra situazione piuttosto frequente nella pratica, che potrebbe dar luogo a criticità applicative, riguarda l'ipotesi di effettuazione di interventi che danno diritto a diverse tipologie di agevolazioni fiscali o della sovrapposizione, all'interno di uno degli interventi trainanti ammessi al *super bonus*, di lavori che potrebbero dare diritto agli *eco bonus* o alle detrazioni per la ristrutturazione edilizia.

È proprio all'interno della [circolare n. 24/E/2020](#) che vengono tenute distinte queste 2 specifiche situazioni di cumulabilità degli interventi che danno diritto al *super bonus* con altri diversi interventi per i quali sono previste specifiche agevolazioni e di sovrapposizione all'interno di un unico intervento edilizio di lavori astrattamente riconducibili a diverse fattispecie agevolabili.

Ovviamente queste diverse situazioni saranno più facilmente identificabili nella pratica, facendo riferimento ai titoli edilizi sulla base dei quali i lavori vengono svolti.

Nel suddetto documento di prassi amministrativa viene formulato anche un esempio di cumulabilità di agevolazioni che può verificarsi nello svolgimento sia di lavori ammessi al *super bonus* del 110% sia di lavori di ristrutturazione edilizia, per i quali spetta la detrazione del 50% delle spese.

In queste specifiche situazioni l'Agenzia delle entrate precisa che il contribuente, per poter fruire di entrambe le agevolazioni, deve distintamente contabilizzare le spese riferite ai diversi interventi rispettando altresì gli adempimenti specificatamente previsti in relazione a ciascuna delle detrazioni utilizzabili.

Posto che il rispetto degli adempimenti previsti per ciascuna delle distinte agevolazioni appare indiscutibile, ciò che occorre esattamente comprendere è cosa si debba intendere con il termine "distintamente contabilizzate" riferito alle spese sostenute.

Posto che gli interventi che danno diritto al *super bonus* saranno appannaggio quasi esclusivo di soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, è del tutto evidente che il termine utilizzato dall'Amministrazione finanziaria debba essere interpretato in maniera estensiva.

La questione non è di poco conto anche perché nell'ipotesi, anch'essa frequente, di opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, sulla documentazione probatoria che attesta la spettanza del *super bonus*, dovrà essere apposto il visto di conformità da uno dei soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni dei redditi.

Con la locuzione di distinta contabilizzazione delle spese sostenute per ognuno degli interventi effettuati è da intendersi, a parere di chi scrive, la netta separazione della documentazione giustificativa dei lavori effettuati e delle spese sostenute, relativa a ciascuna tipologia di intervento edilizio attivato. In termini pratici ciò significa che occorrerà richiedere fatture separate per i distinti interventi ed effettuare pagamenti differenziati per ognuna di esse. Allo stesso modo dovranno essere tenute distinte le spese non documentate da fattura, relativa a ciascuno degli interventi posti in essere.

Seguendo questo *modus operandi* al termine di ciascuno degli interventi realizzati sarà possibile avere contezza esatta delle spese sostenute per ciascuno di essi (verificando così anche il superamento o meno del diverso limite di spesa previsto).

Questa operazione può essere semplice solo in apparenza. Si pensi, tanto per fare qualche esempio concreto, a lavori che danno diritto a 2 o più diverse detrazioni che sono stati commissionati a un numero limitato di imprese che dovranno, necessariamente, procedere a una distinta fatturazione per ognuna delle tipologie di interventi effettuati.

Quello documentale appare l'unico metodo per operare una corretta distinzione fra le tipologie di spese riferite a interventi diversi, non essendo stato previsto per il *super bonus* una specifica descrizione del bonifico di pagamento. In questo senso infatti la [circolare n. 24/E/2020](#), più volte richiamata, precisa che per le spese relative al *super bonus* potranno essere utilizzati i bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'eco *bonus* o della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Altra e diversa situazione è invece quella della sovrapposizione che si verifica quando nell'esecuzione degli interventi trainanti ammessi al *super bonus*, vengano posti in essere anche lavori astrattamente riconducibili tra quelli di riqualificazione energetica ([articolo 14](#), D.L. 63/2013) o tra quelli di recupero del patrimonio edilizio ([articolo 16](#), D.L. 63/2013).

In questa situazione, secondo la circolare in commento, il contribuente potrà avvalersi per le medesime spese di una sola delle predette agevolazioni, rispettando gli adempimenti specificatamente previsti in relazione alla stessa e i limiti di spesa stabiliti.

In relazione a quanto sopra appare evidente che quando la tipologia dei lavori da eseguire possa rientrare in una delle 2 situazioni esaminate (cumulo o sovrapposizione) nella fase preliminare all'avvio dei lavori si dovranno prendere decisioni che risulteranno poi vincolati per l'esito finale dei benefici fiscali.

La possibilità di cumulare più detrazioni (ad esempio *super bonus* + ristrutturazione edilizia) al di là delle complicazioni gestionali, appare evidentemente la soluzione in grado di massimizzare i benefici soprattutto quando il tetto alle spese agevolabili rischi di essere modesto in relazione ai lavori da eseguire in concreto.

Cumulo di agevolazioni	Possibile fruire di ciascuna agevolazione a patto di contabilizzare distintamente le spese
Sovrapposizione di interventi agevolabili	Possibile avvalersi di una sola delle agevolazioni

I contorni ancora da definire del visto di conformità

Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura, recita il comma 11 dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020, il contribuente deve richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione del 110%.

Tale visto di conformità, continua la disposizione in commento, è rilasciato ai sensi dell'[articolo 35](#), D.Lgs. 241/1997, dagli intermediari abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni fiscali e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf imprese⁴.

La [circolare n. 24/E/2020](#) ha, inoltre, precisato che i soggetti abilitati al rilascio del suddetto visto di conformità *“..sono tenuti a verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati”*.

Sul contenuto dei controlli che i professionisti chiamati a rilasciare il suddetto visto di conformità dovranno effettuare, è recentemente intervenuta la Fondazione studi dei consulenti del lavoro⁵.

Poiché la tipologia di visto di conformità richiamata dall'articolo 119, Decreto Rilancio è il c.d. “visto leggero” la Fondazione dei consulenti del lavoro ritiene che il soggetto chiamato al rilascio del visto, debba limitarsi a una mera verifica in ordine alla presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti dell'area tecnica (periti, ingegneri, etc.), senza dover eseguire alcun tipo di accertamento in ordine al contenuto e alla veridicità e congruità dei dati contenuti nelle stesse.

Per il resto, in attesa che venga stilata una *check list* delle verifiche da effettuare che fornisca un concreto supporto ai soggetti che riceveranno l'incarico di rilasciare tali visti leggeri di conformità, il perimetro delle attività da effettuare è già delineato dalla stessa norma istitutiva.

Come abbiamo visto infatti il comma 11 dell'articolo 119, Decreto Rilancio individua nei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno il diritto alla detrazione del 110%, l'oggetto delle verifiche e dei controlli che dovranno essere effettuati da chi verrà chiamato al rilascio del suddetto visto leggero di conformità.

Si tratta quindi di una verifica di natura formale in relazione alla presenza di tutti i documenti richiesti ai fini dell'agevolazione nonché sull'esattezza degli importi e dei calcoli effettuati ai fini della spettanza della detrazione fiscale.

Nessun controllo deve essere effettuato in ordine al “merito” della documentazione.

⁴ Trattasi nello specifico dei dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf.

⁵ Approfondimento del 27 agosto 2020 a cura della Fondazione studi dei consulenti del lavoro.

Saranno le asseverazioni e le attestazioni che dovranno rilasciare i professionisti dell'area tecnico-edilizia a occuparsi di certificare la tipologia di opere effettuate, il rispetto dei requisiti richiesti dalla normativa e la congruità delle spese sostenute.

Un errore commesso nel rilascio del visto di conformità non dovrebbe nemmeno compromettere la spettanza del *super bonus* ma solo la rettifica degli importi spettanti.

Secondo la [circolare n. 24/E/2020](#) infatti la decadenza dal *super bonus* si verifica soltanto nel caso in cui le attestazioni o le asseverazioni rilasciate dai tecnici abilitati siano non veritiere.

Tornando alla documentazione che il professionista dovrà esaminare ai fini del rilascio del suddetto visto leggero, può essere preso a riferimento il § 8.3 della più volte richiamata circolare n. 24/E/2020 dell'Agenzia delle entrate.

Tale documentazione consiste:

- fatture, ricevute fiscali o altra idonea documentazione comprovante le spese effettivamente sostenute;
 - ricevuta dei bonifici bancari o postali con i quali sono stati effettuati i pagamenti (solo per le persone fisiche);
 - dichiarazione di assenso ai lavori da parte della proprietà dell'immobile (nel caso di lavori effettuati dal detentore);
 - delibera assembleare con allegata tabella millesimale di ripartizione delle spese per interventi effettuati sulle parti comuni di edifici (può essere sostituita da certificazione dell'amministratore di condominio);
 - copia dell'asseverazione trasmessa all'Enea per gli interventi di efficientamento energetico;
 - copia dell'asseverazione depositata presso lo sportello unico competente per gli interventi antisismici;
- copia delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti interessati.

Oltre a tale documentazione che il professionista dovrà visionare e conservare in copia è ovvio che lo stesso dovrà anche effettuare verifiche preliminari inerenti la spettanza della detrazione dal punto di vista soggettivo e oggettivo, nonché in ordine all'esatta determinazione del *super bonus* in relazione alle spese effettivamente sostenute e ai limiti di spesa previsti per ogni singolo intervento agevolabile.

SCHEDA DI SINTESI

L'agevolazione fiscale introdotta dall'articolo 119, Decreto Rilancio presenta una serie di criticità e complessità normative che devono essere esaminate con estrema attenzione per evitare di perdere, in tutto o in parte, i relativi benefici fiscali.



Una delle più importanti criticità che emergono a seguito della lettura della circolare n. 24/E/2020 dell'Agenzia delle entrate, riguarda il profilo oggettivo del *super bonus*, ovvero su quali tipologie di immobili possono essere realizzati gli interventi agevolabili.



Secondo l'Agenzia delle entrate non possono mai accedere al *super bonus* del 110% gli immobili a destinazione diversa da quella abitativa⁶, anche se posseduti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Unica eccezione riguarda tali tipologie di immobili situati all'interno di condomini che possono beneficiare del *super bonus* solo per i lavori eseguiti dal condominio, ma non per quelli effettuati direttamente sugli stessi.



Altra interpretazione restrittiva assunta dall'Agenzia delle entrate riguarda l'inibizione del *super bonus* relativa agli interventi realizzati sulle parti comuni a 2 o più unità immobiliari, distintamente accatastate, di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti.



Altra situazione piuttosto frequente nella pratica, che potrebbe dar luogo a criticità applicative, riguarda l'ipotesi di effettuazione di interventi che danno diritto a diverse tipologie di agevolazioni fiscali o della sovrapposizione, all'interno di uno degli interventi trainanti ammessi al *super bonus*, di lavori che potrebbero dare diritto agli *eco bonus* o alle detrazioni per la ristrutturazione edilizia.



Un errore commesso nel rilascio del visto di conformità non dovrebbe compromettere la spettanza del *super bonus* ma solo la rettifica degli importi spettanti. Secondo la circolare n. 24/E/2020 infatti la decadenza dal *super bonus* si verifica soltanto nel caso in cui le attestazioni o le asseverazioni rilasciate dai tecnici abilitati siano non veritiere.

⁶ Salvo ovviamente i lavori eseguiti sugli immobili adibiti a spogliatoi da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche di cui alla lettera e) del comma 9 dell'articolo 119, D.L. 34/2020.

La circolare tributaria n. 34/2020

Note di variazione Iva: i recenti chiarimenti dell'Agenzia

di Luca Caramaschi - dottore commercialista e revisore legale

Premessa

Con 2 recenti risposte ad altrettante istanze di interpello l'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire interessanti chiarimenti in merito alla delicata e controversa disciplina delle note di variazione in diminuzione previste dai commi 2 e 3 dell'[articolo 26](#), Decreto Iva. In particolare i 2 diversi pronunciamenti di prassi, rispettivamente, indagano da un lato sul rapporto esistente tra la previsione contenuta nell'[articolo 60](#), D.P.R. 633/1972, che disciplina l'esercizio del diritto di rivalsa a seguito di accertamento e il citato articolo 26, D.P.R. 633/1972 ([interpello n. 219/2020](#)), e dall'altro sulla possibilità di rettificare operazioni divenute definitive in ragione di presunte inesattezze intervenute nella fatturazione originaria ([interpello n. 216/2020](#)).

Rapporto tra nota di variazione in diminuzione ed esercizio della rivalsa a seguito di accertamento

L'ultimo comma dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972, nella versione da ultimo modificata con l'[articolo 93](#), D.L. 1/2012 (il cosiddetto "Decreto Liberalizzazioni"), stabilisce che *"Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione"*.

Anteriormente al predetto intervento modificativo, il comma 7 dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972 precludeva espressamente al cedente/prestatore il diritto di rivalersi, nei confronti di cessionari di beni o committenti di servizi, dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza d'accertamento o rettifica. Detto divieto era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in

ordine all'inopportunità di una riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

Con la richiamata modifica del 2012, motivata da ragioni di ordine comunitario¹, il contribuente ha quindi ora la possibilità di esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi, subordinando tuttavia l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore. In questo modo viene scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario o committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento.

Con riferimento ai contenuti della richiamata novella normativa, l'Agenzia delle entrate è intervenuta con la [circolare n. 35/E/2013](#) per chiarirne l'effettivo ambito di applicazione, tra cui l'elenco degli atti e delle situazioni che, rendendo definitiva la pretesa tributaria, permettono di attivare la procedura di rivalsa prevista dalla norma in commento.

Atti o situazioni che consentono la rivalsa e definitività dell'atto (circolare n. 35/E/2013)
Accertamento con adesione, di cui all' articolo 6 e ss., D.Lgs. 218/1997
Adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui ai commi 1- <i>bis</i> e ss., dell' articolo 5 , D.Lgs. 218/1997
Adesione ai processi verbali di constatazione di cui all' articolo 5-bis , D.Lgs. 218/1997
Acquiescenza di cui all' articolo 15 , D.Lgs. 218/1997
Conciliazione giudiziale di cui all' articolo 48 , D.Lgs. 546/1992
Mediazione di cui all' articolo 17-bis , D.Lgs. 546/1992
Mancata impugnazione dell'atto di accertamento nei termini previsti dalla legge
Passaggio in giudicato della sentenza, nell'ipotesi di contestazione, in sede giudiziale, della pretesa dell'Amministrazione finanziaria

In un caso di disconosciuta applicazione del regime di non imponibilità ex [articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, per accertata falsità delle lettere di intento presentate dagli acquirenti, poi definita in adesione dal contribuente, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la disciplina della rivalsa da accertamento contemplata dall'[articolo 60](#), ultimo comma, D.P.R. 633/1972 si differenzia da quella ordinariamente prevista dall'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 in tema di note di variazione in quanto:

- ha carattere facoltativo (elemento comune anche alle note di variazione in diminuzione);
- si colloca temporalmente in epoca successiva all'effettuazione dell'operazione (seppur con precisi limiti temporali, ciò avviene anche per le note di variazione);

¹ La novella legislativa è stata introdotta, a chiusura della procedura di infrazione n. 2011/4081 aperta contro l'Italia dalla Commissione Europea, in quanto la preclusione posta dal settimo comma dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972 è stata ritenuta non conforme ai principi comunitari di neutralità e proporzionalità dell'Iva.

presuppone l'avvenuto versamento definitivo della maggiore Iva accertata da parte del cedente/prestatore (requisito invece non richiesto per le note di variazione in diminuzione che possono, al contrario, essere "attivate" anche in presenza della sola verifica della sola esigibilità dell'imposta). È questo il principio affermato dall'Agenzia delle entrate nella recente [risposta a interpello n. 219/2020](#), con la quale l'Agenzia delle entrate riprende e conferma le considerazioni già espresse in passato sia con la citata [circolare n. 35/E/2013](#), sia con le successive risposte agli interpelli [n. 84/2018](#) e [n. 531/2019](#)).

Nel presupposto, quindi, che *"anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente..., la rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti"* (si veda a tal proposito la [risposta a interpello n. 84/2020](#)) ne consegue che *"...in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte del cessionario o committente, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, addebitata in rivalsa e non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica, non potendosi invocare altri istituti contemplati dalla disciplina Iva (nel caso specifico la nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 3 del decreto in materia Iva)"* (concetto ribadito nella risposta a interpello n. 531/2019).

A corollario di queste riflessioni, quindi, nella recente risposta a interpello n. 219/2020 l'Agenzia delle entrate inequivocabilmente afferma che *"...non risulta condivisibile la soluzione di prevedere l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'Iva, allorché successivamente all'inutile esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, Decreto Iva, il cessionario committente sia cancellato dal registro delle imprese senza che il credito dell'istante sia stato soddisfatto, ovvero all'esito infruttuoso di procedure esecutive esperibili, in presenza delle condizioni specifiche fissate normativamente, anche nei confronti di altri soggetti"*.

In definitiva, pertanto, la natura speciale della rivalsa *post* accertamento rende, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, inapplicabile il comma 2 dell'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1792, anche quando, come nel caso oggetto del recente interpello, il contribuente si è attivato in via civilistica per l'incasso delle fatture ottenendo un pignoramento con esito negativo e dimostrando in tal modo l'infruttuosità della procedura di recupero nonché l'accertata perdita definitiva del credito. Con buona pace del principio di neutralità.

Un ultimo aspetto che rimarca il carattere "speciale" della procedura di cui all'ultimo comma dell'[articolo 60](#), D.P.R. 633/1972 rispetto alla disciplina delle note di variazione in diminuzione di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972 attiene al termine ultimo entro il quale è possibile attivare

le rispettive procedure. In occasione delle modifiche apportate all'[articolo 19](#), D.P.R. 633/1972 a opera del D.L. 50/2017, che hanno determinato una decisa anticipazione del termine ultimo entro il quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti², la mancata modifica del vecchio termine biennale contenuto nell'ultimo comma del successivo [articolo 60](#) aveva fatto pensare a molti commentatori a un "mancato" coordinamento normativo da parte del Legislatore, i quali, pertanto, ne avevano invocato l'intervento.

Le due disposizioni a confronto	
Articolo 60, comma 7	Articolo 19, comma 1
Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione	Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del comma 1 dell' articolo 17 o dell'eccedenza di cui al comma 2 dell' articolo 30 , è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo

A chiarire i dubbi è invece intervenuta l'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 1/E/2018](#) nella quale, al § 1.6, si afferma che la previsione di cui al settimo comma dell'articolo 60 è dotata, nell'ambito del *corpus*, D.P.R. 633/1972, di un carattere di "specialità". Da ciò consegue, pertanto, che i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo rimangono ancorati al termine della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il cessionario/committente ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

I limiti temporali alla rettifica delle operazioni considerate "definitive" ai fini Iva

La questione affrontata nella [risposta a interpello n. 216/2020](#) vede, invece, un soggetto che a fronte della sottoscrizione di una convenzione con la quale si impegna a effettuare una serie di interventi per

² Ogni la disposizione normativa contenuta nel primo comma dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 recita che "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

la bonifica ambientale e il potenziamento delle strutture relative al ciclo delle acque reflue nella Regione, emette fattura a esigibilità differita con aliquota Iva ordinaria (allora era il 21%) quale acconto generico pari al 30% del corrispettivo contrattualmente previsto. Fattura che viene regolarmente pagata nel dicembre 2011 con successiva liquidazione dell'imposta da parte del prestatore nel successivo mese di gennaio 2012.

Per effetto della dettagliata e definitiva individuazione delle prestazioni avvenuta nel 2019 in sede di rendicontazione, a seguito della chiusura della convenzione, il contribuente chiede di sapere se alla luce dei lavori eseguiti e sulla base della rendicontazione fornita nel 2019 gli sia consentito variare l'originaria fattura in acconto del 2011 (con aliquota Iva del 21%) al fine di applicare agli interventi di bonifica di siti inquinati e alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria finora realizzati l'aliquota ridotta del 10%, ai sensi del 127-*septies*, [Tabella A](#), Parte III allegata al D.P.R. 633/1972.

Ciò sulla base delle disposizioni contenute nei commi 2 e 3 dell'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 che permettono l'emissione della nota di variazione in diminuzione nei casi di rettifica per inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'[articolo 21](#), comma 7, D.P.R. 633/1972.

Posto che la richiamata previsione contempla il termine di 1 anno dall'effettuazione dell'operazione per poter emettere la nota di credito, il contribuente sostiene che detto momento (evidentemente scaduto se si fa riferimento alla data della fattura originaria) deve invece intendersi corrispondente alla intervenuta autorizzazione nel 2019 dell'ente locale alla esecuzione delle attività dedotte in convenzione.

Al di là della specificità del caso oggetto di interpello, l'aspetto sul quale si vuole indagare è entro quali limiti l'Agenzia delle entrate ritiene di poter giustificare l'emissione di una nota di variazione in diminuzione in relazione a operazioni che rappresentano "acconti" di una più ampia prestazione prevista contrattualmente. Su questo punto, osserviamo come la stessa Agenzia delle entrate abbia fornito, in diverse occasioni, indicazioni contrastanti.

Vediamo, in primo luogo, a quali conclusioni è pervenuta l'Agenzia delle entrate nel caso in commento e oggetto di [risposta a interpello n. 216/2020](#): *"In conclusione, al momento della fatturazione dell'acconto, corrisposto per remunerare una serie di prestazioni indistinte e non individuabili, non è stato commesso alcun errore riconducibile tra le "inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7", Decreto Iva - errore che, anche ove fosse stato commesso, avrebbe potuto essere corretto al più tardi entro un anno dalla sua commissione - né è riscontrabile, successivamente, alcuno dei presupposti di cui all'articolo 26, comma 2, Decreto Iva, che legittima la variazione dell'originaria fattura".*

A fronte quindi della negazione della possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione per una operazione che, seppur rappresenta un “acconto”, è comunque da considerarsi “definitiva” ai fini Iva, vediamo in quali altre occasioni l'Agenzia delle entrate ha invece consentito la rettifica dell'operazione originaria, pur non riconducendola a un errore di fatturazione come nel caso oggetto del recente interpello piuttosto che a un accordo sopravvenuto tra le parti.

Sempre possibile la rettifica dell'aliquota Iva per acquisto prima casa

Una questione assai ricorrente in tema di note di variazione riguarda le fatture di acconto emesse in sede di preliminare di acquisto di un immobile a destinazione abitativa e della loro possibile modifica laddove, successivamente, si integrino le condizioni per poter applicare l'aliquota ultra ridotta. Si pensi, ad esempio, al caso in cui venga stipulato un contratto preliminare di compravendita avente a oggetto un immobile abitativo non di lusso per il quale, a tale momento, non sussistono le condizioni oggettive e soggettive richieste in capo all'acquirente per l'applicazione dell'aliquota Iva “prima casa”, stabilita nella misura del 4% dal n. 21 della Tabella A, Parte seconda, allegata al D.P.R. 633/1972.

Considerato che le somme versate in sede di redazione del predetto preliminare costituiscono acconto del corrispettivo dovuto in relazione alla futura cessione dell'immobile, la soluzione corretta è quella che prevede l'emissione della fattura con indicazione dell'aliquota Iva del 10% prevista dal n. 127-*undecies* della [Tabella A](#), Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, concernente le cessioni di case di abitazioni non di lusso per le quali non ricorrono le condizioni richieste dal citato n. 21 della Parte seconda della medesima Tabella.

Quando al momento della stipula del definitivo contratto di compravendita l'acquirente, invece, si trova in possesso dei requisiti richiesti per fruire della richiamata agevolazione “prima casa”, consistente nella possibilità di effettuare l'acquisto con l'aliquota del 4%, tale aliquota verrà quindi applicata sulla parte di corrispettivo ancora dovuto.

Nel passato l'Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 1/1994](#), ebbe a chiarire che qualora la dichiarazione di possedere i requisiti per usufruire del beneficio “prima casa” non venga resa dall'acquirente nel contratto preliminare, ma esclusivamente nell'atto di acquisto, le fatture relative agli acconti, già emesse con l'aliquota del 10%, potranno essere rettificate ai sensi dell'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972, al fine di consentire l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% sull'intero corrispettivo. Al fine di individuare il preciso limite temporale entro il quale sia possibile emettere detta nota di credito è intervenuta successivamente l'Amministrazione finanziaria con la [risoluzione n. 187/E/2000](#),

offrendo considerazioni che posso trovare analogie anche in relazione al caso trattato nel recente [interpello n. 216/2020](#), pur arrivando a conclusioni opposte.

L'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 individua al comma 2 il limite di 1 anno come termine per operare le variazioni in diminuzione, nel caso in cui una operazione per la quale sia stata emessa fattura venga meno in tutto o in parte in conseguenza di nullità, annullamento, revoca, rescissione o risoluzione e simili, dipendenti da un sopravvenuto accordo tra le parti, o in caso di inesattezza della fatturazione. Nelle descritte ipotesi di variazione il limite temporale previsto dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972 contempera, secondo l'Amministrazione finanziaria, *“l'esigenza di dare rilievo fiscale alle vicende contrattuali determinate dalla volontà delle parti, o ad errori commessi in sede di fatturazione, con quella di dare certezza alla pretesa tributaria”*.

Fattispecie “speciale”

Secondo la citata [risoluzione n. 187/E/2000](#), invece, la rettifica dell'imposta cui si riferisce il caso in commento, esula dalla previsione normativa contemplata dall'articolo 26, comma 2 D.P.R. 633/1972 in quanto non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali, né a errori di fatturazione atteso che, al momento della stipula del contratto preliminare, l'imposta è stata correttamente applicata nella misura del 10%.

La rettifica in questo caso, infatti, risponde a una *ratio* del tutto diversa da quella che presiede la previsione del citato articolo 26, D.P.R. 633/1972 in quanto, come chiarito anche nella richiamata [circolare n. 1/1994](#), risulta finalizzata alla necessità di garantire l'applicazione del beneficio “prima casa” sull'intero importo dell'operazione, anche nella ipotesi in cui il relativo pagamento avvenga in più soluzioni.

Le motivazioni dell'Agenzia delle entrate

La rettifica della maggior imposta applicata in sede di contratto preliminare - per carenza a tale data dei requisiti necessari per usufruire dell'aliquota del 4% - risulta infatti coerente con la disposizione recata dalla nota II-bis) all'[articolo 1](#), Tariffa, Parte prima allegata al Testo unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 131/1986, alla quale fa riferimento il richiamato n. 21) della [Tabella A](#), Parte seconda, allegata al D.P.R. 633/1972, atteso che tale disposizione subordina l'applicazione dell'aliquota del 4% alla sola circostanza che la dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti necessari per usufruire dell'agevolazione sia resa nell'atto di acquisto

e non richiede che tali requisiti sussistano anche al momento del pagamento degli acconti. Ciò risulta confermato dal comma 2 della stessa Tariffa il quale, nel prevedere che le dichiarazioni relative al possesso dei suddetti requisiti possano essere rese oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare, (consentendo pertanto l'applicazione dell'aliquota Iva del 4% già in tale sede), richiede comunque che esse debbano essere riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo del contratto.

Per le succitate ragioni, anche in considerazione della particolare *ratio* strettamente connessa all'applicazione del beneficio prima casa, che presiede alla possibilità di operare la variazione in diminuzione nell'ipotesi in esame, deve ritenersi che detta variazione possa essere effettuata a prescindere dal tempo trascorso tra il pagamento dell'acconto e la stipula dell'atto definitivo di acquisto.

Alle medesime conclusioni deve pervenirsi, secondo l'Amministrazione finanziaria, anche nella ipotesi in cui in al momento della corresponsione degli acconti dovuti per la realizzazione, mediante contratto di appalto, di una casa di abitazione non di lusso non sussistano, in capo al committente, i requisiti per fruire dell'applicazione dell'aliquota Iva del 4% ai sensi del n. 39) della [Tabella A](#), Parte seconda allegata al D.P.R. 633/1972, qualora tali requisiti vengano a sussistenza alla data della consegna dell'immobile. Anche in questo caso le fatture emesse in relazione agli acconti, con applicazione dell'aliquota Iva del 10%, potranno essere rettifiche, mediante variazioni in diminuzione, al fine di applicare l'aliquota Iva del 4% sull'intero corrispettivo dovuto per la realizzazione dell'immobile.

Preliminari di compravendita immobiliare con “persona da nominare”

Un caso piuttosto frequente nelle compravendite immobiliari è la stipula del preliminare di acquisto ai sensi dell'[articolo 1401](#), cod. civ., ovvero indicando quale acquirente una generica “persona da nominare” in quanto al momento del rogito notarile verrà poi indicato l'acquirente finale. In tali situazioni è spesso frequente la fatturazione di acconti nei confronti dell'originario promittente acquirente che debbono poi essere rettifiche laddove si proceda effettivamente alla nomina di altro soggetto in occasione del rogito definitivo.

Sul tema l'Agenzia delle entrate è intervenuta con la [risoluzione n. 212/E/2009](#) precisando che nel contratto per persona da nominare si ammette, in linea di principio, la possibilità di:

- emettere una nota di variazione in diminuzione ai fini Iva in applicazione dell'[articolo 26](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 per l'importo incassato a titolo di acconto;
- emettere successivamente la nuova fattura per l'intero importo a carico del soggetto nominato.

Prima della richiamata risoluzione, già la DRE Emilia Romagna (risposta n. 909-20845/2002), aveva riconosciuto la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972, nella considerazione che a seguito della nomina del nuovo soggetto quest'ultimo assume i diritti e gli obblighi previsti in contratto con effetto dal momento della stipula (efficacia cosiddetta "ex Tunc").

In altre parole, secondo l'Agenzia delle entrate, l'atto di nomina provoca un effetto sostitutivo/risolutivo che consente appunto l'emissione della nota di variazione. In presenza di una nomina valida, infine, tale possibilità non incontra il limite temporale di un anno poiché la stessa non rientra tra gli accordi sopravvenuti tra le parti (che, al contrario, scontrerebbero il limite temporale di un anno).

SCHEDA DI SINTESI

Con 2 recenti risposte ad altrettante istanze di interpello (la n. 216/2020 e la n. 219/2020) l'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire interessanti chiarimenti in merito alla delicata e controversa disciplina delle note di variazione in diminuzione previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972. In particolare i 2 diversi pronunciamenti di prassi, rispettivamente, indagano da un lato sul rapporto esistente tra la previsione contenuta nell'articolo 60, D.P.R. 633/1972, che disciplina l'esercizio del diritto di rivalsa a seguito di accertamento e il citato articolo 26, D.P.R. 633/1972 (interpello n. 219/2020) negando la possibilità di emettere nota di credito, e dall'altro sulla impossibilità di rettificare operazioni divenute definitive in ragione di presunte inesattezze intervenute nella fatturazione originaria (interpello n. 216/2020).



Con la risposta a interpello n. 219/2020 l'Agenzia delle entrate, riprendendo e confermando le considerazioni già espresse in passato sia con la citata circolare n. 35/E/2013 che con le successive risposte agli interpelli n. 84/2018 e n. 531/2019, nega la possibilità di emettere la nota di credito nel caso trattato, affermando il principio per cui la disciplina della rivalsa da accertamento contemplata dall'articolo 60, ultimo comma, D.P.R. 633/1972 si differenzia da quella ordinariamente prevista dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972 in tema di note di variazione in quanto la stessa ha carattere facoltativo, si colloca temporalmente in epoca successiva all'effettuazione dell'operazione, presuppone l'avvenuto versamento definitivo della maggiore Iva accertata da parte del cedente/prestatore.



Con la risposta a interpello n. 216/2020 l'Agenzia delle entrate, relativamente alla possibilità di emettere nota di credito per rettificare l'operazione originaria, precisa che, al momento della fatturazione dell'acconto, corrisposto per remunerare una serie di prestazioni indistinte e non

individuabili, non è stato commesso alcun errore riconducibile tra le “inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7”, D.P.R. 633/1972 - errore che, anche ove fosse stato commesso, avrebbe potuto essere corretto al più tardi entro un anno dalla sua commissione - né è riscontrabile, successivamente, alcuno dei presupposti di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, che legittima la variazione dell'originaria fattura.



Vi sono al contrario situazioni nelle quali l'Agenzia delle entrate ha, invece, consentito l'emissione della nota di variazione in diminuzione, peraltro senza alcun limite temporale, seppur trattasi di ipotesi non precisamente contemplate nelle disposizioni contenute nell'articolo 26, D.P.R. 633/1972. Si tratta dei casi di rettifica dell'aliquota applicata in sede di acconti dovuti sulla base di preliminare in assenza, a tale momento, delle condizioni per poter applicare le agevolazioni prima casa (risoluzione n. 187/E/2000) e della rettifica degli importi fatturati al promissario acquirente originario in caso di contratto preliminare con persona da nominare (risoluzione n. 212/E/2009). Casi nei quali, comunque, non ricorrevano né ipotesi di inesattezze nella fatturazione né situazioni riconducibili a sopravvenuto accordo tra le parti.



! “ **NUOVA USCITA** ”
MAGGIO 2020 ”



GUIDA OPERATIVA PER LO STUDIO E IL CONTRASTO DEI NUOVI MECCANISMI DI FRODE FISCALE TRANSNAZIONALE

Autori: Marco Bargagli, Alberta Gavasso, Fernando Micia, Marco Thione e Lucio Vaccaro

Prezzi di listino	Versione cartacea	Versione e-book
	€ 20,00	€ 17,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 34/2020

Liquidazione Iva di gruppo anche per la controllata fuoriuscita dalla procedura

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

Con la [risposta a interpello n. 226/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito a quali condizioni le fatture d'acquisto ricevute dalla controllata nell'anno 2019 vanno computate nella dichiarazione Iva relativa allo stesso anno, nel caso in cui, alla data di presentazione della dichiarazione, la controllata sia fuoriuscita dalla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, disciplinata dall'[articolo 73](#), comma 3, D.P.R. 633/1972.

Oggetto dell'istanza di interpello

La fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle entrate è riferita alla società Alfa che, in qualità di controllante, ha partecipato, nell'anno 2019, alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, alla quale ha aderito anche, in veste di controllata, la società Beta.

Quest'ultima, tuttavia, a partire dal 1° marzo 2020, è fuoriuscita dalla procedura in quanto, a seguito di alcune operazioni straordinarie, la partecipazione in Beta è scesa al di sotto del 50%, facendo venire meno il requisito del controllo previsto dall'articolo 2, D.M. 13 dicembre 1979¹. In particolare, le operazioni che hanno determinato la perdita del controllo hanno avuto efficacia nel mese di marzo e, per l'effetto, Beta è rimasta all'interno della procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo sino al 29 febbraio 2020.

Nel corso dell'anno 2019, Beta ha ricevuto fatture passive relative a operazioni effettuate nello stesso anno, annotate nel registro degli acquisti (di cui all'[articolo 25](#), D.P.R. 633/1972) nei mesi di gennaio-maggio 2020.

¹ Prima delle modifiche introdotte dalla L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) e dal D.M. 13 febbraio 2017, la liquidazione Iva di gruppo era ammessa esclusivamente per le società di capitali, in veste sia di controllante sia di controllate. In particolare, si consideravano controllate soltanto le Spa, Sapa e Srl le cui azioni o quote fossero possedute per oltre il 50% del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante. Dal 2017, si considerano, invece, controllate le Spa, Sapa, Srl, Snc e Sas le cui azioni o quote sono possedute per oltre il 50% del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante. La percentuale di controllo, anche dopo le modifiche, è determinata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto.

La questione oggetto di interpello riguarda il corretto trasferimento ad Alfa del credito derivante dall'esercizio della detrazione Iva relativa alle fatture di cui sopra, ricevute da Beta nell'anno 2019, ma registrate nel corso dell'anno 2020 entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019, che a seguito delle disposizioni introdotte dall'[articolo 62](#), commi 1 e 6, D.L. 18/2020 (c.d. Decreto Cura Italia) è stato rinviato dal 30 aprile al 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni.

Il dubbio interpretativo deriva dal fatto che il credito emergente dalla dichiarazione annuale si cristallizzerà solo nel momento in cui Beta presenta la dichiarazione Iva relativa all'anno 2019, quando, cioè, non partecipa più alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, tenuto conto che, come esposto, Beta è fuoriuscita dalla procedura con effetto dal 1° marzo 2020.

In sostanza, se da un lato si può argomentare che, nel periodo d'imposta 2019, Beta ha partecipato ininterrottamente alla liquidazione Iva di gruppo e che, quindi, l'Iva a credito, di competenza del 2019, debba essere compensata all'interno del gruppo, di converso non si può escludere una tesi diversa, che valorizzi il fatto che, al momento della presentazione della dichiarazione Iva, Beta non partecipa più alla procedura, di talché l'Iva a credito emergente dalla dichiarazione dovrebbe rimanere nella sua disponibilità, per essere chiesta a rimborso o riportata "a nuovo".

Dichiarazione Iva di competenza per le fatture d'acquisto ricevute da Beta

Il primo aspetto oggetto di esame da parte dell'Agenzia delle entrate è relativo all'individuazione della dichiarazione Iva di competenza per le fatture d'acquisto che Beta ha ricevuto nell'anno 2019 e registrato nei mesi di gennaio-maggio 2020.

Termini iniziale e finale per l'esercizio della detrazione dell'Iva

L'[articolo 2](#), commi 1 e 2, D.L. 50/2017 ha modificato in maniera sostanziale gli articoli [19](#) e [25](#), D.P.R. 633/1972, riguardanti – rispettivamente – le modalità di esercizio della detrazione dell'Iva e di registrazione delle relative fatture di acquisto.

In particolare, è stato previsto che:

– il diritto alla detrazione dell'Iva relativa ai beni/servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo ([articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972);

– la registrazione delle fatture d’acquisto e delle bollette doganali di importazione deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all’anno di ricezione della fattura e della bolletta doganale e con riferimento al medesimo anno ([articolo 25](#), comma 1, D.P.R. 633/1972).

La modifica relativa all’[articolo 19](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 si riferisce al termine finale entro il quale la detrazione può essere esercitata. Fermo restando che il termine iniziale, stando alla citata disposizione, resta tuttora coincidente con il momento in cui si manifesta, per il cedente/prestatore, l’esigibilità dell’imposta, cioè il diritto dell’Erario di incassare il relativo importo, l’[articolo 2](#), comma 1, D.L. 50/2017 ha ridotto il termine entro il quale il cessionario/committente può esercitare la detrazione, individuabile al più tardi nella data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, anziché in quella – precedentemente prevista – di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello della nascita del diritto alla detrazione.

L’articolo 2, comma 2, D.L. 50/2017 è intervenuto anche sull’articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, disponendo che le fatture passive devono essere annotate nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Tale modifica discende dalla posizione della giurisprudenza comunitaria, secondo cui il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo d’imposta nel corso del quale ricorrono i 2 requisiti previsti dall’[articolo 178](#), Direttiva 2006/112/CE, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d’imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato². I giudici comunitari, pertanto, hanno indicato chiaramente che l’esercizio della detrazione è subordinato all’esistenza di un duplice requisito, dovendosi in particolare considerare, oltre al presupposto sostanziale dell’effettuazione dell’operazione, anche il presupposto formale del possesso di una valida fattura d’acquisto.

L’applicazione dei principi comunitari sopra esposti determina, quindi, in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, come riformulati dal D.L. 50/2017), che il “*dies a quo*” da cui decorre il termine per l’esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui, in capo al cessionario/committente, si verifica la duplice condizione:

² Cfr. Corte di Giustizia, causa C-152/02 del 29 aprile 2004.

- sostanziale, dell'avvenuta esigibilità dell'imposta; e
- formale, del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'[articolo 21](#), D.P.R. 633/1972.

È da tale momento che il cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'[articolo 25](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni/servizi, ovvero alle importazioni di beni. Tale diritto può essere esercitato, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno, in coerenza con la nuova formulazione dell'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972³.

Risposta dell'Agenzia delle entrate

Le considerazioni che precedono portano a ritenere, in linea con quanto indicato dall'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 226/2020](#) in commento, che:

- le fatture d'acquisto che Beta ha ricevuto nell'anno 2019 e che ha contabilizzato nei mesi di gennaio-maggio 2020 sono state correttamente registrate entro i termini di legge;
- il relativo credito deve essere esposto nella dichiarazione Iva relativa all'anno 2019 di Beta.

Infatti, il termine di presentazione della dichiarazione Iva per l'anno 2019 è stato sospeso, fino al 30 giugno 2020, dall'[articolo 62](#), commi 1 e 6, D.L. 18/2020, cosicché, ai fini della detrazione dell'imposta, le fatture d'acquisto ricevute da Beta nell'anno 2019 sono state registrate nel rispetto del predetto termine del 30 giugno 2020.

Computo del credito Iva relativo alle fatture d'acquisto registrate da Beta nel corso dell'anno 2020 nella liquidazione Iva di gruppo di Alfa

L'ulteriore aspetto considerato dall'Agenzia delle entrate discende dalla circostanza che Beta, alla data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019, dalla quale emerge il credito derivante dalla registrazione delle fatture d'acquisto in questione, risulta già fuoriuscita dalla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, avvenuta con effetto dal 1° marzo 2020, a seguito della perdita del requisito del controllo da parte della controllante Alfa.

³ In tal senso, si veda la [circolare n. 1/E/2018](#) (§ 1.4).

Effetti dell'opzione per la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo

In via preliminare, è opportuno ricordare che la liquidazione Iva di gruppo permette ai gruppi di imprese di compensare al proprio interno le posizioni debitorie e creditorie delle società aderenti al gruppo.

Al ricorrere di determinati requisiti, i versamenti periodici, nonché il conguaglio di fine anno, sono effettuati dalla società controllante, che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo, calcolando la somma algebrica dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e dalle medesime trasferiti al gruppo.

La procedura dell'Iva di gruppo non fa venire meno gli obblighi dichiarativi posti in capo alle singole società, né tantomeno prevede deroghe alle regole relative alla detrazione e alla rivalsa dell'imposta.

In altre parole, le singole società facenti parte del gruppo, al pari della generalità dei contribuenti, devono presentare la propria dichiarazione annuale, imputando le operazioni attive e passive compiute - e i rispettivi crediti e debiti Iva - al periodo di competenza. Sarà poi la società controllante a determinare l'imposta annuale a debito (o a credito) del gruppo, sommando algebricamente le posizioni creditorie e debitorie delle singole società ricomprese nella liquidazione di gruppo, così come risultanti dalle dichiarazioni Iva presentate da queste ultime.

Le società aderenti, pertanto, perdono la disponibilità dei saldi (sia a credito che a debito) determinati in sede di liquidazione periodica e annuale dell'imposta. Tali importi, infatti, vengono trasferiti alla società controllante ogni mese o trimestre ai sensi dell'articolo 4, D.M. 13 dicembre 1979, la quale si occupa del versamento cumulativo all'Erario o di determinare il credito del gruppo, previa compensazione delle posizioni debitorie e creditorie⁴.

Come indicato dalle istruzioni relative alla compilazione del modello Iva 2020, *“l'esercizio congiunto dell'opzione per la liquidazione dell'Iva di gruppo è comunicata dall'ente o società controllante con la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (articolo 73, comma 3). Tale dichiarazione ha effetto fino a revoca, da esercitarsi secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione”*.

Ne consegue che, in assenza di revoca, secondo le modalità e i termini previsti, la controllante può utilizzare il credito generato dalle fatture d'acquisto contabilizzate dalle società partecipanti e trasferito dalle stesse alla procedura di liquidazione Iva di gruppo, qualora, nell'anno d'imposta cui la dichiarazione Iva si riferisce (nel caso in esame, anno 2019):

⁴ In merito alle liquidazioni periodiche dei soggetti partecipanti all'Iva di gruppo, anche a seguito delle modifiche introdotte dal D.M. 13 febbraio 2017, continua a essere previsto che le relative risultanze sono riportate dall'ente o società controllante, entro i termini previsti per la liquidazione dell'imposta, in un apposito registro riassuntivo. È stato, invece, abolito l'obbligo, da parte delle società controllate, di effettuare, a margine delle liquidazioni eseguite nei registri Iva, l'annotazione *“il saldo è trasferito alla società controllante..., partita Iva...”*.

- sussista il requisito del controllo previsto dall'[articolo 2](#), D.M. 13 dicembre 1979; e
- si verifichi, in capo al cessionario/committente (nel caso di specie, Beta) la duplice condizione:
 - sostanziale, dell'avvenuta esigibilità dell'imposta; e
 - formale, del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'[articolo 21](#), D.P.R. n. 633/1972.

Risposta dell'Agenzia delle entrate

Alla luce delle considerazioni esposte, considerato che nell'anno 2019 la controllata Beta ha soddisfatto il requisito del controllo e che, nel medesimo anno, si sono verificati i presupposti per l'esercizio della detrazione relativamente al credito generato dalle fatture d'acquisto, nella [risposta a interpello n. 226/2020](#) in commento, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il credito relativo alle fatture in oggetto concorre a formare la liquidazione Iva di gruppo di Alfa, indipendentemente dal fatto che tali documenti siano in parte registrati nel corso del 2020, dopo che Beta è fuoriuscita dalla procedura.

Le predette fatture vanno indicate da Beta nel quadro VF del modello Iva 2020 e il relativo credito detraibile deve essere inserito nel rigo VL39. L'eccedenza di credito detraibile di cui al rigo VL39 va indicata nel rigo VX8, nella sezione *"Riservato alle società partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo (articolo 73)"*.

Il credito dichiarato da Beta nel rigo VX8 deve confluire nel rigo VK20 (Totale dei crediti trasferiti) per essere riportato nella liquidazione Iva di gruppo presentata da Alfa (prospetto riepilogativo Iva 26 PR/2020).

SCHEDA DI SINTESI

L'Agenzia delle entrate ha chiarito a quali condizioni le fatture d'acquisto ricevute dalla controllata nell'anno 2019 vanno computate nella dichiarazione Iva della controllante relativa allo stesso anno, nel caso in cui, alla data di presentazione della dichiarazione, la controllata sia fuoriuscita dalla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972.



Le fatture d'acquisto ricevute dalla controllata nell'anno 2019 e dalla stessa contabilizzate nei mesi di gennaio-maggio 2020 sono state correttamente registrate entro il 30 giugno 2020, vale a dire entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019, cosicché il relativo credito deve essere esposto in tale dichiarazione.



Considerato che nell'anno 2019 la controllata ha soddisfatto il requisito del controllo e che, nel medesimo anno, si sono verificati i presupposti per l'esercizio della detrazione relativamente al credito generato dalle fatture d'acquisto, quest'ultimo concorre a formare la liquidazione Iva di gruppo della controllante, indipendentemente dal fatto che tali fatture siano in parte registrate nel corso del 2020, dopo che la controllata è fuoriuscita dalla procedura.



Le predette fatture d'acquisto vanno indicate dalla controllata nel quadro VF del Modello Iva 2020 e il relativo credito detraibile deve essere inserito nel rigo VL39. L'eccedenza di credito detraibile di cui al rigo VL39 va indicata nel rigo VX8, nella sezione *"Riservato alle società partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo (articolo 73)"*.

Il credito dichiarato dalla controllata nel rigo VX8 deve confluire nel rigo VK20 (Totale dei crediti trasferiti) per essere riportato nella liquidazione Iva di gruppo presentata dalla controllante (prospetto riepilogativo Iva 26 PR/2020).



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.

OFFERTA RISERVATA abbonati riviste

€ 40,00 + IVA 4% (anziché € 70,00 + IVA 4%)

Per usufruire dell'offerta inserire il codice coupon **PRASSI2020** nel form di acquisto on-line.

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 34/2020

La legittimazione processuale in caso di cancellazione della società dal Registro Imprese

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

La cancellazione dal Registro Imprese della società e la conseguente estinzione dell'ente giuridico comporta rilevanti conseguenze nei rapporti processuali con l'Agenzia delle entrate. Nel presente intervento si esamineranno le problematiche inerenti la legittimazione processuale in caso di estinzione della società, con particolare riguardo alle ipotesi più critiche quali la notifica di un provvedimento sfavorevole a soggetto già estinto.

Il quadro normativo in materia di estinzione della società

Con l'[articolo 4](#), D.Lgs. 6/2003 è stata attuata una importante riforma del diritto societario, che ha riguardato anche l'ipotesi della cancellazione della società dal Registro Imprese, che, in seguito alla novella legislativa, ai sensi del nuovo [articolo 2495](#), cod. civ., determina l'estinzione della società anche nelle ipotesi nelle quali vi siano rapporti giuridici non ancora definiti o contestazioni giudiziali ancora aperte.

Articolo 2495, cod. civ.

"I. Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro Imprese.
II. Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società"

Con la riforma, l'estinzione della società è quindi conseguenza automatica e immediata della cancellazione della stessa dal Registro Imprese, seppure l'adempimento abbia efficacia solo dichiarativa e con facoltà di prova contraria.

Una tale previsione ha creato diversi problemi in relazione alla pendenza di rapporti giuridici di natura processuale o extra processuale.

In vigore della precedente normativa, la Corte di Cassazione aveva più volte affermato che la mera pubblicità dichiarativa non produceva l'estinzione della società, in difetto dell'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo a essa, per cui permaneva la legittimazione processuale dell'ente giuridico e, qualora fosse parte di un processo già iniziato, questo proseguiva nei confronti o su iniziativa delle persone che già la rappresentavano in giudizio o dei soci, anche con riferimento alle fasi di impugnazione (cfr. Cassazione n. 10380/1998, n. 3221/1999, n. 5941/1999, n. 7972/2000, n. 8842/2000, n. 10555/2001, n. 15691/2003, n. 10324/2004 e n. 16500/2004).

Secondo la Cassazione (cfr. Cassazione, SS.UU., n. 4060/2010), la mancata espressa previsione, nella previgente normativa, dell'effetto dell'estinzione della società con personalità giuridica e di una perdita della capacità giuridica e della soggettività delle società commerciali di persone, quale effetto della cancellazione della iscrizione della società, nonché la previsione dell'azione dei creditori sociali anche contro i liquidatori se vi è loro colpa nell'inadempimento e non quali successori dell'impresa collettiva estinta ma per responsabilità extra contrattuale, sono state circostanze che, in diritto, hanno concorso a formare l'indirizzo ermeneutico dei giudici di legittimità, che, in rapporto al previgente [articolo 2456](#), cod. civ., per la natura dichiarativa della pubblicità anche in ordine agli atti di scioglimento e di messa in liquidazione della società, affermavano che, nella scansione degli eventi relativi alla vita della società resi pubblici, non la cancellazione ma solo la cessazione di ogni attività imprenditoriale ([articolo 2195](#), cod. civ.) ne determinava l'estinzione.

Quest'ultima non era una vicenda resa opponibile ai terzi con la pubblicità della cancellazione, da sola inidonea a produrre l'effetto estintivo, per cui, in caso di sopravvenienze attive o passive della società stessa e di pendenza sussistente di processi nei quali essa era parte, alla stessa doveva riconoscersi una limitata soggettività e capacità come società semplice o di fatto ([articolo 2268](#), cod. civ.) per proseguire la causa.

La giurisprudenza di legittimità ha successivamente recepito la novella legislativa e, in conseguenza del mutamento delle conseguenze della cancellazione dal Registro Imprese, la Corte di Cassazione, SS.UU., nelle sentenze n. 4060/2010, n. 4061/2010 e n. 4062/2010, ha attribuito alla cancellazione della società dal Registro Imprese un pieno effetto estintivo ai sensi dell'[articolo 2495](#), cod. civ. e, a tutela dei creditori superstiti, ha affermato l'esistenza di una successione dei soci nei rapporti che facevano capo all'ente, in virtù del quale i soci rispondono dei debiti sociali nei limiti di quanto hanno ricevuto dalla liquidazione, o anche illimitatamente, secondo il regime della responsabilità a cui erano soggetti quando la società era in vita.

Per quanto concerne gli effetti dell'estinzione della società in relazione ai rapporti con l'Amministrazione finanziaria, è necessario ricordare che con l'articolo 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014 è stato previsto che:

“Ai soli fini della validità dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495, cod. civ. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro Imprese”.

Per l'applicazione della regola della successione dei soci alle cancellazioni precedenti alla nuova legge si deve considerare se l'evento si sia verificato prima o dopo l'accertamento, con conseguenze particolari se la cancellazione è avvenuta nella pendenza del giudizio.

Nel caso in cui la cancellazione della società si sia verificata prima della notifica dell'atto di accertamento, in considerazione della regola della successione dei soci si deve verificare se l'atto sia stato correttamente notificato ai medesimi o meno.

Qualora l'accertamento del maggiore reddito riferito alla società sia stato notificato alla medesima società cancellata nel suo ultimo domicilio o presso l'ultimo legale rappresentante *pro tempore*, l'atto non potrà produrre effetti né nei confronti dell'ente estinto, perché soggetto inesistente, ma nemmeno nei confronti dei soci in quanto non destinatari dello stesso atto impositivo.

Qualora sia stato notificato ai soci nella qualità di successori, l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo, che comporta l'onere dell'ufficio di specificare i presupposti di fatto e di diritto che legittimano la pretesa erariale, si estende agli elementi della fattispecie che integrano il meccanismo di tipo successorio fra società cancellata e soci.

Pertanto, quando l'accertamento è notificato dopo la cancellazione della società, la motivazione deve estendersi alle ragioni che ne legittimano la notificazione ai soci, pena l'illegittimità dell'atto.

Una volta rispettato tale onere di motivazione, secondo la Cassazione deve ritenersi valida la notifica effettuata a mani dei soci della società di persone dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal Registro Imprese, giacché - analogamente a quanto previsto dall'[articolo 65](#), comma 4, D.P.R. 600/1973, per il caso di morte del debitore e di notifica effettuata impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, con effetti vevoli nei confronti degli eredi - essa trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata disciplina, che è quello di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società (cfr. Cassazione [n. 31037/2017](#) e [n. 25487/2018](#)).

Il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'articolo 2495, cod. civ.

Ulteriori problematiche ha sollevato l'applicazione della fattispecie del differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'[articolo 2495](#), cod. civ., comma 2, che, ai sensi dell'articolo 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, opera soltanto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati, con riguardo a tributi o contributi.

Secondo quanto statuito dalla Corte di Cassazione nella recente [ordinanza n. 4535/2020](#), si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal Registro Imprese, che costituisce il presupposto di tale differimento, sia stata presentata nella vigenza della disposizione, pertanto il 13 dicembre 2014 o successivamente, in quanto la norma reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal Registro Imprese e non ha pertanto efficacia retroattiva.

Nel caso di specie la Suprema Corte ha affermato l'invalidità dell'avviso di accertamento notificato a società volontariamente cancellatasi dal Registro Imprese prima del 13 dicembre 2014, sebbene l'Amministrazione finanziaria avesse notificato l'invito a rendere giustificazioni in data antecedente.

Estinzione della società e legittimazione processuale

In relazione alla problematica della legittimazione processuale, la dottrina e la giurisprudenza hanno esaminato quali siano gli effetti che la cancellazione della società dal Registro Imprese, avvenuta prima o in pendenza del procedimento giudiziale, produce sulla società e sullo stesso processo.

Sul punto è necessario richiamare i principi di diritto sanciti dalla Cassazione, SS.UU., nella sentenza n. 6070/2013:

“Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal Registro Imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:

- a) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali;*
- b) si trasferiscono del pari ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, ma non anche le mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, nè i diritti di credito ancora incerti o illiquidi la cui inclusione in detto*

bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extra giudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato.

La cancellazione volontaria dal Registro Imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio. Se l'estinzione della società cancellata dal Registro intervenga in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dall'articolo 299 e ss., c.p.c., con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci. Ove invece l'evento estintivo non sia stato fatto constare nei modi previsti dagli articoli appena citati o si sia verificato quando il farlo constare in quei modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta".

In conseguenza della riconducibilità della fattispecie a un fenomeno successorio è possibile quindi applicare le disposizioni contenute nell'[articolo 110](#), c.p.c. in materia di successione nel processo, secondo le quali, quando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o nei suoi confronti, nonché l'[articolo 299](#) e ss., c.p.c. in tema di interruzione e di eventuale prosecuzione o riassunzione della causa.

Di conseguenza, secondo l'interpretazione della Cassazione:

- se l'estinzione della società interviene in pendenza di un giudizio del quale la stessa è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dall'articolo 299, c.p.c., con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del “medesimo giudizio” da parte o nei confronti dei soci;
- qualora, invece, l'evento estintivo abbia luogo tra un grado e l'altro di giudizio, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società estinta deve provenire o essere indirizzata, a pena di inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla medesima.

Pertanto, la cancellazione della società dal Registro Imprese nella pendenza del giudizio, facendo venire meno la capacità di stare in giudizio di una delle parti, interrompe il processo nel momento in cui è dichiarata in pubblica udienza o comunicata dal difensore.

Un caso particolare è rappresentato dalla fattispecie dell'accertamento che riguarda i redditi delle società di persone. In tal caso, infatti, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di cui all'[articolo 5](#), Tuir e dei soci delle stesse ([articolo 40](#), D.P.R. 600/1973) e l'automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto

da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente la società e i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), che devono essere tutti parte nello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi. Tale controversia, infatti, non ha a oggetto una singola posizione debitoria, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'[articolo 14](#), D.Lgs. 546/1992, salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo [articolo 29](#), D.Lgs. 546/1992; il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio (cfr. Cassazione SSUU, n. 14815/2008, n. 23096/2012 e [n. 25300/2014](#)). Cosa succede quindi in caso di estinzione di società di persone a seguito di notifica di avviso di accertamento di un maggiore reddito?

Secondo la Cassazione (cfr. sentenza n. 24955/2013), la validità del principio di unitarietà dell'accertamento non viene meno neppure in caso di eventuale cancellazione della società di persone dal Registro Imprese: la cancellazione determina l'estinzione della società e la priva della capacità di stare in giudizio, operando il noto fenomeno successorio in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti *pendente societate*, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente. Ne consegue che, in tale evenienza, i soci, subentrano anche nella legittimazione processuale già in capo all'ente estinto, determinandosi una situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale.

Pertanto, se in sede di legittimità è rilevata una violazione delle norme sul litisconsorzio necessario, non rilevata né dal collegio di primo grado (che avrebbe dovuto disporre immediatamente l'integrazione del contraddittorio, ovvero riunire i processi in ipotesi separatamente instaurati dai litisconsorti necessari, ai sensi dell'articolo 29, D.Lgs. 546/1992), né dal collegio d'appello (che avrebbe dovuto rimettere la causa al primo giudice, ai fini dell'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'[articolo 59](#), comma 1, lettera b, D.Lgs. 546/1992, in modo da assicurare un processo unitario per tutti i soggetti interessati), deve disporsi, anche d'ufficio, l'annullamento delle pronunce emesse a contraddittorio non integro, con rinvio della causa al primo giudice (Cassazione n. 138825/2007, n. 3678/2009, n. 5063/2010, n. 18127/2013, [n. 7212/2015](#) e [n. 12547/2015](#)).

Infine, ulteriore ipotesi particolare è quella in cui l'Agenzia delle entrate notifichi un provvedimento sfavorevole a una società cancellata non ai soci della medesima, bensì, ad esempio al legale rappresentante *pro tempore*.

In tal caso, pacificamente l'atto potrebbe essere impugnato dai soci della società estinta, quali soggetti dotati di interesse ad agire, in virtù del sopra esaminato fenomeno successorio e quindi della legittimazione attiva processuale.

Tuttavia cosa succede se, come spesso accade, l'atto è impugnato dal soggetto cui effettivamente è indirizzato seppure erroneamente?

La Cassazione ha fornito risposte diverse, talora valorizzato il diritto di difesa del contribuente cui è stato indirizzato un atto sfavorevole (seppure di fatto non eseguibile); in altre ipotesi ha, invece, privilegiato il dato formale della avvenuta estinzione della società con conseguente inammissibilità delle azioni proposte da soggetto non (più) legittimato.

Con riferimento al primo orientamento, maggiormente garantista, si segnala che secondo quanto statuito dalla Corte di Cassazione nella recente [ordinanza n. 29969/2019](#):

“in virtù del principio costituzionale del diritto alla difesa, posto che un soggetto venga attinto da un provvedimento in astratto pregiudizievole, in proprio o nella qualità di legale rappresentante di un ente ormai inesistente, come nel caso in esame, qualunque atto che costituisca opposizione nell'ambito dell'esercizio del diritto medesimo, non può essergli denegato, con la conseguenza perciò che il ricorso introduttivo poteva essere accolto solamente sotto questo profilo nella fattispecie” (cfr. Cassazione n. 22863/2011, n. 8596/2013, n. 28187/2013, [n. 14880/2014](#) e [n. 21188/2014](#)).

Nei casi affrontati dalla giurisprudenza si trattava di ipotesi di notifica di cartelle da pagamento o di atti impositivi, chiaramente aventi effetti sfavorevoli; tuttavia, tale condivisibile conclusione dovrebbe essere applicabile anche nelle ipotesi di atti sfavorevoli in senso lato, quali, ad esempio, i casi di notifica di dinieghi di rimborso.

Si auspica quindi che la giurisprudenza approfondisca il tema dando sempre maggiore importanza alla garanzia del diritto di difesa del contribuente che, in caso di errore da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve poter usufruire della più celere tutela giurisdizionale.

SCHEDA DI SINTESI

A seguito della riforma del diritto societario, la cancellazione dal Registro Imprese determina l'estinzione della società anche nelle ipotesi nelle quali vi siano rapporti giuridici non ancora definiti o contestazioni giudiziali ancora aperte.



L'articolo 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014 ha istituito la fattispecie del differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'articolo 2495, cod. civ.,

comma 2, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati, con riguardo a tributi o contributi.



Le Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza n. 6070/2013 hanno affermato l'esistenza di una successione dei soci nei rapporti che facevano capo all'ente, in virtù del quale i soci rispondono dei debiti sociali nei limiti di quanto hanno ricevuto dalla liquidazione, o anche illimitatamente, secondo il regime della responsabilità a cui erano soggetti quando la società era in vita.



In caso di accertamento a società di persone, la validità del principio di unitarietà dell'accertamento non viene meno neppure in caso di eventuale cancellazione della società di persone dal Registro Imprese: i soci, subentrano anche nella legittimazione processuale già in capo all'ente estinto, determinandosi una situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali.



Qualora venga notificato un atto pregiudizievole al legale rappresentante di società cancellata dal Registro Imprese, secondo un orientamento della giurisprudenza di legittimità tale atto deve essere dichiarato nullo anche se il giudizio di impugnazione è stato instaurato dal soggetto che ha ricevuto l'atto, sebbene formalmente privo di legittimazione attiva, in virtù del principio di tutela del diritto di difesa del contribuente.



VISION PRO



Vision Pro, la rivista dedicata al professionista e allo sviluppo dello studio professionale, senza dimenticare gli aspetti tecnologici della professione. Le varie rubriche sono studiate per supportare il professionista in tutte le possibili aree di sviluppo e miglioramento professionale e soprattutto per essere fruite da qualsiasi tipologia di professionista. Via mail viene inviato il link di accesso diretto alla rivista in area riservata. È possibile optare anche per il formato cartaceo.

OFFERTA RISERVATA abbonati riviste

€ 90,00 + IVA 4%

È previsto il rinnovo automatico

ACQUISTA ORA

Le alternative alla detrazione del 110%

Sconto in fattura

Sconto sul corrispettivo dovuto, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore

Il fornitore recupera lo sconto applicato sotto forma di credito d'imposta, pari alla detrazione spettante con facoltà di ulteriore cessione

Esempio: il contribuente sostiene una spesa di 30.000, cui corrisponde una detrazione di 33.000. Il fornitore applicherà uno sconto di 30.000 ma maturerà un credito di 33.000 (da utilizzare in 5 quote annuali)

Cessione del credito

Cessione di un credito d'imposta pari alla detrazione spettante ad altri soggetti, incluse banche e altri intermediari finanziari, con ulteriore possibilità di cessione

Quando può essere effettuata l'opzione?

In relazione a ciascun Sal, che per il *super bonus* non possono essere più di 2 e il primo deve riferirsi almeno al 30% dell'intervento e il secondo al 60%. A partire dal prossimo 1° ottobre 2020 e sempre entro il 16 marzo X+1 (ossia dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese)

Il cessionario/fornitore potrà utilizzare il credito esclusivamente in compensazione a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione e comunque non prima del 1° gennaio X+1 (anno successivo al sostenimento delle spese) dopo aver confermato l'esercizio dell'opzione

Come effettuare l'opzione?

In via telematica attraverso il modello di comunicazione allegato al [provvedimento n. 283847 dell'8 agosto 2020](#) dell'Agenzia delle entrate, esclusivamente da parte del professionista che rilascia il visto o dell'amministratore di condominio

Per quali tipi di intervento si può esercitare l'opzione?

Interventi di ristrutturazione edilizia

Interventi di riqualificazione energetica

Interventi antisismici

Interventi per il recupero della facciata

Installazione di impianti fotovoltaici

Installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici

Che documentazione è necessaria per l'opzione?

Oltre agli adempimenti necessari per l'intervento prescelto, tra cui la relazione tecnica da depositare in Comune, l'Ape, il bonifico parlante, sono necessari:

Visto di conformità

Da parte del professionista incaricato a trasmettere le dichiarazioni (ad esempio dottore commercialista, ragioniere, perito commerciale, consulente del lavoro) o Caf

Il professionista deve attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione e deve verificare la presenza dell'asseverazione

Asseverazione tecnica

Da parte del tecnico abilitato o del professionista incaricato alla progettazione strutturale

Il professionista deve certificare il rispetto dei requisiti tecnici e la congruità delle spese sostenute basandosi su prezzi, listini o prezzi correnti di mercato

Decreti di riferimento:
Decreto Requisiti Tecnici del 6 agosto 2020 e
Decreto Asseverazioni 31 luglio 2020

Come deve effettuare l'asseverazione il tecnico? Basandosi sui 2 modelli di asseverazione (uno per fine lavori e uno per i Sal) allegati al Decreto omonimo, apponendo il timbro del Collegio/Ordine, la pec e copia della polizza assicurativa, con un massimale non < a 500.000 euro

L'asseverazione è da trasmettere all'Enea da parte del tecnico

La circolare tributaria n. 34/2020

L'esonero dal versamento del saldo Irap richiede l'indicazione nel quadro IS tra gli aiuti di Stato

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl è una microimpresa che opera nel settore meccanico. Trattasi di società a socio unico.

La società ha sede in Lombardia.

A seguito dalla compilazione del modello Irap, in applicazione dell'[articolo 24](#), D.L. 34/2020 è esentata dal versamento del saldo Irap 2019 pari a 10.000 euro; essa è altresì esonerata dal versamento del primo acconto 2020 di 5.000 euro.

Quali indicazioni devono essere date nel quadro IS a seguito dell'ottenimento di tale beneficio?

La soluzione

L'articolo 24 comma 2, D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) ha previsto che non è dovuto il versamento del saldo dell'Irap relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta.

Non è altresì dovuto il versamento della prima rata dell'acconto Irap relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019; l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta.

In altre parole, considerando i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, non è dovuto il versamento del saldo Irap 2019 (ma comunque non gli vengono restituiti gli acconti che erano stati versati per il 2019); allo stesso modo non è dovuto il primo acconto 2020 (o, più precisamente, l'acconto per il periodo d'imposta 2020 è dovuto al netto della prima rata, ossia costituiscono oggetto di versamento soltanto la seconda rata dell'acconto e il saldo).

In altre parole non erano dovuti i versamenti Irap dovuti alle scadenze dichiarative di luglio e/o agosto (o successive in caso di rateazione delle somme dovute).

Tali previsioni hanno applicazione generalizzata, con esclusione dei soli soggetti espressamente individuati.

Con la [circolare n. 25/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti indicazioni sul tema, in particolare in relazione ai risvolti dichiarativi.

Tra i commenti forniti è emerso un correlato adempimento in sede di compilazione della dichiarazione Irap a carico dei soggetti che hanno fruito del beneficio.

Si tratta della sezione XVIII del quadro IS del modello di dichiarazione Irap specificatamente dedicata ad accogliere i dati relativi agli aiuti di Stato.

Tale obbligo quest'anno riguarda la mancata debenza del saldo 2019 e nel prossimo modello dichiarativo dovrebbe riguardare l'azzeramento del primo acconto 2020.

Va a tal proposito ricordato come l'indicazione degli aiuti nel relativo prospetto dichiarativo è necessaria e indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi e la compilazione è richiesta anche in caso di aiuti maturati nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione ma non fruiti nel medesimo periodo.

L'[articolo 24](#), D.L. 34/2020 stabilisce che le disposizioni in esso previste *“si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final - Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19 e successive modifiche”*.

In relazione a tale questione, nella circolare n. 25/E/2020 l'Agenzia delle entrate osserva che in via preliminare la citata Comunicazione della Commissione del 19 marzo 2020 è stata modificata dalle successive Comunicazioni C (2020) 2215 del 3 aprile 2020, C (2020) 3156 dell'8 maggio 2020 e C (2020) 4509 final del 29 giugno 2020, e che l'articolo 24, D.L. 34/2020 non prevede un mero differimento dei pagamenti ma un contributo in termini di esclusione dal versamento del saldo dell'Irap relativo al periodo d'imposta 2019 e della prima rata dell'acconto dovuto per la medesima imposta in relazione al periodo d'imposta 2020.

In conseguenza di quanto sopra, la verifica delle condizioni e dei limiti, entro i quali il beneficio del citato articolo 24 configura un aiuto di Stato compatibile con la disciplina europea, va operata con esclusivo riferimento al § 3.1 del *framework* temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato (aiuti di importo limitato), e quindi anche con riferimento agli importi massimi ivi indicati, così come previsto dall'espresso richiamo operato dal comma 3 della disposizione in esame.

Come previsto dal punto 20 della Comunicazione del 19 marzo 2020, quindi, le misure di aiuto applicate sulla base del *framework* temporaneo possono essere cumulate con gli aiuti previsti dai Regolamenti *“de minimis”*, a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

Di conseguenza, anche il beneficio di cui all'[articolo 24](#), D.L. 34/2020 può essere cumulato con gli aiuti previsti dai seguenti regolamenti:

- Regolamento UE 1407/2013 relativo agli aiuti *de minimis*;
- Regolamento UE 1408/2013 relativo agli aiuti *de minimis* nel settore agricolo;
- Regolamento UE 717/2014 relativo agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura;
- Regolamento UE 360/2012 relativo agli aiuti di importanza minore (*de minimis*) concessi a imprese che forniscono servizi di interesse economico generale (Sieg);
- Occorre verificare che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali Regolamenti.

Come detto, la [circolare n. 25/E/2020](#) richiede che i contribuenti che fruiscono dell'esonero dal versamento del saldo Irap 2019 (ai sensi dell'articolo 24, D.L. 34/2020), sono tenuti a compilare nel modello Irap 2020 la sezione XVIII del quadro IS, avendo cura di indicare:

- nella casella “Tipo aiuto”, il codice 1;
- nella colonna 1 “Codice aiuto”, il codice 999;
- nella colonna 3 “Quadro”, il quadro IR;
- nelle successive colonne 4 “Tipo norma”, 5 “Anno”, 6 “Numero” e 7 “Articolo”, rispettivamente, “1”, “2020”, “34”, “24”;
- nella colonna 26 “Tipologia costi”, il codice 20;
- nella colonna 29 “Importo aiuto spettante”, l'importo del saldo Irap relativo all'anno 2019 non versato per effetto dell'applicazione dell'articolo 24, Decreto Rilancio.

A seguito di queste indicazioni il modello deve essere compilato come segue.

Sez. XVIII Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA									
Codice aiuto	Codice Regione	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma Estensione	Lettera	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
999		IR	1	2020	34	24					
Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO	Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante						
12	13	14	15	16	17						
SU	1	33.12.59	1		10.000,00						
DATI DEL PROGETTO											
Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP			
18 giorno mese anno			19 giorno mese anno			20	21	22			
Tipologia (via, piazza, ecc.)			Indirizzo			Numero civico					
23			24			25					
Tipologia costi			Costi agevolabili			Intensità di aiuto			Importo aiuto spettante		
26			27			28			29		
20									10.000,00		

Non è invece richiesta alcuna indicazione con riferimento all'esonero dell'acconto 2020; questa indicazione dovrà essere presumibilmente resa nel modello dichiarativo del prossimo anno.

La circolare tributaria n. 34/2020

Principali scadenze dal 16 al 30 settembre 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.

L'articolo 97, D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) ha previsto un'ulteriore rateizzazione dei versamenti sospesi sino al 16 settembre 2020.

Più precisamente, la disposizione citata ha previsto che i versamenti di cui agli articoli 126 e 127, D.L. 34/2020 possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- per un importo pari al 50% delle somme oggetto di sospensione, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, o, mediante rateizzazione, fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020;*

- per un importo pari al restante 50% delle somme dovute, mediante rateizzazione, fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.*

In ogni caso, non è possibile ottenere il rimborso di eventuali importi già versati.

Mercoledì 16 settembre

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di agosto dai contribuenti tenuti a questo adempimento rispettivamente con cadenza mensile. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento saldo Iva 2020

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2019, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale, devono versare la settima rata utilizzando il codice tributo 6099.

Il versamento deve essere maggiorato degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

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

ACCISE – Versamento imposta

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

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Comunicazione liquidazioni periodiche Iva

Scade oggi il termine per l'invio della "Comunicazione liquidazioni periodiche Iva" relativa ai mesi di aprile, maggio e giugno 2020 ovvero al secondo trimestre per i soggetti passivi trimestrali.

Lunedì 21 settembre

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 20 agosto.

Venerdì 25 settembre

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

Mercoledì 30 settembre

Presentazione del modello Uniemens Individuale

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

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

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

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

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

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.