

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

<b>Normativa e prassi in sintesi</b>	3
<b>Giurisprudenza in sintesi</b>	8
<b>Il focus giurisprudenziale</b>	
Deducibilità per i contributi versati dai notai: fine delle discussioni	
<i>di Mara Pilla</i>	11
<b>PTT difensori in cerca di nuovi principi generali</b>	
Giustizia tributaria, informatica e <i>privacy</i> . Parte seconda	
<i>di Mara Pilla</i>	17
<b>Focus</b>	
Trattamento civilistico, contabile e fiscale di acconti e caparre	
<i>di Laura Fava</i>	22
<b>Adempimenti</b>	
La ripresa dei versamenti fiscali e contributivi sospesi dai Decreti Cura Italia, Liquidità e Rilancio	
<i>di Alessandro Perini</i>	32
<b>Istituti deflattivi</b>	
Decreto Rilancio e Decreto Agosto: gli istituti deflattivi (compresi gli avvisi bonari) senza ulteriore proroga	
<i>di Gianfranco Antico</i>	40
<b>Agevolazioni</b>	
“Le rivalutazioni” dei beni di impresa	
<i>di Paolo Meneghetti</i>	49

## Iva

Regime Iva delle vendite online di beni in territorio estero

*di Marco Peirola* 62

## Schemi di sintesi

Bonus pubblicità 2020

74

## Il caso risolto

L'esenzione del saldo Irap 2019 salvaguarda l'eccedenza di credito 2018

*di Centro studi tributari* 75

## La circolare tributaria n. 35/2020

### Adempimenti

---

#### **Varato il codice tributo per il credito sanificazione**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 52/E del 14 settembre 2020, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'articolo 125, D.L. 34/2020. Nello specifico, il codice tributo è:

6917 denominato "*Credito d'imposta sanificazione e acquisto dispositivi di protezione – articolo 125 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*".

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 52/E/2020](#)

### Agevolazioni

---

#### **Definita la percentuale del credito di imposta sanificazione**

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale dell'11 settembre 2020, protocollo n. 302821, ha individuato la percentuale di cui al punto 5.4 del provvedimento 10 luglio 2020, protocollo n. 259854, relativa al credito di imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, di cui all'articolo 125, D.L. 34/2020, in misura pari al 15,6423%.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 11/9/2020, prot. n. 302821](#)

#### **Ammesso il *bonus* facciate anche se parzialmente visibili**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 348/2020, in riferimento al c.d. *bonus* facciate di cui all'articolo 1, commi 219 – 223, L. 160/2019, ha ammesso l'agevolazione per le spese sostenute per interventi realizzati sulle facciate interne anche se solo parzialmente visibile dalla strada.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 348/2020](#)

#### **Niente *bonus* per la verniciatura delle persiane**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 346/2020, in riferimento al c.d. *bonus* facciate di cui all'articolo 1, commi 219 – 223, L. 160/2019, ha negato l'accesso per le spese sostenute per la tinteggiatura delle chiusure oscuranti (scuri e persiane).

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 346/2020](#)

#### **Niente *superbonus* sulle parti comuni di più unità immobiliari di un solo proprietario**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 329/2020, ha confermato che il c.d. *superbonus* non si applica 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.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 329/2020](#)

## Bollo

---

### **Niente bollo sulle multe stradali**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 340/2020, ha affermato che, in applicazione dell'articolo 5, comma 4, Tabella, Allegato B, al D.P.R. 642/1972, le quietanze rilasciate per la riscossione di proventi derivanti dalle violazioni amministrative contemplate dalla L. 689/1981, non sono soggette all'imposta di bollo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 340/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 330/2020](#)

### **Assolvimento del bollo in caso di contribuente estero**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 332/2020, ha ricordato le modalità di assolvimenti dell'imposta di bollo di cui all'articolo 2 della Tariffa allegata al D.P.R. 642/1972, nel caso di operatore economico non residente in Italia al quale viene aggiudicato un appalto.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 332/2020](#)

## Fiscalità internazionale

---

### **Tassazione della risoluzione contrattuale con dipendente in distacco internazionale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 343/2020, ha analizzato il corretto trattamento da riservare alle somme corrisposte da parte di una società a una dipendente, iscritta all'AIRE e lavoratrice in regime di distacco internazionale presso una consociata svizzera. In particolare, le somme corrisposte rappresentano il Tfr, una somma a titolo di incentivazione all'esodo e una a titolo di transazione novativa. Tali somme, a parere dell'Agenzia delle entrate, sono tutte riconducibili alla sfera di operatività dell'articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni fra Italia e Confederazione svizzera.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 343/2020](#)

## Iva

---

### **Scissione e Gruppo Iva**

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 16/2020, in riferimento alla disciplina della liquidazione Iva di gruppo di cui all'articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972, ha affermato che la scissione parziale della società capogruppo di un Gruppo Iva a favore di una società neocostituita che coinvolga esclusivamente soggetti già inclusi nel perimetro del Gruppo Iva, non realizza, nella catena del controllo, l'ingresso di entità esterne e a esso preesistenti e non determina il venir meno dei vincoli finanziario, economico e organizzativo tra i soggetti non precludendo, di per sé, la continuazione del Gruppo originariamente costituito.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 16/2020](#)

### **Iva ridotta per l'impianto di produzione calore-energia da fonte fotovoltaica**

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 15/2020, ha riconosciuto l'applicazione dell'aliquota

Iva agevolata del 10% a un impianto CSP integrante gli elementi previsti dal n. 127-quinquies della Tabella, in tema di aliquota Iva agevolata, nonché, come stabilito dal successivo numero 127-sexies), Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972, ai beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione dell'impianto.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 15/2020](#)

### **Adempimenti per il rimborso Iva da parte di non residente identificato in Italia**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 339/2020, ha individuato, la corretta modalità per la richiesta di rimborso dell'Iva da parte di un soggetto non residente, identificato ai fini Iva in Italia. Si rimanda a un contributo a cura di M. Peirolo di prossima uscita per gli approfondimenti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 339/2020](#)

### **L'Agenzia riepiloga le caratteristiche del voucher ai fini Iva**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 338/2020, ha analizzato il corretto trattamento, ai fini Iva e delle imposte dirette, per un'operazione di emissione, tramite una piattaforma digitale, di *welfare voucher*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 338/2020](#)

### **Requisiti per l'acquisto di gasolio con dichiarazione di intento**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 337/2020, ha definito meglio il perimetro applicativo di cui all'articolo 24-ter, Tua, precisando che soggettivamente debbono essere rispettati i requisiti richiesti dal comma 2, lettere a) e b), per poter procedere con la dichiarazione d'intento per l'acquisto di "gasolio commerciale".

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 337/2020](#)

### **Operazioni di riorganizzazione e passaggio del requisito di esportatore abituale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 336/2020, nel caso di trasferimento della residenza fiscale di un soggetto avente lo *status* di esportatore abituale con contestuale mantenimento in Italia degli elementi dell'attivo e del passivo del ramo di azienda inerenti le attività relative alla maturazione di detto *status*, confluite in una *branch* italiana del soggetto estero, ha riconosciuto la qualifica di esportatore abituale a quest'ultima.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 336/2020](#)

### **Aliquota ordinaria per i dentifrici non rientranti nel codice doganale 3004**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 335/2020, ha negato l'aliquota Iva agevolata a 2 dentifrici commercializzati come dispositivi medici in quanto non rientranti nella voce doganale 3004.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 335/2020](#)

### **Niente aliquota al 4% per la colonnina di ricarica dell'auto**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 334/2020, ha negato dell'aliquota agevolata del

4% all'acquisto di una stazione di carica da installare presso un'abitazione per ricaricare l'auto elettrica, poiché la stazione di ricarica non costituisce un "pezzo" destinato all'adattamento del veicolo del disabile.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 334/2020](#)

## Redditi diversi

---

### Calcolo delle plusvalenze per la cessione di partecipazioni estere

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 344/2020, ha chiarito che, in caso di cessione di partecipazioni estere, per la determinazione del costo si deve far riferimento ai cambi del giorno di effettuazione dell'operazione (nel caso di specie l'esercizio di un diritto di opzione) come determinati dalla Banca d'Italia. Inoltre, come già affermato con la circolare n. 165/E/1998, le commissioni di intermediazione applicate sulla compravendita di azioni sono da considerarsi quali costi inerenti all'operazione in quanto incidenti in diminuzione del corrispettivo effettivamente percepito.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 344/2020](#)

### Non è terreno edificabile l'immobile da demolire e ricostruire

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 331/2020, ha confermato l'indirizzo di cui alla precedente circolare n. 23/E/2020, secondo cui, in rettifica ai precedenti documenti di prassi, non rappresenta una cessione di terreno edificabile, bensì di immobile, quella avente a oggetto un fabbricato che sarà oggetto di successiva integrale demolizione e ricostruzione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 331/2020](#)

## Regimi agevolati

---

### Obbligo di residenza all'estero per fruire del rientro dei cervelli

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 341/2020, in tema di incentivi fiscali per il rientro in Italia di docenti/ricercatori residenti all'estero di cui all'articolo 44, D.L. 78/2010, ha ricordato quali siano i requisiti richiesti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 341/2020](#)

## Registro

---

### Sospeso anche il termine per la vendita del primo immobile acquisito

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 345/2020, ha ribadito che, tra i termini sospesi ai sensi di quanto previsto dall'articolo 24, D.L. 23/2020, vi è 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 prima casa (comma 4-bis, della citata Nota II-bis).

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 345/2020](#)

### **Integrazione dell'atto di acquisto prima casa**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 333/2020, ha chiarito che nell'ipotesi in cui, in sede di acquisto di un immobile fruendo della c.d. agevolazione prima casa, non si sia dichiarato in atto di essere iscritti all'Aire, pur avendo i requisiti, è possibile mantenere le agevolazioni fruite, qualora si dichiarino, con un atto integrativo, nella medesima forma giuridica del precedente, entro il termine di 18 mesi dall'atto di acquisto, che al momento della stipula del contratto di compravendita si era cittadini italiani emigrati all'estero, iscritto all'Aire. Tale atto integrativo deve essere prodotto per la registrazione presso l'ufficio in cui è stato registrato l'atto di acquisto originario.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 333/2020](#)

## **Successioni**

---

### **Criteri e requisiti per la deducibilità di debiti per beni non ricompresi nell'attivo ereditario**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 342/2020, in tema di imposta di successione, ha precisato che l'articolo 22, comma 1, Tus, tra i limiti alla deducibilità dei debiti contratti per l'acquisto di beni o diritti non compresi nell'attivo ereditario, sono deducibili nel rispetto delle condizioni e dimostrazioni richieste dagli articoli 21 e 23, Tus. Pertanto, occorre la duplice circostanza che il debito del *de cuius* sia stato contratto per l'acquisto di specifici beni e/o diritti e che tali beni e/o diritti non siano compresi nell'attivo ereditario. In assenza di tali circostanze, il debito è deducibile ai sensi e per gli effetti dell'articolo 20, Tus.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 342/2020](#)

## **Tobin tax**

---

### **Necessaria la riattivazione del vecchio codice fiscale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 347/2020, ha chiarito che, ai fini dei corretti adempimenti per l'assolvimento degli obblighi connessi alla c.d. *Tobin tax*, nel caos in cui si sia proceduto, erroneamente, alla cessazione del codice fiscale della stabile organizzazione e alla successiva acquisizione di un nuovo codice fiscale, da utilizzare per assolvere agli obblighi per il tramite di un rappresentante fiscale, bisogna richiedere la riattivazione del codice fiscale originario e contestualmente chiedere la cessione dell'altro.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 347/2020](#)

## La circolare tributaria n. 35/2020

### Accertamento

---

#### **Senza pubblicità del recesso il socio di società di persone risponde dei debiti societari**

Il recesso del socio di società di persone, di cui non sia stata data pubblicità ai sensi dell'articolo 2290, comma 2, cod. civ. e quindi mediante l'iscrizione nel Registro delle Imprese, non è opponibile ai terzi, non producendo esso i suoi effetti al di fuori dell'ambito societario, sì che deve considerarsi ancora in essere il rapporto societario nei confronti dei terzi, fra i quali è da annoverare anche l'Amministrazione finanziaria, conseguentemente è legittima la richiesta dell'Agenzia delle entrate di pagare l'Iva secondo la sua quota di partecipazione alla società (cfr. sentenze n. 19797/2015 e n. 1046/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 18829 – 13 luglio 2020 – 10 settembre 2020](#)

### Contenzioso tributario

---

#### **Non ricongiungibili inesistenza e vizi di nullità della notifica**

Non è ravvisabile una relazione di continenza tra la inesistenza e i vizi di nullità dell'atto notificatorio: ciò, infatti, comporterebbe una inammissibile scissione tra il tipo di invalidità denunciato con la proposta eccezione di merito e la specifica deduzione dei fatti sui quali la eccezione si fonda e che sostanzia l'onere di allegazione ricadente esclusivamente sulla parte nel caso in cui si facciano valere - come nel caso di specie - eccezioni in senso stretto (articolo 2697, comma 2, cod. civ.) (cfr. sentenze n. 5369/2017 e n. 8398/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 18880 – 18 dicembre 2020 – 11 settembre 2020](#)

#### **La corretta notifica dell'atto di rinuncia al ricorso per cassazione**

A norma dell'articolo 390, ultimo comma, c.p.c., l'atto di rinuncia al ricorso per cassazione deve essere notificato alle parti costituite o comunicato agli avvocati delle stesse, che vi appongono il visto; ne consegue che, in difetto di tali requisiti, l'atto di rinuncia non è idoneo a determinare l'estinzione del processo, ma, poiché è indicativo del venire meno dell'interesse al ricorso, ne determina comunque l'inammissibilità (cfr. sentenze n. 14782/2018, n. 2259/2013 e SS.UU. n. 3876/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 18875 – 5 dicembre 2019 – 11 settembre 2020](#)

#### **Impugnabile il rimborso parziale senza indicazione della natura interlocutoria**

In tema di contenzioso tributario, qualora, a fronte di una istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria si limiti, puramente e semplicemente, a emettere un provvedimento di rimborso parziale, senza evidenziare alcuna riserva o indicazione nel senso di una sua eventuale natura interlocutoria, il provvedimento medesimo si configura, per la parte relativa all'importo non rimborsato, come atto di rigetto - sia pure implicito - della richiesta di rimborso originariamente presentata dal contribuente. Ne consegue che detto provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, nel termine di 60 giorni dalla notificazione, ai sensi degli articoli 19 e 21, D.Lgs. 546/1992, dovendo pertanto escludersi che il contribuente possa, pure dopo l'intervento del rimborso parziale (e senza addurre elementi idonei a rivelarne la natura interlocutoria), proseguire la controversia introdotta con l'impugnazione del silenzio-rifiuto in ordine all'istanza di rimborso (sia pure riducendo l'originaria



domanda), senza impugnare il rifiuto implicitamente contenuto nell'atto di rimborso parziale (cfr. sentenze n. 5065/2015 e n. 14846/2008).

[Cassazione – ordinanza n. 18872 – 26 novembre 2019 – 11 settembre 2020](#)

### **Corretti adempimenti in ipotesi di doppia conforme**

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

[Cassazione – ordinanza n. 18774 – 17 dicembre 2019 – 10 settembre 2020](#)

## Iva

---

### **Solo la buona fede salva il cedente dalla finta cessione all'esportazione**

In tema di Iva, la non imponibilità delle cessioni di beni asseritamente destinati all'esportazione, subordinata dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 alla dichiarazione scritta di responsabilità del cessionario in ordine alla destinazione del bene fuori del territorio della Unione Europea e al possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma, viene meno qualora si accerti che i beni non sono stati effettivamente esportati e che tale dichiarazione è ideologicamente falsa, nel quale caso l'obbligo del cedente di assolvere successivamente l'Iva su tali beni può essere escluso solo nella misura in cui risulti provato che egli abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere, al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non lo conducesse a partecipare alla frode (cfr. sentenze n. 7389/2012 e n. 12751/2011).

[Cassazione – ordinanza n. 18884 – 12 febbraio 2020 – 11 settembre 2020](#)

### **Nessun obbligo di verifica della veridicità della dichiarazione di intento**

In tema di Iva, la non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, prevista dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, è subordinata all'emissione, da parte dell'esportatore, di specifica "*dichiarazione d'intento*", mentre il soggetto cedente, una volta riscontrata la conformità alle disposizioni di legge, non è tenuto a nessun controllo, dovendo assolvere successivamente l'Iva sull'operazione solo in caso di dichiarazioni ideologicamente false, salvo che provi l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta del cessionario (cfr. ordinanza n. 176/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 18884 – 12 febbraio 2020 – 11 settembre 2020](#)

## Riscossione

---

### **Ammessa anche la firma PADES**

giurisprudenza di legittimità (cfr. Cassazione n. 10266/2018) Non sussiste un obbligo esclusivo di usare firma digitale in formato CADES, in cui il *file* generato si presenta con l'estensione finale ".p7m", rispetto alla firma digitale in formato PADES, nel quale il *file* sottoscritto mantiene il comune aspetto "nomefile.pdf", atteso che anche la busta crittografica generata con la firma PADES contiene pur sempre il documento, le evidenze informatiche e i prescritti certificati, sì che anche tale ultimo formato offre

tutte le garanzie e consente di effettuare le verifiche del caso, anche con riferimento al diritto eurounitario, non essendo ravvisabili elementi obiettivi, in dottrina e prassi, tali da far ritenere che solo la firma in formato CADES offra garanzie di autenticità, laddove il diritto dell'UE e la normativa vigente nel nostro paese certificano l'equivalenza delle due firme digitali, egualmente ammesse dall'ordinamento, sia pure con le differenti estensioni "p7m" e "pdf".

[Cassazione – ordinanza n. 18965 – 13 luglio 2020 – 11 settembre 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. 35/2020

# Deducibilità per i contributi versati dai notai: fine delle discussioni

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 18395/2020](#), mette la parola fine alla *querelle* sulla deducibilità dei contributi versati dai notai.

L'Agenzia delle entrate aveva emesso un avviso di accertamento per la ripresa a tassazione dei contributi a suo dire indebitamente dedotti dalla base imponibile Irap. Classica la contestazione, ancorché declinata talora con riferimento all'Irpef e talaltra con riferimento all'Irap, che muove parte pubblica: difetto di inerenza all'attività esercitata, con conseguente qualificazione dei costi sostenuti nell'ambito della categoria degli oneri previdenziali e assistenziali, deducibili esclusivamente dal reddito complessivo, non già dal reddito professionale/dalla base imponibile dell'Irap.

I notai versano contributi così ripartiti: contributi alla Cassa nazionale del Notariato; contributo maternità ex [articolo 5](#), L. 379/1990; contributi al Consiglio nazionale del Notariato ex [articolo 20](#), L. 220/1991 e [articolo 4](#), D.M. 265/2012; contributo al Fondo di Garanzia ex [articolo 21](#), L. 89/1913 CNN. Gli ultimi 2 pacificamente non hanno natura previdenziale, giacché sono oneri obbligatori, direttamente correlati all'attività notarile e agli atti stipulati: il primo, giacché il Consiglio nazionale del Notariato provvede alle spese per il suo funzionamento mediante contributi versati dai notai in esercizio; il secondo, giacché il Fondo di Garanzia è funzionale al ristoro dei danni derivanti da reato commesso dal notaio nell'esercizio della sua attività professionale, non coperti da polizze assicurative, esplicitamente esclusi utilizzi diversi.

L'[articolo 54](#), comma 1, Tuir, ove dispone che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni sia pari alla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi, apre alla deducibilità dei contributi dal reddito professionale. Nei successivi commi della *littera legis*, difatti, non è rinvenibile alcun riferimento utile a escludere la deducibilità dei contributi sia previdenziali sia assistenziali, obbligatori per legge. In genere, l'Agenzia delle entrate adduce la [risoluzione n. 79/E/2002](#), nel tentativo di farla assurgere a norma di legge o quantomeno a strumento interpretativo delle norme

dell'ordinamento tributario, nonostante il rango inferiore occupato nella gerarchia delle fonti, per sostenere che tali contributi difetterebbero del requisito dell'inerenza. I contributi, in questione, però presentano il requisito dell'obbligatorietà imposta dalla legge, con la conseguenza che non assume rilevanza alcuna il *cui prodest*, laddove rimane escluso qualsivoglia margine di volizione in capo all'obbligato. I contributi versati dai notai, inoltre e nella specie dei contributi alla Cassa nazionale del Notariato e di quelli al Consiglio nazionale del Notariato, consistono in una diretta riduzione dei compensi<sup>1</sup>, atteso che, a differenza dei contributi a carico di altri soggetti, non sono determinati in ragione del reddito di lavoro autonomo e vengono prelevati indipendentemente dalla realizzazione di tale reddito. I detti contributi obbligatori risultano da versare in ragione e in immediato abbattimento dei compensi, non già in ragione e in successivo abbattimento del reddito. Detti contributi, inoltre, vengono prelevati dall'ammontare dei compensi, non già dall'ammontare dei compensi incassati, prima che questi ultimi vengano depurati dalle spese, al fine della determinazione del reddito. Indi, non costituiscono una quota parte del reddito cui viene impressa la particolare destinazione contributiva, avendo correlazione con gli onorari (*rectius* compensi) annotati a repertorio in ciascun mese ed essendo versati ai rispettivi enti indipendentemente dall'incasso dei relativi compensi, indipendentemente dal reddito realizzato. I contributi Cassa nazionale Notariato sono determinati in ragione dei compensi tabellari<sup>2</sup>, ascrivibili agli atti rogati e iscritti a repertorio. L'obbligo di versamento matura a decorrere dal momento in cui è disposta l'iscrizione a repertorio dell'atto per scadere il mese successivo. Evidente che i compensi *de quibus*, peraltro tabellari giustamente disposti dalla norma regolamentare<sup>3</sup>, riferibili agli atti iscritti a repertorio, non sono affatto i compensi incassati. Invece, per altri lavoratori autonomi il presupposto dell'obbligo di contribuzione nell'*an* è la realizzazione del reddito, il *quantum* dei contributi dovuti è commisurato al reddito dell'anno precedente e l'obbligo di contribuzione matura e, conseguentemente, viene a scadenza successivamente alla manifestazione del reddito (la manifestazione convenzionale che si compie all'indicazione in dichiarazione della differenza tra i compensi incassati e le spese deducibili). Per altri lavoratori autonomi è previsto anche un diritto di rivalsa *pro quota* da esercitarsi sul cliente committente<sup>4</sup>. Per i notai l'obbligo di contribuzione matura a

<sup>1</sup> La dicitura onorario è stata sostituita dalla dicitura compenso, a seguito del D.M. 140/2012 (riforma dei compensi professionali), Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione da parte di un organo giurisdizionale dei compensi per le professioni regolarmente vigilate dal Ministero della giustizia, ai sensi dell'articolo 9, D. L. 1/2012, convertito con modificazioni in L. 27/2012. Per la professione notarile, si vedano gli articoli 30, 31 e 32, D.M. 140/2012 (riforma dei compensi professionali) nonché l'allegato n. 2, dello stesso D.M., Tabelle A, B, C e D.

<sup>2</sup> D.M. 265/2012, e, per il periodo precedente all'entrata in vigore del D.M. 140/2012 (cfr. *supra*), cfr. D.M. 27 novembre 2001.

<sup>3</sup> D.M. 265/2012, e, per il periodo precedente all'entrata in vigore del D.M. 140/2012 (cfr. *supra*), cfr. D.M. 27 novembre 2001.

<sup>4</sup> Tanto che per costoro si distinguono il contributo soggettivo deducibile e il contributo integrativo indeducibile nella misura in cui sia stato riaddebitato al cliente committente a mezzo dell'esercizio del diritto di rivalsa. Cfr. risoluzione n. 69/E/2006, che conferma l'integrale deducibilità del contributo integrativo e la deducibilità del contributo integrativo, limitatamente alla quota rimasta a carico del professionista, per mancato adempimento del soggetto nei confronti del quale la rivalsa sia stata esercitata.

decorrere dalla menzionata iscrizione e viene a scadenza nel mese successivo alla stessa, conseguentemente, antecedentemente alla manifestazione del reddito (la manifestazione convenzionale che si compie all'indicazione in dichiarazione della differenza tra i compensi incassati e le spese deducibili). Correlativamente, per i notai, non è previsto il diritto di rivalsa da esercitarsi nemmeno *pro quota* sul cliente committente. Di qui, l'altro classico argomento erariale, secondo cui gli onorari (*rectius* i compensi) attesi – incassati e non incassati - rappresenterebbero un mero parametro di commisurazione del prelievo, se è assolutamente privo di fondamento, ove le voci in questione sono dovute (indipendentemente dalla percezione degli onorari (*rectius* compensi)).

Dispongono in punto di *quantum* dei contributi dovuti l'[articolo 12](#), comma 1, L. 220/1991, in combinato disposto con il D.M. 265/2012, e, per il periodo precedente all'entrata in vigore del D.M. 140/2012, con il D.M. 27 novembre 2001.

Dispone in punto di maturazione e scadenza dell'obbligo contributivo l'articolo 12, comma 3, L. 220/1991.

Dispongono in punto di recupero coattivo dei contributi l'articolo 12, comma 3, L. 220/1991, in combinato disposto con l'[articolo 20](#), R.D.L. 1666/1937 e con l'[articolo 111](#), L. 89/1913, c.d. Legge notarile, sui poteri del conservatore dell'archivio notarile. Sono, inoltre, applicabili le disposizioni del D.P.R. 602/1973.

Evidente, pertanto, che i compensi debbano confluire nella determinazione del reddito al netto dei contributi che, a tutti gli effetti, costituiscono costi inerenti al reddito di lavoro autonomo. Basti pensare all'ipotesi in cui le spese fossero di ammontare pari o superiore ai compensi (rispettivamente utile pari a zero o perdita) per comprendere come il prelievo dei contributi direttamente dai compensi, anziché la destinazione di quota parte del reddito (anche fossimo in presenza di soglie di minimo) alla Cassa previdenziale, incida sulla manifestazione del risultato. E così di conseguenza per quanto attiene alla base imponibile Irap:

*“l'aggettivo "inerente" usato dal legislatore, in quanto esso, per la sua genericità, postula un rapporto di intima relazione tra due cose o idee che si può verificare quando l'una sia lo strumento per realizzare l'altra sia quanto ne sia l'immediata derivazione”* (CTP Trieste, sentenza n. 62/II/2019).

La Cassa nazionale del Notariato, *ad abundantiam*, è informata al principio della ripartizione, cosicché i contributi versati dai notai non finanziano affatto la futura pensione dell'obbligato che li corrisponde, tanto è vero che la corresponsione del trattamento pensionistico non implica, quale contraltare sinallagmatico, l'adempimento integrale dell'obbligo del versamento dei contributi, bensì la maturazione di determinati requisiti.

Proprio per tale ragione, il versamento integra un prelievo, una prestazione imposta, finalizzata alla tutela della generalità degli iscritti, non già una prestazione cui corrisponde la controprestazione a favore dell'assicurato adempiente. Infatti, i notai non sono "assicurati" dalla Cassa del Notariato, sono iscritti d'ufficio alla Cassa medesima, al verificarsi del presupposto dell'iscrizione a ruolo.

La Corte di Cassazione, infine, coerentemente con i suesposti elementi ha confermato la deducibilità dei contributi versati dai notai alla Cassa nazionale del Notariato (cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 1939/2009 nonché la conforme Corte di Cassazione, sentenza n. 2781/2001). Granitico, pertanto, l'orientamento della Suprema Corte, anche posteriormente alle comunque ininfluenti asserzioni di prassi. Sulla scorta di tale orientamento di legittimità, anche la giurisprudenza di merito risolve il caso favorevolmente alla piena deducibilità: tra le altre, CTR Venezia n. 977/2018; CTR Venezia n. 1094/V/2016; CTR Venezia n. 766/VI/2016; CTR Milano n. 4784/XV/2016; CTP Udine n. 142/I/2016. Da ultimo, la Suprema Corte all'ennesima richiesta dell'Agenzia delle entrate di rivedere l'orientamento favorevole alla deducibilità aveva risposto negativamente: il vigente [articolo 54](#), comma 1, Tuir:

*"non esclude la deducibilità dal reddito derivante dall'esercizio di un'arte o professione dei contributi repertoriali dei notai, permanendo invariata la loro inerenza all'esercizio professionale; in buona sostanza, se tali contributi non sono deducibili ai sensi della seconda parte del primo comma del citato articolo 54, Tuir, in quanto posti dalla Legge direttamente a carico del professionista per aver iscritto l'atto a repertorio e non del cliente (e quindi corrisposti soltanto dal notaio, indipendentemente dall'effettiva riscossione del corrispettivo della prestazione e dalla eventuale gratuità della stessa), lo sono però in base alla prima parte della disposizione in esame, si fa espresso riferimento alle "spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione".*

Né vale opporre l'[articolo 10](#), comma 1, lettera e), Tuir, in punto di deducibilità dei contributi dal reddito complessivo, che non risolve certo la violazione e falsa applicazione dell'articolo 54, Tuir implicite nelle riprese a tassazione dei contributi versati dai notai. L'*incipit* dell'articolo 54, Tuir (reddito = differenza tra compensi e spese) si completa espressamente con la previsione "salvo quanto stabilito nei successivi commi": tassativamente indicate sono le spese in tutto o in parte non deducibili<sup>5</sup>, individuate nei commi successivi, non certo le spese deducibili. L'articolo 10, Tuir, invece, regola la deducibilità degli oneri dal reddito complessivo, esplicitamente specificando che la disciplina in esso contenuta è valevole solo se detti oneri "non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo" (cfr. comma 1).

---

<sup>5</sup> A titolo esemplificativo: quote di ammortamento di beni strumentali, spese per prestazioni alberghiere, spese di rappresentanza.

Quindi, il Legislatore ha indicato quale criterio soverchiante la deducibilità dei contributi dal reddito della categoria di riferimento (nel caso di specie, reddito di lavoro autonomo) e quale criterio rimanente la deducibilità dei contributi dal reddito complessivo, per la sola ipotesi in cui i contributi non siano deducibili dal reddito della specifica categoria. Non si vede, insomma, come potrebbe una norma di cui il Legislatore ha esplicitamente circoscritto l'ambito di applicazione in via residuale, al solo caso in cui non dispongano della deducibilità le norme che disciplinano la determinazione dei redditi delle singole categorie, prevalere su queste ultime, di fatto espungendole dall'ordinamento:

*“neppure è risolutivo il disposto di cui all'articolo 10, Tuir posto che l'espressa previsione di deducibilità dal reddito complessivo dei “contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge”, previsto alla lettera e) del comma 1 della citata disposizione, è prevista solo in via residuale, ovvero in mancanza di “deducibilità nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo” Corte di Cassazione, [ordinanza n. 321/2018](#)).*

Il tutto si riflette nel comparto impositivo Irap: l'[articolo 1](#), Tuir, non supera certo la violazione e falsa applicazione dell'[articolo 8](#), D.Lgs. 446/1997:

*“per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c)<sup>6</sup>, la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi”.*

Di talché, è palese il rapporto di derivazione tra le 2 basi imponibili. La norma, è evidente, prevede che la base imponibile Irap sia ricavata muovendo dalla base imponibile Irpef, compresi gli ammortamenti ed esclusi gli interessi passivi e le spese per personale dipendente. Non si legge nel testo: esclusi i contributi. La norma, inoltre, dispone che confluiscano nella base imponibile Irap i componenti negativi non esclusi<sup>7</sup>, a condizione che i medesimi siano rilevanti ai fini della base imponibile Irpef (*“si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi”*). Ancora, non si vede come potrebbe una norma di disciplina del reddito complessivo ai fini Irpef, a dispetto del differente comparto impositivo Irap per il quale è previsto l'esplicito rinvio dell'articolo 8, D.Lgs. 446/1997, alla disciplina valevole ai fini delle imposte sui redditi, prevalere sulle norme di disciplina della determinazione del reddito di lavoro autonomo, indi della base imponibile Irap, di fatto espungendole dall'ordinamento.

<sup>6</sup> Esercenti arti e professioni.

<sup>7</sup> Sono esclusi, appunto, solo gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.



Nel caso sottoposto alla Corte, la CTP aveva accolto il ricorso del contribuente, così come la CTR aveva rigettato il gravame erariale affermando che:

*“l'analogia con le contribuzioni previdenziali di altre categorie di lavoratori se può da un lato attrarre la fattispecie alla deducibilità dal reddito complessivo non esclude a priori che dette somme costituiscano componente negativa di una categoria di redditi (...). Infatti il Tuir, articolo 10, nell'elencare gli oneri deducibili dal reddito prevede che gli oneri in elenco sono deducibili se non già dedotti dalle singole categorie di reddito”.*

Al ricorso dell'Agenzia delle entrate, la Suprema Corte, che si pone il problema del distinguo tra contributi versati alla Cassa e contributi versati al Consiglio, per estendere l'orientamento anche a questi ultimi, ancorché la loro natura non previdenziale escluderebbe in radice la tematica, reagisce ribadendo due principi di diritto:

- in tema di imposte dirette, *“le menzionate Cassazione n. 2781/2001; n. 3595/2001 e n. 3596/2001 hanno espresso l'orientamento - che questo collegio condivide - che “i contributi versati dai notai alla cassa Nazionale del Notariato sugli onorari loro spettanti sono indubbiamente “inerenti”, e cioè connessi, all'attività professionale svolta”, non potendosi “limitare ... il concetto di “inerenza” alle sole spese necessarie per la produzione del reddito ed escluderlo per quelle che sono una conseguenza del reddito prodotto”, dato che “tale distinzione non si rinviene nella legge e non è neppure ricavabile dall'aggettivo “inerente” usato dal Legislatore, in quanto esso, per la sua genericità, postula un rapporto di intima relazione tra 2 cose o idee che si può verificare sia quando l'una sia lo strumento per realizzare l'altra sia quanto ne sia l'immediata derivazione” (in senso analogo, anche Cassazione, n. 1939/2009)”;*
- in tema di Irap, *“a tale deducibilità dal reddito di lavoro autonomo professionale dei contributi versati dai notai alla Cassa nazionale del notariato corrisponde - come pure condivisibilmente ritenuto da Cassazione, n. 321/2018 - la deducibilità degli stessi contributi dalla base imponibile dell'Irap, ai sensi del D.Lgs. 446/1997, articolo 8, (secondo cui, nel testo applicabile ratione temporis, “per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c), (e, quindi, anche per “le persone fisiche ... esercenti arti e professioni”), la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente”.*



## La circolare tributaria n. 35/2020

# Giustizia tributaria, informatica e *privacy*. Parte seconda

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

GDPR, diritto di cronaca, diritto all'oblio e giustizia tributaria: plurime intersezioni di piani solo apparentemente paralleli, dai confini attigui.

Il GDPR - *General Data Protection Regulation* è il Regolamento della Comunità Europea, che il Parlamento Europeo ha adottato il 27 aprile 2016 per la protezione dei dati nell'ambito dell'Unione Europea. Per disciplina della protezione dei dati si deve intendere la normativa della prevenzione rispetto agli utilizzi fisiologici delle informazioni da parte di utenti debitamente autorizzati, un *corpus* di precauzioni che non entra, pertanto, nel merito degli attacchi malevoli o alle intrusioni. A livello interno, recepiscono le indicazioni unionali in materia di *privacy* dapprima il D.Lgs. 196/2003 e, quindi, il D.Lgs. 101/2018.

Il diritto di cronaca corrisponde al diritto di pubblicare quanto attiene a fatti di interesse pubblico o accaduti in pubblico, figlio dell'articolo 21, Costituzione, secondo cui il diritto di ciascuno di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione, si traduce per il settore della stampa nell'impossibilità di assoggettarla ad autorizzazioni o censure. Una visione illuminista della libertà di parola, da applicare oggi anche al di fuori del perimetro applicativo tradizionale della stampa cartacea, per considerare attinta dalla guida della Carta ogni forma digitale d'informazione. Dalla Costituzione muove, del resto, anche la legge dell'ordinamento della professione di giornalista (L. 69/1963), che esalta l'intangibilità della libertà d'informazione, introducendo il contrappeso del dovere di rettifica per i casi di avvenuta diffusione di notizie successivamente rivelatesi inesatte. Tanto intuitiva quanto lampante la relazione tra diritto di cronaca e *privacy*, da osservare nell'ottica del bilanciamento tra contrapposti interessi e diritti, meritevoli tutti della tutela del Legislatore. Al diritto di cronaca, che come dice la parola stessa investe l'immediato dell'accadimento, si contrappone il diritto all'oblio, elaborazione giurisprudenziale di un principio evoluzione del diritto alla reputazione, definito dalla Suprema Corte come l'interesse di ciascuno a non restare indeterminatamente esposto ai danni ulteriori che arreca al suo onore e alla sua reputazione la reiterata pubblicazione di una notizia in passato legittimamente divulgata.

Quando ci si accosta al palco della cronaca, è naturale che il primo pensiero vada all'informazione divulgativa, alla notizia quale esposizione risonante della sintesi del fenomeno manifestatosi in natura, mentre solo secondariamente ci si concentri sulla diffusione permanente che il interessa il fenomeno, fatto oggetto del vaglio giurisdizionale, per effetto dell'impiego scientifico delle pronunzie. E qui entra in gioco la contaminazione tra notizia e giustizia, irrimediabilmente anche giustizia tributaria. Corrisponde all'interesse della scienza fiscale l'inserimento in banche dati specialistiche dei precedenti giurisprudenziali, siamo tutti interessati più all'interpretazione che i giudici forniscono della legge che alla legge come fonte *ex se*, eppure talora il sacrosanto diritto a studiare sfiora il diritto alla *privacy* delle parti coinvolte nel procedimento oggetto di ricerca. E non si tratta solo dei nomi e cognomi delle parti, ma a ben guardare di ogni elemento, anche meramente fattuale, che consenta al fruitore animato di intenti esclusivamente accademico-didattici di risalire alle parti. Un tema che, da quando non ci sono più soltanto tomi e schede mobili, tocca tanto la giustizia quanto la digitalizzazione e in tal senso interessa anche all'AGID (Agenzia per l'Italia digitale).

Come anticipato nella prima parte<sup>8</sup>, la Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 16807/2020](#), si è cimentata con il tema della *privacy* sui dati personali nelle sentenze in materia tributaria.

Nell'ambito di un processo tributario in materia doganale, infatti, il contribuente aveva presentato istanza di omissione delle generalità e degli altri dati identificativi, ai sensi dell'[articolo 52](#), comma 1, D.Lgs. 196/2003, norma che prevede la possibilità per l'interessato, in presenza di motivi legittimi, di chiedere l'apposizione di un'annotazione sull'originale del provvedimento giurisdizionale o del lodo per l'oscuramento, in caso di riproduzione della sentenza o provvedimento in qualsiasi forma, delle generalità e di altri dati identificativi. L'annotazione, è bene precisarlo subito, consiste in un monito all'oscuramento debitamente annotato e rivolto a chi riceve la copia, non risultando obblighi di legge nel senso di un onere a carico di cancellerie e segreterie di provvedere materialmente in tal senso.

Per l'approfondimento della norma in questione, come segnalato, vanno considerate anche 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 2 dicembre 2010). Il tema, dunque, non è il diritto di cronaca o il diritto all'oblio del contribuente né l'uso per ragioni di giustizia, bensì quella potenziale lesione dell'interesse alla reputazione che conseguirebbe alla pubblicazione del provvedimento in forma integrale, o anche in forma di massima dalla quale i dati in questione emergessero, da parte di editori di riviste giuridiche specializzate e di

---

<sup>8</sup> M. Pilla "[Giustizia tributaria, informatica e privacy. Parte prima](#)", La circolare tributaria n. 34/2020.

banche dati di informazione giuridica. Va distinta, del resto, l'attività di mera comunicazione (cui attiene, ad esempio, il rilascio della copia) rispetto all'attività di diffusione dei dati.

Ricorda il garante che la decisione sull'istanza spetta esclusivamente all'Autorità giudiziaria presso cui pende il giudizio, che provvede in forma di decreto, in tempi anche molto brevi, *“poiché la norma prescrive che la decisione sia assunta senza ulteriori formalità”*. Parimenti, l'Autorità giudiziaria presso cui pende il giudizio può disporre d'ufficio l'oscuramento *“nei casi in cui vengono in rilievo dati personali dotati di particolare significatività che, se indiscriminatamente diffusi, possono determinare negative conseguenze sui vari aspetti della vita sociale e di relazione dell'interessato (ad esempio, in ambito familiare o lavorativo). È questo sicuramente il caso in cui nel provvedimento siano contenuti dati sensibili (articolo 4, comma 1, lettera d) del Codice), che sono oggetto nella normativa del Codice di particolari forme di tutela e, fra questi, dati idonei a rivelare lo stato di salute o la vita sessuale degli interessati”*, tanto più se vengono coinvolte tematiche. Il Garante sottolinea, inoltre, il criterio da utilizzare per il bilanciamento tra contrapposti interessi e diritti, meritevoli tutti della tutela del Legislatore, di cui si faceva cenno in precedenza: *“si richiede che il diritto dell'interessato alla riservatezza di tali dati possa essere sacrificato solo ove il diritto azionato sia «di rango pari» a quello dell'interessato medesimo, «ovvero consistente in un diritto o libertà fondamentale e inviolabile» (articolo 26, comma 4, lettera c) del Codice)”*, sempre che non si tratti di minori, nel quale caso la tutela è assistita da una specifica disposizione ([articolo 52](#), comma 5, D.Lgs. 196/2003).

Nel caso in commento l'istanza di omissione delle generalità e degli altri dati identificativi avanzata da parte privata viene rigettata.

Innanzitutto, i giudici di piazza Cavour superano l'impostazione del Garante con riguardo alla qualificazione del soggetto interessato. Nella deliberazione del 2010, il Garante considerava interessato chiunque *“persona fisica, persona giuridica, ente o associazione cui si riferiscono i dati personali (articolo 4, comma 1, lettera l) del Codice)”*, purché con riferimento esclusivo ai propri dati *“fermo che l'eventuale omissione può riguardare solo l'interessato che ha proposto la relativa richiesta, e non altri soggetti”*. Nel quadro attuale, al contrario, "interessato" legittimato a presentare la domanda di cui all'articolo 52, D.Lgs. 193/2003 è il soggetto di cui all'[articolo 4](#), comma 1, lettera i), D.Lgs. 196/2003 che *“se nella originaria formulazione includeva non solo la persona fisica, ma anche la persona giuridica, l'ente o l'associazione cui si riferivano i dati personali, coincidendo il concetto di “dato personale” di cui alla lett. b) del medesimo articolo con “qualunque informazione relativa a persona fisica, persona giuridica, ente od associazione, identificati o identificabili, anche indirettamente, mediante riferimento a qualsiasi altra informazione, ivi compreso un numero di identificazione personale”, a decorrere dal 6 dicembre 2011, in forza*

della novella del D.L. 201/2011, ex articolo 40, include solo la persona fisica, cui si riferiscono i dati personali, coincidendo il modificato concetto di "dato personale" di cui all'articolo 4, lettera b), con "qualunque informazione relativa a persona fisica, identificata o identificabile, anche indirettamente, mediante riferimento a qualsiasi altra informazione, ivi compreso un numero di identificazione personale". Quindi, interessato all'anonimizzazione è la persona fisica, con la conseguenza che il concetto di dato personale e dato identificativo riporta al più limitato connotato della sensibilità del dato stesso, da intendersi vicino all'idoneità a rivelare informazioni di ambito razziale, etnico, religioso, filosofico, politico, sindacale, associativo, medico o sessuale. Come si vede, tutte declinazioni dei profili di *privacy* che si manifestano quando si ha a che fare con persone, nell'accezione di esseri umani, non già nell'accezione di enti, che fanno propendere per ritenere riferite ai dati dei legali rappresentanti le istanze presentate dagli enti collettivi.


In secondo luogo, la Corte di Cassazione affronta il tema della motivazione adottata dall'istante a sostegno della richiesta, con riferimento alla quale le parole del Garante nella deliberazione del 2010 già potevano lasciar supporre che la sua stessa apertura all'interesse degli enti fosse sovrabbondante (l'istanza "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)". I "motivi legittimi", osserva la Corte segnano:

*"il discrimine fra l'accoglimento ed il rigetto della relativa domanda. Il concetto utilizzato dal legislatore, per certo non felice, abbisogna di un'opportuna interpretazione. Va innanzi tutto escluso che l'espressione possa essere intesa nell'accezione di "motivi normativi": in tal senso depone sia la clausola di riserva che figura nell'incipit del citato articolo di legge ("Fermo restando quanto previsto dalle disposizioni concernenti la redazione e il contenuto di sentenze e di altri provvedimenti giurisdizionali dell'autorità giudiziaria di ogni ordine e grado..."), sia il ricorso ad elementari criteri esegetici, in ragione dell'evidente superfluità di una disposizione che si limiti a fare riferimento a quanto già previsto da altre norme. Dunque, per dare un significato compiuto all'espressione che ne occupa - che, ovviamente, non può neppure discendere da un'interpretazione a contrario, non potendosi ammettere l'esito positivo di una richiesta di oscuramento dati per motivi illegittimi - non resta che apprezzarla come sinonimo di "motivi opportuni": donde la particolare ampiezza, opportunamente non predeterminata dal legislatore all'interno di schemi rigidi, delle ragioni che possono essere addotte a sostegno della richiesta che qui interessa, fermo restando che l'accoglimento della richiesta medesima interverrà ogniqualvolta l'autorità giudiziaria ravviserà un equilibrato bilanciamento tra le esigenze di*

*riservatezza del singolo e il principio della generale conoscibilità dei provvedimenti giurisdizionali e del contenuto integrale delle sentenze, quale strumento di democrazia e di informazione giuridica”.*


Di qui, la Corte, richiamato il già esaminato provvedimento del Garante, esclude l'anonimizzazione per il caso concreto sottoposto, giacché la difesa non avrebbe sufficientemente circoscritto i "motivi legittimi" a suffragio della richiesta. Il valore doganale delle merci importate *“non può ritenersi di per sé sensibile”* la vicenda oggetto di controversia non può ritenersi di particolare "delicatezza".

Scaturisce dalla pronuncia una linea guida più concreta per la presentazione di queste istanze: identificare con specificità la persona fisica o le persone fisiche la cui *privacy* potrebbe risultare violata dalla diffusione dei provvedimenti giurisdizionali da parte degli editori, approfondire la legittimità dei motivi che sostengono la richiesta con esplicito riferimento a contenuti in materia di *privacy*; esprimere, senza pudicizie, i profili di sensibilità della vicenda fattuale sottoposta al vaglio giurisdizionale.



# 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. 35/2020

# Trattamento civilistico, contabile e fiscale di acconti e caparre

di Laura Fava – dottore commercialista

Sovente in sede di stipula di un contratto di compravendita, d'opera o di appalto, le parti si accordano per la corresponsione di importi che, a seconda della finalità, possono essere qualificati come “acconti” ovvero “caparre”. In entrambi i casi, la liquidazione delle somme avviene in un momento che antecede quello in cui l'operazione si considera effettuata ai fini delle imposte dirette. La distinzione tra l'una e l'altra fattispecie è abbastanza intuitiva e dalla corretta qualificazione della somma dipende il corretto trattamento contabile nonché fiscale dell'importo corrisposto.

## Acconti: trattamento contabile e fiscale

La finalità perseguita attraverso la corresponsione dell'“acconto” è rappresentata dalla volontà delle parti, cessionario/committente e cedente/prestatore, di convenire un anticipo del corrispettivo pattuito; la somma corrisposta a titolo di acconto rappresenta, dunque, un primo parziale pagamento anticipato del prezzo pattuito.

A seguito del ricevimento dell'acconto:

- il cedente/prestatore rileva la somma ricevuta nella propria contabilità a titolo di “debito” nei confronti del cliente (in D.6 di Stato patrimoniale), costituendo essa un importo da restituire nell'ipotesi di mancato perfezionamento del contratto di compravendita;
- il cessionario/committente, invece, registra la somma a titolo di “credito” nei confronti del fornitore, provvedendo a classificarlo nel proprio Stato patrimoniale “per natura” ex [articolo 2424](#), cod. civ.. In altri termini, la riclassificazione delle poste “per natura” richiede di individuare il bene in relazione al quale è stato corrisposto l'acconto, per cui la registrazione dell'acconto avverrà di conseguenza in:
  - B.I.6 se l'acconto si riferisce a un'immobilizzazione immateriale;
  - B.II.5 se l'acconto si riferisce a un'immobilizzazione materiale;
  - B.III.2.d se l'acconto si riferisce a un'immobilizzazione finanziaria (ad esempio, una partecipazione);
  - C.I.5 se l'acconto si riferisce alle rimanenze;

L'acconto troverà, invece, indicazione in C.II.5 di Stato patrimoniale se esso si riferisce a una qualsiasi prestazione di servizi.

Costituendo un parziale pagamento anticipato del prezzo pattuito, l'acconto rileva ai fini dell'Iva ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, secondo cui l'operazione si considera effettuata (ai fini Iva) limitatamente all'importo fatturato o pagato alla data del pagamento, seppur parziale, con conseguente obbligo del cedente/prestatore di emissione della fattura limitatamente all'importo corrisposto. Con riguardo alla fatturazione elettronica, nel *file xml* il campo "tipo documento" dovrà essere compilato con il codice TD02 Acconto/Ancipio su fattura.

Tuttavia, ove l'acconto sia corrisposto in relazione a beni o servizi genericamente individuati in fattura dalle parti, il corrispettivo parziale non deve essere assoggettato a Iva, essendo necessario, a tal ultimo fine, che:

*"la futura cessione o la futura prestazione siano già conosciuti e dunque ... che nel momento del versamento dell'acconto i beni o i servizi siano specificamente individuati"*<sup>9</sup>.

Seguono alcuni esempi di contabilizzazione degli acconti.

Alfa Spa riceve a titolo di acconto 20.000 euro + Iva dalla società Beta Srl, in relazione alla fornitura di un impianto per un importo pari a 100.000 euro + Iva.

### Lato cedente

Alfa Spa è tenuta all'emissione della relativa fattura, procedendo alla registrazione contabile dell'acconto secondo la seguente scrittura:

– la registrazione dell'acconto movimentata esclusivamente poste dello Stato patrimoniale. Infatti, l'acconto non rappresenta un elemento positivo di reddito per Alfa Spa poiché il trasferimento dei rischi e dei benefici del bene compravenduto avviene in un momento successivo che normalmente coincide, salvo casi particolari, con la consegna o spedizione del bene.

C.II.1 Crediti v/clienti		24.400	
a	D.6 Anticipi da clienti		20.000
a	D.12 Iva a debito		4.400

– con l'incasso dell'acconto il credito verso Beta Srl si estingue a fronte del movimento positivo di cassa:

C.IV.1 Banca c/c		24.400	
a	C.II.1 Crediti v/clienti		24.400

<sup>9</sup> Sentenza Corte di Giustizia UE n. C-419-02 del 21 febbraio 2006.

– a seguito della regolazione della compravendita, nella fattura di vendita raffigurante il corrispettivo interamente pattuito dovrà essere scomputato l'importo già riscosso a titolo di acconto, come rappresentato nella seguente scrittura:

C.II.1 Crediti v/clienti		97.600	
D.6 Anticipi da clienti		20.000	
	a	D.12 Iva a debito	17.600
	a	A.1 Ricavi delle vendite	100.000

– infine, l'incasso del corrispettivo al netto dell'acconto determina l'elisione del credito a fronte dell'entrata di cassa:

C.IV.1 Banca c/c		97.600	
	a	C.II.1 Crediti v/clienti	97.600

Quando devono rilevarsi in contabilità i ricavi derivanti dalla vendita di beni o dalla prestazione dei servizi? Le attuali disposizioni in tema di rilevazione iniziale dei ricavi sono contenute nel Principio contabile nazionale, Oic 15 "Crediti", ove si prevede che la rilevazione dei ricavi per operazioni di vendita di beni debba avvenire in base al principio della competenza quando si sono verificate le seguenti 2 condizioni:

1. il processo produttivo dei beni è stato completato;
2. si è verificato il passaggio sostanziale e non formale dei rischi e dei benefici.

In particolare, secondo il Principio contabile succitato, salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e dei benefici avvenga diversamente, questo si deve considerare integrato:

- in caso di vendita di beni mobili, alla spedizione o consegna dei beni;
- in caso di vendita di beni immobili, alla data della stipulazione del contratto di compravendita;
- in caso di vendita a rate con riserva di proprietà, al momento della consegna del bene alla controparte, ancorché ex [articolo 1523](#), cod. civ., il compratore acquista la proprietà con il pagamento dell'ultima rata di prezzo.

Qualora invece si tratti di prestazioni di servizi, la rilevazione del ricavo avviene secondo il principio della competenza quando il servizio è reso, ovverosia la prestazione può considerarsi effettuata.

Al riguardo, si ricorda che con il *discussion paper* sui ricavi pubblicato il 12 febbraio 2019 sul sito dell'Organismo italiano di contabilità (Oic) in consultazione fino al 30 giugno 2019, l'Oic ha dato voce alle questioni contabili segnalate dagli operatori stessi in materia di ricavi. A titolo puramente esemplificativo, è stata evidenziata l'incerta gestione delle situazioni in cui il venditore trasferisce i benefici ma non i rischi oppure il venditore trasferisce solo parte dei rischi, come avviene nel caso di



vendita di un bene che dà al cliente il diritto di disporne già al momento della consegna al trasportatore mentre i rischi del bene rimangono in capo al venditore fino al momento della sua consegna presso i locali del cliente. Un'altra incertezza riguarda la possibilità di contabilizzare i ricavi *pro-rata temporis*, come potrebbe sembrare logico per i servizi di assistenza forniti in modo continuativo, ovverosia se anche per essi il ricavo debba essere rilevato non prima dell'ultimazione della prestazione.

A tali interrogativi e alle altre incertezze evidenziate nel documento interpretativo, l'Oic potrà porre rimedio attraverso l'emanazione di un nuovo Principio contabile, ovverosia intervenendo sull'attuale set di Principi contabili, oppure ancora decidendo di soprassedere da qualsiasi intervento in quanto ritenuto non necessario<sup>10</sup>.

I soggetti Oic – diversi dalle micro-imprese che determinano l'esercizio di competenza dei ricavi ai sensi dell'[articolo 109](#), comma 2, Tuir – determinano il reddito imponibile sulla base della corretta applicazione delle disposizioni civilistiche e dei Principi contabili nazionali per effetto dell'applicazione del principio di derivazione rafforzata, ai sensi dell'[articolo 83](#), comma 1-*bis*, Tuir. Pertanto, per tali soggetti, ai fini della determinazione dei ricavi imponibili, sono valide le considerazioni contabili effettuate in sede di rilevazione dei ricavi, sempre che siano stati correttamente applicati i Principi contabili nazionali.

### Lato cessionario

La società Beta Srl paga 20.000 euro + Iva a titolo di acconto e registra l'operazione come segue:

B.II.5 Anticipi a fornitori		20.000	
a	C.II.4- <i>bis</i> Iva a credito	4.400	
a	D.7 Debiti v/fornitori		24.400

– per riprendere l'esempio raffigurato nel “lato cedente”, trattandosi di un acquisto di impianto, l'anticipo corrisposto al fornitore è stato rilevato “per natura”, alla voce:

D.7 Debiti v/fornitori		24.400	
a	C.IV.1 Banca c/c		24.400

– una volta ricevuta la fattura riferita al bene, la registrazione contabile è la seguente:

B.II.2 Impianto		100.000	
C.II.4- <i>bis</i> Iva a credito		17.600	
a	B.II.5 Anticipi a fornitori		20.000
a	D.7 Debiti v/fornitori		97.600

– infine, al pagamento del corrispettivo al netto dell'acconto già corrisposto, la scrittura è la seguente:

<sup>10</sup> [https://www.fondazioneoic.eu/?page\\_id=8276](https://www.fondazioneoic.eu/?page_id=8276).

D.7 Debiti v/fornitori		97.600	
	a C.IV.1 Banca c/c		97.600

### Caparre: trattamento civilistico, contabile e fiscale

In generale, la finalità dell'erogazione di una caparra è quella di assicurare l'adempimento delle obbligazioni assunte (c.d. "caparra confirmatoria") ovvero di consentire il recesso unilaterale del contratto (c.d. "caparra penitenziale").

Dal punto di vista civilistico, si distingue la caparra confirmatoria dalla caparra penitenziale.

La caparra confirmatoria è disciplinata nell'[articolo 1385](#), cod. civ., ove si stabilisce che:

- in caso di adempimento del contratto, ove al momento della sua conclusione sia stata erogata una somma di denaro o una quantità di altre cose fungibili a titolo di caparra, la parte che l'ha ricevuta deve restituirla oppure imputarla a riduzione della prestazione dovuta;
- in caso di inadempimento della parte che ha erogato la caparra, l'altra può recedere dal contratto ritenendo la caparra stessa a titolo di risarcimento del danno derivante dall'inadempimento;
- in caso di inadempimento della parte che ha ricevuto la caparra, l'altra può recedere dal contratto ed esigere il doppio della caparra a titolo di risarcimento del danno derivante dall'inadempimento;
- restano ferme le norme generali per il risarcimento del danno e gli ordinari mezzi di tutela previsti dal codice civile, nel caso in cui la parte non inadempiente preferisce domandare l'esecuzione o la risoluzione del contratto.

La caparra penitenziale, invece, è disciplinata nell'[articolo 1386](#), cod. civ., come risarcimento del danno derivante dall'esercizio del diritto di recesso, quando questo sia previsto per una o per entrambe le parti nel contratto. In questo caso il recedente:

- perde la caparra data, se si tratta dell'acquirente/committente che esercita il diritto di recesso;
- deve restituire il doppio della caparra ricevuta se si tratta del venditore/prestatore che esercita il diritto di recesso.

L'erogazione della caparra confirmatoria o penitenziale non rappresenta un parziale pagamento anticipato del corrispettivo (come nel caso dell'acconto) ma assolve a una mera funzione risarcitoria, pertanto non rientra nel campo di applicazione dell'Iva per mancanza del requisito oggettivo ex articoli [2](#) e [3](#), D.P.R. 633/1972<sup>11</sup>. Ne consegue che né la sua mera restituzione in caso di adempimento del contratto, né la liquidazione del doppio della caparra in caso di inadempimento della parte che l'ha

<sup>11</sup> [Risoluzione n. 197/E/2007](#) e [circolare n. 18/E/2013](#).

ricevuta e neppure la sua ritenzione in caso di inadempimento della parte che l'ha corrisposta rappresentano un evento rilevante ai fini Iva<sup>12</sup>.

La caparra confirmatoria può assumere rilevanza ai fini Iva solamente nel caso di adempimento del contratto e imputazione della caparra "in conto prezzo"; in tale ipotesi la caparra assume la qualità di parte del corrispettivo a decurtazione del totale pattuito della cessione/prestazione e in questo momento sorge l'obbligo di fatturazione da parte del cedente. Il cedente andrà a emettere una fattura per l'intero importo pattuito, indicando l'Iva sul totale della cessione/prestazione. Qualora le parti attribuiscono fin da subito alla somma corrisposta anticipatamente a titolo di caparra confirmatoria anche la funzione di anticipazione del corrispettivo, allora già al momento della corresponsione della caparra il cedente/prestatore è tenuto a emettere fattura assoggettando a Iva l'importo corrisposto.

In pratica, con la stipula del contratto definitivo, la caparra muta la propria natura giuridica, assumendosi quale acconto del prezzo di vendita del bene o del servizio, anche in considerazione del fatto che la dazione di una caparra confirmatoria presuppone la non contemporaneità tra la conclusione del contratto e la completa esecuzione del medesimo<sup>13</sup>. Affinchè ciò risulti possibile, è, tuttavia, necessario che le parti attribuiscono espressamente alla caparra confirmatoria, in aggiunta alla funzione di liquidazione anticipata del danno da inadempimento anche quella rilevante a seguito dell'esecuzione di anticipazione del corrispettivo.

È, quindi, opportuno che nell'accordo che antecede il contratto definitivo, sia previsto il versamento della caparra confirmatoria *"mediante imputazione al prezzo a titolo di caparra confirmatoria e acconto prezzo"*, poiché nel caso sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, secondo un consolidato orientamento della Corte suprema, le somme versate anteriormente alla formale stipula del contratto definitivo devono ritenersi corrisposte a titolo di acconto sulla prestazione dovuta e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate a una "pena civile", ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria<sup>14</sup>.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, la dazione anticipata di una somma di denaro, effettuata al momento della conclusione del contratto, costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di

---

<sup>12</sup> Sentenza della Corte di Giustizia UE n. C-277/05 del 18 luglio 2007.

<sup>13</sup> [Risoluzione n. 197/E/2007](#).

<sup>14</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 3833/1977.

anticipazione della prestazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale<sup>15</sup>.

Dal punto di vista delle rilevazioni contabili, la corresponsione della caparra rappresenta:

– per il venditore/prestatore, un debito nei confronti del cliente, da registrare in D.6 di Stato patrimoniale a fronte dell'incasso, come segue:

C.IV.1 Banca c/c		20.000	
a	D.6 Acconti		20.000

– per l'acquirente/committente, un credito nei confronti del fornitore, da registrare, a seconda della natura del bene o del servizio, in:

- B.I.6, se si tratta di una immobilizzazione immateriale;
- B.II.5, se si tratta di una immobilizzazione materiale;
- B.III.2.d, se si tratta di una immobilizzazione finanziaria;
- C.I.5, se si tratta di rimanenze;
- C.II.5, se si tratta di prestazioni di servizi.

B.II.5 Acconti		20.000	
a	C.IV.1 Banca c/c		20.000

In caso di inadempimento alle obbligazioni contrattuali da parte del soggetto cessionario/committente:

– il cedente/prestatore acquisisce la somma corrisposta a titolo di caparra confirmatoria a titolo definitivo, pertanto, rileverà un ricavo da iscrivere in A.5 di Conto economico a scomputo del debito precedentemente registrato:

D.6 Acconti		20.000	
a	A.5 Sopravvenienza attiva		20.000

– il cessionario/committente rileva la perdita della caparra iscrivendone il relativo importo alla voce B.14 di Conto economico a scomputo del credito precedentemente registrato:

B.14 Sopravvenienza passiva		20.000	
a	B.II.5 Acconti		20.000

In caso di inadempimento alle obbligazioni contrattuali da parte del soggetto cedente/prestatore:

– il cessionario/committente acquisisce il doppio della caparra a titolo definitivo e iscrive l'importo corrispondente alla sopravvenienza attiva (40.000 – 20.000) in A.5;

C.IV.1 Banca c/c		40.000	
a	B.II.5 Acconti		20.000
a	A.5 Sopravvenienza attiva		20.000

<sup>15</sup> Corte di Cassazione, sentenze n. 28697/2005 e n. 4047/2007.

– il cedente/prestatore rileva l'importo corrispondente al doppio della caparra confirmatoria ricevuta tra gli oneri diversi di gestione nella voce B.14 di Conto economico per la parte imputabile alla sopravvenienza passiva (40.000 – 20.000) e per la rimanente a riduzione del debito precedentemente rilevato.

D.6 Acconti		20.000	
B.14 Sopravvenienza passiva		20.000	
a	C.IV.1 Banca c/c		40.000

Nel caso di adempimento del contratto da entrambe le parti, al momento della consegna/spedizione del bene o dell'ultimazione della prestazione, le parti possono aver convenuto la restituzione della somma corrisposta a titolo di caparra confirmatoria ovvero la sua compensazione nell'ambito della liquidazione del corrispettivo pattuito.

In quest'ultimo caso le rilevazioni contabili lato cedente/prestatore sono:

– registrazione del ricavo derivante dalla vendita dell'impianto per 100.000 euro + Iva e del credito per l'intero importo fatturato:

C.II.1 Crediti verso clienti		122.000	
a	A.1 Ricavi delle vendite		100.000
a	D.12 Iva a debito		22.000

– eliminazione del credito in contropartita al movimento di banca per 102.000 euro (importo totale pattuito comprensivo di Iva – ammontare dell'acconto ricevuto) e all'importo dell'acconto.

C.IV.1 Banca c/c		102.000	
D.6 Acconti		20.000	
a	C.II.1 Crediti verso clienti		122.000

Per il cessionario/committente, invece, le rilevazioni contabili sono:

– registrazione dell'acquisto dell'impianto per 100.000 euro + Iva

B.II.1 Impianto		100.000	
C.II.4-bis Iva a credito		22.000	
a	D.7 Debiti v/fornitori		122.000

– elisione del debito v/fornitori a fronte dell'incasso per 20.000 euro a titolo di caparra confirmatoria trasformata in anticipo sul prezzo di vendita e per 102.000 euro al perfezionamento dell'operazione.

D.7 Debiti v/fornitori		122.000	
a	C.IV.1 Banca c/c		102.000
a	B.II.5 Acconti		20.000

Ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 2, Tuir, i proventi conseguiti in sostituzione di redditi a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di

quelli sostituiti o perduti. Ne consegue che, solamente nel momento in cui il venditore/compratore riceve la caparra a titolo definitivo, allora essa assume rilevanza ai fini delle imposte dirette.

In particolare, poi, in caso di inadempimento della parte venditrice, per la parte acquirente che aveva corrisposto la caparra confirmatoria, costituirà un componente positivo di reddito da assoggettare a tassazione l'importo eccedente la mera restituzione della caparra confirmatoria, ovverosia il 50% dell'importo spettante.

### SCHEDA DI SINTESI

È frequente la pattuizione di acconti e caparre in sede di stipula di un contratto di compravendita o di appalto. La finalità perseguita è diversa: per gli acconti si tratta di una anticipazione parziale del prezzo pattuito, per le caparre si tratta del risarcimento dei danni da inadempimento. Le diverse finalità perseguite determinano un diverso trattamento contabile e fiscale.



L'acconto è generalmente assoggettato a Iva in quanto parte del corrispettivo di vendita, con conseguente obbligo del cedente/prestatore di emettere la fattura per il relativo importo. La caparra, invece, rappresentando una somma trattenuta o corrisposta a titolo di risarcimento del danno da inadempimento non è generalmente soggetta a Iva, sempre che le parti non concordino che la stessa assuma sin da subito anche la funzione di anticipazione del corrispettivo.



La caparra può essere "confirmatoria" o "penitenziale".



Ai fini delle imposte dirette, l'acconto rileva nel momento in cui diventa possibile imputarlo in "conto prezzo" ovverosia quando si verifica il presupposto per la rilevazione del ricavo che per i soggetti Oic, diversi dalle micro-imprese, obbligati ad applicare il principio della derivazione rafforzata corrisponde con il trasferimento dei rischi e benefici secondo il Principio contabile Oic 15.

Nella pratica, ancorché sia vietata l'applicazione del principio della derivazione rafforzata alle micro-imprese, esse rilevano i ricavi di vendita e delle prestazioni di servizi secondo le disposizioni dell'articolo 109, comma 2, Tuir, che individua identici parametri per la determinazione dell'esercizio di competenza del ricavo.



Secondo il principio contabile Oic 15 "Crediti" e per effetto dell'applicazione del principio della derivazione rafforzata, i soggetti Oic diversi dalle micro-imprese rilevano i ricavi:

- in caso di vendita di beni mobili, alla spedizione o la consegna dei beni;
- in caso di vendita di beni immobili, alla data della stipulazione del contratto di compravendita;
- in caso di vendita a rate con riserva di proprietà, al momento della consegna del bene alla controparte, ancorché ex articolo 1523, cod. civ. il compratore acquista la proprietà con il pagamento dell'ultima rata di prezzo.

Qualora invece si tratti di prestazioni di servizi, la rilevazione del ricavo avviene secondo il principio della competenza quando il servizio è reso, ovvero sia la prestazione può considerarsi effettuata.



Analogamente all'acconto, anche la caparra rileva ai fini delle imposte dirette nel momento in cui è imputata in "conto prezzo".


**MASTER<sup>®</sup>  
BREVE 365**  
 22<sup>a</sup> edizione

## Master Breve 365

### Offerta SUMMER BOOKING valida fino al 25 settembre 2020

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

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. 35/2020

# La ripresa dei versamenti fiscali e contributivi sospesi dai Decreti Cura Italia, Liquidità e Rilancio

di Alessandro Perini – dottore commercialista, revisore dei conti

## I versamenti sospesi ai sensi del D.L. 18/2020, del D.L. 23/2020 e del D.L. 34/2020

Gli articoli [126](#) e [127](#), D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) hanno previsto la proroga al 16 settembre 2020 del termine per la ripresa della riscossione della generalità dei versamenti contributivi e fiscali in scadenza a marzo, aprile, maggio e giugno 2020, sospesi a seguito di quanto disposto dall'[articolo 8](#), D.L. 9/2020, dagli articoli [61](#) e [62](#), D.L. 18/2020 (D.L. Cura Italia) e dall'[articolo 18](#), D.L. 23/2020 (D.L. Liquidità). Recentemente l'[articolo 97](#), D.L. 104/2020 ha introdotto una possibilità alternativa rispetto a quella prevista dal D.L. 34/2020 per effettuare il pagamento dei versamenti sospesi ai sensi dei precedenti Decreti.

L'articolo 8, D.L. 9/2020 e gli articoli 61 e 62, D.L. 18/2020 hanno previsto sospensioni dei versamenti a favore dei soggetti che operano nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza (ad esempio, imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e turismo, *tour operator*, soggetti che gestiscono impianti e centri sportivi, teatri, ristoranti, asili, terme, parchi divertimento, musei, biblioteche, etc.), a favore delle federazioni sportive nazionali, Enti di promozione sportiva, Associazioni e Società sportive dilettantistiche e a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi residenti nelle province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza o nei Comuni della zona rossa di prima istituzione siti in Lombardia e in Veneto.

Il primo provvedimento che ha interessato tutte le categorie dei contribuenti è inserito nell'articolo 62, comma 2, D.L. 18/2020, che ha sospeso i versamenti in autoliquidazione (Iva, ritenute di lavoro dipendente e assimilato, contributi previdenziali, premi Inail) che scadevano nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020 esclusivamente per i soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi nel periodo di imposta precedente non superiori a 2 milioni di euro.



Tali versamenti possono essere effettuati entro il 16 settembre 2020 senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Il D.L. 23/2020 è, poi, intervenuto sui termini di versamento delle imposte in scadenza nei mesi di aprile e maggio, introducendo ulteriori differimenti rispetto a quelli già previsti dagli articoli [61](#) e [62](#), D.L. 18/2020. Tali disposizioni, in particolare, sono contenute nell'[articolo 18](#), D.L. 23/2020: è stato possibile differire i versamenti in scadenza nel mese di aprile e nel mese di maggio avendo verificato per ciascun soggetto interessato una riduzione del volume di fatturato o dei corrispettivi dei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto ai volumi realizzati nei mesi di marzo e aprile 2019 (la verifica va fatta per ognuno dei 2 mesi separatamente). La riduzione dei volumi che ha consentito la proroga del termine al 16 settembre 2020 delle scadenze originarie dei mesi di aprile e maggio è collegata alla dimensione del soggetto:

- per imprese (o professionisti) con ricavi (o compensi) non superiori a 50 milioni di euro nel 2019, è necessario verificare una contrazione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% (confronto tra marzo e aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019);
- per imprese (o professionisti) con ricavi (o compensi) superiori a 50 milioni di euro nel 2019, è necessario verificare una contrazione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% (confronto tra marzo e aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019).

L'[articolo 127](#), D.L. 34/2020 ha disposto l'allineamento al 16 settembre 2020 della scadenza per il versamento dell'unica rata o della prima rata di tutte le tipologie di versamenti contributivi o fiscali sospesi.

### **Quadro riepilogativo dei versamenti contributivi e fiscali sospesi**

1. versamenti fiscali in genere, scadenti nel periodo dal 21 febbraio al 31 marzo 2020, dovuti dai soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgrundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini, Vò;
2. versamenti dei contributi Inps e Inail, scadenti nel periodo tra il 23 febbraio e il 30 aprile 2020, dovuti dai soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgrundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini, Vò;
3. versamenti a titolo di Iva, originariamente scadenti nel mese di marzo 2020, dovuti da soggetti operanti nei settori maggiormente colpiti dalla crisi per effetto delle chiusure, quali turismo, ristorazione, attività sportiva, intrattenimento, attività culturali, assistenza, trasporti e simili;

4. versamenti a titolo di ritenute e addizionali sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail, originariamente scadenti nei mesi di marzo e aprile 2020, dovuti da soggetti operanti nei settori maggiormente colpiti dalla crisi per effetto delle chiusure, quali turismo, ristorazione, attività sportiva, intrattenimento, attività culturali, assistenza, trasporti e simili;
5. versamenti Iva scadenti nel mese di marzo 2020, dovuti dai soggetti esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza;
6. versamenti Iva, ritenute e addizionali sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail, originariamente scadenti nel mese di marzo 2020, dovuti da imprese e professionisti con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo 2019;
7. versamenti Iva, ritenute e addizionali sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail, originariamente scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020, dovuti da soggetti con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo 2019, che abbiano subito una contrazione del fatturato e dei corrispettivi di almeno il 33% per ciascuno dei due mesi del 2020, rispetto allo stesso mese del 2019;
8. versamenti a titolo di Iva, ritenute e addizionali sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail, originariamente scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020, dovuti da soggetti con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro nel periodo 2019, che abbiano subito una contrazione del fatturato e dei corrispettivi di almeno il 50% per ciascuno dei 2 mesi del 2020, rispetto allo stesso mese del 2019;
9. versamenti dell'Iva scadenti nel mese di aprile e maggio 2020, dovuti da imprese e lavoratori autonomi con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, che hanno subito un decremento del fatturato e/o dei corrispettivi di almeno il 33% in aprile e maggio 2020, rispetto a ciascun mese del precedente anno 2019;
10. versamenti a titolo di Iva, ritenute e addizionali su reddito di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail, scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020, dovuti da soggetti che hanno iniziato l'attività di impresa o di lavoro autonomo successivamente al 31 marzo 2019;
11. versamenti a titolo di ritenute e addizionali sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail, scadenti nei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020, dovuti dalle federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva, dalle Associazioni e dalle Società sportive professionistiche o dilettantistiche;
12. versamenti a titolo di ritenute e addizionali sul reddito di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail, scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020, dovuti dagli enti non commerciali, da quelli del

Terzo settore e dagli enti religiosi civilisticamente riconosciuti e che svolgono attività istituzionale di interesse generale e non in regime di impresa.

La scadenza per il pagamento integrale o della prima rata è fissata per tutte le tipologie di debiti sospesi al 16 settembre 2020. In presenza di più debiti sospesi, non è obbligatorio utilizzare la stessa cadenza di pagamento, essendo possibile differenziare le modalità di rateizzazione a seconda dei diversi codici tributo. Per quanto riguarda i versamenti fiscali (Iva, ritenute Irpef e addizionali su redditi di lavoro dipendente e assimilato) non va fatta alcuna comunicazione preventiva al pagamento degli stessi. Per quanto riguarda, invece, i debiti previdenziali e assistenziali sia l'Inps sia l'Inail hanno pubblicato le modalità operative per l'effettuazione dei pagamenti sospesi.

L'[articolo 97](#), D.L. 104/2020 ha previsto una possibilità alternativa rispetto a quella introdotta dagli articoli [126](#) e [127](#), D.L. 34/2020, per effettuare il versamento dei contributi e dei tributi oggetto di sospensione; per i versamenti contributivi e fiscali oggetto di sospensione elencati dal punto 1) al punto 12) del quadro riepilogativo le 2 modalità consentite sono:

a) pagamento integrale in unica soluzione di quanto dovuto alla scadenza del 16 settembre 2020 ovvero pagamento di quanto dovuto in 4 rate di pari importo alle scadenze del 16 settembre 2020, 16 ottobre 2020, 16 novembre 2020 e 16 dicembre 2020 (ai sensi degli articoli 126 e 127, D.L. 34/2020);

b) pagamento di un acconto del 50% di quanto dovuto alla scadenza del 16 settembre 2020 (ovvero pagamento di un acconto del 50% di quanto dovuto in 4 rate di pari importo alle scadenze del 16 settembre 2020, 16 ottobre 2020, 16 novembre 2020 e 16 dicembre 2020). Il saldo del 50% di quanto dovuto può essere rateizzato fino a 24 rate mensili di cui la prima con scadenza 16 gennaio 2021 (ai sensi dell'articolo 97, D.L. 104/2020).

Chi scrive ritiene che l'Agenzia delle entrate non provvederà all'istituzione di codici tributo specifici per il versamento dei debiti fiscali (Iva, ritenute Irpef e addizionali su redditi di lavoro dipendente e assimilato) oggetto di sospensione, che potranno essere versati mediante modello F24 con gli stessi codici previsti per la scadenza originaria. Codici tributo specifici vanno, invece, utilizzati per la ripresa dei versamenti previdenziali e assistenziali.

L'Inps con il [messaggio n. 2871/2020](#) e l'Inail con la [circolare n. 23/2020](#) hanno comunicato le modalità con cui effettuare i versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali sospesi a causa dell'emergenza Covid-19, prevista per il prossimo 16 settembre 2020. In particolare, il messaggio Inps n. 2871/2020 fornisce le istruzioni operative riferite alle diverse gestioni previdenziali per i versamenti contributivi sospesi relativi a:

- aziende con dipendenti;

- artigiani e commercianti;
- committenti tenuti al versamento alla gestione separata;
- aziende agricole assuntrici di manodopera;
- altre casistiche.

Il recente [messaggio n. 3274/2020](#) dell'Inps ha, inoltre, fornito le indicazioni cui i contribuenti devono attenersi per adempiere al versamento dell'importo pari al 50% delle somme oggetto di sospensione entro il 16 settembre 2020 (sono state fornite le istruzioni per coloro che vogliono fruire della rateizzazione ai sensi dell'[articolo 97](#), D.L. 104/2020).

### **Il versamento delle ritenute a titolo di acconto incassate da parte di specifici fornitori**

L'[articolo 19](#), comma 1, D.L. 23/2020 ha previsto la facoltà di non assoggettare a ritenuta di acconto i ricavi o compensi oggetto di pagamento dal 17 marzo 2020 al 31 maggio 2020, precedentemente fatturati da soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo di imposta 2019 (a condizione che tali soggetti nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato e che abbiano rilasciato ai propri clienti un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta di acconto).

Tale facoltà ha avuto una applicazione limitata visto il ristretto arco temporale (e l'iniziale scadenza entro cui doveva essere fatto il versamento delle ritenute incassate dai fornitori, fissata al 31 luglio 2020 e poi prorogata al 16 settembre 2020 dall'[articolo 126](#), comma 2, D.L. 34/2020) nel quale i ricavi e i compensi potevano essere corrisposti al lordo della ritenuta di acconto, che avrebbe dovuto essere applicata ai sensi degli articoli [25](#) e [25-bis](#), D.P.R. 600/1973. Le ritenute incassate in quanto non applicate dovranno essere versate direttamente da parte dei fornitori entro il 16 settembre 2020 o in 4 rate mensili di pari importo (ovvero per il 50% dell'importo corrispondente alle ritenute incassate dal 17 marzo 2020 al 31 maggio 2020 entro il 16 settembre 2020 o in 4 rate e per il restante 50% fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo con il versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021).

La [risoluzione n. 50/E/2020](#) ha istituito il codice tributo 4050 da indicare nei modelli F24 per il versamento delle ritenute incassate dai fornitori relative a redditi di lavoro autonomo, provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, a decorrere dalla scadenza del 16 settembre 2020.

### **La scadenza del 16 settembre 2020 per i pagamenti derivanti dal controllo formale delle dichiarazioni**

L'[articolo 144](#), D.L. 34/2020 ha disposto la rimessione in termini delle somme dovute in esito ai controlli di cui agli articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973 e dell'[articolo 54-bis](#), D.P.R. 633/1972, anche se oggetto di pagamento dilazionato, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, che si considerano tempestivamente effettuati se eseguiti entro il 16 settembre 2020, senza che siano dovuti sanzioni e interessi. Anche tali somme possono essere rateizzate in 4 rate mensili di pari importo (16 settembre, 16 ottobre, 16 novembre, 16 dicembre).

La sospensione delle scadenze di versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni degli esiti sui controlli (ai sensi degli articoli [2](#), [3](#) e [3-bis](#), D.Lgs. 472/1997) non è stata tempestiva: infatti, nel testo sia del Decreto Cura Italia sia del Decreto Liquidità non vi era alcun riferimento alle scadenze di versamento degli "avvisi bonari". La sospensione retroattiva delle scadenze di versamento delle rate degli avvisi bonari è stata ufficializzata solo in data 19 maggio 2020, data della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. 34/2020.

Le rate trimestrali derivanti dalle comunicazioni di controllo formale delle dichiarazioni scadono l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza della prima rata; pertanto, nel caso in cui il termine di versamento della prima rata ricada nell'arco temporale tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, la proroga al 16 settembre determinerà un effetto traslativo anche sulle scadenze delle rate successive. Nel caso in cui, invece, nel periodo di sospensione ricada il termine di versamento di una rata diversa dalla prima, la proroga al 16 settembre 2020 interesserà esclusivamente tale rata, senza influenzare la scadenza originaria di versamento delle altre prevista dal piano di ammortamento.

### **La scadenza del 30 novembre 2020 per i pagamenti all'Agenzia delle entrate- Riscossione**

L'[articolo 99](#), D.L. 104/2020 ha prorogato al 15 ottobre 2020 il termine del periodo di sospensione dei versamenti delle rate in scadenza o degli importi in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 15 ottobre 2020 derivanti da:

- cartelle di pagamento emesse dall'Agente della riscossione;
- avvisi di accertamento e avvisi di addebito Inps esecutivi ai sensi degli articoli [29](#) e [30](#), D.L. 78/2010;
- atti di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle Dogane ai fini della riscossione delle risorse proprie dell'UE e dell'Iva all'importazione;
- atti di ingiunzione fiscale emessi dagli Enti territoriali;
- atti esecutivi emessi dagli Enti locali.

Per i soggetti con residenza, sede legale o sede operativa nei comuni della cosiddetta “zona rossa” di cui all'[Allegato 1](#) del D.P.C.M. 1° marzo 2020 i pagamenti sospesi sono quelli la cui scadenza è compresa tra il 21 febbraio 2020 e il 15 ottobre 2020.

Si segnala che in caso di mancato versamento delle rate derivanti dai piani di dilazione per tutte le mensilità scadenti tra marzo e ottobre ci si potrà trovare nella fattispecie in cui già 7 o 8 rate non siano state pagate. L'[articolo 68](#), comma 2-ter, D.L. 18/2020 ha ampliato i termini di decadenza delle rateizzazioni in essere all'8 marzo 2020, prevedendo la decadenza dal beneficio della rateazione nel caso di mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive e non di 5 rate (criterio ordinario previsto per tutti gli altri piani di rateazione che saranno oggetto di provvedimento di accoglimento dal 16 ottobre 2020).

Tutte le rate oggetto di sospensione dovranno essere versate entro la scadenza del 30 novembre 2020, senza possibilità di ulteriore rateizzazione. Resta salva la facoltà di accedere, in presenza dei requisiti richiesti, ad un piano di rateizzazione straordinario (secondo il quale il debito può essere rateizzato fino a 120 rate mensili rispetto alle 72 rate mensili del piano di rateazione ordinario).

Rimarranno sospese fino al 15 ottobre 2020 anche le verifiche di inadempienza delle Pubbliche Amministrazioni e delle società a prevalente partecipazione pubblica, da effettuarsi prima di disporre pagamenti di importo superiore a 5.000 euro (ai sensi dell'[articolo 48-bis](#), D.P.R. 602/1973). Il D.L. 104/2020 non è, invece, intervenuto sui termini di scadenza della “Rottamazione-ter” e del “Saldo e Stralcio” per i quali il termine ultimo entro il quale effettuare i pagamenti delle rate in scadenza nel 2020 rimane fissato al 10 dicembre 2020 (termine perentorio, non sono previsti i 5 giorni di tolleranza).

### SCHEDA DI SINTESI

I versamenti sospesi di Iva, ritenute e addizionali sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi Inps e Inail scadenti nei mesi di marzo, aprile e maggio (anche nel mese di giugno per alcuni soggetti) devono essere effettuati entro il termine del 16 settembre 2020 senza l'applicazione di sanzioni e interessi, con varie possibilità di dilazione previste per la ripresa dei pagamenti.



Il modello F24 per l'effettuazione dei versamenti fiscali dovrà essere compilato con gli stessi codici tributo originari. Sono state, invece, approvate modalità specifiche per l'effettuazione dei versamenti previdenziali e assistenziali (Inps e Inail).



Entro il 16 settembre 2020 dovrà essere effettuato il versamento delle ritenute di acconto incassate dai fornitori che hanno fatto valere la facoltà di incassarle e poi riversarle. A tal fine, è stato istituito uno specifico codice tributo.



Sempre entro il 16 settembre 2020 dovrà essere effettuato il versamento delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (prima rata o rate trimestrali), il cui termine originario di pagamento era compreso nell'arco temporale tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.



Per quanto riguarda, invece, i pagamenti dovuti all'Agenzia delle entrate-Riscossione il termine di versamento delle rate sospese (in quanto scadenti tra l'8 marzo 2020 e il 15 ottobre 2020) è fissato al 30 novembre 2020. E' stato ampliato il termine di decadenza dai piani di rateazione, allungandolo a 10 rate non versate.

**Euroconference**  
Editoria

! « **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. 35/2020

# Decreto Rilancio e Decreto Agosto: gli istituti deflattivi (compresi gli avvisi bonari) senza ulteriore proroga

di Gianfranco Antico – pubblicista

## Premessa

Il D.L. 104/2020 – c.d. Decreto Agosto – che ha adottato misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia per i cittadini colpiti dall'emergenza Covid-19, ha disposto una serie di proroghe che incidono sulle norme precedentemente introdotte e in particolare sul D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020.

Tuttavia, restano fuori dai “giochi” gli istituti deflattivi e particolari atti di liquidazione e accertamento, così come gli avvisi bonari (che ben possono farsi rientrare fra le norme deputate a decongestionare il contenzioso), i cui termini di versamento non sono stati oggetto di ulteriore prolungamento rispetto alla data del 16 settembre.

Analizziamo, quindi, il quadro normativo, forti delle indicazioni offerte dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 25/E/2020](#).

## La sospensione sugli istituti deflattivi e su particolari atti di liquidazione e accertamento

Il comma 1, [articolo 149](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, ha prorogato al 16 settembre 2020 i termini di versamento delle somme dovute che scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, con riferimento ai seguenti atti:

a) atti di accertamento con adesione, ai sensi dell'[articolo 7](#), D.Lgs. 218/1997<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> Rileviamo che l'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 159/2015 ha modificato le regole per le modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione di cui all'articolo 8, D.Lgs. 218/1997 (ai fini delle imposte indirette diverse dall'Iva, l'articolo 13 rinvia agli articoli 7, 8 e 9). Fermo restando che, ai fini del perfezionamento, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, di cui all'articolo 7, D.Lgs. 218/1997, è stato previsto che: se le somme dovute superano i 50 mila euro, il numero massimo di rate è stato elevato da 12 a 16, restando invece invariato, ovvero 8, il numero di rate ammesse per la rateazione di importi inferiori o uguali a tale soglia (già da tempo non è necessaria la fideiussione); le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Viene stabilito, inoltre, un termine fisso per la decorrenza degli interessi di rateazione dovuti sull'importo delle rate successive alla prima, individuandolo nel giorno successivo al termine di versamento della prima rata, indipendentemente dalla data in cui è stato eseguito il versamento che ha determinato il perfezionamento dell'adesione. In breve, il decorso degli interessi è ancorato al momento in cui è dovuto il pagamento della prima rata.



- b) accordo conciliativo, ai sensi degli articoli [48](#) e [48-bis](#), D.Lgs. 546/1992<sup>2</sup>;
- c) accordo di mediazione, ai sensi dell'[articolo 17-bis](#), D.Lgs. 546/1992<sup>3</sup>;
- d) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita, ai sensi dell'[articolo 12](#), D.L. 70/1988, convertito con modificazioni, dalla L. 54/1988, dell'[articolo 52](#), D.P.R. 131/1986 e dell'[articolo 34](#), commi 6 e 6-bis, D.Lgs. 346/1990<sup>4</sup>;
- e) atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi, ai sensi degli articoli [10](#), [15](#) e [54](#), D.P.R. 131/1986<sup>5</sup>;
- f) atti di recupero, ai sensi dell'articolo 1, [comma 421](#), L. 311/2004<sup>6</sup>;
- g) avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro di cui al D.P.R. 131/1986<sup>7</sup>, dei tributi di cui all'[articolo 33](#), comma 1-bis, D.Lgs. 346/1990, dell'imposta sulle donazioni di cui al citato D.Lgs. 346/1990, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al D.P.R. 601/1973, e dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla L. 1216/1961<sup>8</sup>.

In ordine al calcolo del termine entro il quale gli atti sono “definibili”, la [circolare n. 25/E/2020](#) (3.7.1) ha precisato che:

<sup>2</sup> Ricordiamo che, in forza dell'articolo 48-ter, D.Lgs. 546/1992, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% del minimo previsto dalla Legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del 50% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio. Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48, D.Lgs. 546/1992 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis, D.Lgs. 546/1992. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8, D.Lgs. 218/1997.

<sup>3</sup> Nelle controversie mediabili, ai sensi dell'articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992, aventi a oggetto un atto impositivo o di riscossione, la condizione indispensabile per il perfezionamento dell'accordo di mediazione è il versamento, entro il termine di 20 giorni dalla data di sottoscrizione del predetto accordo, delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata, in relazione all'accordo stesso. In forza del comma 6, articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992, trovano applicazione le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8, D.Lgs. 218/1997, così che risultano uniformate le regole che presidono alle modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione. Pertanto, è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro, secondo quanto previsto dall'articolo 8, comma 2, D.Lgs. 218/1997, come sostituito dall'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 159/2015.

<sup>4</sup> Vi rientrano: domande di voltura; atti di liquidazione del valore degli immobili e delle aziende; atti di liquidazione dell'imposta di successione.

<sup>5</sup> Vi rientrano, oltre agli atti per omessa registrazione dei contratti di locazione, tutti gli atti la cui norma obbliga una serie di soggetti a richiedere la registrazione, le registrazioni d'ufficio e le ipotesi relative alla riscossione dell'imposta in sede di registrazione.

<sup>6</sup> Come è noto, ai sensi dell'articolo 1, comma 421, L. 311/2004, fermi restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e ss., D.P.R. 600/1973, ai fini delle imposte sui redditi, e dagli articoli 51 e ss., D.P.R. 633/1972, ai fini Iva, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60, D.P.R. 600/1973.

<sup>7</sup> Cfr. [circolare n. 25/E/2020](#) (3.7.4), secondo cui un avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro per decadenza dei benefici «prima casa», a seguito di auto-denuncia del contribuente, notificato dall'ufficio prima dell'8 marzo 2020 e, quindi, definibile nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, rientra nella norma in esame. «Pertanto, a seguito dell'istanza del contribuente che dichiara, ad esempio, di non poter adempiere all'obbligo di trasferimento della residenza entro diciotto mesi nell'immobile acquistato, come previsto dalla risoluzione n. 105/E/2011, l'ufficio procede alla notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta dovuta per effetto di quanto sopra descritto e si configura, in caso di scadenza del versamento dovuto nel periodo 9 marzo – 31 maggio, la fattispecie di proroga al 16 settembre 2020 con la possibilità di rateizzare gli importi dovuti ai sensi del successivo comma 5 del citato articolo 149 del Decreto».

<sup>8</sup> Trattasi di avvisi di liquidazione emessi per una serie di imposte indirette legate all'omesso, carente o tardivo versamento di: imposta di registro; imposta ipotecaria, catastale e di bollo, relativa a successioni e donazioni; imposta sulle donazioni; imposta sostitutiva sui finanziamenti; imposta sulle assicurazioni.

*“la norma intende far riferimento ai termini di versamento ordinariamente ed originariamente scadenti nel suddetto lasso temporale<sup>9</sup>, senza considerare nel computo dei termini le precedenti specifiche misure di differimento degli oneri tributari previste per fronteggiare l'emergenza epidemiologica, tra cui la sospensione di complessivi 64 giorni di cui agli articoli 83, D.L. 18/2020, e 36, D.L. 23/2020”.*

Resta inteso che, ai fini dell'individuazione dei termini ordinariamente scadenti nel periodo sopra indicato *“occorre anche considerare, in caso di presentazione dell'istanza di scomputo delle perdite pregresse, la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 60 giorni”*, previsto dall'[articolo 42](#), comma 4, D.P.R. 600/1973 nell'ambito del procedimento di accertamento ordinario e dall'[articolo 7](#), comma 1-ter, D.Lgs. 218/1997 nelle ipotesi di accertamento con adesione.

*“Qualora la scadenza del versamento degli importi rideterminati a seguito di presentazione della suddetta istanza ricada, tenendo conto della menzionata sospensione di 60 giorni del termine di impugnazione, nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio, allora il termine di versamento si intende prorogato al 16 settembre”.*

Puntualizza la stessa [circolare n. 25/E/2020](#) (3.7.2) che sono esclusi dall'ambito applicativo della norma:

*“i versamenti relativi alle suddette procedure per le quali sia stato sottoscritto l'atto/accordo nel periodo 9 marzo - 31 maggio, ma il cui termine di versamento scade dopo il 31 maggio 2020; al contempo, la proroga al 16 settembre non risulta applicabile alle suddette procedure per le quali l'accordo/atto sia stato sottoscritto prima del 18 febbraio 2020, in quanto il relativo versamento risulta scaduto in una data antecedente al 9 marzo 2020”.*

Pertanto:

*“rientrano nella sospensione prevista dai commi 1 e 2 dell'articolo 149 i versamenti relativi alle adesioni, mediazioni e conciliazioni il cui accordo/atto sia stato sottoscritto tra il 18 febbraio e l'11 maggio 2020”.*

Rientrano anche le adesioni per le quali la scadenza ordinaria del versamento cada in un giorno festivo; come ad esempio nelle ipotesi di accordi sottoscritti il 17 febbraio per i quali i 20 giorni scadevano domenica 8 marzo.

Sempre la circolare n. 25/E/2020 (3.7.3), ha affermato che nel caso di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, qualora la sottoscrizione dell'atto di adesione avvenga oltre l'11 maggio, *“il relativo versamento non rientra nella sospensione”*. Inoltre:

---

<sup>9</sup> 9 marzo 2020 - 31 maggio 2020.

*“in caso di mancato perfezionamento del procedimento di accertamento con adesione, considerato che la presentazione dell’istanza comporta l’impossibilità di beneficiare della definizione prevista dall’articolo 15, D.Lgs. 218/1997, il quale presuppone la rinuncia a formulare istanza di accertamento con adesione, non opera la sospensione di cui al comma 3, articolo 149”.*

Tuttavia, per il versamento delle somme dovute sulla base degli accertamenti non più definibili ai sensi del citato [articolo 15](#), D.Lgs. 218/1997:

*“opera la sospensione di 64 giorni prevista dagli articoli 83, D.L. 18/2020, e 36, D.L. 23/2020”<sup>10</sup>.*

Istituti interessati		
Adesione	Mediazione	Conciliazione
Atti attribuzione rendita	Atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi	Atti di recupero
Avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento per imposte indirette		

Proroga	
Al 16 settembre	i termini di versamento che scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020

Il comma 4, [articolo 149](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, ha previsto che la proroga si applichi anche alle somme rateali, scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, relativamente agli atti indicati nel medesimo articolo 149, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, i cui importi dovuti risultano rateizzabili in base alle disposizioni vigenti: in sostanza, come indicato nella [circolare n. 25/E/2020](#) (3.7) “*si tratta delle somme dovute per le rate relative all’acquiescenza, adesione, mediazione, conciliazione*” nonché a quelle dovute ai fini delle definizioni agevolate previste dagli articoli [1](#) (definizione pvc), [2](#) (definizione degli atti del procedimento di accertamento), [6](#) (definizione delle controversie tributarie) e [7](#) (regolarizzazione), D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018.

<sup>10</sup> Per completezza d’analisi, in ordine alla cumulabilità dei termini di sospensione, la [circolare n. 25/E/2020](#) ha fornito precise risposte a 2 quesiti posti, affermando che: (3.3.1) in caso di istanza di adesione presentata dal contribuente, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione «per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell’istanza», prevista dall’articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997, sia la sospensione di complessivi 64 giorni prevista dal combinato disposto dall’articolo 83, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020 e dall’articolo 36, D.L. 23/2020, convertito con modificazioni in L. 40/2020. “*Si applica, inoltre, la sospensione feriale dal 1° al 31 agosto, prevista dall’articolo 1, L. 742/1969. Al riguardo si evidenzia, infatti, che, alla luce dell’interpretazione autentica fornita dall’articolo 7-quater, comma 18, D.L. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. 225/2016, «I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell’attività giurisdizionale». Resta inteso, infine, che risulta applicabile anche la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 60 giorni previsto dall’articolo 42, comma 4, D.P.R. 600/1973, in caso di presentazione dell’istanza di scomputo delle perdite pregresse*”; (3.3.2) nel caso di un accertamento notificato il 15 febbraio 2020, il cui termine di impugnazione, in virtù della sospensione di 64 giorni dal 9 marzo all’11 maggio 2020, ai sensi dell’articolo 158, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, scade il 16 settembre 2020, l’atto sarà nuovamente sospeso dal 1° al 31 agosto 2020. Pertanto, in tale caso, il termine di impugnazione, per effetto del cumulo delle sospensioni, verrà a scadere il 17 ottobre 2020.

Proroga		
Al 16 settembre	→	Per il versamento delle somme rateali <sup>11</sup> , in scadenza nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, dovute in base agli atti rateizzabili ai sensi delle disposizioni vigenti, come sopra individuati e a quelli in relazione ai quali opera la disposizione di cui al comma 3, <a href="#">articolo 149</a> , D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020 <sup>12</sup> , nonché dovute ai fini delle definizioni agevolate del D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018

I versamenti prorogati sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o, a decorrere dal medesimo giorno del mese di settembre 2020, mediante rateazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ciascun mese<sup>13</sup>.

Non si procede al rimborso delle somme di cui al presente articolo versate nel periodo di proroga.

Nessuna modifica – allo stato – è stata disposta dal D.L. 104/2020, tesa ad allungare la rateizzazione o a spostare il termine del 16 settembre.

D.L. 104/2020		
Allo stato		Il termine del 16 settembre previsto dell'articolo 149, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, non è stato modificato

## La remissione in termini degli avvisi bonari

L'[articolo 144](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, prevede la remissione in termini e la proroga dei termini per il versamento, anche rateale, delle somme dovute a seguito delle attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni (articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973 e [54-](#)

<sup>11</sup> Cfr. [circolare n. 25/E/2020](#) (3.7.5) secondo cui “nell'ipotesi di versamento di una prima rata entro il 16 settembre il contribuente, oltre ad avere la possibilità di usufruire del mini piano d'ammortamento previsto dal comma 5, articolo 149 (fino a 4 rate mensili di pari importo scadenti il 16 di ciascun mese), dovrà versare le successive secondo un piano di rateazione le cui scadenze saranno individuate sulla base della data di scadenza prevista per il versamento della prima rata. In coerenza con quanto previsto in materia di rateazione dalla circolare n. 17/E/2016, il trimestre da considerare per l'effettuazione del versamento della seconda rata (nonché delle rate a seguire) decorre quindi dal 16 settembre 2020, nuovo termine di scadenza della prima rata per effetto della proroga introdotta dall'articolo 149”.

<sup>12</sup> Detta norma proroga altresì, al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie relativo agli atti di cui al comma 1 e agli atti definibili ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

<sup>13</sup> In merito alla decadenza dal beneficio della rateazione, in caso di un pagamento rateale di un atto di adesione, con rata di febbraio non versata e rata successiva con scadenza a maggio (oggetto di proroga al 16 settembre), cfr. la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 25/E/2020](#) (3.7.6). Per l'Agenzia delle entrate, “considerato che il contribuente, per non incorrere nella decadenza dal beneficio della rateazione, avrebbe potuto versarla tardivamente entro la scadenza della rata successiva (ossia il 31 maggio) e che tale scadenza è stata spostata al 16 settembre in virtù della proroga disposta dall'articolo 149 del Decreto per i termini scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio, la rata di febbraio potrà essere versata entro il 16 settembre. Ovviamente, trattandosi di tardivo versamento della rata entro il termine della rata successiva, il contribuente non potrà avvalersi dei benefici previsti dal comma 5 dell'articolo 149, in quanto benefici che attengono alle scadenze ordinarie; ne consegue che sono dovuti gli interessi e le sanzioni per versamento tardivo della rata e non potrà usufruirsi del mini piano di ammortamento (4 rate mensili di pari importo). Analoghe conclusioni valgono, andando a ritroso, per la rata di dicembre (la cui rata successiva era quella di marzo) e la rata di gennaio (la cui rata successiva era quella di aprile) le quali, laddove il contribuente non ne abbia effettuato il versamento, potranno essere tardivamente versate, per le ragioni sopra esposte, entro il 16 settembre in considerazione della proroga disposta dall'articolo 149 del Decreto per i termini scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio. Con riguardo, invece, alle rate aventi scadenza ordinaria nei mesi di marzo, aprile e maggio e per le quali il termine di versamento è stato prorogato al 16 settembre, occorre evidenziare che le stesse non possono usufruire della ulteriore facoltà di cui all'articolo 15-ter, comma 2, D.P.R. 602/1973 (ossia il tardivo pagamento entro il termine di pagamento della rata successiva evitando la decadenza) in quanto, per ciascuna di esse, sarà già decorso, a quella data, il termine di scadenza della rata successiva in base all'originario piano di ammortamento: infatti, i termini per il pagamento della rata successiva alla rata di marzo (ossia la rata di giugno) così come della rata successiva a quella di aprile (ossia la rata di luglio) e della rata successiva a quella di maggio (ossia la rata di agosto) non sono stati oggetto di proroga”.

[bis](#), D.P.R. 633/1972), nonché delle somme dovute a seguito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020.

In particolare, la norma prevede:

- al comma 1, la rimessione in termini per i versamenti scaduti nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 18 maggio 2020 (giorno antecedente l'entrata in vigore del D.L. 34/2020);
- al comma 2, la proroga dei termini per i versamenti che scadono tra il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del D.L. 34/2020) e il 31 maggio 2020.

In entrambi i casi i versamenti interessati possono essere eseguiti entro il 16 settembre 2020, senza applicazione di ulteriori sanzioni e interessi.

In alternativa al pagamento in unica soluzione, il comma 3, [articolo 144](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, consente di effettuare i versamenti delle somme dovute anche in 4 rate mensili di pari importo, da pagare entro le seguenti scadenze:

- 16 settembre 2020;
- 16 ottobre 2020;
- 16 novembre 2020;
- 16 dicembre 2020.

In ogni caso non si procede al rimborso di quanto già versato.

Sulla proroga disposta e sulle problematiche interpretative è intervenuta l'Amministrazione finanziaria con la [circolare n. 25/E/2020](#), che ha fornito una serie di indicazioni che qui di seguito sintetizziamo:

- 3.5.1: pur se nella norma non vi è alcun riferimento esplicito al termine entro cui il contribuente può fornire chiarimenti<sup>14</sup>, considerata la stretta correlazione con i termini di versamento, l'Agenzia delle entrate ritengono che:

*“la proroga al 16 settembre 2020 possa intendersi estesa anche al termine per fornire chiarimenti. Pertanto, con riferimento alle comunicazioni per le quali il termine di versamento in unica soluzione o della prima rata sarebbe scaduto ordinariamente nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, anche il termine per fornire chiarimenti e chiedere la rideterminazione degli esiti – mantenendo il beneficio della riduzione delle sanzioni sulle residue somme dovute – può considerarsi prorogato al 16 settembre 2020”;*

<sup>14</sup> Ricordiamo che il termine di 30 giorni per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni e della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata è ordinariamente sospeso tra il 1° agosto e il 4 settembre di ogni anno. Infatti, l'articolo 7-*quater*, commi 16 e 17, D.L. 193/2016, inserito in sede di conversione in L. 225/2016, ha introdotto la c.d. moratoria estiva, prevedendo la sospensione per la trasmissione della documentazione e la sospensione dei termini per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici e formali.

– 3.5.2: in caso di pagamento rateale di una comunicazione degli esiti<sup>15</sup>, se una rata scade nel periodo di sospensione, la proroga influenza anche le rate successive<sup>16</sup>, producendo un effetto traslativo anche sulle scadenze delle rate successive. Tutto il piano di rateazione, infatti, sarà costruito sulla scadenza (prorogata) della prima rata.

*“Diversamente, se nel periodo di sospensione ricade il termine di versamento di una rata diversa dalla prima, la proroga interesserà solo tale rata, senza influenzare le rate successive, le quali mantengono la loro scadenza originaria”;*

– 3.5.3: il controllo automatizzato delle dichiarazioni non rientra tra gli atti per i quali è esclusa l'applicazione dell'[articolo 23](#), D.Lgs. 472/1997, atteso che all'interno del D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, non si riscontra *“alcuna norma che escluda l'applicazione dell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997”*.

La rimessione in termini degli avvisi bonari - allo stato - non risulta interessata da alcuna proroga da parte del D.L. 104/2020 e pertanto il 16 settembre resta fermo come data ultima per regolarizzare la propria posizione.

D.L. 104/2020	
Allo stato	Il termine del 16 settembre previsto dell'articolo 144, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, non è stato modificato

## SCHEDA DI SINTESI

Il D.L. 104/2020 – c.d. D.L. Agosto – ha disposto una serie di proroghe che incidono sulle norme precedentemente introdotte e in particolare sul D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020. Tuttavia, restano fuori dai “giochi” gli istituti deflattivi e particolari atti di liquidazione e accertamento, così come gli avvisi bonari (che ben possono farsi rientrare fra le norme deputate a decongestionare il contenzioso), i cui termini di versamento non sono stati oggetto di ulteriore prolungamento rispetto alla data del 16 settembre. Analizziamo, quindi, il quadro normativo, forti delle indicazioni offerte dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E/2020.



<sup>15</sup> In via generale, le somme richieste con le comunicazioni di irregolarità possono essere rateizzate con le seguenti modalità: 8 rate trimestrali di pari importo, per le somme dovute pari o inferiori a 5 mila euro; 20 rate trimestrali di pari importo, per le somme dovute superiori a 5 mila euro. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5% annuo, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione (la data di elaborazione è riportata sulla comunicazione stessa) fino al giorno di pagamento della rata. Le rate successive scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

<sup>16</sup> In base alle regole che disciplinano la rateazione (articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997), le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo alla scadenza della prima rata. Nella predisposizione dei piani di rateazione, dunque, la scadenza delle rate successive è determinata in base alla scadenza della prima rata.

Il comma 1, articolo 149, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, ha prorogato al 16 settembre 2020 i termini di versamento delle somme dovute che scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, con riferimento ai seguenti atti: a) accertamento con adesione; b) conciliazione giudiziale; c) mediazione; d) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita, ai sensi dell'articolo 12, D.L. 70/1988, convertito, con modificazioni, dalla L. 54/1988, dell'articolo 52, D.P.R. 131/1986 e dell'articolo 34, commi 6 e 6-bis, D.Lgs. 346/1990; e) atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi, ai sensi degli articoli 10, 15 e 54, D.P.R. 131/1986; f) atti di recupero, ai sensi dell'articolo 1, comma 421, L. 311/2004; g) avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro di cui al D.P.R. 131/1986, dei tributi di cui all'articolo 33, comma 1-bis, D.Lgs. 346/1990, dell'imposta sulle donazioni di cui al citato D.Lgs. 346/1990, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al D.P.R. 601/1973, e dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla L. 1216/1961.



Il comma 4, articolo 149, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, ha previsto che la proroga si applichi anche alle somme rateali, scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, relativamente agli atti indicati nel medesimo articolo 149, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, i cui importi dovuti risultano rateizzabili in base alle disposizioni vigenti.



Nessuna modifica – allo stato – è stata disposta dal D.L. 104/2020, tesa ad allungare la rateizzazione o a spostare il termine del 16 settembre, previsto dall'articolo 149, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020.



L'articolo 144, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, prevede la remissione in termini e la proroga dei termini per il versamento, anche rateale, delle somme dovute a seguito delle attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni (articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972), nonché delle somme dovute a seguito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020. In particolare, la norma prevede: al comma 1, la rimessione in termini per i versamenti scaduti nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 18 maggio 2020 (giorno antecedente l'entrata in vigore del D.L. 34/2020); al comma 2, la proroga dei termini per i versamenti che scadono tra il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del D.L. 34/2020) e il 31 maggio 2020. In entrambi i casi i versamenti interessati possono essere eseguiti entro il 16 settembre 2020, senza applicazione di ulteriori sanzioni e interessi. In alternativa al pagamento in unica soluzione, il comma 3, articolo 144, D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020, consente di effettuare i versamenti delle somme dovute anche in quattro rate mensili



di pari importo, da pagare entro le seguenti scadenze: 16 settembre 2020; 16 ottobre 2020; 16 novembre 2020; 16 dicembre 2020.



La rimessione in termini degli avvisi bonari - allo stato - non risulta interessata da alcuna proroga da parte del D.L. 104/2020 e pertanto il 16 settembre resta fermo come data ultima per regolarizzare la propria posizione.



**ec Euroconference**  
Editaria

## 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**



## La circolare tributaria n. 35/2020

# “Le rivalutazioni” dei beni di impresa

di Paolo Meneghetti – dottore commercialista, revisore legale

Se c'è un argomento sul quale il Legislatore si è concentrato in questi ultimi mesi esso è certamente la rivalutazione dei beni di impresa. Partiamo dall'intervento normativo di cui alla L. 160/2019 con la proposizione di una rivalutazione, per così dire “tradizionale” (fatta salva l'aliquota della imposta sostitutiva che dal 16% è scesa al 12%), cui sono succeduti successivi interventi che non è agevole memorizzare, nemmeno agevole è armonizzare tra loro le varie disposizioni. È evidente che l'emergenza Covid-19 ha dato un impulso alla promulgazione di normative di rivalutazione con varie agevolazioni e proprio a partire dal D.L. 23/2020 si registra il primo spunto sull'argomento.

Proviamo a schematizzarli:

1. [articolo 6-bis](#), D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità): prevede la rivalutazione gratuita nel settore alberghiero e termale, con riconoscimento fiscale e formazione di riserva in sospensione di imposta. Il medesimo articolo interviene sulla rivalutazione con un passaggio veramente criptico (comma 9) che letteralmente prevede, per la rivalutazione generale di cui alla L. 160/2019, una anticipazione nel riconoscimento fiscale (che avviene nel 2020), ma l'interpretazione sistematica porta ad altro esito. La norma, infatti, prevede che le imprese che abbiamo già optato per la rivalutazione nell'esercizio 2019 in base alle disposizioni della L. 160/2019, potranno considerare già vigenti gli effetti sui maggiori ammortamenti e in materia di affrancamento della riserva in sospensione di imposta nell'esercizio 2020. Ciò porterebbe a dire (sempre per il solo settore alberghiero/termale) che la gratuità della rivalutazione sostituisce l'onerosità della stessa, sicuramente per le imprese che hanno già depositato il bilancio 2019 prima dell'introduzione della Legge di conversione del D.L. 23/2020, mentre un lecito dubbio si pone per quelle imprese, sempre del medesimo settore, che, usufruendo della proroga generalizzata della approvazione del bilancio ai 180 giorni (*ex* D.L. 23/2020), hanno eseguito la rivalutazione dopo l'entrata in vigore della conversione del D.L. 23/2020. La “*Nota di Lettura Ufficiale*” della Legge di conversione del D.L. 23/2020 abilita la tesi secondo cui anche questi ultimi soggetti potranno fruire della rivalutazione “gratuita”, laddove si parla di “sovrapposizione” delle 2 rivalutazioni (gratuita e onerosa) per il 2019, e di legittima scelta per quella più conveniente. Sul punto occorre dire, tuttavia, che la maggior parte dei commentatori si è indirizzata ad avallare l'interpretazione letterale, e a tutt'oggi, il tema non ha registrato interventi della Agenzia delle entrate;

2. l'[articolo 136-bis](#), D.L. 34/2020, inserito in sede di conversione dalla L. 77/2020 (c.d. Decreto Rilancio): permette alle cooperative agricole, e ai loro consorzi, di rivalutare i beni d'impresa senza assolvimento di imposte sostitutive fino a concorrenza del 70% delle perdite pregresse computabili in diminuzione a norma dell'[articolo 84](#), Tuir; l'obiettivo del Legislatore, in tal caso, è quello di permettere un incremento del patrimonio netto in modo essenzialmente gratuito. Si tratta, in particolare, delle cooperative agricole, e i loro consorzi, di cui all'[articolo 1](#), comma 2, D.Lgs. 228/2001, in possesso delle clausole mutualistiche, di cui all'[articolo 2514](#), cod. civ., che possono rivalutare i beni indicati dal [comma 696](#), articolo 1, L. 160/2019, alle condizioni stabilite dal [comma 697](#) del medesimo articolo, fino alla concorrenza delle perdite dei periodi precedenti computabili in diminuzione del reddito ai sensi dell'[articolo 84](#), Tuir, senza assolvere alle imposte sostitutive ma nel limite del 70% del loro ammontare;
3. l'[articolo 110](#), D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto): prevede una rivalutazione meramente civilistica estesa a tutte le imprese, e, a fianco di questa, una rivalutazione con effetto fiscale ad aliquota fortemente conveniente, pari al 3%.

Di seguito approfondiamo il tema della ultima rivalutazione succitata che si presenta di forte interesse sia per la convenienza fiscale e civilistica, sia perché estesa a tutte le imprese.

## La rivalutazione dei beni nel D.L. 104/20

### Aspetti generali e peculiarità

Le imprese alla ricerca dei benefici patrimoniali che possono scaturire dalla possibilità di rigenerare il valore dei beni immobilizzati rivalutabili iscritti nell'attivo patrimoniale, faranno bene a valutare per tempo la scelta tra le diverse opzioni che oggi il sistema eccezionalmente propone. E questo non solo avendo riguardo, come vedremo, alle possibili scelte che si possono operare nell'ambito della rivalutazione varata con il c.d. D.L. "Agosto", ma anche in relazione alle altre rivalutazioni accessibili in virtù delle recenti disposizioni di Legge.

La rivalutazione di cui al D.L. 104/2020 si caratterizza per una serie di peculiarità che la rendono del tutto particolare.

Innanzitutto, va tenuto presente che questa rivalutazione può essere solo civilistica oppure, su opzione, anche con effetti fiscali. La scelta per l'efficacia fiscale dell'operazione è a basso costo dato che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione, può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap pagando solo il 3% di imposta sostitutiva. Misura dell'imposta, questa, che resta invariata per tutte le imprese interessate, a prescindere dal tipo di attività esercitata, dagli effetti della pandemia sui ricavi e/o sul fatturato dell'impresa nel 2020 e dal tipo di contabilità adottata.

Gli effetti fiscali della rivalutazione per coloro che decidono di pagare la sostitutiva del 3% decorrono per tutto quanto non è attinente a *plus* o *minus*, già dall'esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita (senza, quindi, nessuna postergazione). In pratica, quindi, già dal 2021 per coloro che rivaluteranno nel 2020. Per quanto riguarda, invece, gli effetti inerenti *plus* e *minus* relative a cessioni, assegnazioni o a destinazioni a finalità estranee all'attività d'impresa dei beni rivalutati, occorrerà attendere l'inizio del quarto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è effettuata. La specialità che caratterizza questa rivalutazione si evince anche dal fatto che l'operazione può riguardare i singoli beni immobilizzati e non necessariamente l'intera categoria omogenea cui essi appartengono. È un aspetto, questo, importante soprattutto se si decide di rivalutare gli immobili perché la regola generale dell'attrazione nella rivalutazione di tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, ha sempre comportato la necessità di operare per comparti: fabbricati non strumentali, strumentali per destinazione, strumentali per natura, aree non edificabili ed edificabili. Resta valida la regola che possono essere rivalutati anche i beni immateriali consistenti in diritti giuridicamente tutelati mentre restano escluse le immobilizzazioni immateriali che non costituiscono beni quali, ad esempio, l'avviamento e, più in generale, i costi pluriennali. Possono essere rivalutati anche i beni non più presenti nell'attivo patrimoniale in quanto totalmente ammortizzati se conservano un valore economico.

Data la possibilità di operare una rivalutazione solo civilistica o anche con efficacia fiscale, un aspetto che andrà chiarito è fino a che punto questa discrezionalità si potrà spingere. Nel senso che sembra sostenibile che oltre alla scelta di quali beni specifici rivalutare, l'impresa potrà anche decidere per quali dei singoli beni procedere con la sola rivalutazione civilistica o anche con il riconoscimento fiscale degli effetti pagando il 3%.

La modesta misura dell'imposta sostitutiva dovuta per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni rivalutati, spingerà anche coloro che non hanno in programma di tornare in utile nel breve periodo, a "investire" sulla possibilità di recuperare in futuro le quote di maggiori perdite fiscali che potranno generarsi nei prossimi anni per effetto dei maggiori ammortamenti stanziati a Conto economico alla luce delle regole di riporto e utilizzo disciplinate dagli articoli [8](#) e [84](#), Tuir.

Un particolare interesse a rivalutare lo avranno anche le imprese in contabilità semplificata potendo legittimamente disinteressarsi della possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione non generandosi in capo a esse alcuna riserva da rivalutazione. Vediamo un possibile caso di rivalutazione per soggetti in contabilità semplificata:

	La questione	La soluzione
<b>Rivalutazione contabilità semplificata</b>	Una Snc in contabilità semplificata intende aderire alla rivalutazione nell'esercizio 2020, per incrementare il costo fiscalmente riconosciuto di alcuni cespiti. Pagherà l'imposta sostitutiva del 3%, mentre si chiede se si genera o meno una riserva in sospensione d'imposta anche in previsione di un ritorno alla contabilità ordinaria nel 2021	La rivalutazione eseguita da una società in contabilità semplificata non genera mai una riserva in sospensione di imposta, proprio a causa del motivo che questa tipo di società non presenta un vero patrimonio netto contabile. Una volta eseguita la rivalutazione, il saldo attivo non emerso nelle scritture contabili potrà emergere successivamente aderendo alla contabilità ordinaria ma la riserva non sarà classificata in sospensione di imposta

La disposizione apre anche alla possibilità di riallineare pagando il 3% le differenze di valore sui beni "rivalutabili" che possono già emergere tra valori di bilancio e valori fiscali. Tali disallineamenti sono tipicamente riferibili all'effettuazione di operazioni straordinarie ma potrebbero anche essere conseguenze di legittime operazioni di rivalutazioni effettuate solo sul piano civilistico in passato (ad esempio ai sensi del D.L. 185/2008). Sull'argomento torneremo in seguito.

### Il saldo attivo

Con il c.d. Decreto Agosto si presenta una grande occasione per incrementare i patrimoni netti delle società, anche in vista delle perdite che probabilmente si verificheranno nell'esercizio 2020 a causa della emergenza Coronavirus. La rivalutazione generalizzata dei beni d'impresa da eseguire nell'esercizio 2020 permetterà l'iscrizione del saldo attivo che è una riserva di patrimonio netto utilizzabile per fronteggiare le perdite di cui sopra. Va anche considerato che superata la boa temporale del 31 dicembre 2020 verranno meno le protezioni civilistiche rispetto alla negatività del patrimonio netto e, come ha notato la circolare Assonime n. 16/2020 (§ 2.4.), senza una disposizione che rimandi gli effetti degli articoli [2447](#) e [2482-ter](#), cod. civ., molte imprese si troveranno in difficoltà.

Ebbene, al di là dell'auspicabile intervento normativo, le varie norme di rivalutazione aiutano a superare questo scoglio con uno scenario alquanto variegato che vediamo di riassumere schematicamente:

1. rivalutazione del settore alberghi e termale, [articolo 6-bis](#), D.L. 23/2020. La rivalutazione, che ha rilevanza fiscale pur non essendo dovuta imposta sostitutiva, genera la formazione del saldo attivo, quale riserva di patrimonio netto in sospensione d'imposta, tranne che venga versata imposta sostitutiva del 10% per ottenere l'affrancamento della riserva stessa;
2. rivalutazione generalizzata dei beni d'impresa, [articolo 110](#), D.L. 104/2020, con effetto meramente civilistico. Il Decreto, riutilizzando la formula normativa già inserita nel D.L. 185/2008 (con l'ormai

“famigerata” locuzione: “... il maggior valore può essere riconosciuto..”) permette di eseguire la rivalutazione senza effetto fiscale cui consegue l'emersione di un saldo attivo, riserva di patrimonio netto, non in sospensione di imposta, bensì semplicemente riserva di utili. Non essendo riserva in sospensione di imposta essa subisce la presunzione di cui all'[articolo 47](#), Tuir ai sensi del quale in caso di distribuzione di riserve, quelle di utili sono prioritariamente attribuite ai soci. Come ha ricordato la [circolare n. 22/2009](#) (§ 5) per le imprese individuali e le società di persone la eventuale distribuzione di detta riserva è operazione irrilevante dal punto di vista fiscale;

3. rivalutazione generalizzata dei beni d'impresa, [articolo 110](#), D.L. 104/2020, con effetto anche fiscale e conseguente versamento di imposta sostitutiva del 3%. Il saldo attivo si presenta come una riserva in sospensione di imposta e potrà essere affrancato tramite imposta sostitutiva del 10%, sia per società di capitali, sia per società di persone sia per imprese individuali.

Anche qui vediamo alcune situazioni esemplificative

<b>Società che gestisce albergo</b>	Una Srl gestisce un albergo e sarebbe intenzionata nel 2020 ad aderire alla rivalutazione dell'immobile detenuto in proprietà. La società vorrebbe ottenere il riconoscimento fiscale del nuovo valore, e si chiede se dovrà versare o meno l'imposta sostitutiva del 3%	Per i soggetti che svolgono attività nel settore alberghiero l' <a href="#">articolo 6-bis</a> , D.L. 23/2020 ha previsto una rivalutazione da eseguirsi nel 2020 con effetto fiscale dal 2021, per la quale non è previsto il versamento di alcuna imposta sostitutiva. Tale rivalutazione offre quindi gli stessi vantaggi di quella inserita nel c.d. Decreto Agosto per tutte le imprese, ma a differenza dell'ultima citata, non prevede il versamento di imposta sostitutiva e quindi si presenta più vantaggiosa
<b>Saldo attivo e società di persone</b>	Gialli Snc, da sempre in contabilità ordinaria, esegue la rivalutazione fiscale nel 2020, generando un saldo attivo. Deve ritenersi anche esso in sospensione di imposta, nonostante la società non sia un soggetto Ires?	La risposta è positiva. Il saldo attivo costituisce una posta in sospensione di imposta anche per società di persone, e se esso venisse attribuito ai soci si avrebbe un incremento dell'imponibile della società che per trasparenza verrebbe attribuito ai soci quale reddito di partecipazione

Lo scenario sopra descritto presenta diversi intrecci, poiché una società del settore alberghiero ha a disposizione tutte le ipotesi sopra descritte e sceglierà quella più conveniente, mentre le altre società potranno beneficiare solo della rivalutazione inserita nel c.d. Decreto Agosto (la quale evidentemente fagociterà la proroga della rivalutazione inserita nel Decreto Liquidità che si mostra decisamente meno conveniente).

### Saldo attivo e copertura di perdite

Riserva di rivalutazione dei beni d'impresa quale scudo per le perdite 2020 (e future) da Covid-19. Sono molti coloro che guardano alla possibilità di rivalutare il valore di bilancio dei beni immobilizzati non nella prospettiva di marginare sulla differenza tra la misura della tassazione sostitutiva e quella dell'imposizione ordinaria, ma valutando i benefici che in termini di protezione patrimoniale la rivalutazione può consegnare.

L'[articolo 6](#), D.L. 23/2020 ha sospeso, dal 9 aprile al 31 dicembre 2020, l'applicazione degli articoli [2447](#) e [2482-ter](#), cod. civ.. Tale disposizione prevede che, se la perdita di oltre 1/3 riduce il capitale al di sotto del minimo legale, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo. In pratica, nel periodo citato, l'assemblea non è tenuta ad adottare alcuno dei provvedimenti di ricapitalizzazione, trasformazione o messa in liquidazione della società, previsti dal codice civile. Il problema che si pone, al riguardo, è capire però cosa succederà con lo spirare del termine del 31 dicembre 2020.

Come segnalato da Assonime (circolare n. 16/2020) sulla base della lettera della norma gli obblighi previsti dall'[articolo 2447](#), cod. civ. rivivrebbero dal 1° gennaio 2021, con tutte le conseguenze del caso per amministratori e, in caso di inerzia degli stessi, collegio sindacale (ovviamente ove esistente). Assonime evidenzia anche che una soluzione più coerente potrebbe essere quella di ritenere che la sospensione dell'articolo 2447, cod. civ., determini l'effetto più generale di rinviare le deliberazioni sulla ricapitalizzazione, trasformazione o liquidazione della società. Per questa via sarebbe possibile tenere conto del fatto che le perdite del 2020 discenderanno da una situazione riconducibile a cause di forza maggiore, riconoscendo così alle imprese più tempo per recuperare le proprie capacità reddituali, patrimoniali e finanziarie, una volta superati gli effetti della pandemia. Ma come detto, il dato normativo, oggi, non è molto rassicurante.

In questo scenario certamente complesso, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa grazie alle eccezionali regole varate con il D.L. 104/2020 è un'opportunità cui guardare con grande interesse, vuoi perché sarà possibile scegliere anche una rivalutazione solo civilistica e in quanto tale, quindi, gratuita, vuoi perché la rimozione dell'obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, consentirà una notevole discrezionalità di intervento.

La riserva da rivalutazione che si genererà per effetto della rivalutazione, peraltro, consentirà all'impresa di poter contare su un surplus di patrimonio netto da destinare a difesa dell'integrità del capitale sociale anche rispetto alle perdite future. È, infatti, evidente che gli effetti economici negativi

derivanti dalla pandemia non si esauriranno nel corso 2020, ma saranno destinati a propagarsi nel tempo. Anche in quest'ottica, quindi, il legittimo rafforzamento patrimoniale che può offrire la rivalutazione è da guardare con favore.

L'eventuale destinazione della riserva da rivalutazione, poi, determinerà le modalità di deliberazione assembleare necessarie. La destinazione ad aumento del capitale sociale dovrà transitare attraverso una determinazione dell'assemblea straordinaria. L'utilizzo a copertura delle perdite di periodo, invece, potrà, in linea generale e quindi tralasciando ipotesi ex articoli [2446](#) e [2447](#), cod. civ. essere decisione di competenza dell'assemblea ordinaria. Diverso ancora è il caso della riduzione definitiva della riserva da rivalutazione ex [articolo 13](#), L. 342/2000 che deve avvenire con deliberazione dell'assemblea straordinaria, al fine di dare definitività all'utilizzo della stessa in relazione agli obblighi di sua ricostituzione con gli eventuali utili futuri.

Da ultimo un cenno all'opportunità di rivalutare il valore dei beni d'impresa anche in capo alle società di persone e alle imprese individuali. Oltre a intuitivi aspetti correlati al miglioramento degli indici di bilancio che si potrebbero ottenere grazie al rafforzamento patrimoniale conseguente alla rivalutazione cui è certamente sensibile il merito creditizio bancario, la rimozione, grazie alla rivalutazione, di un eventuale *deficit* patrimoniale causato dall'incidenza delle perdite su un patrimonio netto fragile (magari ulteriormente annacquato dai prelevamenti dei soci o del titolare in conto "utili"), potrà consentire a questi soggetti anche di difendere più efficacemente la deduzione degli interessi passivi pagati sui finanziamenti di terzi che diversamente potrebbero essere considerati non "inerenti" in sede di verifica fiscale.

### I "problemi" fiscali nell'utilizzo del saldo attivo a copertura di perdite

L'utilizzo del saldo attivo da rivalutazione a copertura di perdite può comportare conseguenze di natura fiscale, e più precisamente un incremento dell'imponibile della società che lo ha utilizzato? Questa domanda è di fondamentale interesse dato che non saranno pochi i casi in cui la rivalutazione dei beni di impresa ha proprio questo specifico obiettivo: incrementare il patrimonio netto per poi ridurlo a copertura di perdita senza costringere i soci a eseguire ricapitalizzazioni. Il problema ha assunto una certa delicatezza dopo la [risposta a interpello n. 316/2019](#), con cui si è sostenuto che se il saldo attivo è in sospensione di imposta, a certe condizioni la copertura di perdite genera imponibile, fermo restando, conclude laconicamente l'interpello, la possibilità di utilizzare altre riserve non in sospensione di imposta.

Per analizzare la questione partiamo proprio da quest'ultimo punto: la scelta della riserva da utilizzare per coprire una perdita non è libera ma deve seguire un ordine che va dall'utilizzo *in primis* delle riserve più disponibili (riserve di utili) e in subordine quelle meno disponibili (saldo attivo da rivalutazione e riserve di capitale). Il principio, posto per dare attuazione alla necessaria tutela dei creditori, comporta che si dovranno utilizzare per prime le riserve disponibili; se queste ultime sono insufficienti si dovranno intaccare anche le riserve vincolate.

In particolare, la Cassazione (sentenza n. 12347/1999) ha suggerito questo ordine: riserve facoltative, riserve statutarie, riserve legali. Ora ipotizziamo che l'unica riserva disponibile nel netto sia il saldo attivo, e che sia riserva in sospensione d'imposta poiché è stata eseguita la rivalutazione con effetto fiscale. È chiaro che qualora fosse stata eseguita la rivalutazione con mero effetto contabile la riserva scaturente non sarebbe stata in sospensione di imposta e quindi non si porrebbe alcun problema fiscale nell'utilizzarla a copertura della perdita. Se, invece, la riserva, come si diceva, è in sospensione di imposta, l'utilizzo per attribuzione ai soci comporta l'emersione di un imponibile in capo alla società pari alla riserva stessa al lordo dell'imposta sostitutiva da rivalutazione. Questo il disposto dell'[articolo 13](#), comma 3, L. 342/2000, applicabile anche alla rivalutazione attuale in forza del richiamo contenuto al comma 7, [articolo 110](#), D.L. 104/2020. Nell'articolo 13, L. 342/2000 si parla di tassazione nell'ipotesi di attribuzione ai soci e non per copertura di perdite. La tesi dell'Agenzia delle entrate ([risposta a interpello n. 316/2019](#)), che conclude per la tassazione della riserva anche per utilizzo a copertura di perdite, deve però essere confinata al caso specifico sottoposto a interpello, cioè l'utilizzo, direttamente a patrimonio netto, del saldo attivo per azzerare una perdita derivante da un disavanzo da fusione. La circostanza che la perdita di quell'interpello non fosse "perdita di esercizio" bensì un dato allocato direttamente a patrimonio netto, ha indotto l'Agenzia delle entrate a pronunciarsi in favore della imponibilità (in questo senso in linea con un precedente della Corte di Cassazione, [sentenza n. 5943/2017](#)), ma non vi è dubbio che quando si parla di perdite di esercizio, l'utilizzo del saldo attivo in sospensione di imposta non provoca alcuna tassazione. Questa è l'unica possibile lettura dell'[articolo 13](#), comma 3, L. 342/2000, il che porta a dire che per le perdite di esercizio 2020 prodotte anche dalla emergenza Coronavirus (ma non solo queste ovviamente) l'utilizzo del saldo attivo potrà essere una valida alternativa alla ricapitalizzazione.

Riassumiamo i concetti di cui sopra con il seguente esempio:

<b>Srl in perdita nel 2020</b>	Neri Srl è certa di maturare una perdita nell'esercizio 2020 superiore al capitale sociale e non detiene altre riserve. Per evitare la ricapitalizzazione	La risposta è positiva. Il saldo attivo che emerge eseguendo la rivalutazione solo civilistica non va considerato una riserva in sospensione di imposta, bensì una riserva di
--------------------------------	---	---



	intende aderire alla rivalutazione solo civilistica. Potrà utilizzare il saldo attivo da rivalutazione per coprire la perdita senza conseguenze fiscali?	utili libera e disponibile per l'utilizzo a copertura di perdite. Peraltro, anche se la riserva da saldo attivo fosse in sospensione d'imposta, il suo utilizzo a copertura di perdite di esercizio non genererebbe incrementi di imponibile
--	--	--

### Il riallineamento

Da quando nel 2000 è stata promulgata la norma sulla rivalutazione dei beni d'impresa cui si sono ispirate tutte quelle successive, cioè la L. 342/2000, in ogni "campagna rivalutativa" è sempre stato inserito dal Legislatore il meccanismo del riallineamento tra i maggiori valori contabili iscritti in bilancio e i minori valori fiscali. Non fa eccezione il D.L. 104/2020 che prevede l'applicazione del riallineamento, sia per soggetti *Oic Adopter* sia per soggetti *las Adopter* in forza dei richiami contenuti nell'[articolo 110](#), commi 7 e 8, D.L. 104/2020. Il riallineamento tra i maggiori valori contabili presenti nel bilancio al 31 dicembre 2019 e i minori valori fiscali è una procedura molto diversa dalla rivalutazione: infatti, la prima presuppone che sia già presente un disallineamento mentre con la rivalutazione il disallineamento è creato dalla stessa procedura. Per questo motivo non si genera alcun maggiore valore nel patrimonio netto, anche se sarà necessario prestare attenzione alle riserve che dovranno essere allocate. Il disallineamento tra valori contabili e valori fiscali potrebbe essere stato generato da operazioni straordinarie neutrali (conferimenti di azienda, fusioni, scissioni e trasformazioni) oppure da rivalutazione con impatto meramente civilistico eseguite in passato. Proprio con riferimento a questa ultima situazione, potrebbe essere il caso di valutare con attenzione il riallineamento attuale che, tramite il richiamo alle norme sulla rivalutazione, avrà un costo molto contenuto pari a 3% del differenziale tra valori contabili e fiscali al 31 dicembre 2020. Peraltro, anche i maggiori valori emersi in relazione a una operazione di conferimento d'azienda, fusione o scissione eseguita nel 2019, e che avrebbero potuto essere affrancati versando una imposta sostitutiva la cui aliquota, in situazione ordinaria, va dal 12% al 16%, ora potranno essere riconosciuti fiscalmente tramite il versamento di una imposta sostitutiva molto meno elevata, pari, appunto al 3%, anche se, va ricordato, che con l'affrancamento ordinario non si creano riserve in sospensione di imposta come, invece, sono qualificate quelle che si generano con il riallineamento. Ma vediamo i punti principali di questa procedura e gli elementi di differenziazione rispetto alla rivalutazione. L'ambito oggettivo del riallineamento è il medesimo della rivalutazione in base al richiamo che l'[articolo 14](#), L. 342/2000 esegue ai beni rivalutabili. Quindi parliamo di immobilizzazioni materiali e immateriali, però, per queste ultime, è necessarie che siano rappresentate da beni o diritti giuridicamente tutelabili, pertanto, ad

esempio, non è riallineabile l'avviamento che spesso emerge nelle operazioni straordinarie sopra citate. La [circolare n. 14/E/2017](#) ha ricordato che i beni da riallineare devono essere presenti sia nell'esercizio precedente a quello di riallineamento (2019) sia nell'esercizio in cui è eseguita l'operazione, quindi il 2020, considerando come ammontare disallineato quello che risulta con il decremento registrato nello stesso 2020. Il riallineamento, se deciso, va eseguito per l'intero valore disallineato (quindi esclusa la possibilità di un riallineamento parziale) e può essere eseguito anche sul singolo bene, senza coinvolgere necessariamente la categoria omogenea. Peraltro, questa ultima peculiarità nell'attuale scenario non è più un elemento di distinzione con la rivalutazione atteso che anche questa potrà essere eseguita distintamente per ciascun bene. Una importante differenza tra riallineamento e rivalutazione consiste nel fatto che mentre nella rivalutazione l'incremento dei valori dei beni provoca un collegato incremento del netto patrimoniale, nel riallineamento nulla di ciò accade. L'incremento patrimoniale si è già verificato prima quando è stata eseguita l'operazione che ha generato il disallineamento, semmai ora occorre agire sulla natura fiscale delle riserve. Infatti, condizione per riallineare è l'apposizione dello *status* di sospensione di imposta a una qualunque riserva di netto, per un ammontare pari al disallineamento sopposto a imposta sostitutiva, al netto di quest'ultima (cfr. circolare Assonime n. 13/2001, § 15). Al riguardo va distinto il momento in cui va imposto lo *status* di sospensione di imposta rispetto al momento in cui nel patrimonio netto deve esistere una riserva capiente per questa allocazione. Mentre la allocazione della riserva in sospensione di imposta avviene tramite delibera assembleare che non va assunta necessariamente in sede di approvazione del bilancio di esercizio 2020, il patrimonio netto (riserve o anche capitale sociale) deve essere capiente al 31 dicembre 2020. La delibera assembleare con cui viene vincolato fiscalmente il patrimonio netto potrà essere assunta anche dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2020 (che è il mezzo tramite il quale viene "ufficializzato" il riallineamento), ma comunque entro l'esercizio successivo a quello di riferimento del riallineamento stesso.

L'applicazione dell'articolo 14, L. 342/2000 anche all'attuale rivalutazione, sancita dal D.L. 104/2020, comporta una serie rinvii normativi che vanno aggiornati alle norme vigenti. In primo luogo, l'articolo 14, comma 1, L. 342/2000 (Riallineamento) richiama l'ambito oggettivo dei beni rivalutabili previsto nell'[articolo 10](#) della medesima norma: aggiornando tale rinvio all'attuale normativa emerge che saranno riallineabili tutti i beni rivalutabili e cioè le immobilizzazioni materiali, quelle immateriale incorporate in beni giuridicamente tutelabili e le partecipazioni immobilizzate in società controllate o collegate. In secondo luogo, l'[articolo 14](#), comma 2, L. 342/2000 richiama l'[articolo 12](#) e quindi la aliquota della imposta sostitutiva che per questa rivalutazione è fissata al 3% per tutte le

immobilizzazioni. Per quanto riguarda l'ambito temporale, cioè il momento di efficacia del riallineamento, le precedenti interpretazioni della Agenzia delle entrate (ad esempio la [circolare n. 14/E/2017](#)) richiamano le medesime regole previste per la rivalutazione, quindi possiamo dire che il riallineamento eseguito nel 2020 viene riconosciuto a far data dal 2021 in materia di deducibilità fiscale degli ammortamenti e di computo dei beni nel plafond per le spese di manutenzione ordinaria. Per quanto riguarda invece la cessione dei beni riallineati, essendo assente una disposizione specifica (invece emanata in precedenti rivalutazioni, si pensi all'articolo 1, [comma 703](#), L. 160/2019) occorre concludere che per tutti i beni, compresi gli immobili, si applicano le regole contenute nell'[articolo 110](#), comma 5, D.L. 104/2020, cioè il maggior valore fiscale è riconosciuto se la cessione avviene dal 2024 in poi.

Molto articolato è lo scenario che si presenta per le società che operano nel settore alberghiero e termale, per le quali l'[articolo 6-bis](#), D.L. 23/2020 ha sancito una rivalutazione gratuita che, come al solito è accompagnata da un riallineamento, altrettanto gratuito. Per questi soggetti il riallineamento ex D.L. 23/2020 appare certamente più conveniente poiché non presenta alcun costo di imposta sostitutiva e ha riconoscimento fiscale immediato, quindi già dal 2020 se si deciderà di eseguirlo in questo esercizio, oppure dal 2021 se si posticiperà la scelta, posto che la procedura di rivalutazione/riallineamento ex D.L. 23/2020 prevede un arco temporale di esecuzione biennale. Nemmeno l'aspetto del vincolo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea costituisce un elemento positivo a favore della scelta di utilizzare la norma del D.L. 104/2020, dato che nel riallineamento da sempre si può agire nei confronti del singolo bene senza coinvolgere l'intera categoria omogenea. Sotto il profilo del vincolo della riserva le due disposizioni appaiono del tutto simili poiché in entrambi i casi è richiesto di vincolare una riserva in sospensione di imposta con possibile affrancamento a titolo oneroso versando l'imposta sostitutiva del 10%. In sostanza nel settore alberghiero a tutti gli effetti, appare più conveniente utilizzare la procedura del D.L. Liquidità in luogo di quella fissata con il c.d. D.L. Agosto.

Vediamo qualche esempio

<b>Fusione e disavanzo imputato ad avviamento</b>	In una fusione per incorporazione eseguita nel 2016, una Spa ha rilevato un certo ammortare di disavanzo imputato ad avviamento. Con il riallineamento da Decreto Agosto 2020 è possibile ottenere il riconoscimento fiscale di tale posta?	La risposta è negativa. È possibile riallineare i medesimi beni che costituiscono ambito oggettivo della rivalutazione, cioè le immobilizzazioni materiali ed immateriali, ma per queste ultime è necessario che siano incorporate in beni veri e propri giuridicamente tutelabili quali diritti di concessione o licenze. L'avviamento invece è
---	---	--

		una immaterialità non incorporata in un bene e da qui l'impossibilità di riallinearlo
--	--	---

<b>Riallineamento e riserva in sospensione di imposta</b>	Neri Srl presenta al 31 dicembre 2020 un disallineamento su immobile rivalutato solo civilisticamente. L'ammontare del disallineamento è di 100, e il patrimonio netto al 31 dicembre 2020 è di 98. Sarà possibile eseguire il riallineamento?	La risposta è positiva. Condizione necessaria per il riallineamento è che il patrimonio netto dell'esercizio in cui esso è eseguito sia almeno uguale alla riserva che va accantonata in sospensione di imposta. Dato che l'accantonamento avviene al netto della imposta sostitutiva, si avrà un accantonamento di 97 che trova capienza nel patrimonio netto al 31 dicembre 2020
---	--	--

### SCHEDA DI SINTESI

La Rivalutazione solo contabile. Il D.L. 104/2020 autorizza a eseguire una rivalutazione dei beni di impresa con valenza meramente civilistica. Si avrà quindi un incremento del patrimonio netto con conseguente incremento del valore delle immobilizzazioni, valore che però non sarà fiscalmente riconosciuto. Il saldo attivo che si genera in questo caso non è in sospensione di imposta.



La rivalutazione con effetto anche fiscale. Il D.L. 104/2020 prevede che la rivalutazione possa avere effetto anche fiscale, ma in questo caso si deve versare una imposta sostitutiva del 3% sia per i beni ammortizzabili sia per quelli non ammortizzabili. L'effetto fiscale per gli ammortamenti è riconosciuto dall'esercizio successivo a quello di rivalutazione, quindi nella generalità dei casi dal 2021.



Le imposte differite. Se la rivalutazione è meramente civilistica si crea un disallineamento tra valore contabile e valore fiscale del bene, il che impone di creare le imposte differite che andranno a ridurre direttamente il saldo attivo da rivalutazione. Se invece la rivalutazione è fiscale il disallineamento è solo temporaneo nel senso che i beni rivalutati e ceduti entro il 2024 generano plus/minus considerando il valore *ante* rivalutazione. L'iscrizione di imposte differite, in tal caso ha poco senso poiché non è verosimile che un soggetto rivaluti già sapendo che li cederà entro il 2024, vanificando, così, l'effetto positivo della rivalutazione.



Il riallineamento. Con il riallineamento un soggetto che ha in bilancio beni il cui valore contabile è superiore a quello fiscale (per effetto, ad esempio di precedenti rivalutazioni meramente civilistiche o operazioni straordinarie neutrali) può ottenere il riconoscimento del maggior valore anche in ambito fiscale versando una imposta sostitutiva uguale a quella prevista dalla rivalutazione, cioè il 3%. È necessario, inoltre, isolare nel patrimonio netto una riserva in sospensione di imposta la quale può essere affrancata versando una ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

## La circolare tributaria n. 35/2020

# Regime Iva delle vendite *online* di beni in territorio estero

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

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta all'interpello n. 238/2020](#), ha discutibilmente esteso il beneficio della non imponibilità Iva di cui all'[articolo 8](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, previsto per le cessioni all'esportazione, al caso esposto, in cui gli acquirenti non sono ancora individuati al momento dell'invio dei beni al di fuori dell'Unione Europea.

La conclusione dell'Agenzia delle entrate è vantaggiosa per gli operatori nazionali, ma mal si concilia con le indicazioni di prassi e di giurisprudenza assunte a sostegno della non imponibilità.

### L'oggetto dell'istanza di interpello

La fattispecie posta all'attenzione dell'Agenzia delle entrate è relativa a una società italiana che intende commercializzare i beni di propria produzione in uno specifico Paese extra-UE, avvalendosi a tal fine di una piattaforma digitale.

Dal punto di vista logistico, l'istante ha reso noto che la merce parte dall'Italia per essere trasferita in un magazzino di proprietà di terzi situato in una "zona franca" del Paese extra-UE di destinazione, in attesa di essere venduta a "privati consumatori" dello stesso Paese.

Dal punto di vista amministrativo, la merce, che rimane di proprietà dell'istante fino a quando non verrà venduta ai clienti, all'uscita dal magazzino italiano sarà accompagnata da una fattura *pro forma*, idonea a connotare un'esportazione definitiva solo dal punto di vista doganale. In questo documento, la merce sarà valorizzata al presumibile valore di vendita, che corrisponde al prezzo praticato per la cessione.

Quando perviene l'ordine sul portale *online*, la merce è ceduta al cliente e l'incasso del corrispettivo di vendita è accreditata all'istante, previa decurtazione sia dei dazi e delle altre misure applicate dalle Autorità locali al momento dello sdoganamento, sia delle commissioni contrattualmente pattuite.

Il portale non emette alcuna fattura al privato, ma solo una sorta di scontrino che viene inviato in automatico una volta confermato l'ordine.

## Il rapporto tra la non imponibilità e la territorialità dell'operazione

L'analisi del trattamento applicabile, ai fini dell'Iva, all'operazione in esame esige alcune preliminari considerazioni sul rapporto tra la non imponibilità dell'[articolo 8](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 e la territorialità delle cessioni di beni prevista dall'[articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972.

Nel caso rappresentato, l'effetto traslativo della proprietà si manifesta in territorio estero, siccome i beni sono venduti successivamente alla loro avvenuta spedizione nel Paese extra-UE di riferimento.

Sotto il profilo territoriale, pertanto, tali cessioni non soddisfano il presupposto territoriale previsto dall'[articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, che richiede – al momento della cessione – l'esistenza fisica dei beni in Italia, i quali – come puntualmente stabilito dall'[articolo 32](#), Direttiva 2006/112/CE – devono ivi trovarsi al momento iniziale della spedizione/trasporto.

In assenza del requisito in esame, la non imponibilità dovrebbe restare conseguentemente preclusa, come già messo in luce dalla prassi amministrativa in numerose occasioni, per esempio a seguito della riforma dei criteri territoriali applicabili alle prestazioni di servizi operata dal D.Lgs. 18/2010, in recepimento della Direttiva 2008/8/CE<sup>1</sup>.

## L'estensione della non imponibilità anche alle operazioni extraterritoriali

La prassi amministrativa e la giurisprudenza hanno esteso, in via di eccezione, il regime di non imponibilità dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 ad alcune specifiche ipotesi di cessione, con passaggio della proprietà perfezionato successivamente all'invio dei beni al di fuori della UE.

Segnatamente, si tratta dei casi, di seguito descritti, di:

- cessione di beni nell'ambito dell'accordo di *consignment stock*;

---

<sup>1</sup> Cfr. [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 5), secondo cui "le modifiche apportate dal Decreto n. 18, in materia di territorialità, impongono altresì una riconsiderazione dell'attuale ambito di operatività delle disposizioni di cui all'[articolo 9](#), comma 1, D.P.R. 633/1972. Deve anzitutto precisarsi che tale disposizione continua a trovare applicazione per le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta ai sensi dei precedenti articoli da 7 a 7-septies".

– cessione di beni in regime “franco valuta”, laddove i beni sono spediti/trasportati in territorio estero per essere successivamente ceduti al cliente non residente in virtù dell’impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle parti.

### Consignment stock in ambito extraacomunitario

Lo schema del *consignment stock* può essere utilizzato anche nei rapporti con soggetti extra-UE e, nel caso in cui l’operatore nazionale agisca in veste di fornitore, occorre stabilire se sia possibile considerare l’operazione come una cessione all’esportazione, in quanto tale non imponibile ai fini Iva ai sensi dell’[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, con la conseguente costituzione del *plafond* per l’acquisto o l’importazione di beni e servizi senza applicazione dell’imposta.

L’Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 58/E/2005](#), ha chiarito che analoghe conclusioni a quelle indicate dalla [risoluzione n. 235/E/1996](#) valgono nel caso in cui i beni siano inviati a destinazione di un acquirente stabilito in un Paese extra-UE, presso un deposito del medesimo o di un terzo cui quest’ultimo possa accedere.

All’atto dell’espletamento delle formalità doganali di esportazione si è, infatti, in presenza di una cessione a titolo oneroso dei beni; la stessa, tuttavia, in virtù del contratto di *consignment stock*, si realizza secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, cioè al momento del prelievo della merce dal deposito.

In questa ipotesi, con il prelievo, si dà esecuzione alla compravendita da parte dell’acquirente cui i beni sono stati inviati e messi a disposizione dal venditore, per cui si realizzano i presupposti per inquadrare l’operazione come cessione all’esportazione non imponibile ai sensi dell’articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972; naturalmente, il *plafond* si costituirà solo nel momento e nella misura in cui i beni risultino prelevati dall’acquirente e debitamente fatturati dal fornitore italiano.

Fasi in cui si articola l’operazione
L’acquirente invia un ordine di acquisto al fornitore che consegna i beni all’estero presso un deposito del soggetto acquirente o, a seconda dei casi, di un soggetto terzo con accesso esclusivo da parte dell’acquirente
L’esportazione delle merci spedite risulta dall’emissione della relativa bolletta doganale corredata da una fattura <i>pro forma</i>
All’atto del prelievo, l’acquirente emette un documento attestante le merci ritirate ai fini della definizione finanziaria dell’operazione
Il fornitore emette una fattura, in relazione ai beni prelevati, contenente le indicazioni dell’ordine, della bolletta doganale, della fattura <i>pro forma</i> e del documento rilasciato dall’acquirente al momento del prelievo



Adempimenti del fornitore italiano	
Adempimenti conseguenti all'invio dei beni in un Paese extra-UE	Emissione della bolletta doganale di esportazione corredata da una fattura <i>pro forma</i>
Adempimenti conseguenti al prelievo dei beni	Emissione, rispetto al momento del prelievo, della fattura di vendita con l'annotazione del titolo di non imponibilità e con l'eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale)
	Annotazione della fattura di vendita nel registro delle fatture emesse (di cui all' <a href="#">articolo 23</a> , D.P.R. 633/1972) secondo l'ordine della numerazione ed entro 15 giorni

Come puntualizzato dalla [risoluzione n. 58/E/2005](#), le considerazioni esposte non possono essere formulate in mancanza di un contratto di *consignment stock*, ovvero in presenza di una fattispecie in cui l'operatore nazionale invia i beni verso un proprio deposito situato in un Paese extra-UE per la successiva rivendita; in tal caso, infatti, all'atto dell'esportazione della merce, non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso e la rivendita effettuata nel Paese terzo non rileva agli effetti dell'Iva per carenza del presupposto territoriale<sup>2</sup>.

## Esportazioni “franco valuta”

In via di principio, al di fuori dell'accordo di *consignment stock*, l'[articolo 8](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, nel prevedere che costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili, “*le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti ...*”, dovrebbe essere interpretato nel senso che, per ritenere sussistente una cessione all'esportazione non imponibile, è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento, oltre naturalmente al pagamento del corrispettivo.

Questa conclusione, sostenuta dall'Amministrazione finanziaria nella [circolare n. 156/1999](#), è stata confermata dalla [risoluzione n. 306/E/2008](#) in relazione a una fattispecie di invio dei beni all'estero senza che fosse in programma alcuna cessione. In tale evenienza, infatti, l'invio dei beni al di fuori della UE costituisce una mera esportazione “franco valuta” in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le cessioni all'esportazione di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972, cioè il trasferimento del diritto di proprietà dei beni stessi.

<sup>2</sup> Cfr. articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972.

In linea di principio, pertanto, l'esportazione "franco valuta" non beneficia del trattamento di non imponibilità in esame, ma l'eccezione – secondo la successiva elaborazione della giurisprudenza e della prassi amministrativa – è costituita da quelle operazioni che, pur non essendo riconducibili allo schema del contratto di *consignment stock*, siano – sul piano degli effetti – molto simili a quest'ultima fattispecie.

Accordo/procedura	Riflessi ai fini Iva
<i>Consignment stock</i>	<p>All'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione si è in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci in uscita; cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto in esame, è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, cioè all'atto del prelievo dal deposito.</p> <p>In questa ipotesi, con il prelievo, si dà esecuzione alla compravendita da parte dell'acquirente al quale i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore; si realizzano, pertanto, i presupposti per inquadrare l'operazione nell'ambito delle cessioni all'esportazione non imponibili Iva ai sensi dell'<a href="#">articolo 8</a>, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972</p>
Esportazione "franco valuta"	<p>Quando i beni siano inviati al di fuori dell'Unione Europea in regime "franco valuta", cioè senza trasferimento della proprietà, per essere successivamente ceduti al cliente non residente in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto <i>ab origine</i> dalle parti, nel presupposto che il fornitore italiano possa considerarsi, al momento del trasporto/spedizione dei beni in territorio estero, obbligato a vendere al cliente non residente i suddetti beni, può ritenersi che, con il prelievo della merce dal deposito per la consegna al cliente, si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione nell'ambito delle cessioni all'esportazione non imponibili Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972</p>

L'ipotesi considerata è quella che ricorre nel caso affrontato dalla [risoluzione n. 94/E/2013](#), vale a dire quando i beni siano inviati al di fuori della UE in regime "franco valuta" per essere successivamente ceduti al cliente non residente in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle parti.

La merce:

– ancorché stoccata in un deposito di proprietà dell'operatore nazionale o di cui, comunque, quest'ultimo ha la disponibilità in virtù, per esempio, del contratto di locazione appositamente stipulato;

– risulta vincola, sin dall’inizio, all’esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze produttive/commerciali.

Nel presupposto, quindi, che il fornitore italiano possa considerarsi, al momento del trasporto/spedizione dei beni fuori dalla UE, obbligato a vendere al cliente estero i suddetti beni, può ritenersi che:

– con il prelievo della merce dal deposito per la consegna al cliente estero si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l’operazione come cessione all’esportazione non imponibile ai sensi dell’[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972; e  
– conseguentemente, il *plafond* di cui all’articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972 si costituisce solo nel momento e nella misura in cui la merce risulta prelevata dall’acquirente e debitamente fatturata dal fornitore.

Questa conclusione presuppone, come già affermato in giurisprudenza<sup>3</sup>, che sussista il carattere definitivo dell’operazione, sicché risulta essenziale, al fine di evitare iniziative fraudolente, la prova – il cui onere grava sul contribuente – che l’operazione, fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all’estero.

La prova richiesta ricalca quella che la stessa giurisprudenza di legittimità ha previsto in relazione alla prova del trasporto/spedizione dei beni nell’ambito delle triangolazioni all’esportazione.

È stato, infatti, affermato che, affinché un’operazione triangolare possa qualificarsi come cessione non imponibile, l’espressione letterale “a cura” del cedente, contenuta nell’articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, deve essere interpretata in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente (al di fuori, cioè, di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente) decidere di inviare i beni in altro Stato membro o al di fuori della UE. Pertanto, non è necessario che il trasporto/spedizione della merce avvenga in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest’ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova che l’operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista del trasporto/spedizione al cessionario residente all’estero<sup>4</sup>.

Riguardo alla prova della volontà delle parti di inviare la merce all’estero ai fini della successiva vendita, la [risoluzione n. 94/E/2013](#) ha considerato tuttora valide le indicazioni fornite con la risoluzione n. 520657/1975, secondo cui il collegamento tra i beni inviati all’estero in regime “franco valuta” (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali può essere dimostrato mediante:

<sup>3</sup> Cfr. Cassazione n. 23588/2012 e, più recentemente, Cassazione n. 5894/2013.

<sup>4</sup> Cfr., per tutte, Cassazione n. 14405/2014, n. 23735/2013, n. 13331/2013, n. 14186/2013, n. 6898/2011, n. 24964/2010 e n. 4098/2000.

- l’annotazione in un apposito registro, tenuto ai sensi dell’[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972, delle spedizioni dei beni all’estero, riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione;
- l’indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all’acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

Come anticipato, la soluzione fornita dalla [risoluzione n. 94/E/2013](#) trova conferma nella posizione della giurisprudenza di legittimità, la quale ha escluso che, per applicare la non imponibilità di cui all’[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, sia indispensabile che l’effetto traslativo della proprietà sia contestuale all’invio dei beni in territorio extracomunitario.

Dal citato dato normativo si desume che la cessione all’esportazione si configura in presenza di una transazione caratterizzata dal concorso di due distinti requisiti:

- il trasporto/spedizione dei beni fuori dall’Unione Europea, comprovato da un’apposita documentazione e
- il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale sui beni medesimi.

Non si riscontra, tuttavia, né a livello normativo, né sul piano sistematico, alcuna esigenza che imponga una sequenza temporale vincolata degli effetti della transazione, nella specie l’anteriorità dell’effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell’uscita della merce dal territorio comunitario.

In particolare:

- sul piano normativo, assume rilevanza la nozione di “operazione”, per cui l’accezione “cessione all’esportazione”, utilizzata dall’[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972, indica che è richiesto, ai fini della non imponibilità, un vincolo finalistico tra il trasferimento della proprietà e l’esportazione, ma non anche un’obbligata successione temporale tra i 2 termini dell’operazione;
- sul piano sistematico, il principio della tassazione dei beni nel luogo di consumo presuppone solo il carattere definitivo dell’operazione, sicché ciò che risulta essenziale – e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente – è la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l’operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all’estero.

In definitiva, le sentenze n. 23588/2012 e n. 5894/2013 escludono che il beneficio della non imponibilità previsto per le cessioni all’esportazione possa essere negato nell’esclusiva considerazione

che il trasferimento della proprietà relativo ai beni esportati si sia verificato in un momento successivo a quello del relativo invio dei beni in territorio extracomunitario.

È il caso di osservare che questa conclusione, a sua volta, si basa sulle indicazioni contenute nella norma di comportamento n. 161 dell'Aidc (Associazione italiana dottori commercialisti).

L'Associazione rammenta che l'articolo 8, § 1, lettera a), della VI Direttiva (ora [articolo 32](#) della Direttiva 2006/112/CE) qualifica la cessione all'esportazione in funzione di 2 elementi distinti, costituiti:

- dalla consegna o spedizione dei beni e
- dall'atto negoziale in base al quale avviene il trasferimento della proprietà, che può essere immediato o differito.

L'operazione e, quindi, il regime di non imponibilità, non dipende dall'ordine cronologico in cui i suddetti elementi si verificano, in quanto la momentanea assenza di uno di essi si pone esclusivamente come condizione di sospensione degli effetti della cessione, espressamente prevista – nell'ordinamento interno – dall'[articolo 6](#), commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972.

Secondo la norma di comportamento, affinché le cessioni all'esportazione, il cui effetto traslativo sia posticipato rispetto all'invio dei beni all'estero, siano rilevanti ai fini del *plafond*, è indispensabile che l'intervallo temporale tra il trasporto/spedizione e la cessione successivamente eseguita trovi giustificazione nell'intenzione dell'operatore nazionale di vendere i beni sin dal momento del loro invio in territorio extracomunitario.

### **L'applicazione della non imponibilità quando i clienti non sono ancora individuati**

Come anticipato, l'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 238/2020](#), ha discutibilmente esteso il beneficio della non imponibilità Iva di cui all'[articolo 8](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, previsto per le cessioni all'esportazione, al caso esposto, in cui gli acquirenti non sono ancora individuati al momento dell'invio dei beni al di fuori della UE.

L'Agenzia delle entrate, dopo avere ricordato che, di regola, il previo invio dei beni all'estero senza il contestuale passaggio della proprietà costituisce una mera esportazione "franco valuta" che non beneficia della non imponibilità, ha richiamato il contenuto della [risoluzione n. 94/E/2013](#), secondo cui la fattispecie descritta dalla società è assimilabile al *consignment stock*, trattandosi anch'esso di un contratto in cui il requisito del trasferimento della proprietà assume un ruolo importante nell'ambito di una cessione all'esportazione.

Come indicato dall'Agenzia delle entrate:

*“se infatti, in esecuzione di un contratto di consignment stock, la merce è inviata dall'Italia in un Paese extra-UE, presso un deposito fiscale di proprietà dell'acquirente estero o di un terzo cui quest'ultimo possa accedere, all'atto del prelievo dei beni dal deposito da parte dell'acquirente, si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), del Decreto Iva.*

*Si dà atto quindi dell'esistenza di un'unitaria cessione a titolo oneroso delle merci in uscita, secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo delle merci dal deposito. In tale fattispecie, l'effetto traslativo della proprietà dei beni esportati, ancorché differito, non esclude che l'operazione, unitariamente considerata, possa considerarsi una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del Decreto Iva”.*

D'altra parte, prosegue l'Agenzia delle entrate richiamando la posizione della Suprema Corte, nell'[articolo 8](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972:

*“non si riscontra disposizione, né esigenza sistematica che imponga una sequenza temporale vincolata degli effetti della transazione nel senso della necessaria anteriorità dell'effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell'uscita della merce dal territorio comunitario. Atteso, peraltro, che, a fini Iva, assume rilievo la nozione di “operazione” piuttosto che quella di “atto” ..., l'accezione “cessione all'esportazione”, utilizzata dalla disposizione, appare, infatti, denunciare la necessaria ricorrenza di un vincolo finalistico tra trasferimento della proprietà ed esportazione, ma non anche quella di un'obbligata successione temporale tra i due termini dell'operazione.*

*Sul piano sistematico, poi, l'osservanza del richiamato principio della tassazione dei beni nel luogo di consumazione richiede solo il carattere definitivo dell'operazione, sicché ciò che risulta essenziale, e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente, è la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero”<sup>5</sup>.*

In definitiva, secondo l'Agenzia delle entrate, con il prelievo dei beni dal deposito per la consegna al cliente estero si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per qualificare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile Iva, con costituzione del *plafond* solo nel momento e nella misura in cui le merci risultano prelevate e debitamente certificate dalla società.

<sup>5</sup> Cfr. Cassazione n. 23588/2012 e n. 5894/2013, *cit.*

In merito alla prova, spettante alla società, che l'operazione, fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero, il collegamento tra i beni inviati all'estero in "franco valuta" (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali può essere dimostrato mediante:

- annotazione in un apposito registro delle spedizioni dei beni all'estero, tenuto ai sensi dell'[articolo 39](#), D.P.R. 633/1972, dove riportare per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione doganale;
- indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

Riguardo a quest'ultimo aspetto, siccome le operazioni di commercio elettronico indiretto sono esonerate da qualunque obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi e anche dalla certificazione dei corrispettivi, salvo l'obbligo di emissione della fattura se richiesta dal cliente, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che i corrispettivi percepiti dalla società dovranno essere annotati nel registro di cui all'[articolo 24](#), D.P.R. 633/1972.

Si ricorda, infatti, che, ai fini Iva, le operazioni di commercio elettronico indiretto sono assimilabili alle vendite per corrispondenza e, pertanto, non sono soggette né all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), come previsto dall'[articolo 22](#), comma 1, n. 1), D.P.R. 633/1972, né all'obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, ai sensi dell'[articolo 2](#), lettera oo), D.P.R. 696/1996 (ora memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi).

I corrispettivi delle vendite devono, tuttavia, essere annotati nel registro di cui all'[articolo 24](#), D.P.R. 633/1972<sup>6</sup>.

## Considerazioni finali

La conclusione dell'Agenzia delle entrate è vantaggiosa per gli operatori nazionali, in quanto consente di alimentare il *plafond* per l'acquisto di beni/servizi senza applicazione dell'imposta, ma mal si concilia con le indicazioni di prassi e di giurisprudenza assunte a sostegno della non imponibilità, che escludono gli effetti della extraterritorialità dell'operazione all'ipotesi in cui i cessionari siano già individuati all'atto della spedizione/trasporto dei beni in territorio estero.

---

<sup>6</sup> Cfr. [risposta all'interpello n. 198/2019](#) e [risoluzione n. 274/E/2009](#).

Di regola, infatti, quando il passaggio di proprietà si manifesta nel Paese extra-UE in cui i beni esistono materialmente, essendo ivi precedentemente trasferiti dall'Italia, l'operazione – per la quale non ricorre il presupposto territoriale di cui all'[articolo 7-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 – dovrebbero essere fatturati dal cedente nazionale come operazioni non soggette a Iva, in applicazione dell'[articolo 21](#), comma 6-bis, lettera b), D.P.R. 633/1972, di recepimento dell'[articolo 219-bis](#), Direttiva 2006/112/CE, siccome la fatturazione in regime di non imponibilità presuppone che i beni, al momento della partenza a destinazione del Paese extra-UE, si trovino in Italia.

Le eccezioni ammesse dalla giurisprudenza e dalla prassi sono state finora limitate alle ipotesi del *consignment stock* e dei beni inviati in territorio estero per essere successivamente ceduti al cliente non residente in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle parti.

Nella [risposta a interpello n. 238/2020](#) in commento, invece, l'Agenzia delle entrate, utilizzando le motivazioni a sostegno delle predette eccezioni, ha esteso il regime di non imponibilità al caso rappresentato, in cui gli acquirenti non sono ancora individuati al momento della cessione.

Si tratta di una interpretazione che, pur avvantaggiando gli operatori nazionali, espande in maniera eccessiva la deroga della regola che governa la territorialità dell'imposta per le cessioni di beni, risultando discutibile applicare la non imponibilità a operazioni che si perfezionano al di fuori della UE quando i beni hanno lasciato il territorio nazionale con il solo intento di essere venduti, ma senza l'impegno di essere acquistati o, comunque, senza che la movimentazione dei beni avvenga a destinazione di un soggetto individuato, che ha manifestato interesse per l'acquisto; tant'è che le casistiche prese in considerazione dalla giurisprudenza e dalla prassi richiamate nella risposta a interpello n. 238/2020 sono diverse dalla fattispecie in esame.

## SCHEDA DI SINTESI

Nella risposta n. 238/2020, l'Agenzia delle entrate ha chiarito il trattamento Iva delle cessioni di beni *online* previa esportazione doganale e stoccaggio degli stessi in un deposito di terzi collocato in un Paese extra-UE.



Dopo avere inquadrato l'operazione nell'ambito del commercio elettronico indiretto, con il conseguente esonero dagli obblighi di fatturazione e di certificazione fiscale alternativa mediante scontrino e ricevuta fiscale (ora memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi), l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che a essa sia applicabile il regime di non imponibilità dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, previsto per le cessioni all'esportazione.





Tenuto conto che, nel caso esaminato, gli acquirenti non sono ancora individuati al momento dell'invio dei beni in territorio extracomunitario, la conclusione dell'Agenzia delle entrate è particolarmente rilevante, in quanto estende ulteriormente – rispetto alle fattispecie già analizzate dalla prassi e dalla giurisprudenza – l'applicazione della non imponibilità, a vantaggio degli operatori nazionali, in deroga alla extraterritorialità dell'operazione di cui all'articolo 7-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972.

**Bonus pubblicità 2020**

Introdotta dall'[articolo 57-bis](#), D.L. 50/2017, poi strutturata con l'[articolo 3-bis](#), D.L. 59/2019

Modificata per il solo anno 2020 dall'[articolo 98](#), D.L. 18/2020 e poi dall'[articolo 186](#), D.L. 34/2020

A differenza del *bonus* pubblicità ordinario (con calcolo incrementale e aliquota del 75 o 90%), quello straordinario per il 2020 prevede: un credito d'imposta pari al 50% dell'intero importo delle spese sostenute per gli investimenti pubblicitari

**Beneficiari**

- Imprese
- Professionisti
- Enti non commerciali

**Oggetto della spesa**

Investimenti pubblicitari su 2 tipologie di mezzi di informazione:

Radio e TV locali e nazionali, analogiche e digitali non partecipate dallo Stato

Stampa cartacea e *on line* quotidiana e periodica



la testata deve essere registrata ed avere la figura del direttore responsabile

Restano pertanto escluse le spese di:

- Grafica pubblicitaria su cartelloni fisici
- Volantini cartacei periodici
- Pubblicità su cartellonistica
- Pubblicità su vetture o apparecchiature
- Pubblicità mediante affissioni e *display*
- Pubblicità su schermi di sale cinematografiche
- Pubblicità tramite social (tipo *facebook*) o piattaforma online
- *Banner* pubblicitari su portali *on line*

**Requisiti per l'accesso**

Non occorrono particolari tipologie di pagamento che può avvenire in contanti, con bonifico, con Riba e anche col "cambio merci"

Al momento della conferma del credito (Dichiarazione sostitutiva dell'anno X+1) è necessaria l'attestazione esclusivamente dell'effettività del sostenimento delle spese da parte di un professionista legittimato a rilasciare il visto di conformità o da revisori legali ([articolo 4](#), comma 2, D.P.C.M. 90/2018)

Tale attestazione non deve essere inoltrata con la dichiarazione, ma conservata in caso di controlli

**Come richiederlo?**

1) prenotazione del credito attraverso il modello apposito barrando "*Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta*" tra 1/3/X - 31/3/X (eccezionalmente per il 2020 è 1° settembre 2020 - 30 settembre 2020)

2) conferma del credito attraverso il modello apposito, barrando "*Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati*" tra 1/1/X+1 - 31/1/X+1

N.B. Per il 2020 non vanno indicati i dati relativi agli investimenti effettuati nell'anno precedente, non essendo rilevante l'incremento

**Rilevanza fiscale e utilizzo**

Imponibile ai fini Ires, Irpef, Irap

È possibile utilizzare il credito d'imposta a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento di ammissione, in compensazione da effettuare con modello F24 attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle entrate

## La circolare tributaria n. 35/2020

# L'esenzione del saldo Irap 2019 salvaguarda l'eccedenza di credito 2018

di Centro studi tributari

## Il caso

Alfa Srl aveva totalizzato un credito Irap relativo all'annualità 2018, evidenziato nella dichiarazione Irap 2019, pari a 20.000 euro.

Detto credito era stato utilizzato in compensazione orizzontale per la somma di 5.000 euro al fine di compensare un versamento Iva di febbraio 2020, limite entro il quale non era necessario l'apposizione del visto di conformità, confidando che la somma rimanente pari a 15.000 euro sarebbe stata utilizzata per abbattere il saldo 2019 nel modello Irap 2020.

Poiché il Decreto Rilancio ha introdotto l'esonero dal versamento del saldo Irap 2019 (e del primo acconto per il 2020) questa eccedenza ora come deve essere gestita?

## La soluzione

Con il c.d. Decreto Rilancio è stata introdotta l'esenzione dal versamento relativamente al saldo Irap riferito al periodo d'imposta 2019, così come della prima rata di acconto per l'annualità 2020.

L'[articolo 24](#), comma 1, D.L. 34/2020 stabilisce infatti che:

*“Non è dovuto il versamento del saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive 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 dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, nella misura prevista dall'articolo 17, comma 3, D.P.R. 435/2001, ovvero dall'articolo 58, D.L. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019; l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta.”*

I contribuenti hanno quindi evitato di versare il saldo Irap 2019, senza comunque ottenere la restituzione degli acconti versati l'anno scorso, e analogamente non hanno effettuato il versamento

della prima rata dell'acconto per l'anno 2020.

Piuttosto articolata è la gestione dell'eccedenza relativa al periodo d'imposta 2018 che non sia ancora stata utilizzata entro il termine di invio della dichiarazione Irap 2020 relativa al periodo d'imposta 2019, nella quale confluirebbe l'eccedenza 2018 che si andrebbe quindi a confondere con il saldo 2019, generando una sorta di compensazione interna.

Poiché il saldo 2019 non è dovuto proprio a seguito dell'esenzione introdotta nel c.d. Decreto Rilancio, di cui si è appena detto, questa compensazione interna finirebbe nella sostanza per far perdere l'eccedenza 2018, con una evidente disparità di trattamento rispetto a coloro i quali sono invece già riusciti a utilizzare questa eccedenza in compensazione orizzontale con altri debiti di imposta che avevano scadenza precedente il termine di invio della presente dichiarazione.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 25/E/2020](#) fornendo alcuni chiarimenti riguardanti la disciplina dell'esonero Irap e puntualizzando anche il trattamento di una eventuale eccedenza maturata in relazione al precedente periodo d'imposta (ossia il credito per il saldo Irap 2018 evidenziato nella scorsa dichiarazione Irap 2019).

Il saldo Irap relativo al periodo d'imposta 2019, per il quale è previsto l'esonero dal versamento ai sensi dell'[articolo 24](#), D.L. 34/2020, precisa l'Agenzia delle entrate, deve essere determinato al lordo dell'eccedenza Irap risultante dalla precedente dichiarazione (modello Irap 2019), non ancora utilizzata in compensazione «esterna» (tramite modello F24) e/o «interna», in quanto l'eventuale utilizzo di tale eccedenza a riduzione del saldo si tradurrebbe, di fatto, in un versamento dello stesso (che, invece, non è dovuto).

L'Agenzia delle entrate chiarisce anche il motivo:

*“A sostegno di tale soluzione si rappresenta che un eventuale utilizzo dell'eccedenza 2018 a scomputo dell'Irap 2019 determinerebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno già utilizzato l'eccedenza Irap 2018 (rimborso o compensazione esterna) e quelli che, invece, non l'hanno ancora utilizzata”.*

Si tratta quindi di una soluzione finalizzata a garantire l'equo trattamento tra i contribuenti che hanno scelto di utilizzare tale credito con le diverse modalità.

L'eccedenza Irap 2018 non utilizzata a riduzione del saldo Irap 2019 può essere, pertanto, recuperata con la dichiarazione Irap 2020 ed essere utilizzata secondo le consuete modalità previste per le eccedenze d'imposta (compensazione, rimborso o riporto all'anno successivo).

L'Agenzia delle entrate si sofferma anche sulla modalità compilative del modello Irap al fine della corretta esposizione di tale importo:

*“A tal fine, la sezione II del quadro IR va compilata secondo le regole ordinarie avendo cura, tuttavia, di riportare nel rigo IR28 «Eccedenza di versamento a saldo» la quota dell'eccedenza Irap 2018 utilizzata in tale sezione a riduzione del saldo Irap 2019, il cui versamento non è dovuto in applicazione dell'articolo 24 del Decreto.*

*Resta fermo che l'eccedenza Irap 2018 sarà, invece, utilizzabile a riduzione dell'eventuale quota del saldo IRAP 2019 che dovesse eccedere il limite previsto dal paragrafo 3.1. del Framework temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato.”.*

Evidentemente, l'eccedenza Irap 2018 utilizzabile a riduzione del saldo Irap 2019 (da riportare al rigo IR28 come eccedenza ancora riportabile), va determinata al netto della quota già utilizzata in compensazione «esterna» (tramite modello F24) e/o «interna» con gli acconti Irap 2019. Pertanto, l'eccedenza già compensata non può essere recuperata nel rigo IR28.

Il credito 2018 ancora a disposizione da riportare nel rigo IR28 è quindi pari a 15.000 euro.

La compilazione del quadro IR, sezione seconda (quella dedicata alla liquidazione dell'imposta), avviene quindi con le modalità ordinarie, quindi impiegando l'eccedenza 2018 non utilizzata (IR23 al netto del rigo IR24) per ridurre il saldo teorico Irap 2019 (IR26), ma tale compensazione interna viene evidenziata al rigo IR28 al fine di salvaguardare detto credito riportato.

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR21	Totale imposta				100.000,00
	IR22	Credito d'imposta	Credito Ace			4
			Quote annuali	Residuo	Altri crediti	
			1	2	3	
			,00	,00	,00	,00
	IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione				20.000,00
	IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24				5.000,00
	IR25	Acconti versati	Credito riversato da atti di recupero			2
			1			
				,00		40.000,00
	IR26	Importo a debito				45.000,00
	IR27	Importo a credito				,00
	IR28	Eccedenza di versamento a saldo				15.000,00
	IR29	Credito di cui si chiede il rimborso				,00
	IR30	Credito da utilizzare in compensazione				,00
	IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale				,00

Si ricorda peraltro che con riferimento all'esonero del saldo Irap 2019 occorre dare evidenza del beneficio nel rigo IS201, quale aiuto di stato.

Quindi, in definitiva, Alfa Srl ha 2 soluzioni per impiegare detto credito:

- utilizzare il credito per saldo Irap 2018 in compensazione orizzontale per il versamento di altri debiti tributari, prima del termine di presentazione della dichiarazione Irap e in questo caso evidenzierà tutti gli utilizzi al rigo IR24 (ma in questo caso occorre verificare l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione Irap 2019 per l'anno 2018);
- in alternativa, tale credito confluisce nella dichiarazione Irap 2020 per l'anno 2019, ma viene evidenziato nel rigo IR28.

# **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](http://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](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.